

Procedimientos de auditoría de gestión

Artículo
arbitrado

Management audit procedures

MARÍA INÉS ZAMBRANO ZAMBRANO ¹
ELVIRA ARMADA TRABAS ²

¹Universidad Técnica de Manabí, Ecuador, manezam68@hotmail.com

²Universidad de La Habana, Cuba, elviaarmadatrabas@gmail.com

RESUMEN

El presente artículo incluye las características y las particularidades del diseño de procedimientos de Auditoría de Gestión, habiendo estudiado los elementos conceptuales acerca de la auditoría de gestión y los metodológicos relacionados con la construcción de procedimientos de auditoría que permitan el análisis, medición y evaluación de las misiones de las organizaciones según se expresan en los objetivos estratégicos de las entidades por funciones principales, considerando para ello las pruebas de cumplimiento, las sustantivas y las de análisis que se aplicarían y los indicadores tipos que se calcularían para medir la economía, eficiencia y eficacia en la gestión de las organizaciones .

Palabras claves Auditoría- Gestión – Indicadores – Economía - Eficiencia y Eficacia

Clasificación JEL: M42 Contabilidad y Auditoría

ABSTRACT

This article includes the characteristics and particularities of the design of Management Audit procedures, having studied the conceptual elements about the management audit and the methodological ones related to the construction of audit procedures that allow the analysis, measurement and evaluation of the missions of the organizations as expressed in the strategic objectives of the entities by main functions, considering for it the compliance tests, the substantive and the analysis tests that would be applied and the type indicators that would be calculated to measure the economy, efficiency and effectiveness in the management of organizations.

Keywords Audit- Management- Indicators – Economy - Efficiency and Efficacy

Citar como (APA):

Zambrano Zambrano, MI. & Armada Trabas, E. (2020): Procedimientos de auditoría de gestión. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 4 (2), 51-59. Consultado de http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RCFP/article/view/06_V4N22020_MIZzyEAT

INTRODUCCION

El desarrollo de Procedimientos de Auditoría de Gestión ha cobrado auge en los últimos tiempos donde no solo se exige la revisión de los aspectos económicos financieros si no también los elementos de gestión que permitan obtener tanto el beneficio del cumplimiento de los objetivos a corto y a largo plazo como el beneficio de la repercusión social que estos buenos resultados pueden traer.

Al ser un tema poco tratado no ha sido muy desarrollado en cuanto su proceder y por ello es objetivo del presente artículo mostrarles las características que deben incluir los procedimientos que se utilicen para aplicar auditorías de gestión o de desempeño.

Es importante considerar en su aplicación que se debe valorar los tipos de pruebas que se aplicarían y las técnicas a utilizar que tienen su especificidad para este tipo de auditoría de desempeño o de gestión.

DESARROLLO

1. Fundamentos metodológicos para la elaboración de Procedimientos de Auditoría de Gestión

Un procedimiento es un documento que describe clara e inconfundiblemente los pasos consecutivos para iniciar, desarrollar y concluir una actividad u operación, los elementos técnicos a emplear, las condiciones requeridas, los alcances, las limitaciones fijadas, el número y características del personal que interviene, entre otros y debe incluir datos precisos sobre las personas que se responsabilizan con los resultados a obtener y su posible delegación. (Senlle, 2000).

Se debe tener en cuenta que los procedimientos describen el “cómo” se hacen las cosas para asegurar el funcionamiento de un sistema, esto implica que los procedimientos:

- Estén justificados.
- Tengan antecedentes.
- Cuenten con límites precisos.
- Utilicen un léxico y vocabulario definidos.
- Contengan la acción o actividad objeto.
- Indiquen “quién” o “quiénes” estarán afectados y serán responsables de su uso.
- Tengan un plazo explícito de validez.

La índole de un proceso puede requerir la intervención de elementos variados cuya operatoria requiera, a su vez, de indicaciones para su utilización. Se trata de las instrucciones. Las instrucciones, aunque semejantes en la forma a los procedimientos, se diferencian de estos en su fondo; mientras aquellos indican también responsabilidades; las instrucciones son interpersonales y se limitan a indicar o clarificar la forma de operar, utilizar o realizar algo.

En el caso en que normar las distintas actividades que componen una función determinada, requiere un número extenso de instrucciones que deben tener una secuencia previamente establecida, la agrupación de estas, conforman Procedimientos sobre esa función o materia específica.

La oportunidad de elaborar procedimientos permite educar en la sistematización, el análisis de las relaciones entre funciones, procesos, actividades y personas, y la verificación previa en una visualización que facilita evitar errores.

Un procedimiento deberá proporcionar información clara, concisa y completa, expresada de forma sencilla, aunque no pobre ni monótona sobre qué cosa hacer, cómo hacerla, cuándo hacerla, cuánto hacer, dónde hacerla y quien hará y/o se responsabilizará de lo hecho.

Estas secuencias serán acorde y compatibles con la realidad de la empresa y sus propósitos enunciados. No puede el procedimiento ser una isla aislada del resto de los integrantes humanos y técnicos de aquella. (Senlle, 2000).

Por su complejidad pueden requerir dentro de su contenido la presencia de instrucciones parciales que ayuden a cumplimentar la secuencia descrita. Para su utilización eficaz, el procedimiento se construye según el siguiente esquema lógico:

- Una fundamentación de existencia, una razón de ser del documento.
- Orígenes y antecedentes.
- Límites.
- Léxico, vocabulario y significados.
- El procedimiento propiamente dicho.
- Departamento, sección, persona responsable (o todos ellos)

2. Procedimientos de Auditoría

Pruebas, instrucciones y datos incluidos en el programa de auditoría, que deben llevarse a cabo de manera sistemática y razonable.

Un programa de auditoría normalmente comprobará los objetivos y criterios de auditoría mediante:

- la observación, la entrevista y la documentación;
- la verificación y la comprobación; y
- el análisis.

Al desarrollar los procedimientos de auditoría, es importante que estén relacionados con los objetivos de la misma; es decir, permitan recoger las pruebas pertinentes que maximicen el impacto de la auditoría, y que se caractericen por:

- expresen con claridad e incluyan suficientes detalles para que quienes lleven a cabo la auditoría puedan entenderlos con facilidad;
- estén organizados de una manera lógica para que el examen de la entidad fiscalizada pueda llevarse a cabo con la máxima eficiencia posible;
- constituyan un método eficiente para recoger suficientes pruebas sin comprobaciones superfluas; y
- tengan en cuenta los previos trabajos de auditoría/investigaciones publicadas sobre el tema.

Otros factores que hay que tomar en consideración al desarrollar los procedimientos de auditoría son los siguientes:

Tamaño - los procedimientos de auditoría por lo general aumentan de tamaño y complejidad (procedimientos más detallados, cuestionarios y listas de comprobación) al ampliarse el ámbito de la auditoría.

Dispersión geográfica - la dispersión y la localización de sitios que hay que visitar afectan el programa de auditoría. Pueden requerirse procedimientos detallados para garantizar la coherencia cuando diferentes personas llevan a cabo la misma auditoría en diferentes lugares.

Entorno de la auditoría - la receptividad de la dirección a lo que se fiscaliza, si se trata de la primera auditoría en esta área, y el carácter confidencial del área dentro de la entidad fiscalizada afectarán el modo en que se desarrollen y apliquen los procedimientos.

Los responsables de la auditoría deben garantizar que se enumeran los medios de recoger las pruebas apropiadas con respecto a cada criterio, y los costos de la aplicación de los procedimientos. También

tienen que revisarse los procedimientos en relación con la legislación, su carácter práctico y su facilidad de comprensión por el personal de campo. Además, una vez iniciada la investigación preliminar o el trabajo de campo pueden surgir nuevos temas que exijan una reconsideración y una revisión de los procedimientos iniciales. Sin embargo, antes de añadir nuevos temas debe tomarse en consideración el impacto de éstos sobre el presupuesto y el calendario de la auditoría.

Al desarrollar los procedimientos de auditoría no podrán preverse todas las contingencias. En las primeras fases de una auditoría es preciso conservar la flexibilidad y revisar la adecuación de los procedimientos a desarrollar.

3. Criterios de los procedimientos de Auditoría de Gestión o de Desempeño.

Los criterios de auditoría son niveles razonables y alcanzables de gestión, con los que pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades. Reflejan un modelo de control normativo (es decir, deseable) con respecto a la materia que es objeto de revisión.

Representan una buena práctica: la expectativa de una persona razonable e informada acerca de "lo que debería ser".

Cuando los criterios se comparan con lo realmente existente, surgen los resultados de la auditoría. El cumplimiento o la superación de los criterios podrían indicar la "mejor práctica", pero el no cumplimiento de los criterios indicaría la posibilidad de introducir mejoras. Una auditoría suele comenzar, después de que el proceso de planificación de la EFS la identifique como tal, como una o más cuestiones que es preciso explorar.

La exploración de estas cuestiones requiere el desarrollo de criterios, seguido del desarrollo de pruebas para evaluar si se han cumplido los criterios. Sin embargo, al preparar estos procedimientos y llevarlos a cabo, los auditores se percaten de que se hace necesario ampliar o modificar las cuestiones previamente definidas.

El auditor debe asegurarse de que se han identificado los criterios adecuados que permitan que se evalúe las actividades sometidas a fiscalización, y logre los objetivos de la auditoría. Éstos son algunos de los rasgos de los criterios adecuados:

Fiabilidad: Los criterios fiables permiten conclusiones coherentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias;

Objetividad: Los criterios objetivos están exentos de cualquier sesgo del auditor o la dirección;

Utilidad: Los criterios útiles originan resultados y conclusiones que satisfacen las necesidades de información de los usuarios;

Comprensibilidad: Los criterios comprensibles se expresan con claridad y no dan pie a interpretaciones significativamente diferentes;

Comparabilidad: Los criterios comparables son coherentes con los utilizados en Auditorías de Gestión de otros organismos o actividades similares, y con los utilizados en anteriores momentos dentro de la entidad fiscalizada;

Integridad: La integridad hace referencia al desarrollo de todos los criterios importantes que sean adecuados para evaluar la gestión en unas circunstancias determinadas; y

Aceptabilidad: Los criterios aceptables son aquellos en los que coinciden por lo general la entidad fiscalizada, el estado, los medios de comunicación y el público en general. Cuanto más elevado sea el grado de aceptación de los criterios, más eficaz será la Auditoría de Gestión o de Desempeño.

Los criterios desempeñan importantes funciones para ayudar en la realización de una Auditoría de Gestión o de Desempeño, ya que:

- Constituyen una base común para la comunicación dentro del equipo de auditoría y con la dirección del auditado en lo referente a la naturaleza de la auditoría;
- Constituyen una base para la comunicación con la dirección del auditado, ya que el equipo de auditoría a menudo solicita a la dirección una comprensión y una coincidencia con los criterios y la posible aceptación de los resultados de conformidad con dichos criterios;
- Enlazan los objetivos con las pruebas de la auditoría llevado a cabo durante la fase de ejecución;
- Constituyen el fundamento de la fase de recogida de datos de la auditoría, y sirven de base sobre la cual construir procedimientos para la obtención de pruebas de auditoría;
- Proporcionan la base para los resultados de la auditoría, ayudando a implantar una forma y una estructura en las observaciones.

Su nivel de detalle y la forma que asumen a menudo determinará el grado de éxito de los criterios al servicio de estos usos. Los criterios generales de la auditoría se establecen durante el estudio previo. A medida que éste avanza suelen ampliarse y volverse más específicos. Al final del estudio previo los criterios tienen que ser lo suficientemente detallados como para que ofrezcan una orientación clara en la fase de ejecución de la auditoría, y en particular, el desarrollo de procedimientos de auditoría específicos para la comprobación de los criterios.

No es realista esperar que estos sistemas, actividades o niveles de gestión en las áreas de la economía, la eficiencia y la eficacia cumplan siempre íntegramente estos criterios. Es importante darse cuenta de que la gestión satisfactoria no significa una gestión perfecta, sino que está basada en lo que una persona razonable podría prever, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad auditada y por tanto los procedimientos desarrollados.

4. Tipos de procedimientos a desarrollar en las Auditorías de Gestión.

4.1.- Procedimientos de control. Pruebas de control

Procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de las incorrecciones importantes en las afirmaciones (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, International federation of Accountants, 2011) reportadas en los estados financieros y los informes de gestión. Se diseñan y aplican en la fase de planificación de la auditoría, preferentemente, para facilitar la determinación del alcance de la auditoría, soportados por la evaluación de los factores cualitativos del riesgo inherente y de control.

El auditor actuante debe comprobar la manera en que se han aplicado los procedimientos de control interno previsto; la coherencia y la relación directa con lo legalmente establecido; así como el conocimiento y los medios utilizados por los responsables y participantes en la generación, obtención, procesamiento, preparación y presentación de la información relacionada con la gestión. (Ceballo, 2014).

En el diseño de los procedimientos de control, así como su valoración, es importante considerar asuntos tales como la evaluación y calificación de los riesgos, la calidad y la cantidad de la evidencia de auditoría para sustentar que el procedimiento de control interno aplicado; previene, detecta y corrige oportunamente los errores señalados; el manejo de la información y la comunicación en la gestión; los cambios ocurridos en los responsables y participantes de la función administrativa o de gestión en cuestión; y el predominio de las acciones manuales repetitivas en el procesamiento de los datos y la información a revelar.

4.2.- Procedimientos sustantivos.

Procedimientos de auditoría diseñados para detectar incorrecciones importantes en las afirmaciones (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, International federation of Accountants, 2011) contenidas en los informes o tareas de gestión. Se diseñan y aplican en la fase de ejecución de la auditoría, preferentemente, y están estrechamente relacionados con las acciones de cada área, función o proceso del auditado.

Las normas de auditoría de la INTOSAI manifiestan que "Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, a los procedimientos, a la actividad o a la función auditada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables." (INTOSAI, 2016)

La prueba es competente (válida y fiable) si representa de hecho lo que se propone representar. La fiabilidad de las pruebas puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- la corroboración aportada por las pruebas es una técnica poderosa para aumentar la fiabilidad. Esto implica que el auditor busque diferentes tipos de prueba que tengan diferentes orígenes;
- normalmente las pruebas originadas en el exterior de la entidad auditada se consideran más fiables, a los efectos de la auditoría, que la información generada dentro de la propia entidad auditada;
- la prueba documental suele considerarse más fiable que la prueba oral;
- la prueba que tiene su origen en la observación o el análisis directo del auditor es más fiable que la prueba obtenida de modo indirecto;
- la fiabilidad de la información generada por la entidad auditada estará parcialmente en función de la fiabilidad de los sistemas de control interno;
- la prueba oral corroborada por escrito es más fiable que la prueba meramente oral; y
- los documentos originales son más fiables que las fotocopias (si se fotocopian los originales el auditor tiene que indicar la fuente original y la fecha de copia).

La pertinencia exige que la prueba posea una relación clara y lógica con los objetivos y los criterios de la auditoría. Un enfoque de la planificación de la recogida de datos consiste en enumerar, para cada tema y cada criterio, la naturaleza y la localización de la prueba que se necesita, así como el procedimiento de auditoría que va a ejecutarse.

El auditor deberá obtener las suficientes pruebas apropiadas de auditoría como para extraer conclusiones razonables que sirvan de base al informe de auditoría. La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas de auditoría, y el carácter apropiado es la medida de la calidad de las pruebas, su pertinencia con respecto a determinados criterios y su fiabilidad.

Las pruebas recogidas durante una Auditoría de Gestión o de Desempeño pueden tener una naturaleza predominantemente cualitativa, y exigir una amplia aplicación de criterio profesional. Por consiguiente, el auditor buscará generalmente pruebas confirmatorias en distintas fuentes o pruebas de naturaleza diferente al efectuar evaluaciones y elaborar conclusiones.

Al planificar la auditoría, el auditor identificará la naturaleza, los orígenes y la disponibilidad probables de las pruebas de auditoría requeridas, en las que deberá tomar en consideración factores tales como la disponibilidad de otros informes o estudios de fiscalización, y el costo de obtención de las pruebas de auditoría.

En términos de Auditoría de Gestión o de Desempeño, las pruebas de auditoría son los hechos o informaciones que se utilizan para:

- afirmar si la dirección y los empleados de una entidad auditada han aceptado y llevado a cabo las acciones apropiadas para ajustarse a los principios operativos, políticas o normas de utilización eficaz, eficiente o económica de los recursos; y
- demostrar a un tercero que los resultados a los que llega el auditor son plausibles.

Los auditores tienen que ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de las pruebas de Auditoría de Gestión o de Desempeño. Los problemas potenciales son los siguientes:

- pruebas basadas en una única fuente (fiabilidad, validez, suficiencia);
- pruebas orales carentes de documentación u observaciones de apoyo (fiabilidad); no sensibles al tiempo, es decir, son demasiado viejas y no reflejan los cambios (pertinencia);
- prueba demasiado costosa de obtener en comparación con los beneficios que aporta (pertinencia y suficiencia);
- el origen de la prueba tiene un interés creado en el resultado (fiabilidad);
- las muestras recogidas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia);
- la prueba puede relacionarse con un único hecho (validez, suficiencia);
- la prueba es incompleta, es decir, no demuestra una causa o un efecto (fiabilidad, suficiencia); y
- la prueba es conflictiva (fiabilidad).

Puede hacerse mediante:

- confirmación por escrito del entrevistado;
- el análisis de múltiples fuentes independientes que revelen los mismos hechos; o
- comprobación posterior de los registros.

En el diseño, implementación y aplicación de los procedimientos sustantivos el auditor actuante debe considerar los criterios cualitativos siguientes:

- la valoración del riesgo de auditoría a partir de los resultados de la aplicación de los procedimientos de valoración de riesgos y las pruebas de control;
- la naturaleza de los riesgos identificados que impactan en las áreas a auditar;
- el error tolerable calculado para las actividades a auditar en el área seleccionada;
- el método de muestreo a utilizar en la elección de los tipos de transacciones a auditar y el tamaño de muestra asociado;
- los procedimientos de confirmación externa con instituciones financieras, acreedores y otros terceros significativos;
- la calidad y cantidad de las fuentes de evidencia de auditoría, en términos de suficiencia, relevancia y competencia; y
- la importancia relativa de las incorrecciones importantes detectadas y sus efectos, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, sobre la fiabilidad de los reportes de gestión en cada área, función o proceso.

En esencia, los procedimientos sustantivos permiten evaluar el cumplimiento de las disposiciones, políticas y procedimientos establecidos en el auditado,

4.3.- Procedimientos analíticos.

Provee el sistema de indicadores necesarios para la evaluación del rendimiento de las áreas, funciones o procesos, a partir de la información reportada en los informes de gestión preparados y presentados al cierre del período de auditoría; mediante la determinación, el análisis y la valoración cualitativa y cuantitativa de las relaciones entre los datos financieros y no financieros, así como de las tendencias, las fluctuaciones e incongruencias significativas con respecto a la información comparativa relevante o que difieran de los valores esperados en importes o cantidades importantes. (Ceballo, 2014).

Los procedimientos analíticos se diseñan y aplican en la fase de ejecución de la auditoría, preferentemente e incluyen:

- la información comparable de períodos anteriores;
- los resultados previstos para el período de auditoría en presupuestos y planes;

- la información sectorial comparativa;
- la información comparativa interna generada por las áreas, funciones, o procesos universitarios;
- entre los elementos que componen las estructuras de datos reportados en los informes de gestión; y
- entre información financiera e información no financiera.

Pruebas analíticas

Las pruebas analíticas surgen del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, análisis de ratios, tendencias y patrones de datos procedentes de la entidad fiscalizada u otras fuentes pertinentes. También pueden efectuarse comparaciones con normas obligatorias o niveles propios del sector. El análisis suele ser numérico, por ejemplo, tomando en consideración los ratios entre productos y recursos, o el porcentaje del presupuesto que se ha gastado. También puede tener un carácter no numérico; por ejemplo, cuando se observa una tendencia coherente en la naturaleza de las quejas realizadas al auditado.

La recogida de pruebas se lleva a cabo durante las fases de estudio previo, que forma parte de la prueba general, y la de ejecución de una auditoría.

Los auditores deberán:

- examinar las características de los datos requeridos;
- recoger datos pertinentes para el logro de los objetivos específicos de la auditoría;
- recoger datos basados en los criterios de auditoría expuestos en los procedimientos de auditoría del plan de auditoría;
- recoger datos suficientes y persuasivos para soportar lógicamente los análisis, observaciones, conclusiones y recomendaciones.

La aplicación de los procedimientos analíticos, deben integrarse de forma sistémica, con los resultados verificados con los procedimientos de control y los procedimientos sustantivos, utilizados por el auditor actuante en las diferentes fases de la auditoría; de forma que facilite la obtención y presentación de conclusiones y resultados razonables, objetivos y precisos en el informe de auditoría.

CONCLUSIONES

El énfasis que se alcanza en la Auditoría de Gestión o de Desempeño, como ciencia, se identifica cuando esta aporta métodos de trabajo, estudios de riesgos que permiten llegar a planteamientos objetivos de análisis y conclusiones, elaboración de procedimientos o quehaceres de trabajo de conjunto con la aplicación de los indicadores que se plasman en documentos que se sistematizan en las diferentes revisiones y que sustentan la opinión del evaluador sobre los aspectos revisados que se expresan finalmente en el informe.

Con la aplicación de los Procedimientos de Auditoría de Gestión en las diferentes organizaciones se añade valor desde el punto de vista social, es decir mejorar la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa y financiera de las organizaciones, permite la disponibilidad de recursos para invertir en proyectos de vinculación con la sociedad, mostrando una imagen mejorada de la organización que se revierte en mejores resultados económicos.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Ceballo, S. P. (2014). *Estrategia metodológica de auditoría interna a las relaciones de la administración financiera con la Universidad de La Habana*. La Habana: UH.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, International federation of Accountants. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, Calidad Parte I*. Mexico DF: IMCP.
- INTOSAI. (2016). *Normas de Auditoría*. Viena: INTOSAI.
- Senlle, A. y. (2000). *ISO 9000 las normas para la calidad en la práctica, calidad total y normalización*. Madrid: Gestión .

DATOS DE LOS AUTORES

María Inés Zambrano Zambrano.

Doctora en Ciencias Contables y Financieras, Universidad de La Habana, Profesora de la asignatura de Auditoría que atiende, Universidad Técnica de Manabí, Ecuador

Elvira Armada Trabas

Profesora Titular de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana que imparte las asignaturas de Auditoría, Control Interno en el curso regular diurno y en Maestrías y Doctorados, Miembro del tribunal permanente de Doctorado y del Comité académico de Maestría en Contabilidad Universidad de La Habana

Fecha de recepción: 14 de enero de 2020

Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2020

Fecha de publicación: 30 de junio de 2020