

Título: Auditoría de desempeño al Capital Intelectual en universidades cubanas.

Title: Performance audit of Intellectual Capital in Cuban universities.

Autores:

Dr.C. Guillermo Antonio Hinostraza Dueñas¹, Universidad Técnica de Manabí. Ecuador.

MSc. Karen Gutiérrez Echevarría², karen.ge806@gmail.com, Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de La Habana. Cuba. ORCID: 0000-0001-9017-3674

Resumen- Antecedentes: La mayoría de las organizaciones tienen que experimentar un cambio cultural para transformar a individuos acaparadores en seres que comparten sus conocimientos específicos. Ningún activo tiene un potencial mayor para una organización que el conocimiento colectivo que reúnen todos sus empleados. Los recursos aportados por el capital humano de la organización, son considerados como activos intangibles, entre los cuales está la experiencia, el conocimiento, la motivación, el compromiso con la misma y la sabiduría de las personas involucradas con la organización. **Objetivos:** Una adecuada valoración, medición y evaluación del capital intelectual permite gestionar satisfactoriamente los recursos humanos y los aportes en materia de conocimiento e innovación que se deriven de ellos. **Resultados:** El sistema de indicadores para evaluar el capital intelectual en universidades a través de la auditoría de desempeño, resulta una novedosa herramienta para caracterizar la gestión de este tipo de recurso inmaterial. **Conclusiones:** Las Universidades dentro de las Instituciones de Educación Superior, representan un baluarte indispensable para el fortalecimiento, reconocimiento y tratamiento del capital intelectual en apoyo a la innovación y la gestión del conocimiento. La auditoría de desempeño contribuye a la evaluación del capital intelectual a partir del diseño de indicadores, atemperados a la naturaleza de los activos intangibles. **Bibliografía:** Referencias de los últimos 5 años asociadas a: leyes, resoluciones, libros, artículos, folletos relacionados con la temática de la investigación.

Abstract- Background: Most organizations have to undergo a cultural change to transform hoarding individuals into beings who share their specific knowledge. No asset has greater

potential for an organization than the collective knowledge that all its employees gather. The resources contributed by the human capital of the organization are considered as intangible assets, among which is the experience, knowledge, motivation, commitment to it and the wisdom of the people involved with the organization. Objectives: An adequate assessment, measurement and evaluation of intellectual capital allows to satisfactorily manage human resources and the contributions in terms of knowledge and innovation derived from them. Results: The system of indicators to evaluate intellectual capital in universities through performance auditing is a new tool to characterize the management of this type of intangible resource. Conclusions: Universities within Higher Education Institutions represent an indispensable bulwark for the strengthening, recognition and treatment of intellectual capital in support of innovation and knowledge management. The performance audit contributes to the evaluation of intellectual capital from the design of indicators, tempered to the nature of intangible assets. Bibliography: References from the last 5 years associated with: laws, resolutions, books, articles, brochures related to the research topic.

Palabras clave: conocimiento, indicadores, metodología.

Keywords: knowledge, indicators, methodology.

Introducción

Los bienes que forman parte del patrimonio de las personas naturales o jurídicas pueden ser considerados físicos o tangibles, algunos de ellos tienen una existencia palpable, ejemplos: maquinaria, edificios, infraestructura, mobiliario, etc. Sin embargo, existen conjuntos que tienen una apariencia física intangible, tales como: capacitación de personal, desembolsos para gastos de publicidad, actividades de investigación y desarrollo, generadores de conocimiento, derechos de concesión o películas, grabaciones de video, obras de teatro, manuscritos, patentes, derechos de autor, franquicias, entre otros, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 "Activos intangibles".

A mediados del siglo XX, se consideraban más relevantes a efectos del impacto económico, los activos que proporcionaban ventajas competitivas a la empresa. Por ello, los activos con

presencia física o palpable, lideraron los valores en las entidades, dejando en un segundo plano el reconocimiento y valoración de los intangibles.

En este siglo XXI, el panorama de tangibles e intangibles en la vida empresarial es diferente. La necesidad de dar a conocer la importancia y relevancia de los recursos intangibles es cada vez más fuerte y presente, a partir de los estudios que se han desarrollado en esta área a lo largo del tiempo.

Los activos intangibles son relevantes porque enmarcan la actividad creativa de personas y empresas. La innovación en tecnología, organización, recursos humanos, calidad de producción, puede incrementar significativamente la productividad de la empresa, ayudar a reducir sus costos y tiempos de producción, y brindar mejores resultados económicos.

El tratamiento y reconocimiento de la valoración de los intangibles es hoy más complejo. Es una tarea ardua y requiere considerar factores endógenos y exógenos para su medición, sin apartarse de su génesis y teniendo en cuenta las características del entorno de los intangibles en cuestión, para no perder el contexto de lo que se busca: una evaluación o medición exitosa. Una visión de este tema desde la auditoría parte en primer lugar de las premisas de la auditoría interna, en este sentido la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras, en adelante INTOSAI, la plantea como un medio funcional que asegura a las entidades la veracidad de sus procesos a través de las fuentes internas de información de las que disponen. Son garantes, su funcionalidad radica en minimizar las posibilidades de que se produzcan fraudes, errores o prácticas ineficaces y antieconómicas. Si bien su génesis es similar en cuanto a criterios y uso de recursos legales, el concepto de generarse dentro de la propia entidad, ofrece a los directores una mayor posibilidad de detección de errores, al tiempo que apoya a la empresa u organización a lograr una efectiva administración de sus actividades internas, de tal manera que alcance o mantenga la calidad de sus acciones.

La auditoría de desempeño tiene diferentes tradiciones y aspiraciones. Hay dos enfoques que difieren bastante significativamente, aunque ambos se basan en un estándar cubano de auditoría de desempeño.

1. El enfoque orientado a resultados (El enfoque orientado a los resultados): Se ocupa principalmente de preguntas como “¿Cuál es el desempeño obtenido o qué resultados se han logrado?” o “¿Se han cumplido los requisitos u objetivos?” En este enfoque, se estudia el desempeño (referido a la economía, la eficiencia y la eficacia), y los hallazgos se relacionan

con los estándares establecidos (metas, objetivos, reglamentos, etc.) o los criterios de auditoría (definidos antes de auditar) inician el estudio principal. Si es difícil identificar los criterios, el auditor debe trabajar con expertos en el campo para desarrollar criterios creíbles que sean objetivos, relevantes, razonables y alcanzables en el momento de la aplicación. Los criterios de auditoría permiten proporcionar evaluaciones de los resultados. En este enfoque, es probable que las deficiencias se definan como desviaciones de las normas y criterios. Si se presentan recomendaciones, a menudo tienen como objetivo eliminar tales desviaciones. La perspectiva, en este sentido, es básicamente normativa. En el enfoque orientado al problema (Approach oriented to the problem): Se trata principalmente de la verificación y análisis de problemas, generalmente sin referencia a criterios de auditoría previamente definidos. En este enfoque, las deficiencias y los problemas, o al menos los signos de problemas, son el punto de partida de una auditoría, no la conclusión. Una de las tareas principales de la auditoría consiste en verificar la existencia de los problemas señalados y analizar sus causas desde diferentes perspectivas (problemas relacionados con la economía, eficiencia y eficacia en empresas o programas del sector público). El enfoque orientado a problemas trata preguntas como: “¿Existen realmente los problemas identificados y, de ser así, ¿cómo pueden entenderse y cuál es su causa?” (INTOSAI, Estocolmo, julio/2004, p.28 y 29)

La Universidad de La Habana es una fuente permanente de generación de conocimientos, ideas e incluso resultados que se producen a partir de estos elementos. Esta capacidad de innovación se está manifestando en las diferentes áreas que componen la casa de altos estudios y sigue creciendo. Los principales actores de este proceso de innovación son personas altamente cualificadas, profesores e investigadores, que constituyen un activo intangible a partir del conocimiento generado por sus investigaciones e invenciones. El adecuado conocimiento del proceso de valoración de los intangibles permite realizar su medición de forma óptima, proporcionando un análisis cualitativo y cuantitativo considerando las características que posee cada uno.

En el caso del Ministerio de Educación Superior, según los resultados del año 2017 de auditorías realizadas a las universidades del país, se han practicado los siguientes temas: Inventarios, Activo Fijo Tangible, Personal y Nómina, Contratación Económica, Cuentas por Cobrar y Pagar . Con menor frecuencia Transporte y Combustible, Presupuesto, Tesorería e

Ingresos, esto demuestra que no se realizan auditorías de activos intangibles a las universidades.

1.1 Los activos intangibles y el capital intelectual.

La mayoría de las organizaciones deben experimentar un cambio cultural para transformar a individuos acaparadores en seres que comparten sus conocimientos específicos. Ningún activo tiene un potencial mayor para una organización que el conocimiento colectivo que reúnen todos sus empleados. Por ello muchas empresas han invertido millones de dólares en la adquisición o creación de sistemas de gestión del conocimiento con la esperanza de generar, organizar, desarrollar y distribuir conocimientos a lo largo de la organización. El desafío para implementar esos sistemas es motivar a las personas para que documenten sus ideas y conocimientos y los pongan a disposición de los demás. ¿Cuán valiosa es una cultura corporativa que permite a los empleados entender y creer en la misión, visión y valores fundamentales de la organización? ¿Cuál es el beneficio de invertir en un sistema de gestión del conocimiento o en una nueva base de datos de clientes? ¿Es más importante mejorar las destrezas de todos los empleados o centrarse sólo en aquellos que están en unas pocas posiciones clave? Medir el valor de ese tipo de activos intangibles es el santo grial de la contabilidad. En muchas empresas otorgan más valor a las destrezas de los empleados, los sistemas de tecnologías de la información (TI) y la cultura organizacional que a los activos tangibles. A diferencia de los activos financieros y físicos, los intangibles son difíciles de copiar por los competidores, lo que los convierte en una poderosa fuente de ventaja competitiva sostenible. Si los ejecutivos hallasen una forma de calcular el valor de sus activos intangibles, podrían medir y gestionar de manera mucho más fácil y precisa la posición competitiva de la empresa (Robert Kaplan, 2004)

Funes, (2010), pág 46 plantea: existen algunos activos intangibles, como el conocimiento, que no se muestran en la información financiera de las entidades. El incremento de la productividad depende de la forma en que se aplica el conocimiento como ventaja competitiva. Los recursos intangibles cada vez son más importantes para las organizaciones, pero no todos aparecen valorados en la información financiera porque son difíciles de controlar y de medir. En la actualidad el éxito empresarial es atribuible a los activos

intangibles debido a sus características, se trata de activos de lenta y costosa acumulación, que coadyuvan a crear valor dentro de las mismas, pero de difícil venta en el mercado. Los postulados básicos de la contabilidad (NIC 1, Presentación de Estados Financieros, 2001), pág 7-20, establecen se presente como parte de la información financiera, los activos intangibles, un componente cualitativo además del cuantitativo, es decir, la información financiera debe ser cada vez más integral.

Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización. Sin embargo, no todos los activos descritos en el párrafo anterior cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68), (Norma Internacional de Contabilidad 38, 2001)

Por su parte (Gabilán, 2012, pág 10) refiere: Nos encontramos ante una nueva era, con características diferentes a las anteriores debido a la revolución generada por la explosión de las tecnologías de la información y de las telecomunicaciones: es la Era del Conocimiento. El elemento diferenciador por excelencia entre la llamada Era Industrial y la Era de la Información o del Conocimiento, está en el papel relevante y preponderante que cada vez más juegan los elementos intangibles en el proceso de creación de valor de las empresas. El entorno actual del mundo empresarial se presenta más turbulento y dinámico, promovido en

gran parte por la asunción del concepto de globalización del mercado y la tecnología, lo que hace que las organizaciones empresariales desarrollen sus actividades en ambientes con crecientes niveles de competencia. Como consecuencia de estos cambios, las organizaciones y empresas deben tener una noción más profunda de la evolución del ambiente, lo que genera que los conocimientos e información sean los nuevos instrumentos de poder.

Los activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros. (Pineda, 2012, pág 5)

(Ruso; Porto, 2015) destacan que son las personas las encargadas de generar beneficios y otros elementos intangibles para la entidad, siendo necesario su estudio, control y medición. Por tanto, consideran que las organizaciones son coaliciones de personas con objetivos propios, la contabilidad se concibe como un sistema de información encaminado a facilitar datos a niveles de agregación diferentes, permitiendo la toma de decisiones fundamentadas sobre planificación, gestión y control. La contabilidad es un medio de comunicación de datos relevantes para la toma de decisiones, siendo el contable el que debe seleccionarlos y procesarlos, de forma que el destinatario tenga una visión integral de los fenómenos observados, contemplando sus diversos aspectos y las interacciones que entre las partes del sistema puedan originarse. Por tanto, sería incorrecto, dejar de mencionar que la revelación de los elementos intangibles como el CI es necesaria para la toma de decisiones, ya que, en ocasiones, son elementos intangibles los rasgos distintivos propios de una organización y los que contribuyen a la agregación de valor. (...)

De acuerdo con (Campuzano Vásquez, J. A. Chávez Cruz, R. B. y Chávez Cruz, G. J., 2015) los activos intangibles son aquellos que carecen de respaldo corporal, o ausencia de presencia física; representan derechos de propiedad para la empresa propietaria y además deben generar flujos de efectivos futuros; se amortizan según su vida útil o también pierde su valor por el deterioro que pueden sufrir estos activos; poseen vida útil finita entre los que podemos mencionar: patentes, marcas, exclusividades, mejoras, plusvalía en caso de la venta de un

activo, son de naturaleza deudora y se acreditan por el desgaste sufrido al que se le conoce con el nombre de gasto por amortización y se acreditan contra la cuenta amortización acumulada de intangibles.

Los continuos cambios del entorno y la competencia (cada vez más numerosa, innovadora y fuerte) a los cuales se encuentran expuestas las empresas hoy en día, las lleva a tener dos caminos por delante, por un lado fortalecerse de todas las maneras posibles que se encuentren a su alcance, por ejemplo capitalizando la compañía para realizar inversiones, mejoras, contrataciones, adquiriendo activos, innovando en prácticas productivas, estableciendo procesos claros para no poner en riesgo la calidad del producto o servicio, el segundo camino es el de autoevaluarse permanentemente (Gallegos, Medina, Palacios & Rivera, 2016), de tal manera que sus directivos identifiquen con plena claridad cuáles son sus fortalezas y oportunidades, las estrategias que se pueden plantear entorno a ellas y continuar con el desarrollo que se desea alcanzar en pro de su ventaja competitiva.

(Agurto Roque M, Chávez Cruz G, Chuquirima Espinosa S., 2018) afirman: con la invención de las técnicas de información y comunicación (TIC), las transacciones que realizan las empresas y personas han tomado una velocidad extraordinaria, ahora no es necesario viajar para poder comprar bienes, materias primas e intangibles, las empresas han ingresado a la globalización y se han internacionalizado creando las multinacionales y así poder atender a los mercados que hasta hace muy poco tiempo no podían ingresar, hoy en día también se comercializan bienes y servicios que carecen de naturaleza corporal y se realizan con mucha frecuencia transacciones de intangibles en todo el mundo que generan grandes rentabilidades a los inversionistas entre las que se puede mencionar: patentes, software, concesión, franquicia, derechos de propiedad industrial, derechos de propiedad intelectual, marcas, diseños, cuotas de importación, derechos de comercialización y determinar su valor razonable en el momento de su registro y su presentación en los estados financieros.

Para (Borrás Atiénzar F, Campos Chaurero L., 2016), págs. 57-58 el análisis de las definiciones de capital intelectual que aparecen en la literatura especializada muestra las siguientes regularidades y coincidencias en sus definiciones:

1. Es un concepto siempre relacionado con el conocimiento e identificado con activos o recursos intangibles.

2. Se enfatiza la relación del Capital Intelectual con la generación de valor.

Los autores anteriores argumentan: los componentes del capital intelectual, con mayor o menor desagregación, están relacionados con cuatro grupos de factores fundamentales: humanos, estructurales, relacionales y sociales, los cuales pueden ser definidos como se expresa a continuación:

- a. El capital humano representa el conocimiento de las personas y colectivos en términos de valores, actitudes, competencias y habilidades que tributan al beneficio de la organización.
- b. El capital estructural representa el conjunto de activos intangibles vinculados a la cultura organizacional, la infraestructura, los procesos y la innovación que tributan al desarrollo sostenible de ventajas competitivas.
- c. El capital relacional se entiende como el conjunto de activos intangibles resultantes de las relaciones estables con los agentes externos, vinculados a la actividad de la organización, para el intercambio de productos, servicios e información y que generan ventajas competitivas.
- d. El capital social se define como el conjunto de activos intangibles, relacionados con la integración, compromiso e impacto en la comunidad y en la sociedad en general, incluyendo su influencia ambiental.

Es importante que, en un futuro, quizá no muy lejano, el capital intelectual se incluya en las cuentas anuales. Aunque para llegar a esta situación habrá que afrontar una serie de obstáculos, siendo el más importante: afrontar un cambio de mentalidad, tanto de los distintos grupos emisores de normas como de los propios gestores de la empresa. La profesión contable debería, en principio, divulgar información respecto a la medida del capital intelectual y a su forma de presentación, a fin de conseguir una homogenización. De esta manera, el usuario externo vería satisfecho de un modo más adecuado sus necesidades informativas de cara a la futura toma de decisiones. La contabilidad tiene que adaptarse a las nuevas circunstancias que caracterizan a la empresa, pues tiene ante sí un reto: seguir siendo útil al usuario. (Flores Konja, J. V., & Rozas Flores, A. E., 2001)

Los activos intangibles son los nuevos creadores de valor empresarial y fuente de ventaja competitiva. Cada vez más, las empresas basan su éxito y supervivencia en la innovación y en la gestión y creación de conocimiento. La innovación abarca la creación de nuevos

productos y servicios, la implementación de nuevos procesos, los cambios en la gestión de clientes y en las formas de trabajar y organizar la gestión empresarial o el desarrollo de personas, relaciones y nuevos mercados. La innovación tiene por ello, como requisito y consecuencia, la inversión en capacidades y activos intangibles tales como la creatividad, la imagen de marca, la propiedad intelectual y las patentes, esto es, la creación de un capital intelectual empresarial. El conocimiento y la innovación constante son actualmente los principales factores creadores de valor empresarial, dando lugar a la generación de elementos intangibles en los que se basan los nuevos procesos y productos, siendo a su vez dichos intangibles fuentes de nuevo conocimiento e innovaciones. (Cañibano Calvo, L. , 2013)

La normativa internacional si bien establece pautas y procedimientos para el tratamiento de los activos intangibles no es lo suficientemente exhaustiva para aquellos de más compleja identificación, medición o valoración, asociados fundamentalmente al área cognitiva y que se identifica o denomina por los autores como Capital Intelectual (CI).

La autora considera que, de forma general, los autores consultados y la norma internacional de contabilidad NIC 38; reconocen los activos intangibles como recursos sin presencia física o corpórea que pueden generar beneficios económicos a la entidad, los cuales deben ser debidamente identificados, reconocidos, amortizados (según el caso) y reflejados en la contabilidad de la empresa como recursos que aportan valor y prestigio a la entidad. No obstante, es importante identificar aquellos bienes intangibles que resultan de más fácil medición o valoración de aquellos a los cuáles es más complejo incorporar, mostrar e interpretar financieramente en la contabilidad de la empresa. Los tipos de activos intangibles pueden clasificarse en contables y no contables a partir de lo mencionado anteriormente, aunque ambos tengan como elemento común la carencia de presencia física. A partir de la amplia y vasta literatura que existe y aportan numerosos autores es posible y necesario extender la mirada no solo a las acciones de identificar, valorar, medir y presentar los activos intangibles en los estados financieros de una entidad; la revisión, evaluación y control de estos recursos inmateriales también aportan confiabilidad, legitimidad, fiabilidad y seguridad en el desempeño de las buenas prácticas contables de las empresas, organismos, organizaciones e instituciones en esta área del conocimiento.

1.2 La auditoría de desempeño y su carácter transversal.

Actualmente la sociedad se enfrenta a escenarios cambiantes, que exigen a las organizaciones adecuarse a los acontecimientos que se les presentan y desarrollar mecanismos o tácticas que les contribuyan a proteger un progreso sostenible y su prevalencia en el tiempo. En las ciencias contables y financieras, la evolución de la auditoría, sus técnicas de recolección de la información, herramientas para el diagnóstico y análisis del procesamiento de datos, así como la emisión de informes detallados y confiables, permiten junto al perfeccionamiento constante del marco regulatorio, reflejar una situación financiera confiable y razonable de las organizaciones. La auditoría de desempeño, también conocida como auditoría de gestión o auditoría de rendimiento, tiene una naturaleza flexible y adaptable a las características de las entidades. Se destaca por ofrecer una mirada transversal de los procesos, actividades y tareas en las entidades, y fundamentar criterios asociados al uso de los recursos, su optimización y logros de objetivos y metas trazados.

La Auditoría de Desempeño es un examen de la eficacia, eficiencia, economía y calidad en la producción y entrega de los bienes o servicios públicos, con la finalidad de alcanzar resultados en beneficio del ciudadano. La auditoría no está orientada a determinar responsabilidades de tipo administrativo funcional, civil o penal. En un trabajo conjunto con las entidades públicas responsables de la provisión de dichos bienes o servicios, busca generar sinergias e identificar áreas de mejora en su gestión. Para ello, utiliza el “enfoque orientado a problemas”, cuyo análisis causal conlleva a formular recomendaciones que permitan superar las causas de los problemas identificados y consecuentemente, mejorar el desempeño del bien o servicio público examinado. (Contraloría General de la República de Perú., 2015)

El alcance de la auditoría de gestión puede ser tan específico como se necesite en un sector de la economía, todas las operaciones de las organizaciones inclusive las financieras o puede limitarse a cualquier operación, programa o actividad específica; tanto la administración como el personal que lleva a cabo la auditoría debe estar de acuerdo en cuanto al alcance planteado en la planificación, pues si se conoce que ésta auditoría incluye una evaluación detallada de cada aspecto operativo de la organización, la misma debe tener presente aspectos fundamentales como el cumplimiento de los objetivos institucionales y su concordancia con

la planificación de la evaluación, nivel jerárquico de la organización y la participación individual de los integrantes de la institución que son quienes aportan para obtener resultados apegados a la realidad de la organización. De la misma forma sería oportuno considerar la ejecución de una auditoría de gestión en la organización por la amplitud del objetivo, la evolución del cumplimiento de la legislación, política y procedimientos establecidos por los órganos y organismos estatales. (Bravo Avalos M.B, Bravo Avalos S.P, López Salazar J.L, 2018) pág 8.

La Auditoría de Desempeño es una de las áreas más importantes de la evolución de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y el Caribe en las últimas dos décadas. A partir de la Auditoría de Desempeño, las Entidades Fiscalizadoras Superiores buscan profundizar su contribución a la gestión pública, expandiendo el foco de la labor de auditoría a la identificación de oportunidades de mejora en la eficiencia, eficacia y economía. (Jarquin M.J, Molina E, Roseth B., 2018)

(Arias González. I.P, 2018) argumenta: La auditoría de gestión surge por la necesidad de evaluar y cuantificar los logros alcanzados por una empresa en un lapso de tiempo determinado, buscando un mejor desempeño y productividad empresarial. Características de la Auditoría de Gestión. Toda auditoría de gestión debe ser:

- Permanente: la auditoría de gestión debe ser continua en el tiempo, contribuyendo de manera eficiente y oportuna a identificar, analizar, evaluar, tratar, comunicar, y monitorear los riesgos del prestador.
- Estratégica: enfocada en aspectos que señalen la resolución y otros criterios relevantes de la organización que se identifiquen en el desarrollo de la auditoría.
- Objetiva: en el desarrollo de la auditoría se debe asegurar que los hallazgos y conclusiones se fundamenten en evidencia verificable.
- Confiable: toda la información presentada y reportada en el examen de auditoría debe ser veraz y exacta con el propósito de minimizar el nivel de riesgo.
- Diligente: los requerimientos del órgano de control deben ser atendidos con diligencia y oportunidad.

- Efectiva: la auditoría de gestión debe emitir recomendaciones a las conclusiones de las acciones tanto correctivas, preventivas y de mejora a ser aplicadas respecto a las situaciones detectadas.

La Auditoría de Gestión es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso (...) En las Auditorías de Gestión, a diferencia de las Auditorías Contables, no existen normas de aplicación general, tales como las Normas de Auditoría vigentes para la revisión de los estados contables. Se hace necesario en consecuencia definir criterios de auditoría de gestión, es decir normas razonables que permitan comparar y evaluar condiciones existentes. (Auditoría General de la Nación, 2012)

De acuerdo con la Auditoría Superior de Fiscalización (ASF) de México, la Auditoría sobre el Desempeño es una evaluación del quehacer gubernamental en la atención de determinados problemas públicos, para lo cual se miden: la eficacia por medio de resultados, con base en indicadores estratégicos; la eficiencia, por medio de la fidelidad de la operación del programa, y con apoyo en indicadores de gestión; la economía, se mide por el costo de la política pública comparado contra los resultados obtenidos. Además, de comprobar el efecto de los resultados en la población objetivo utilizando indicadores de calidad y de satisfacción del ciudadano. Finalmente, analiza el comportamiento de los actores o servidores públicos, tanto de la entidad responsable de poner en práctica la política pública como de los operadores de la misma. (ORFIS, 2019)

La Auditoría sobre el Desempeño es una revisión independiente, objetiva, confiable, sistemática, interdisciplinaria, propositiva y comparativa de la eficacia, eficiencia, economía, competencia de los actores públicos, la calidad del bien o servicio ofrecido y la satisfacción del beneficiario-usuario, así como el impacto social, económico y ambiental de la actuación de la administración pública y de los resultados obtenidos por los Entes Públicos. (Orfis, 2019)

El diseño de metodologías de Auditoría de Desempeño representa un reto en este escenario descrito, se hace necesario la revisión, análisis y evaluación de la situación actual de los activos intangibles en cualquier organización, a través de las perspectivas analíticas que

fundamentan las técnicas y procedimientos específicos para el reconocimiento, la medición y valoración de estos activos, en función del mejoramiento de la gestión de las organizaciones desde un punto de vista técnico – metodológico mucho más amplio.

1.2.1 Matriz de auditoría de desempeño al capital intelectual en universidades cubanas.

La combinación de los criterios de economía, eficiencia y eficacia planteados en la auditoría de desempeño y su flexibilidad para ser adaptados a los diferentes procesos, facilita la integración de estos con los activos intangibles contables y no contables en las Instituciones de Educación Superior cubanas. La propuesta parte de una matriz¹ que armoniza estos elementos con las dimensiones del capital intelectual para los activos intangibles tratados.

	Capital Humano	Capital Estructural	Capital Relacional
Economía	1. Sistema de remuneración. 2. Incentivos. 3. Presupuestos de RRHH.	1. Recursos financieros. 2. Tecnologías de la producción. 3. Propiedad industrial e intelectual*	1. Contratación con terceros. 2. Remuneración profesional 3. Intensidad de la relación con clientes. 4. Sostenibilidad financiera.
Eficiencia	4. Satisfacción personal. 5. Tipología del personal. 6. Competencias de las personas 7. Experiencia laboral. 8. Liderazgo. 9. Iniciativa. 10. Trabajo en equipo 11. Estabilidad 12. Rotación	4. Procesos de apoyo. 5. Estructura organizacional. 6. Sostenibilidad del capital interno.	5. Índice de repetición de Contratación con terceros. 6. Sostenibilidad de clientes. 7. Sostenibilidad de alianzas Estratégicas. 8. Base de clientes relevantes. 9. Lealtad de clientes.
Eficacia	13. Aprendizaje. 14. Comunicación. 15. Desarrollo personal. 16. Automotivación. 17. Sociabilidad. 18. Flexibilidad. 19. Adaptabilidad.	7. Captación de conocimiento. 8. Mecanismos de transmisión y comunicación del conocimiento. 9. Cultura organizacional.	10. Beneficio social. 11. Satisfacción de clientes. 12. Interrelación con clientes 13. Interrelación con proveedores. 14. Interrelación con otros agentes. 15. Reputación y prestigio.

Matriz de auditoría de desempeño para activos intangibles. Fuente: elaboración propia

¹ Las variables se comportan así: X, independiente; abarca todas las dimensiones del capital intelectual. * En el capital estructural se pueden incluir los AFIs contables pues comprende la propiedad industrial e intelectual que posee la empresa adquirida con anterioridad (patentes, marcas, modelos, programas, etc) Y, dependiente; se subordina a las dimensiones del capital intelectual y los elementos que la integran.

El propósito del diseño de esta matriz es desarrollar una metodología de auditoría interna para la ejecución de una auditoría de desempeño a los activos intangibles contables y no contables a efecto de que se reflejen pruebas de control y procedimientos analíticos sustantivos que ayuden a mejorar las prácticas en la evaluación de la economía, eficiencia, la eficacia de estos recursos inmateriales que aportan beneficios en la Instituciones de Educación Superior en Cuba, a través del diseño de indicadores. Con el diseño futuro de la metodología se pretende lograr la capacitación del personal de la Unidad de Auditoría Interna, a fin de que se comprenda con mayor facilidad y claridad el trabajo a ejecutar en la temática de activos intangibles contables y no contables en IES.

La metodología de auditoría de desempeño tiene como objetivo ser una herramienta de consulta para el personal operativo de la Unidad de Auditoría Interna de la IES, dirigida a orientar las actividades de los auditores a fin de mejorar y unificar las prácticas y procedimientos utilizados en la ejecución de auditorías a los activos intangibles contables y no contables. Comprende la intervención y análisis de las operaciones que se ejecutan en la institución, por medio de la evaluación de una Unidad, División, Departamento, Programa, Actividad, Proyecto, Producto, Proceso, Registro, Transacción, Contrato, etc., asociado al tratamiento de los activos intangibles contables y no contables. Implica los resultados mensurables y evaluables de la eficacia, economía y eficiencia operacional que durante un período determinado se hayan producido, garantizando: el cabal cumplimiento a las disposiciones legales, la confiabilidad del sistema integrado de información contable-financiera, administrativa y operativa y garantizar que los recursos se gestionen de forma eficiente y se protejan adecuadamente.

Conclusiones:

- Los activos intangibles aportan beneficios económicos futuros y las personas son las encargadas de generar beneficios y otros elementos intangibles para la entidad, siendo necesario su estudio, control y medición
- Es importante que, en un futuro, quizá no muy lejano, el capital intelectual se incluya en las cuentas anuales. Lo más importante es afrontar un cambio de mentalidad, tanto

de los distintos grupos emisores de normas como de los propios gestores de la empresa.

- La Auditoría sobre el Desempeño es una revisión independiente, objetiva, confiable, sistemática, interdisciplinaria, propositiva y comparativa de la eficacia, eficiencia, economía.
- El propósito de la metodología de auditoría interna es proporcionar procedimientos para la ejecución de la auditoría de desempeño a los activos intangibles a través de pruebas de control y procedimientos analíticos sustantivos que ayuden a mejorar las prácticas en la evaluación de la economía, eficiencia, la eficacia de estos recursos en Instituciones de Educación Superior en Cuba.

Bibliografía:

González G, M.V; Pinto M. M; Ponjuán D.G. (2017). Metodología integradora de la auditoría de la información y el conocimiento para organizaciones. *Revista Cubana de Información en Ciencias de la Salud* .

PINEDA V.O. (2012). Activos Intangibles. 5-50.

Agurto Roque, M., Chávez-Cruz, G., & Chuquirima-Espinoza, S. . (2018). Tratamiento contable de activos intangibles, según norma internacional de contabilidad (nic) 38 en la carrera de ingeniería en contabilidad de contabilidad (nic) 38 en la carrera de ingeniería en contabilidad. *Conrado | Revista pedagógica de la Universidad de Cienfuegos* .

BECERRA ÁVILA, J. E. (2020). *Auditoría de Gestión: una revisión bibliográfica*.

Blanco, Luna Y. (2012). Auditoría integral, normas y procedimientos. *Bogotá: Ecoe ediciones* . , 423.

Bojórquez, J. A. (2019). Auditoría al desempeño: evolución y relevancia en el ámbito estatal. *Trascender, Contabilidad y Gestión* , 1-29.

Borrás Atienzar, Francisco y Chaurero Campos, Lisi. (2018). El capital intelectual en las empresas cubanas. *Ingeniería Industrial* , 2-111.

Bravo A, M., Bravo A, S., & López S, J. (2018). Importancia de la auditoría de gestión en las organizaciones. *Observatorio de la economía latinoamericana* , 8-15.

Castillejos, A. Y. (2019). Auditorías de desempeño en América Latina. ¿Mejoran la confianza en los gobiernos? *407Gestión y Política Pública VolUMen XXViii, núM. 2* , 407-440.

Chávez Cruz , G., Campuzano Vásques, J., & Chávez Cruz, R. (2015). Elementos Básicos de la Contabilidad. Machala.UTMACH.

Contabilidad, C. d. (2001). Norma Internacional de Contabilidad 38: Activos intangibles. 6-40.

Flores k.j.v; rozas f. A.e. (s.f.). Auditoría del capital intelectual. *Quipukamayoc* .

Funes C. Y. (2010). Valuación de los activos intangibles. Caso de la UNAM. *Revista del Centro de Investigación.Universidad La Salle, vol. 9, núm. 33* , 3-17.

GABILÁN, M.L. (2012). Auditoría del Capital Intelectual en Grandes Empresas del Sector Cambiario en la ciudad de Mar del Plata.

García, C, F.G. (2019). “La auditoria de desempeño y su relacion con la evaluacion de los recursos humanos en la municipalidad distrital de lalaquiz 2017.

Gascón,Y; Muñoz A. (2013). Auditoria de la Gestión del Conocimiento. Caso de estudio: estudio:Oriente (UDO). *”Innovation in Engineering, Technology and Education for Competitiveness and Prosperity” August 14 - 16, 2013 Cancun, Mexico.* , 2-10.

González, K. D. (2021). Propuesta de programa de auditoria de desempeño para las patentes y los modelos de utilidad en la universidad de la habana”. La Habana, Cuba.

GUERRERO. N. Y.M, RODRÍGUEZ M. C. (2015). Gestión de Recursos Intangibles en Insituaciones de Educación Superior. *Revistas de Administración de Empresas. Brasil.*

Guzmán, F. M. (2016). Modelo de medición del capital intelectual en un encargo de auditoría de gestión. *Pensamiento Republicano. Bogotá, D.C. N° 4.* , 51-69.

Guzmán, M. H. (2016). Modelo de medición del capital intelectual en un encargo de auditoría de gestión. *Pensamiento Republicano Bogotá, D.C. N° 4. Primer semestre 2016. ISSN 2145-4175 PP. 51-69* .

Hernández a. L., echeverri, l.j, duarte, x.a. (2016). Activos intangibles visibles como valor agregado en las firmas de auditoría. <http://dx.doi.org/10.21017/Pen.Repub.2016.n5.a9> .

INTOSAI. (2020). *IISAI- 300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*.

INTOSAI. (2020). *IISAI- 300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*.

Lucchese M, Di Carlo, F, Aversano N, Tartaglia, P.P. (2020). Assessing the Intellectual Capital and Related Performance in the Teaching Process using FES Models: First Evidence in Italian Universities. *WSEAS Transactions on Business and Economics* · April 2020 .

Maria J. Jarquin, E. M. (2018). Auditoría de desempeño para una mejor gestión pública en América Latina y el Caribe. *Banco Interamericano de Desarrollo* , 9-100.

Mario Heimer Flórez Guzmán & COLS. (2015). MODELO DE MEDICIÓN DEL CAPITAL INTELECTUAL EN UN ENCARGO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN. DOI: <http://dx.doi.org/10.21017/Pen.Repub.2016.n4.a3> , 7-20.

Mauri, M.D. (2020). Propuesta metodológica para la auditoría de desempeño de los activos intangibles contables y no contables. La Habana, Cuba.

Nogueira, R.D; Frias, R. (octubre de 2018). Tratamiento de instrumentos para la medición del capital intelectual como un activo intangible en instituciones de educación superior. Recuperado el 6 de marzo de 2022, de <https://www.researchgate.net/publication/328542629>: https://www.researchgate.net/publication/328542629_TRATAMIENTO_DE_INSTRUMENTOS_PARA_LA_MEDICION_DEL_CAPITAL_INTELECTUAL_COMO_UN_ACTIVIO_INTANGIBLE_EN_INSTITUCIONES_DE_EDUCACION_SUPERIOR/link/5e405560a6fdccd96596232a/

ORFIS. (2019). *Manual de Auditoría de Desempeño*. Veracruz.

ORFIS. (2019). *Manual de Auditoría de Desempeño*. Veracruz, México.

Palacios,M.G; Serra T.R; Fleitas T. S. (2018). Metodología para la gestión de los activos fijos intangibles visibles en una universidad. *Universidad y Sociedad. Revista científica de la Univerisidad de Cienfuegos* .

Perú, C. G. (2015). *Auditoría de Desempeño a los servicios de gestión participativa y de control y vigilancia en áreas naturales protegidas de administración nacional*. Lima: RS Servicios Gráficos S.A.C.Jr. Chancay 360, Of. 101 - Cercado de Lima.

Robert Kaplan, D. N. (2004). Medir la disposición estratégica de los activos intangibles. *Harvard Business Review* .

Rodríguez-Bárcenas G, Marín D, Cevallos Al, Rubio J, Tapia V. (2016). Las auditorías del conocimiento como herramientas de apoyo a la organización y gestión del conocimiento: un estudio de caso. *Iberoamerican Journal of Project Management* .

Ruso A.F, Porto S.N. (2015). La contabilidad y su vínculo con los nuevos elementos que protagonizan la gestión en las organizaciones: los intangibles del conocimiento. *Revista Visión Contable N° 13* , 3-18.

Sallán, P. S. (2008). Capital intangible y capital intelectual:Revisión, definiciones y líneas de investigación. *Estudios de Economía Aplicada* , 3-14.

Santana, G. K. (2021). Procedimiento de programa de Auditoría de Desempeño para las Patentes y Modelos de Utilidad.

Secundo, G., Margherita, A., Elia, G., & Passiante, G. (2010). Intangible assets in higher education and research: mission, performance or both? *Journal of Intellectual Capital*. 11(2), 140-157.

SITEAL. (2019). Educación superior.

Toala,S. G, Meza, B.D, Mejía, M.G. (2017). Modelo de gestión del conocimiento y capital intelectual de los docentes universitarios. *Revista Publicando*, 4 No 11. (1).