



Propuesta al Premio Abel Santamaría Cuadrado

2023

**Herramientas de Auditoría de
Desempeño para perfeccionar la gestión
empresarial y presupuestaria**

Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas

Autores: Dr. C. Yumaisi González Ochoa
M.Sc. Lesyán Sánchez Beritán
M. Sc. Yonny Medinilla Gutierrez
M. Sc. Bárbara Morales Romero

ÍNDICE	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1: Fundamentos teóricos de la Auditoría de Desempeño y sus principios de economía, eficiencia y eficacia	5
1.1 La Auditoría, Auditoría de Desempeño a nivel internacional y nacional	5
1.2 Principios de Economía, Eficiencia y Eficacia en la Auditoría de Desempeño	7
CAPÍTULO 2: Diagnóstico de las áreas de gestión analizadas en cada entidad objeto de estudio	11
2.1 Diagnóstico de las áreas de gestión analizadas en las entidades estudiadas del Sector Empresarial	11
2.2 Diagnóstico de las áreas de gestión analizadas en las entidades estudiadas del Sector Presupuestado	18
CAÍTULO 3: Diseño de los Programas de Auditoría de Desempeño a la Gestión de Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica Financiera, de Cobros y Gestión Presupuestaria	20
3.1 Criterios para la elaboración de programas de Auditoría de Desempeño	20
3.2 Propuestas de Programa de Auditoría de Desempeño	22
3.3 Valoraciones de los Programas	34
CONCLUSIONES	38
BIBLIOGRAFÍA	

Introducción

La Auditoría de Desempeño (AD), resulta del desarrollo de la auditoría de gestión, concepción donde se funden dos clasificaciones que tradicionalmente se tenían: auditoría administrativa y auditoría operacional. También se le ha reconocido a nivel internacional como Auditoría de las 3 E (Economía, Eficiencia y Eficacia), Auditoría Operacional, Auditoría Gerencial, Auditoría Administrativa, Auditoría de Rendimiento y en los últimos decenios como Auditoría de Desempeño.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ha elaborado las Normas Internacionales (ISSAIs, siglas en inglés), dentro de estas, la ISSAI-300 Principios fundamentales para la Auditoría de Desempeño y las ISSAI 3000-3999 Directrices para la Auditoría de Desempeño.

De acuerdo con estas normas, la AD es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.

De acuerdo con la ISSAI 300, este tipo de acción tiene como objetivo principal promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente. También contribuye a la rendición de cuentas y a la transparencia. Su objeto de estudio no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, puede también incluir actividades (con productos, resultados e impactos) o situaciones existentes (incluyendo sus causas y consecuencias).

Además proporciona nueva información, conocimiento o valor al proporcionar nuevas perspectivas analíticas, hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas, proporcionar una visión o conclusión independiente y rectora basada en la evidencia de auditoría y proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los hallazgos de auditoría.

En Cuba, la Auditoría de Desempeño ha transitado por varias etapas en las cuales se evidencia una armonía en el enfoque dado a los elementos conceptuales y los objetivos que se persiguen con esta. En 1957 surge la Auditoría Administrativa con el fin de evaluar la calidad de la administración. Durante la década del 70 nace la Auditoría de Gestión a partir del interés de las administraciones gubernamentales por conocer el desempeño de sus entidades.

En 1995 con la aprobación del Decreto Ley 159 de la auditoría, se denomina gestión u operacional. En enero del 2006 el Ministerio de Auditoría y Control, pone en vigor la Resolución 26 "Guía Metodológica para la Auditoría de Gestión".

Posteriormente el 1ro de agosto del 2009 al aprobarse por la Asamblea Nacional la Ley No. 107 "De la Contraloría General de la República" se define como tipo de auditoría, la Auditoría de Gestión o Rendimiento.

En el año 2012 Cuba inicia su experiencia en la aplicación de Normas Cubanas de Auditoría (NCA), armonizadas a las internacionales con la aplicación de la Resolución 340, dictadas por la CGR. En el año 2013 se aprueban las directrices para este tipo de auditoría y posteriormente, a partir del compromiso contraído con la Organización Latinoamericana de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, para la iniciativa de implementación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores-Programa 3i, resulta necesario modificar la citada resolución en su Anexo I, contenido de las Normas Cubanas de Auditoría y se aprueba la Resolución 76 del 2020 de la CGR, puesta en vigor a partir del 1 de enero del 2021. En la actual Ley 158 de 2022 que derogó la Ley 107 se ratifica este tipo de auditoría.

De acuerdo con las NCA la auditoría de desempeño se enfoca en la revisión objetiva y confiable para determinar si el sujeto auditado opera los proyectos, sistemas, operaciones, programas o actividades de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia; si existen áreas de mejora para contribuir a perfeccionar la gestión de la entidad, la buena gobernanza, la rendición de cuenta y la transparencia; busca aportar nueva información, análisis o perspectivas.

La razón esencial de la AD es ayudar al Gobierno y a las administraciones en los procesos de toma de decisiones, a partir de la identificación de problemas importantes y del análisis de sus causas y efectos; también presenta conclusiones y formula recomendaciones que pueden contribuir a una administración de los fondos públicos más eficiente y eficaz; este tipo de auditoría promueve: la rendición de cuenta y la transparencia.

La auditoría de desempeño generalmente sigue uno de los tres enfoques siguientes: orientado a resultados, orientado a problemas y orientado a sistemas. Estos enfoques pueden alcanzarse desde dos perspectivas, de arriba hacia abajo centrándose principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos y expectativas de la Asamblea Nacional del Poder Popular, el Consejo de Estado y el Consejo de Ministros. De abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para las personas jurídicas o naturales y la comunidad.

De acuerdo a las Normas Cubanas de Auditoría, aplicables en Cuba, se pueden combinar las auditorías al incorporar los aspectos de las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento entre sí; la clasificación de la auditoría a ejecutar define el objetivo de mayor significación. Combinar la auditoría financiera con la de cumplimiento y la de desempeño, le permite al auditor tener la seguridad de que, no solo los estados financieros están libres representaciones erróneas de importancia relativa, sino también de evaluar si las, operaciones financieras y la información, cumplen en todos los aspectos importantes con los criterios establecidos y permite evaluar elementos de gestión relacionados con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Cuando la auditoría de cumplimiento se combina con la de desempeño, su no observancia puede ser la causa de los aspectos de la economía, eficiencia y eficacia; en las auditorías combinadas de este tipo, el auditor debe hacer uso de su juicio profesional para decidir si el desempeño o el cumplimiento son el objeto principal de la auditoría, así como determinar el alcance y los criterios de esta.

Las “Directivas y Objetivos Generales” en Cuba son elaboradas anualmente por la CGR, definen las prioridades y normas a observar en los procesos de elaboración, ejecución y seguimiento de los resultados de las auditorías, controles y supervisiones que se establecen para conformar el “Plan Anual de las Acciones de Control del Sistema Nacional de Auditoría. Están encaminadas a las actividades y temas priorizados respecto a los entes auditados, con independencia de intereses y asuntos específicos que se determinen.

En la década comprendida desde el año 2013 al 2023 han estado dirigidas a verificar la aplicación de los sistemas de control interno, su efectividad en la prevención, la transparencia y eficiente gestión de la administración, en el aseguramiento de la implementación y cumplimiento de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, así como ejecutar acciones al proceso de elaboración y ejecución de los presupuestos por parte de la CGR.

Se aprecia que a partir del año 2021 donde se aprueban las mismas, mediante Decreto Presidencial tienen el propósito de lograr con mayor coherencia, integralidad, eficiencia y eficacia la evaluación más abarcadora y oportuna sobre temas o actividades de alta prioridad,

cuyos resultados impacten positivamente por sus aportes y contribuciones al logro de una gestión administrativa más eficiente.

En ese mismo año se elabora la Guía para auxiliar a los Gobernadores provinciales e Intendentes de los Consejos de la administración municipal en el cumplimiento de sus funciones de control y fiscalización de los presupuestos locales inspirada en la necesidad de ejercer una labor eminentemente preventiva y formadora de una cultura de disciplina, responsabilidad, transparencia, rendición de cuentas y probidad administrativa.

Tal como expresan los objetivos de control de los últimos dos años y se ratifica en el Decreto presidencial de 2023 la actividad priorizada número 1 es: “Dar seguimiento al sistema empresarial estatal cubano y demás actores económicos, en función de velar por la correcta y transparente administración de los fondos públicos para el logro de mayor eficiencia y eficacia en la gestión como garantía del equilibrio financiero interno.”

Según datos estadísticos aportados por la Dirección de Atención al Sistema Nacional de Auditoría y Planificación (DASNAP) perteneciente a la CGR, desde el año 2018 al 2022 se han ejecutado 62 auditorías de desempeño en el país, de estas 30 en el sector presupuestado.

Se constató que en las entidades, Empresa Pesquera Industrial de Caibarién, Empresa Integral Agropecuaria Manicaragua, Empresa Suministro Agropecuario de Matanzas, Sucursal ISLAZUL Sancti Spíritus, Unidad Presupuestada Escuela Vocacional Santa Clara y el Policlínico Docente Universitario Capitán Roberto Fleites de Santa Clara, objetos de estudio en esta investigación no se habían realizado con anterioridad Auditorías de Desempeño.

Para el desarrollo de la auditoría se precisa de programas de auditoría, herramientas útiles para que el auditor lleve a cabo su trabajo, para su confección debe ser utilizada la plantilla P-0001-11 Manual de Procedimientos Tomo 1.

En el Manual de Procedimientos Tomo 2 se definen las pautas para la elaboración de programa de auditoría de desempeño mediante la plantilla P-D0001-04. Estas pautas son propuestas generales y la mayor parte de los indicadores apuntan hacia resultados del sector empresarial.

En los resultados de las visitas de supervisión y control por la Contraloría se distingue el uso de los programas de auditoría y se identifica que los procedimientos analíticos que forman parte de los estos, no permiten siempre la proyección de obtener evidencia suficiente y apropiada para soportar las conclusiones de la auditoría, al no tener las herramientas específicas que debe desarrollar el auditor para recopilar evidencias y soportar hallazgos relacionados con los temas verificados propios del sujeto auditado además de no diseñar indicadores que le permitan evaluar la gestión en el cumplimiento, aún desde la perspectiva de combinar las auditorías.

En los últimos años el indicador de eficacia, cobertura de las acciones de control de cualquier tipo, no muestran buenos resultados al no lograr controlarse las entidades registradas en su universo auditable debido a la situación crítica de completamiento de plantillas en las estructuras organizativas de auditoría, desconociendo por esta causa, si existen áreas de mejora para contribuir a perfeccionar la gestión de las entidades, a esta situación se añade el alto grado de complejidad y requerimiento de equipos multidisciplinarios para la ejecución de este tipo de auditoría.

Los argumentos expuestos anteriormente definen la situación problemática de la investigación. Consecuentemente, el **problema científico** de la investigación se plantea a partir de la siguiente interrogante: ¿Qué elementos son necesarios para la elaboración de programas de auditoría de desempeño a la Gestión de Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica– Financiera, de Cobros y Gestión Presupuestaria que constituyan herramientas

para la definición de áreas de mejora, la buena gobernanza y la toma de decisiones administrativas?

En correspondencia con el problema de investigación se propone como objetivo general: elaborar Programas de Auditoría de Desempeño para la evaluación de la gestión empresarial de Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica-Financiera, Cobros y Gestión Presupuestaria.

Como objetivos específicos se definen los siguientes:

1. Sistematizar los fundamentos teóricos en relación con la Auditoría Desempeño y sus principios.
2. Diagnosticar las entidades estudiadas en los procesos y programas de gestión correspondientes.
3. Definir los elementos en cada etapa de los Programas de Auditoría de Desempeño propuestos.
4. Valorar los Programas de Auditoría de Desempeño propuestos por diferentes criterios.

De acuerdo con lo expuesto, se plantea como **hipótesis** de la investigación la siguiente: Si se elaboran Programas de Auditoría de Desempeño para la evaluación de la gestión empresarial de Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica-Financiera, Cobros y Gestión Presupuestaria se contará con herramientas para la definición de áreas de mejora, la buena gobernanza y la toma de decisiones administrativas

La **novedad científica** de la investigación radica en dotar de Programas de Auditoría de Desempeño como herramientas metodológicas e instrumentos prácticos para la medición, evaluación y monitoreo de la gestión y la buena gobernanza tanto al sistema de auditoría como a los directivos del sector empresarial y presupuestado.

La novedad científica declarada se sustenta en los siguientes **aportes**: Constructo teórico-metodológico sobre la auditoría de desempeño y sus principios de economía, eficiencia y eficacia. Sistema de herramientas metodológicas e instrumentos prácticos para medir, evaluar y monitorear la gestión y la buena gobernanza en el Sector Empresarial y Presupuestado.

Los principales resultados de la investigación y su valoración se desarrollan en los capítulos propuestos.

Capítulo 1: Fundamentos teóricos de la Auditoría de Desempeño y sus principios de economía, eficiencia y eficacia

La Auditoría de Desempeño es un tipo de auditoría que se ejecuta a las áreas, sistemas, procesos o actividades de la entidad en busca de una determinación del comportamiento de los principios de economía, eficiencia y eficacia, busca determinar áreas de mejora y contribuir a la buena gobernanza. El presente capítulo aborda aspectos teóricos sobre la Auditoría de Desempeño y sus principios, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y Normas Cubanas de Auditoría.

1.1 La Auditoría de Desempeño a nivel internacional y nacional

La auditoría se origina en el hecho de que quien está directamente interesado (propietario) en el incremento del valor de la organización, no es quien la administra, ni tampoco quien contabiliza sus derechos, obligaciones, entradas y salidas de riqueza. Por esta razón surge la necesidad de buscar personas capacitadas, de preferencia externas (imparciales), para que se desarrollen mecanismos de supervisión, vigilancia y control de los empleados que integran y desempeñan las funciones relativas a la actividad operacional de la empresa.

El auditor era considerado como un “Revisor de Cuentas” en sus inicios. A principios del siglo XV, los parlamentos de algunos países europeos comenzaron a crear el denominado Tribunal Mayor de Cuentas, cuya función específica era la de revisar las cuentas que presentaban los reyes o monarquías gobernantes. Con el paso del tiempo se extendió esta revisión a aspectos tales como: revisión de la eficiencia de los empleados, procedimientos administrativos, actualización de políticas, este es el origen de la auditoría.

En la medida en que los cambios tecnológicos han producido cambios en los aspectos organizativos empresariales, la auditoría ha penetrado en la gerencia y hoy se interrelaciona fuertemente con la administración. Esta amplía su objeto de estudio y motivada por las exigencias sociales y la tecnología, pasa a ser un elemento valioso para la gerencia porque da fe sobre las operaciones pasadas, pretende mejorar las operaciones futuras a través de la presentación de recomendaciones constructivas tendentes a aumentar la economía, la eficiencia y la eficacia de la entidad con las que se proyectan los ejecutivos.

A este nuevo enfoque se le ha denominado, entre otros: Auditoría de las 3 “E”; Auditoría Operativa; Auditoría Integral; Auditoría de Gestión; Auditoría de Rendimiento; Auditoría Gerencial; Auditoría Administrativa y Auditoría de Desempeño.

La actual Auditoría de Desempeño, surge por la necesidad de los analistas financieros y banqueros de contar con información que les permitiera poder realizar una evaluación administrativa. Algunos antecedentes y aportes fundamentales en su desarrollo fueron:

James O. McKinsey en el año 1935, en el seno de la American Economic Association sentó las bases para lo que él llamó “Auditoría Administrativa”, la cual consistía en: una evaluación de una empresa en todos sus aspectos, a la luz de su ambiente presente y futuro probable

Durante la década del 70, apareció el interés por parte de las administraciones gubernamentales de conocer acerca del desempeño de sus entidades. Nace así la Auditoría de Gestión, basada en dos importantes principios de la administración pública: el primero relativo a que esta debía ser dirigida de manera que hiciera el mejor uso posible de los fondos públicos y el segundo relativo a que las personas que dirigían los fondos públicos debían ser

responsables por la prudente y efectiva administración de los recursos que les habían sido confiados (De Armas, 2008).

En Cuba aparece en 1995 cuando es definida en el artículo 5 del Decreto Ley N° 159 “De la Auditoría” del Consejo de Estado, y lo hace con el nombre de Auditoría de Gestión. Ese mismo año se elabora una Guía Metodológica para realizar Auditorías de Gestión por la Oficina Nacional de Auditoría (ONA). Luego el Ministerio de Auditoría y Control pone en vigor la Res. 26 Guía Metodológica para la Auditoría de Gestión en el año 2006. En el año 2009 surge la Contraloría General de la República y con ello la Ley 107 y su Reglamento donde se define como tipo de auditoría, la Auditoría de Gestión o Rendimiento. En el año 2013 establece las Directrices Generales para la realización de este tipo de auditorías.

En el año 2017 se aprueba el Nuevo Reglamento de la Ley 107, y pasa de llamarse Auditoría de Gestión a Auditoría de Desempeño, en el artículo 46 inciso a) de la Sección Tercera: “De los tipos de auditoría”. Esto es ratificado por la Resolución 76 de 2020 de la Contraloría General de la República y en la actual Ley 158 de 2022 que derogó la Ley 107.

La Auditoría de Desempeño queda definida en las Normas Internacionales por sus siglas en Inglés: ISSAI 3000 (2016), ISSAI 3100 (2017) e ISSAI 300 (2019) como un examen o revisión independiente, objetiva y confiable a las áreas de gestión, las acciones, políticas institucionales, sistemas, proyectos, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno, así como, a los resultados e impactos de la administración operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia y la calidad de la producción y entrega de los bienes o servicios. Además incluye un análisis de las condiciones que son necesarias para asegurar que se mantengan los principios, para corregir los errores, mejorar la gestión futura y si existe espacio de mejora.

El autor se afilia al concepto de Auditoría de Desempeño de las Normas Cubanas de Auditoría, Resolución 76/2020, porque se evidencia los mismos nodos conceptuales y los constructos teóricos esenciales de las definiciones anteriores. Además esta norma es conocida por los auditores que realizan las auditorías y esta adecuada a las características esenciales de Cuba, se define la Auditoría de Desempeño de la siguiente manera:

Se enfoca en la revisión objetiva y confiable para determinar si el sujeto auditado opera los proyectos, sistemas, operaciones, programas o actividades de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia; si existen áreas de mejora para contribuir a perfeccionar la gestión de la entidad, la buena gobernanza, la rendición de cuentas y la transparencia; busca aportar nueva información, análisis o perspectivas.

La razón esencial de la Auditoría de Desempeño es ayudar al gobierno y a las administraciones en los procesos de toma de decisiones, a partir de la identificación de problemas importantes y del análisis de sus causas y efectos; también presenta conclusiones y formula recomendaciones que pueden contribuir a una administración de los fondos públicos más eficiente y eficaz.

Por lo anteriormente expuesto, se puede afirmar que este tipo de auditoría permite evaluar los resultados de la gestión o desempeño, a través de la aplicación y medición de los principios de economía, eficiencia y eficacia, permitiendo emitir opinión de la calidad de la gestión y el impacto que esta genera en la colectividad.

De acuerdo con las NCA Res. 76/2020, en la Auditoría de Desempeño, el auditor debe escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema o bien una combinación de estos para facilitar un buen diseño de la auditoría. El enfoque general es un elemento central de cualquier auditoría; determina la naturaleza del tipo de examen a realizar y también define el

conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos.

Orientado a resultados: evalúa si se han logrado los objetivos de resultados o productos, o si funcionan los programas y servicios de acuerdo con lo previsto; el auditor estudia el desempeño y relaciona sus observaciones con las normas en cuestión o con los criterios; en este enfoque, las deficiencias suelen definirse como desviaciones de las normas o criterios, y las recomendaciones deben estar dirigidas a disminuir tales desviaciones.

Orientado a problemas: examina, verifica y analiza las causas de problemas específicos o las desviaciones de los criterios establecidos; el punto de partida es una desviación conocida o sospechada de lo que debería o podría ser; esta orientación se ocupa principalmente de la verificación y análisis del problema, normalmente sin hacer referencia a los criterios de auditoría predefinidos.

Orientado a Sistemas: examina el correcto funcionamiento de los sistemas de gestión administrativos, en los cuales las empresas o los programas son vistos como sistemas de interacción y elementos interdependientes funcionales.

Estos enfoques pueden alcanzarse desde dos perspectivas la primera es, de arriba hacia abajo: se centran principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos y expectativas de la Asamblea Nacional del Poder Popular, El Consejo de Estado y el Consejo de Ministros. Mientras que la segunda de abajo hacia arriba: se centra en problemas de importancia real para las personas jurídicas o naturales y la comunidad.

Hasta el año 2020, para desarrollar la Auditoría de Desempeño se debían seguir determinadas pautas, indicadas en las Directrices Generales para la realización de Auditorías de Gestión o Rendimiento, estas quedaron derogadas por la Res 76/2020 de la Contraloría General de la República, en la actualidad se siguen las NCA y sus Manuales de Procedimientos. Esta debe cumplir con las cuatro fases de la realización de la auditoría que establecen las Normas Cubanas de Auditoría: Planeación, Realización, Elaboración de Informe y Seguimiento. El grupo de trabajo debe ser de carácter multidisciplinario, conformados por auditores y profesionales de especialidades afines a la actividad que se audita.

Durante su realización el auditor debe promover el uso y cálculo de los indicadores generales de gestión de economía, eficiencia y eficacia para la evaluación de la gestión de la entidad, la detección de desviaciones y la toma de decisiones para la mejora continua.

Los indicadores deben ser claros, uniformes, fácilmente aplicables, medibles y de conocimiento general, sus resultados ofrecen datos cuantitativos y cualitativos que permiten dar un criterio razonable en la evaluación de la gestión de la entidad y ofrecen información del desempeño y el comportamiento de los procesos, actividades y operaciones realizadas, así como también posibilitan detectar la desviación entre los planes y los resultados esperados.

Los objetivos deben ser evaluados preferentemente en términos cuantitativos, aunque la naturaleza de algunos objetivos hace imposible su cuantificación y se debe recurrir a características cualitativas para su evaluación, como se precisa en el siguiente epígrafe.

1.2 Principios de Economía, Eficiencia y Eficacia en la Auditoría de Desempeño

La Auditoría de Desempeño debe evaluar los resultados de la gestión en las entidades, a través de la aplicación y medición de los principios de economía, eficiencia y eficacia permitiendo emitir opinión de la calidad de la gestión y el impacto que esta genera en la colectividad.

El criterio economía según las NCA, la ISSAI 300 de la INTOSAI, Urionabarrenechea & Arrizabalaga (2015) y el Tribunal de Cuentas Europeo, (2015, pág. 19) se refiere a los términos y condiciones bajo los cuales se adquieren y utilizan los recursos humanos, financieros y materiales, tanto en la calidad y cantidad apropiada, como al menor costo posible, y de manera oportuna. Es decir, los recursos deben ser los idóneos, en la calidad y cantidad correctas, en el momento previsto, en el lugar indicado y al precio convenido. Para que una entidad trabaje con economía, es necesario que, respete a los activos fijos tangibles, los inventarios, los recursos financieros y la fuerza de trabajo; no se compre, gaste y pague más de lo necesario.

Según las NCA, ISSAI 300, Urionabarrenechea & Arrizabalaga (2015) la eficiencia es la relación entre los recursos consumidos (insumos) y la producción de bienes y servicios. La eficiencia se expresa como porcentaje, comparando la relación insumo-producción con un estándar aceptable (normal). La eficiencia aumenta en la medida en que un mayor número de unidades se producen utilizando una cantidad dada de insumos.

Trabajar con eficiencia equivale a decir que la entidad debe desarrollar sus actividades siempre bien. Una actividad eficiente maximiza el resultado de su insumo dado o minimiza el insumo de un resultado dado. Entre otros, debe lograr que las normas de consumo o gastos sean correctas y que la producción o los servicios se ajusten a las mismas; que los desperdicios que se originen en el proceso productivo o en el servicio prestado sean los mínimos; que las normas de trabajo sean las correctas; que se aproveche al máximo las capacidades instaladas; que se cumplan los parámetros técnicos-productivos.

En el proceso de producción o de servicio, que garanticen la calidad requerida; que todos los trabajadores conozcan la labor a realizar y que esta sea la necesaria y conveniente para la actividad; debe tenerse en cuenta que la eficiencia de una operación se encuentra influenciada no únicamente por la calidad de producción, sino también por la calidad y otras características del producto o del servicio ofrecido.

Las NCA, la ISSAI 300, Urionabarrenechea & Arrizabalaga (2015) y Oto Topón (2011) definen la eficacia como el grado en que una actividad o programa alcanza sus objetivos, metas u otros efectos que se había propuesto.

Este aspecto tiene que ver con los resultados del proceso de trabajo de la entidad, por lo que debe comprobarse que la producción o el servicio se hayan cumplido en la calidad y cantidad esperadas y que sea socialmente útil el producto obtenido o el servicio prestado.

El auditor deberá comprobar el cumplimiento de la producción o el servicio y hacer comparaciones con el plan y los períodos anteriores para determinar progresos o retrocesos. Debe también considerar la durabilidad, belleza y presentación del producto, si fuese el caso. Es recomendable recibir criterios de los clientes sobre los artículos producidos o servicios prestados.

Estos tres elementos economía, eficiencia y eficacia deben relacionarse entre sí, al ser expuestos los resultados de la entidad en el Informe o dictamen de auditoría, tomando en cuenta la obtención de los efectos deseados al menor costo, responde a un examen mucho más profundo, no limitarse solo a mostrar cifras o explicaciones y comprobar cada elemento y poner al descubierto las prácticas antieconómicas, ineficiente e ineficaces, detallando las causas y condiciones que las provocan y el efecto que producen (Urionabarrenechea & Arrizabalaga, 2015).

Es necesario comprender con claridad el concepto de alcance de los términos economía, eficiencia y eficacia y como se expresan con relación a los recursos humanos, financieros y

materiales de que dispone una entidad, pues solo así el auditor estará en condiciones de preparar un programa encaminado a medir su comportamiento y a valorar su interrelación.

Zambrano y Armada (2020) plantea la aplicación y análisis de indicadores facilitan el desarrollo de la Auditoría de Desempeño, basado en criterios de medición de economía, eficiencia y eficacia. La evaluación de la gestión se realiza con el objetivo de lograr evidencia que permitan conocer el éxito o no de la gestión. Para ello se debe establecer y utilizar un sistema de medición de gestión o desempeño, que se sustente en información consiente y oportuna, a través de indicadores de gestión o desempeño.

Se define como indicador la relación entre variables cualitativas o cuantitativas, que permiten observar la situación o tendencia de cambio generada en el fenómeno observado en relación con los objetivos y metas previstas y los impactos esperados.

Los objetivos de la medición por medios de los indicadores es determinar las desviaciones con respecto a los niveles planificados de gestión y en base a estos resultados, el auditor debe investigar las causas principales de los problemas para proponer las acciones correctivas que sean pertinentes.

El análisis de los indicadores puede realizarse de forma vertical y horizontal. Cuando los resultados obtenidos de la aplicación de un indicador son comparados con el valor estándar definido en la planificación dentro de un mismo periodo, es análisis vertical. Mientras que el análisis horizontal se realiza mediante la comparación de los resultados con los otros periodos y con promedios sectoriales. Pueden utilizarse los dos métodos de análisis en forma complementaria.

A continuación se plantean indicadores de medición acorde al grado de economía, eficiencia y eficacia.

Los indicadores para medir la economía en la gestión establecen si la adquisición, asignación y uso de los recursos humanos, financieros, materiales, técnicos y otros, han sido los adecuados o convenientes para maximizar los resultados obtenidos.

Para la evaluación de economía y elaborar los indicadores, debe relacionar o tener en cuenta los aspectos siguientes: identificar los objetivos de la entidad que tributan al cumplimiento de las directrices para de la plan economía y el presupuesto. Determinar si se adquiere el tipo, la calidad y cantidad apropiada de recursos a un costo adecuado para el cumplimiento del plan de la economía y el presupuesto. Analizar los diferentes agentes económico-financieros que interactúan en la entidad. Realizar costo/beneficio para el logro de los objetivos y un análisis integral de la relación entre los recursos utilizados y los resultados obtenidos. Determinar si los recursos adquiridos para ejecución de los procesos, actividades u operaciones específicas en el cumplimiento del plan de la economía y el presupuesto, se corresponden con el uso de los recursos financieros y si los recursos disponibles se han utilizado de forma económica.

La relación entre la cantidad, el valor de los recursos y los insumos utilizados en los procesos, frente a la cantidad y valor de los resultados obtenidos. Esto tiene dos medidas esenciales: técnica y económica. La técnica es el resultado de sus mediciones en términos físicos (productividad que es la relación entre los recursos utilizados y logros) y la economía en términos monetarios (costos). La eficiencia está relacionada con la economía y la cuestión central se refiere a los recursos utilizados.

Los indicadores para medir la eficiencia en la gestión son los relacionados con las variables de insumo (asignación) y de productos. Mide la relación de dos magnitudes de producción física de los bienes y servicios y los insumos o recursos que se utilizan para alcanzar el producto. El indicador habitual de eficiencia es el costo unitario o promedio, ya que relaciona la productividad física y su costo.

Para la evaluación de eficiencia y elaborar los indicadores, debe relacionar o tener en cuenta los aspectos siguientes: determinar que están completamente identificadas las necesidades de recursos para la ejecución de los procesos, actividades y operaciones para el cumplimiento de los objetivos metas que están contenidas en el plan economía y el presupuesto aprobado por la entidad. Evaluar el cumplimiento de las dispersiones legales y procedimientos para la adecuada adquisición, control, y utilización de los recursos de la entidad. Dictaminar sobre la coherencia de los procesos y sus actividades con la misión, objeto social, encargo estatal y objetivos establecidos. Determinar si los recursos se han empelado de manera óptima o satisfactoria en el desempeño de las actividades de la entidad para el cumplimiento del plan de la economía y el presupuesto aprobado.

También se debe establecer que los gastos o consumos sean correctos y que la producción de bienes o servicios se ajusten a los mismos. Verificar entre la cantidad y calidad de los bienes o servicios y el costo de los recursos utilizados para obtenerlos. Calcular que los desperdicios que se originan en el proceso sean mínimos o los establecidos en las normas vigentes, así como el aprovechamiento máximo de capacidad instalada para la producción de bienes o servicios. Determinar si los costos incurridos por la entidad para la producción de bienes o servicios fueron mínimos, manteniendo los requisitos de calidad establecidos. (costo de producción, costo de personal, etc.). Además de si los resultados son proporcionales a los recursos empleados.

Los indicadores para medir de eficiencia en la gestión se miden como el grado de cumplimiento o logro de los objetivos, metas, planes y programas, cumpliendo estándares predeterminados de cantidad, calidad, oportunidad y costo de los bienes y servicio producidos. Es el logro de la manera oportuna de los objetivos y metas planificadas o la relación entre los productos o servicios generados y los objetivos y metas programados.

Para la evaluación de eficiencia y elaborar los indicadores, debe relacionar o tener en cuenta los aspectos siguientes: verificar el grado de cumplimiento de los objetivos de trabajo de la entidad, plan de actividades, de acuerdo con el plan de la economía y de presupuesto, así como los que guardan relación directa con la implementación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución. Evaluar la oportunidad, cantidad y calidad del bien o servicio entregado al usuario. Comprobar que los resultados obtenidos por la entidad, programa, proyecto, proceso o actividad se logren de manera oportuna en término de cantidad, tiempo y calidad.

También se debe determinar si se están cumpliendo los objetivos de acuerdo con los recursos empleados y los bienes o servicios producidos, si los factores que afectan el cumplimiento de los objetivos o un rendimiento satisfactorio, si los resultados son coherentes con las directivas para el plan de economía y presupuesto, con el objetivo de trabajo de la entidad y con la implementación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución.

El principio economía es el grado de acierto de las adquisiciones de recursos, se relaciona con el proceso presupuestario y las condiciones de la adquisición de recursos. Mientras que la eficiencia es el ratio formado por los outputs y los inputs. Sí toma en cuenta el volumen de recursos consumidos. La eficacia es el grado de cumplimiento de los objetivos fijados. No tiene en cuenta el volumen de recursos consumidos para el logro de dichos fines. Los fundamentos teóricos abordados permiten en los capítulos posteriores diagnosticar la situación de los sistemas, procesos y actividades en las entidades estudiadas para posteriormente desarrollar las propuestas de programas.

Capítulo 2 Diagnóstico de las áreas de gestión analizadas en cada entidad objeto de estudio

En el presente capítulo se realiza la caracterización y diagnóstico de las 6 entidades objeto de estudio en esta investigación, divididos en dos epígrafes, uno para las 4 entidades correspondientes al Sector Empresarial y otro epígrafe al diagnóstico de las entidades del Sector Presupuestado.

2.1 Análisis de las entidades estudiadas del Sector Empresarial

La **Empresa Pesquera Industrial de Caibarién (EPICAI)** al norte de la provincia de Villa Clara. Pertenece al Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria (GEIA) del Ministerio de Industria Alimentaria. Cuenta con una Casa Matriz y cinco Unidades Empresariales de Base (UEB). Su prioridad son sus clientes, cumplir sus objetivos, el correcto funcionamiento y la organización de la Empresa. Ofrece a sus clientes productos inocuos e innovadores, mediante un procesamiento industrial eficaz y eficiente, con un enfoque de riesgo, que satisfagan sus necesidades y expectativas siempre crecientes, con precios competitivos y en armonía con el medio ambiente.

Esta empresa tiene como propósito capturar y procesar productos pesqueros de la plataforma y otras fuentes asociadas, se distinguen la excelencia de sus producciones, satisface los requisitos de los clientes y ocupan un lugar preferencial en el mercado internacional, cuenta con la infraestructura, tecnología y Capital Humano competente, capacitado y consciente de la calidad que exige el mercado. Cubre los objetivos trazados, logrando así eficacia y eficiencia en su gestión empresarial. La UEB VILLAMAR es la más importante para la producción de bienes y servicios siendo la mayor de las plantas y constituye la industria procesadora de la unidad.

En revisión del Expediente de las Acciones de Control que corresponden a las cinco UEB y la Casa Matriz de EPICAI, se verifica que no se ha realizado en la entidad alguna Auditoría de Desempeño. En Auditorías Internas efectuadas a las UEB y Casa Matriz del año 2019 hasta principios del 2021 se detectan y anotan problemas que sirven de base a la elaboración de un Programa de Auditoría de Desempeño, se identificaron las siguientes deficiencias de forma general:

Los modelos “Anticipo – Liquidación de combustible” con las “Solicitudes de Materiales” y los “Chips de consumo”, fueron elaborados en el momento de la liquidación de la tarjeta y no en el momento de la entrega de la misma, no se corresponden las fechas de elaboración con las de los documentos de chips de consumo, llegando hasta 18 días de diferencia entre ambos. Incumplimiento de la frecuencia de depósito por las Ventas Minoristas realizadas por las UEB presentan atraso entre 2 y 12 días. Los inventarios físicos no se llevan a cabo con la calidad requerida.

En el Expedientes Técnicos de los vehículos, se constató que no contienen indistintamente los documentos establecidos, y se encuentran incompletos. Las tarjetas se usaron indistintamente en diferentes vehículos automotor y embarcaciones, debiendo ser utilizada una tarjeta por vehículo según lo establece la legislación vigente. No correspondencia entre el combustible planificado para el logro del plan de producción del mes y el utilizado consumiendo en exceso y el plan de producción no fue cumplido.

Se detectaron incumplimientos del Procedimiento Específico No. 5 del Sistema Integrado de Gestión en todas las etapas del Proceso del Ostión, que conllevaron al deterioro de las

producciones, se realizaron dos salidas por ajustes del producto Masa de Ostión sin respaldo del expediente investigado. No se garantiza la trazabilidad de las operaciones de los traslados internos entre los almacenes emisores de productos a los puntos de venta: “La Ola Marina” y “El Marinero”, en algunos casos se les dieron entrada a la unidad el día posterior al traslado enviado del almacén emisor. Los traslados enviados de las materias primas compradas a dichos puntos de ventas, carecen de la firma, falta de evidencia documental en la entrega de las materias primas para los procesos de pescado por parte de la Brigada de Neveros o de la Brigada de Recepción. En los centros muestreados, se constataron productos recibidos sin la documentación del área de calidad.

En los procesos de Enchilado de Pescado, Masa de Pescado y Picadillo de Pescado a proceso, se constató que no coinciden las cantidades procesadas con las que reflejan las salidas por vales del insumo, originadas por ser registradas las mismas en otras producciones. No coincidencia del 100% de las Declaraciones de Conformidad con los documentos de inventario, en las cantidades de los productos.

Se costaron errores de contabilización en las cuentas 703 “Producciones Extractivas Plataforma cuc”, 717 “Reparación y/o Mtto. Embarcaciones en Proceso cuc” y la 731 “Gastos asociados de Producción”, así como se encuentra registrado en la cuenta Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones CUC la cantidad de 389.84 CUC, el 100% del saldo, correspondiente al gasto por contribución territorial UEB PAMAR, el cual corresponde contabilizarse en la cuenta Otros Impuestos Tasas y Contribuciones CUP. Se encuentran registrada la cantidad de 45 kg de gas licuado por 50.55 CUC, en la cuenta Partes y Piezas de Repuesto, el cual corresponde registrarse en la cuenta Combustibles y Lubricantes. Existe una Caldera de Vapor en explotación que no está contabilizada en la cuenta Maquinarias y Equipos. Se encuentra registrada la cantidad de 1 236.95 CUP, en la cuenta Otras Ventas, contrario a su naturaleza, que corresponde registrarse en la cuenta Ventas de Mercancías.

Los principales indicadores de Economía, Eficiencia y Eficacia de la entidad en el año 2019, comparados el año 2018, se considera que son desfavorables, y se aportan las siguientes argumentaciones:

La variación absoluta del Capital de Trabajo es negativo con valor de 46 624.36 CUP, teniendo una solvencia es de \$2.67 disminuyendo en \$0.04 respecto al año anterior, en cuanto a la liquidez general consta \$0.99, mientras que la liquidez inmediata e instantánea la razón se deteriora hasta \$0.33 y \$0.14 respectivamente, teniendo como resultado que la empresa no tiene capacidad de pago para hacer frente a sus deudas al corto plazo. La entidad no tiene recursos inmovilizados disminuye en 0.08 respecto al año anterior. Las razones de actividad muestran una rotación de los Activos Fijos disminuye en \$0.03 en el 2019 con respecto al 2018, de igual manera pasa con la rotación de los Activos Circulantes teniendo como resultado 3.01 peso por cada peso de venta en el 2019 frente a 3.37 obtenidos en el 2018. El nivel de cobros es de 14 días y el de pago es de 17 días. El nivel de endeudamiento es del 37%.

La empresa presenta resultados desfavorables, no es rentable, según los indicadores para la Evaluación del Desempeño, incumplimiento del de Utilidades del 2019, al 58 %, al obtener un real de 897 409.22 pesos de un plan de \$1 551 000.00. La entidad genera utilidad sobre las ventas, sus activos y el patrimonio por 0.04, 0.05, y 0.08 centavos respectivamente por cada peso de ganancia obtenida en 2019, contra 0.05, 0.06 y 0.10 centavos con relación al año anterior, según los tres índices analizados, por los que se consideran resultados desfavorables al cierre de diciembre de 2019.

Incumplimientos del indicador Productividad del Trabajo, Valor Agregado Bruto en 8% y 12 % respectivamente. En cuanto a las Ventas al cierre de diciembre de 2019, la variación de las

ventas es de 94% y la de la utilidad bruta es ventas es del 74%. Contra el 105% variación de las ventas y 88% variación de la utilidad bruta en ventas del año precedente.

La **Empresa de Suministros Agropecuario (ESA) de Matanzas** perteneciente a la OSDE del Ministerio de la Agricultura (GELMA), ha transitado por un proceso evolutivo estructural, organizacional y compositivo, creado a partir de la fusión de los grupos empresariales SUMITRANS y AGROMECÁNICA, por Resolución 297 del 22 de mayo del 2002 del Ministro de la Agricultura. Este proceso se ve reflejado en siete etapas de tránsito.

En estas etapas se desarrollan procesos de creación del grupo empresarial SUMITRANS con la fusión de las actividades de suministros, transporte y la logística del sistema de la agricultura, con la creación del grupo empresarial de logística del Ministerio de la Agricultura (GELMA). En el 2016 se transforma la entidad en Empresa de Suministro por la resolución 110/16 del MEP y se fusiona su objeto social quedando conformada por 2 UEB, 1 Comercializadora Mayorista y 1 UEB Comercializadora.

Dentro de las Áreas de resultados claves de la entidad están la comercialización mayorista y minorista de insumos y equipamiento. Producciones propias y agropecuarias de alta demanda con destino a la comercialización. Prestación de servicios técnicos especializados y de higienización al sector agropecuario en beneficio de la seguridad alimentaria y un desarrollo próspero y sostenible, asegurando la atención directa a los productores del territorio.

En la Empresa se identifican procesos que cumplen funciones integrales como: Gestión Integral de Dirección, Gestión Integral de Capital Humano, Gestión Integral de Economía, Gestión Integral de la Innovación, la Ciencia y el Desarrollo. Procesos que cumplen funciones claves son: comercialización y circulación de insumos y equipamientos y los servicios técnicos y especializados y producciones; y el proceso que cumple función de apoyo: dignificación para la creación de valores, mejora continua y desarrollo.

El Grupo Empresarial y sus empresas están obligados a realizar acciones de control, teniendo en cuenta las políticas trazadas. Determinar los objetivos de control a tener en cuenta. Además de identificar las causas y condiciones que están propiciando las deficiencias demostradas y comprobar la elaboración, aprobación y cumplimiento de los planes de medidas que se derivan de la acción recibida en función de transformar lo identificado en la pleca anterior.

En la ESA se implementan Auditorías Estratégicas, sin embargo en la revisión del Expediente de las Acciones de Control se verifica que en esta no se ha realizado alguna Auditoría de Desempeño con anterioridad, lo que confirma la necesidad de una investigación como la presente. Además, en las efectuadas con anterioridad se detectan y anotan problemas que sirven de base a la elaboración de un Programa de Auditoría de Desempeño.

El impacto de las medidas aprobadas para fortalecer a la Empresa Estatal Socialista y la Estrategia Económico-Social para el impulso de la economía y el enfrentamiento a la crisis mundial provocada por la COVID-19; en el fortalecimiento de las empresas y UEB, su implementación, seguimiento y control ha sido la prioridad desde el 2019 y durante el 2020. Se divulgó y capacitó a toda la ESA Matanzas junto al necesario asesoramiento, evaluación y control del proceso por los Consejos de Dirección y los Grupos Temporales de Trabajo creados a tales efectos, que mantienen un sistema de trabajo enfocado en el análisis del entorno en función de la implementación de las medidas, partiendo del banco de problemas identificado en la ESA.

A pesar de los discretos avances logrados se detectaron dificultades como carencia de insumos básicos para la comercialización y prestación de servicios, lo que impacta desfavorablemente en los niveles producción e indicadores de eficiencia de la empresa.

Insuficiencia en el desarrollo de las inversiones a partir de no concretar el Programa de Desarrollo aprobado por no disponer de fuentes financieras, lo cual limita la comercialización y la prestación de servicios técnicos a las formas productivas; en diversificación de la ESA que impide recuperar las producciones de amplia demanda; con la aplicación del nuevo modelo de gestión referente a los servicios técnicos especializados.

Las UEB y Centros Comerciales concebidos para prestar servicios en CUP a las formas productivas del sector lo que limita acceder a liquidez que permita sostenibilidad y desarrollo de los mismos. También se carecen de esquema financiero que permita el respaldo en divisa de las producciones y servicios que incluyen gastos en esa moneda y de proyectos y negocios en la ZED Mariel para obtener liquidez. Poco empleo de la ciencia, la innovación y vínculo con los centros científicos y universidades lo que limita el desarrollo y la ágil gestión de fuerza técnica calificada.

Las acciones de control sistemáticas, las evidencias de éstas y el seguimiento a las deficiencias detectadas, que denota deficiente vínculo con las estructuras de base fueron insuficientes, así como el control que se ejerce en los procesos por parte de sus líderes.

Los Sistemas de Trabajo, el Compendio de Documentos Rectores y de Control Interno, no se implementan con la integralidad que les permita conducir, controlar, dirigir y coordinar las actividades con las UEB y Centros Comerciales, persistiendo lagunas en la aplicación de la dirección estratégica integrada indicando un déficit en la gestión comercial aún la sistematicidad y eficiencia en las tareas correspondientes a las funciones de los cargos, falta de sistematicidad y profundización en las evaluaciones del desempeño, poca comunicación interpersonal entre las áreas, direcciones funcionales y empresas que influyen en la coordinación de tareas.

Un insuficiente análisis del resultado de los indicadores de eficiencia y productivos así como de la atención al funcionamiento y gestión de las UEB por parte de las direcciones funcionales y de la aplicación y desarrollo de la innovación, la ciencia y las tecnologías. Aún no está certificada la contabilidad. Falta de infraestructura tecnológica para la informatización y las comunicaciones y la certificación de la Calidad.

Otras dificultades son insuficiencia en la aplicación y desarrollo de la innovación, la ciencia y las tecnologías; cultura integral de dirección en los cuadros trabajo con la reserva e incorporación de la mujer a cargos de dirección; logística para la comunicación, transporte y otras condiciones que mejore el desempeño de los cuadros y trabajadores gestión en la utilización del contrato como herramienta de dirección,; utilización de los inventarios ociosos y de lento movimiento como fuente del plan. Bajo nivel de implementación del sistema de gestión de la calidad, medioambiente y la innovación. Falta de preparación de los cuadros para asumir la dirección por procesos. Débil utilización de los sistemas de trabajo elaborados por cada unidad organizativa y el Compendio de Documentos rectores. Baja disponibilidad de algunos insumos y equipamientos necesarios para satisfacer la demanda de las formas productivas.

La UEB Empresa Integral Agropecuaria Manicaragua (EIA), perteneciente a la Empresa Integral Agropecuaria Villa Clara, del Grupo Empresarial Agrícola, subordinada al Ministerio de la Agricultura, fue creada por la resolución No. 06 del 29 de septiembre de 2016, del Director General de la Empresa, ubicada en el municipio de Manicaragua, Villa Clara. Cuenta con un área de Regulación y Control y cuatro Unidades Empresariales de Base (UEB).

Dentro de sus actividades esenciales están la producción de una variedad de productos derivados de la madera, los cultivos varios de viandas, hortalizas, posturas de plantas, semillas, productos semielaborado y elaborado en mini industria propia. Está a su vez acopiar

y comercializar de forma mayorista y minoristas los mismos. Otras producciones, cría y comercialización del ganado mayor y menor y sus subproductos, animales de trabajo y aves rústicas.

La empresa también brinda servicios de taller automotriz y de equipos Agropecuarios. Preparación de tierra, alquiler de transportación, certificación contable, construcción, reconstrucción y mantenimientos de obras menores de vivienda a trabajadores y a terceros, servicios de abasto de agua para animales dentro del sistema. También presta servicios de veterinaria incluido diagnóstico de hembras para el sacrificio, de carpintería y reparación de envases, carpintería rústica, y a domicilio a establecimientos del sector estatal, no estatal y particular, climatización para el control de plagas y enfermedades, entre otros.

Antes esta variedad de producciones y servicios con los que cuenta EIA de Manicaragua se establece que el Grupo Empresarial y sus empresas estarán obligados a realizar acciones de control a las diferentes unidades organizativas que componen el sistema. La planificación de las acciones a realizar, teniendo en cuenta las políticas trazadas, determinar los objetivos de control a tener en cuenta. La identificación de las causas y condiciones que están propiciando las deficiencias demostradas y comprobar la elaboración, aprobación y cumplimiento de los planes de medidas que se derivan de la acción recibida en función de transformar lo identificado en la pleca anterior.

Se realizó un diagnóstico al control interno en la EIA de Manicaragua, teniendo en cuenta las disposiciones legales, Reglamento de la Ley No. 107/09 y Resolución 60/2011 de la CGR de Cuba, reflejándose en el Expediente de Acciones de Control:

En el Componente Ambiente de Control, no se encuentran definidos los objetivos en correspondencia con la misión, los trabajadores no conocen los objetivos de trabajo, no realizan análisis periódicos sobre su cumplimiento. En el plan de trabajo mensual de la entidad, no se incluye la actualización del plan de Prevención de Riesgos. No se evidencia que el jefe inmediato superior revise y analice el plan de Trabajo individual. Existe falta la evidencia documental de la discusión y aprobación por los trabajadores del Reglamento Disciplinario y el Convenio Colectivo de Trabajo.

También se detecta que el plan anual de capacitación 2022, no está elaborado a partir de los diagnósticos de necesidades de aprendizaje de los trabajadores, no refleja las acciones que satisfacen las demandas individuales, ni se evidencia su cumplimiento, carencia en el proceso de gestión documental y archivo. Las Políticas y Prácticas en la Gestión de los Recursos Humanos se encuentran deficientes por los procedimientos en la gestión de los recursos humanos para el reclutamiento, selección y aprobación del personal.

En el Componente Gestión y Prevención de Riesgos, se detecta que el proceso de identificación y evaluación de riesgos no se analiza periódicamente teniendo en cuenta el impacto y los factores internos y externos que más inciden en estos, no se encuentran identificados los riesgos por procesos y los objetivos de control, no se pudo mostrar el Plan de Prevención de Riesgos ni comprobar la aprobación del Plan de Prevención de Riesgos por parte del órgano colegiado de dirección y los trabajadores.

En el Componente Actividades de Control, se encontró que la cajera no tiene fijada el acta de responsabilidad material, no existe la aprobación del fondo para la caja, no cuenta con el documento que establece sus funciones y no se verifica la corrección de los ingresos en efectivo recibidos. Carecen de documentos que establezca la periodicidad de los depósitos por los ingresos recibidos y los reembolsos, no se concilian mensualmente por el área de comercial los saldos de las cuentas por cobrar con más de 30 días.

En cuanto a los acceso restringido a los recursos, activos y registros no se pudieron revisar los procedimientos de seguridad definidos en el Plan de Seguridad y Protección, no existe un documento que certifique las personas autorizadas para acceder a los recursos, activos, registros y comprobantes; estas no rinden cuenta de su custodia y utilización, ni se evidencia los controles a esta actividad, ni de que se revise el cumplimiento de los niveles de acceso a las áreas y dependencias.

En el caso de la rotación del personal en las tareas claves no están definidos los cargos que tienen tareas clave, no existe el plan de rotación del mismo, ni se evidencia que se incrementen la periodicidad de las acciones de supervisión y control. En el Control de las tecnologías de la información y las comunicaciones, el plan de seguridad informática, no está adecuado a la legislación vigente, no está certificado por ninguna entidad acreditada al efecto, los expedientes de las máquinas están desactualizados y no hay evidencia del chequeo y cumplimiento de las medidas de seguridad informática en el consejo de dirección, ni en el comité de prevención y control.

En el Componente Información y Comunicación hay inexistencia de un especialista encargado de la actividad de información y comunicación, no hay un Reglamento de la Información interna y externa. La entidad no cuenta con un sistema de comunicación. En el contenido, calidad y responsabilidad, no están definidos los indicadores de rendimiento y de desempeño de tipos cualitativos y cuantitativos. A su vez no se evidencian rendiciones de cuentas, acuerdos adoptados, las causas que, a juicio de la administración, provocan las desviaciones e incumplimientos, aunque no se evidencian los planes de medidas para su seguimiento, hasta la erradicación de los problemas detectados.

En el Componente Supervisión y Monitoreo se detectan deficiencias en el plan de acciones de autocontrol, no se aprueba por el máximo nivel de dirección, ni se chequea su cumplimiento, no se evidencia el análisis de los resultados del mismo en los distintos escenarios, no se controla la aplicación del Sistema de Control Interno en las unidades subordinadas, está desactualizado el expediente de las acciones de control y no está adecuada la Guía de Autocontrol a las condiciones y características de la entidad.

En el Comité de Prevención y Control, no existe evidencia documental del cronograma de reuniones, ni de los temas tratados, acuerdos adoptados y su seguimiento, no se controla y exige la actualización del Plan de Prevención de Riesgos y que las unidades subordinadas tengan elaborados sus respectivos Planes de Prevención de Riesgos.

La **Sucursal ISLAZUL Sancti Spíritus** subordinada a la Organización Superior de Dirección Empresarial (OSDE) que adopta la forma de Sociedad Mercantil de capital totalmente cubano denominada Grupo Empresarial Hotelero ISLAZUL S.A, adscrita al Mintur, resultó constituida el 15 de noviembre del año 1995, bajo el nombre de División ISLAZUL Sancti Spíritus y no es hasta el 1ro de julio de 2021, que adquiere la calificación actual mediante la Resolución No.216 del Presidente del Grupo Empresarial que actualiza la base constitutiva de la Unidad Empresarial de Base (UEB), con domicilio legal en Carretera Central Km 383, municipio y provincia Sancti Spíritus.

La Sucursal se estructura por una Dirección General donde radican las áreas de regulación y control: Dirección, Subdirección, Subdirección de Operaciones, Subdirección de Economía, Subdirección de Recursos Humanos y Subdirección de Abastecimientos, que ejercen las funciones rectoras de los procesos y actividades que se desarrollan en las 6 instalaciones hoteleras subordinadas

Dado que la hotelería es una actividad que presenta características generales y económica-financieras particulares que la diferencian de otras actividades comerciales e industriales, se requieren enfoques específicos vinculados con la información contable, las finanzas y el control de gestión, por ello se emplean indicadores de desempeño propios como base de comparación, medición, análisis y comunicación. Estos indicadores se vinculan fundamentalmente a la ocupación, los ingresos, los resultados, la estadía, la calidad de los servicios y los costos operativos. Entre los más citados, Indicadores de mercado, Indicadores económico-financieros e Indicadores no económicos.

Para llevar a cabo el diagnóstico al proceso de cobros en la Sucursal y poder determinar a priori los elementos necesarios para diseñar un programa de auditoría que permita evaluar oportunamente el desempeño en las actividades que se desarrollan es necesario conocer el flujo de información entre las áreas y personas que intervienen en el proceso de cobros como muestra la Figura 1.

Figura 1: Estructura del proceso de cobros



Fuente: Elaboración propia

En la Sucursal el proceso de cobros se gestiona de forma automatizada empleándose las prestaciones del Software Suite Zun, en su versión 1.0, en particular los módulos ZUN pms para las áreas de carpeta y ZUN acc para las áreas contables. Al cierre del primer semestre del año 2022, las partidas por cobrar al corto plazo de la Sucursal se valoraban en 1 667 426.22 CUP representando el 5% del Activo Circulante Total.

La cartera de créditos se enmarca fundamentalmente en entidades de la economía fuera del MINTUR con el 77% del total, seguido de aquellas que se encuentran dentro del MINTUR (Agencias de Ventas-Receptivos) con el 11%. Las entidades en el extranjero Tour Operadores (TTOO) con el 3% constituyen las menos representativas

En general las partidas de cobros de la Sucursal decrecen al cierre del primer semestre del año 2022 en 7 322.0 miles de pesos (MP), respecto a lo registrado en la apertura del año, pudiendo evidenciar un trabajo favorable en cuanto a la gestión de cobros al otorgarse menos créditos o una baja comercialización del producto decayendo las ventas. No obstante, efectuando el análisis particularizado, las Cuentas por Cobrar a Corto Plazo en el Extranjero muestran aumentos del 202% motivado por el incremento de la exportación de servicios para la captación de MLC, al igual que las Cuentas por Cobrar entre Entidades del Grupo y las Cuentas por Cobrar Dentro del MINTUR, con el 181% y 184% de incrementos, respectivamente, dado por la recuperación paulatina de la operación turística tras la reapertura de los servicios en el mes de noviembre/2021, incentivándose las ventas a través de las Agencias de Ventas y Reservas del Grupo Hotelero y las Agencias de Ventas Nacionales-Receptivos.

En el área contable de la Sucursal obran los expedientes de cobros a clientes contentivos de las facturas emitidas y los documentos que avalan las gestiones de cobros, en poder la especialista que atiende la actividad.

Mensualmente se emiten los Informes Financieros a presentar al Consejo de Dirección en los cuales se presentan someramente los saldos por cobrar, particularizando los clientes envejecidos, carentes de análisis más profundos en cuanto a la eficacia y eficiencia en su gestión mediante al cálculo de ratios, estudios comparativos entre periodos de tiempos, a pesar de contar con las herramientas necesarias y la preparación del personal.

Son actividades comunes a todas las partes que intervienen en el proceso la relación y comunicación diaria con los clientes, el actuar de manera activa en la gestión de cobros, en cuanto a seguimiento, recordatorio de vencimientos y posibles reclamaciones a los clientes. Así mismo ejercer el autocontrol y la supervisión sobre todos los aspectos vinculados al proceso auxiliados por los inspectores y auditores de la Sucursal.

Luego de exponer el diagnóstico en cada área de gestión implicada en las entidades del Sector Empresarial se analizan los diagnósticos en las entidades presupuestadas.

2.2 Análisis de las entidades estudiadas del Sector Presupuestado

La **Unidad Presupuestada Escuela Vocacional Santa Clara** tiene su domicilio en la Carretera a Camajuaní km 3 ½, el código que la identifica es 315-1-06926, pertenece al nomenclador de actividades económicas de la educación. Desde su inauguración el 8 de Octubre de 1975 la institución docente ha sufrido varias transformaciones estructurales, quedando conformado a partir del 2019 como el Instituto Preuniversitario de Ciencias Exactas (IPVCE) y anexado 3 grupos de estudiantes continuantes del Instituto Preuniversitario y la escuela secundaria básica (ESBU) subordinada a Educación Municipal. Cuenta con 124 profesores frente al aula, las normas unitarias de gastos se comportan de la siguiente forma: IPVCE 8375.34 y ESBU 3956.36.

Reciben del Gobierno Provincial del Poder Popular Villa Clara de fecha 17 de enero de 2022 la notificación del presupuesto para el año 2022, siendo este para: Recursos Financieros del Presupuesto Provincial 792 mil 800 pesos y para Gastos Corrientes Actividad Presupuestada 27 millones 921 mil 800 pesos, verificándose que una vez notificado el presupuesto la entidad realiza su desagregación por partidas, elementos y subelementos de gastos y su programación mensual tanto de ingresos como de gastos.

Se recibieron un total de 2 modificaciones presupuestarias de la Dirección Provincial de Finanzas y Precios Villa Clara, modificando los Gastos Corrientes Actividad Presupuestada y los Gastos y Transferencias de Capital. Resultando un presupuesto actualizado para Recursos Financieros del Presupuesto Provincial de 792 mil 800 pesos, para Gastos Corrientes Actividad Presupuestada 28 millones 313 mil 200 pesos y para Gastos y Transferencias de Capital un millón 442 mil 200 pesos.

Las principales incidencias están dadas en que la UP Escuela Vocacional Santa Clara se determina que no existe dominio sobre el cálculo del costo de formación por estudiantes, a pesar de haber recibido el seminario preparatorio, toda vez que el cálculo que realizan es del total de los gastos corrientes de la actividad presupuestada por meses entre la matrícula y no como se establecen en las Bases Metodológicas emitidas por el MINED.

La entidad cumple lo dispuesto en la Ley No. 144 y la Resolución No. 17/2021, modificada por la Resolución No. 39/2022 ambas dictadas por la MFP, referidas a la notificación, desagregación, programación, modificación y ejecución de los ingresos y gastos del Presupuesto aprobado.

La entidad no elabora sus normas de gasto en correspondencia con la Resolución No. 3/2013 del MFP, toda vez que no tienen elaborado y aprobado un Sistema de Normas de Gasto y no

se formula el cálculo de la matrícula promedio equivalente en función del cálculo de las Normas Unitarias de Gasto de los servicios educacionales, trayendo como consecuencia no contar con la evaluación trimestral de sus gastos reales contra sus normas de gastos durante la ejecución de los presupuestos aprobados e identificar las desviaciones así como adoptar las medidas que procedan para su corrección.

La entidad analiza la calidad del análisis de los indicadores del proceso educativo, pero no en relación con el presupuesto aprobado toda vez que a partir del 24 de febrero de 2022 se orientó por la Dirección Provincial de Educación realizar el análisis anual de la ejecución del año 2021 en correspondencia con los indicadores del proceso docente – educativo específicamente el gasto de salario, en la asamblea de representantes.

Los gastos de Capital, según Estado de Inversiones al cierre de marzo de 2022 presentaron una inejecución de 567.00 pesos.

La cuenta Gastos por Pérdidas y Faltantes refleja saldos por valores ascendentes a 13 mil 70 pesos constituyendo un daño económico al Presupuesto del Estado ocasionado por faltantes de uniformes en la cuenta de Vestuario en Uso.

No existe razonabilidad en el análisis del informe presentado por la entidad a la asamblea de representantes respecto a la ejecución del presupuesto 2021 y la eficacia en los indicadores debido a que el costo por estudiantes utilizado para determinar los resultados de estos indicadores es incorrecto, causado por incumplir el epígrafe 1 Bases metodológicas para la determinación del costo de formación por estudiante de los diferentes niveles de enseñanza de las instituciones educacionales de las Indicaciones Metodológicas del MEP.

La entidad conoce y cuenta con el sustento legal vigente asociadas a los procesos de ejecución y liquidación de los presupuestos de ingresos y gastos, se encuentran identificados los procesos actividades y operaciones relacionadas con los mismos, poseen riesgos relacionados con el no completamiento de la plantilla del departamento contable financiero y no aplicaron la Guía de Autocontrol durante el 2021.

El Policlínico “Capitán Roberto Fleites”, fue inaugurado el 28 de diciembre de 1967, durante el proceso de introducción en Cuba de la “Medicina en la Comunidad”, como parte de los profundos cambios estructurales introducidos por la revolución en el Sistema Nacional de Salud. Está ubicado en la calle C entre Quinta y Línea, en el reparto Santa Catalina. Desde su inauguración atiende una población urbana y rural, colindando por el Norte con el municipio Cifuentes, por el Este con el municipio de Camajuaní, por el Sur con el área de salud del policlínico “XX Aniversario” y por el Oeste con el área de salud del policlínico “Marta Abreu”. En total el policlínico brinda asistencia a una población de 61,248 habitantes, distribuidos en 5 Consejos Populares y 77 Consultorios Médicos. Brinda servicios de Consulta externa, Fisioterapia, Estomatología, Urgencias, Docencia y biblioteca, además de ofrecer enseñanza y preparación a los estudiantes de medicina y tecnólogos de la salud.

El universo de trabajo del Departamento de Vectores y Lucha Antivectorial del policlínico Capitán Roberto Fleites, es muy extenso, abarcando los Consejos Populares Base Aérea, Yabú, Universidad, Santa Catalina, Camacho Libertad, Camilo Cienfuegos, de ellos 3 rurales y 2 urbanos y su universo a inspeccionar es de 16 522 viviendas. Posee un déficit de trabajadores para lograr su completamiento de 20 operarios Integrales y 8 jefes de brigadas, lo cual dificulta la productividad por hombre y puede afectar la calidad técnica en el trabajo y la eficiente ejecución de todas las actividades propuestas en el área, no siendo así con las plazas de Supervisor es, Biólogo, Jefe de Departamento y Almacenero las cuales si están cubiertas hasta la fecha.

La información a rendir a las instancias superiores tiene frecuencia diaria y mensual, siendo los más significativos el Parte de Vectores, Parte de Adulticida y el Informe de Terreno, los cuales recogen información relacionada con la solicitud de materiales, su consumo y rendimiento.

Se definen como Fortalezas:

- Reorganización de los procesos en la Atención Primaria de Salud.
- Puesta en vigor del nuevo manual de organización para los policlínicos.

Negativas-Internas:

- Falta de organización y/o planificación del trabajo por el Equipo Básico de salud.
- en los Consultorios Médicos de Familia, Falta de liderazgo de los cuadros del sector en la base y del médico en su comunidad.
- Pobre conocimiento sobre el trabajo con enfoque de riesgo.
- Deficiente cumplimiento del programa para la erradicación del Aedes Aegypti.
- Inestabilidad de los recursos humanos lo que conlleva a dificultades en su capacitación y experiencia.

Positivas-Externas:

- Voluntad política del gobierno de mejorar la calidad de vida del pueblo.
- Población con adecuado nivel de instrucción.
- Fácil acceso al uso de los medios de comunicación para la realización de las acciones de promoción de salud y prevención de enfermedades.
- Voluntad política de nuestro ministerio de promover las investigaciones que puedan definir problemas de salud en la población y su solución inmediata o mediata.

Negativas-Externas:

- Crisis económica mundial y en Cuba.
- Bloqueo mantenido de Estados Unidos a Cuba por más de 50 años.
- Poca percepción de riesgo por la Comunidad en relación a la infestación por Aedes
- Dificultades en la realización del Auto focal tanto domiciliario como en centros de trabajo.

Los programas de auditoría deben confeccionarse acorde con el tema, actividad a auditar, muestra seleccionada y tener en cuenta la conformación del grupo de auditoría. En el siguiente epígrafe se muestran los programas propuestos para cada área de gestión.

Capítulo 3. Diseño de los Programas de Auditoría de Desempeño a la Gestión de Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica Financiera, de Cobros y Gestión Presupuestaria

Un programa de auditoría establece el proceder a desarrollar por el auditor, de manera que pueda realizar una auditoría capaz de cumplir cada objetivo de manera efectiva. Para ello en este capítulo se establecen los criterios a seguir para la elaboración de un programa de auditoría. Así como el diseño de un Programa de Auditoría de Desempeño que abarque las áreas de Gestión de Producción de Bienes y Servicios, Comercial y Económica Financiera. Para comprobar su efectividad se valida utilizando el método de criterio de usuario, tomado como estos a auditores del Sistema Empresarial de Villa Clara y la Contraloría Provincial de Santa Clara.

3.1 Criterios para la elaboración de un programa de Auditoría de Desempeño

En el marco internacional el programa de auditoría es un conjunto de auditorías planificadas a largo plazo, las que pueden ser independientes o combinadas, y desde el punto de vista de tipología pueden incluir auditorías internas (primera parte), de clientes, a proveedores o partes interesadas (segunda parte) y a entidades certificadoras o regulatorias (tercera parte). Su alcance puede variar en función de: el tamaño, y la naturaleza de la organización, los requisitos legales, reglamentarios u otros de su funcionalidad, la complejidad de sus operaciones, el tipo de riesgos y oportunidades del contexto, el nivel de madurez de los sistemas de gestión que se van a auditar.

En su contenido se incluyen: los objetivos para el programa de auditoría; los riesgos y oportunidades asociados con el programa de auditoría y las acciones para tratarlos, el alcance general (extensión, límites, ubicaciones) de cada auditoría dentro del programa de auditoría; el calendario (número/duración/frecuencia/tipo de auditoría/criterios generales de auditoría) de las auditorías; los requisitos para seleccionar a los miembros del equipo auditor.

En la norma ISO 9001:2015 se define, además, el plan de auditoría como aquel documento diseñado por el líder del equipo auditor designado, donde se muestra una descripción más detallada de la auditoría, se elabora días previos a su realización. Debe ser lo suficientemente flexible para permitir los cambios que pueden hacerse necesarios a medida que las actividades de auditoría se vayan llevando a cabo, pero a su vez, permita tener una guía de los elementos relevantes a considerar en el desarrollo de auditoría.

El alcance de un plan de auditoría puede variar en función de: los requisitos legales, reglamentarios u otros a evaluar, el tipo de riesgos y oportunidades del contexto, el nivel de madurez de los procesos y los sistemas de gestión que se van a auditar, el acceso a la información documentada del sistema de gestión del auditado, la disponibilidad de tiempo y los recursos adecuados para llevar a cabo la auditoría, la extensión de la información documentada, a fin de determinar posibles criterios de auditoría y, la detección previa de posibles áreas de deficiencias, omisiones o conflictos, en la revisión documental.

El contenido del plan de la auditoría está conformado en primer lugar por los objetivos del plan de auditoría; el alcance de la auditoría, incluyendo la identificación de la organización y de sus funciones, así como los procesos, ubicaciones, sistemas, normas y/o requisitos legales o reglamentarios que van a auditarse. Posteriormente, los criterios específicos de la auditoría; incluyendo los requisitos legales y reglamentarios aplicables y otros requisitos pertinentes para las actividades, procesos, productos y servicios del auditado, las ubicaciones (físicas y virtuales), las fechas, el horario y la duración previstos de las actividades de auditoría que se van a llevar a cabo (el cronograma de la auditoría), los métodos de recolección de datos y las técnicas de muestreo a emplear en la auditoría.

Asimismo, la composición del equipo auditor, incluyendo a los expertos técnicos y/o auditores en formación, la participación de observadores y/o guías de auditoría, particularmente en auditorías de tercera parte. Los recursos asignados, basados en la consideración de los riesgos y oportunidades relacionados con las actividades que se han de auditar, los riesgos y oportunidades asociados con el plan de auditoría y la manera en que estos se abordaran, la fecha de entrega del informe de auditoría. Y por último los acuerdos específicos de la auditoría en cuanto al acceso, seguridad y salud, seguridad física, confidencialidad u otras pertinentes. En Cuba, bajo la Resolución 76 del 2020, se establece el programa de auditoría como herramienta útil para que el auditor lleve a cabo su trabajo, constituye, a su vez un instrumento

de apoyo para la elaboración del plan de trabajo general de la auditoría; le brinda la libertad al auditor de utilizar lo que considere más práctico para su trabajo. El programa de auditoría se elabora en la fase de planeación, este permite al auditor ejercer de manera coherente y sistemática su trabajo. Además, proporcionar un equilibrio entre los objetivos y los procedimientos de la auditoría, respaldados por los criterios, así como reflejar el alcance y periodo que será auditado. El mismo está sujeto a modificaciones y adiciones en el transcurso de la realización en concordancia con las características de las situaciones que se puedan presentar.

El Programa de Auditoría está estructurado por seis etapas, CGR. (2020 Manual de Procedimientos de Auditoría Tomo I), un enfoque basado en la legalidad y ética, para proporcionar una seguridad razonable promoviendo la transparencia en la presentación de los informes confiables que muestran la administración de los fondos públicos y el actuar de la administración de la entidad, en correspondencia con lo establecido legalmente.

3.2 Propuestas de Programa de Auditoría de Desempeño

En este epígrafe se proponen los principales aspectos que deben contener los programas para evaluar el desempeño en las áreas de Gestión de Producción de Bienes y Servicios, Comercial y Económica Financiera y de Cobros en su conjunto y en los programas para la gestión presupuestaria de manera independiente. Cada uno estructurado por seis etapas, de acuerdo con el Manual de Procedimientos de Auditoría Tomo I (CGR, 2020).

Programa de Auditoría de Desempeño a la Gestión de Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica Financiera y de Cobros

Etapas: Etapa uno: Objetivo general y Objetivos específicos, relacionados con los propósitos de la auditoría.

Objetivo general: Examinar los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad que reflejan la razonable utilización, control y destino de los recursos relacionados con la Gestión de la Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica – Financiera y de Cobros para un mejoramiento en los procedimientos relativos a su desempeño, una correcta evaluación del comportamiento de la Economía, Eficiencia y Eficacia en la utilización de los recursos y una contribución a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia.

Objetivos específicos:

Primero: Verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentos y procedimientos de trabajo e identificación y documentación de los requisitos de calidad en las áreas de Producción de Bienes y Servicio, Comercial, Económica – Financiera y de Cobros; así como una valoración del Sistema de Control Interno de las áreas en cuestión y sus subprocesos.

Segundo: Comprobar la organización y planificación de la producción y los servicios, la medición y mejora continua de los procesos de producción y prestación del servicio; los planes de producción y servicio, y ventas en surtidos y valores.

Tercero: Analizar los procesos de producción o prestación de servicios el registro y control de los costos, la utilización de materia prima, materiales equipamiento tecnológico y otros recursos para el proceso productivo o de prestación del servicio, y el cumplimiento de los

requisitos técnicos y de calidad establecidos para dichos procesos y los productos o servicios obtenidos

Cuarto: Examinar el comportamiento de los rendimientos industriales por especies y surtidos.

Quinto: Examinar el control y correcta explotación por parte del sujeto auditado, de Activos Fijos: equipamiento tecnológico, embarcaciones, transporte, entre otros.

Sexto: Revisar los procesos de contratación cuando corresponda la licitud y fiabilidad de las transacciones realizadas con el Sector No Estatal de la Economía

Séptimo: Analizar la legitimidad de las operaciones de compraventa, análisis de las cuentas por cobrar y pagar y el cumplimiento de las disposiciones jurídicas establecidas y la revisión de las conciliaciones con los proveedores y clientes.

Octavo: Verificar que el plan de ventas de los productos y servicios de la entidad auditada cumpla con lo establecido.

Noveno: Verificar que se cumplan los procedimientos previstos para el diseño, formulación, aprobación, ejecución y control de los planes de compras o aprovisionamiento.

Décimo: Chequear el adecuado alojamiento, aprovisionamiento, control, protección y seguridad de los inventarios; costos de inventarios, distribución, servicios de postventa.

Undécimo: Verificar las actividades que rigen la preparación y razonabilidad de la información contable y financiera.

Duodécimo: Evaluar a través del cálculo y análisis de los indicadores economía, eficiencia y eficacia, la gestión de las áreas Gestión de la Producción de Bienes y Servicios, Comercial y Económica – Financiera.

Etapa Dos: Descripción del alcance de las operaciones sujetas a examen y del período que abarcará su comprobación.

Alcance de la auditoría debe ser coherente con el programa y con los objetivos de la auditoría. Incluye factores tal como las ubicaciones, funciones, las actividades y los procesos que se van a auditar. Así como el período de tiempo cubierto por la auditoría

Examinar por muestra las operaciones de producción de bienes y servicios, comerciales y económicas y financieras realizadas durante el año que se determine y su comparación que el periodo anterior.

Etapa Tres: Fuentes de Criterios.

Procedimientos internos del Sujeto Auditado: vinculado al logro de los objetivos de la entidad, misión, visión y objeto social.

Normas Cubanas de Información Financiera: encargada de que la información contable y financiera se emita de carácter homogénea.

Procedimientos del Sistema Integrado de Gestión. Ante múltiples requerimientos e iniciativas este provee una sola estructura que da seguimiento a la aplicación de actividades de control, a la generación y conservación de evidencia, a la medición y monitoreo de la efectividad y eficiencia en un mecanismo para la mejora continua.

Ley 107 y Reglamento de la Ley de la Contraloría General de la República: propone la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo, así como la organización, estructura, integración, atribuciones y procedimientos para el ejercicio de sus funciones y la de los sujetos de la Ley, en el ámbito de la auditoría, la supervisión y el control.

Decreto Ley 304 de la Contratación Económica y Decreto 310 Tipos de Contrato.

Principales lineamientos de la política económica y social del partido y la revolución para el período 2021- 2026, vinculados con el tema objeto de comprobación.

Resolución N° 60/2011 de la Contraloría General de la República: Establece normas y principios básicos de obligada observancia para la Contraloría General de la República y los sujetos a las acciones de auditoría, supervisión y control de este Órgano. Constituye un modelo estándar del Sistema de Control Interno.

Resolución N° 494/16 Ministerio de Finanzas y Precios: Aprobar el Clasificador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario, conforme se establece en los anexos 1 y 2 que forman parte integrante de la presente Resolución modificada por la Resolución No. 407/2019 con la incorporación de nuevas cuentas en su Anexo No. 1.

a) Anexo No. 1: Nomenclador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario.

b) Anexo No. 2: Uso y Contenido de las Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario.

Resolución 268/18 Ministerio de Finanzas y Precios: Aprobar el Procedimiento de Control Interno No. 4 “Elementos de control interno en los subsistemas contables” (PCI No. 4), el que se integra a la Sección de Procedimientos del Manual de Normas de Control Interno y se adjunta a la presente Resolución como Anexo Único, formando parte integrante de la misma.

Resolución 11/07 Ministerio de Finanzas y Precios: Poner en vigor los datos de uso obligatorio que se tendrán en cuenta al momento de diseñar los modelos siguientes. Modificada por la Resolución No. 55/2021 Modelo SC-2-12 Factura, del Anexo Único.

SC-2-01 - Solicitud de Compras

SC-2-02 - Solicitud de Servicio

SC-2-04 - Informe de Recepción

SC-2-05 - Informe de Reclamación

SC-2-06 - Entrega de Productos Terminados al Almacén

SC-2-07 - Solicitud de Entrega

SC-2-08 - Vale de Entrega o Devolución

SC-2-09 - Transferencia entre Almacenes

SC-2-10 - Orden de Despacho

SC-2-11 - Conduce

SC-2-12 - Factura Modificada por Res 55/21

SC-2-13 - Submayor de Inventario

SC-2-14 - Tarjeta de Estiba

SC-2-15 - Hoja de Inventario Físico

SC-2-16 - Ajuste de inventario

SC-2-19 - Remisión de Salida del Puerto

Resolución 20/09 Ministerio de Finanzas y Precios: Establecer la Norma Específica de Contabilidad No.3 “Registro de las pérdidas, faltantes y sobrantes de bienes materiales y recursos monetarios” (NEC No. 3), la que se integra la Sección II del Manual de Normas Cubanas de Información Financieras y que se adjunta a la presente Resolución como Anexo No. 1, que consta de seis (6) páginas, formando parte integrante de la presente Resolución.

Resolución 132/16 del Ministerio de Finanzas y Precios: establecer las regulaciones contables, de precios y financieras a tener en cuenta por las entidades responsabilizadas con el depósito, conservación y disposición de los bienes ocupados en procesos penales o confiscatorios administrativos.

D-00303.19 De la Contralora General de la República de Cuba, indicaciones para calificar el combustible.

Resolución Nº 382/2013 del Ministerio del Transporte (MITRANS): Las presentes Normas Complementarias para la Seguridad Vial, en lo adelante las Normas, tienen como objeto, regular:

- a) El uso de los vehículos estatales;
- b) los principios básicos de las actividades para la seguridad automotor;
- c) el seguimiento y control de los conductores profesionales de las entidades estatales;
- d) las reglas para la utilización de los vehículos de motor de carga autorizados para el traslado de pasajeros;
- e) los requisitos y la conducción de los vehículos de tracción humana y animal;
- f) la revisión técnica de los vehículos de motor, remolques, semirremolques, de tracción humana y animal, así como la forma de emitir los certificados de revisión.

El GI-53/2013 del Ministerio de la Industria Alimentaria (MINAL): sobre los indicadores industriales.

Resolución Nº 324/94 del Banco Nacional de Cuba (BNC): Estas normas tienen como objetivo fundamental las regulaciones sobre la tenencia y manipulación del dinero en efectivo que realicen en moneda nacional los órganos y organismos del Estado, uniones de empresas, unidades presupuestadas y demás entidades que forman el sistema de los órganos y organismos del Estado, así como a las organizaciones y asociaciones vinculadas al Presupuesto del Estado y sus empresas y las organizaciones políticas y de masas.

Etapa Cuatro: Criterios, puntos de referencia o parámetros utilizados.

Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar la materia controlada de manera consistente y razonable. Los auditores deben establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia. Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos, generales o específicos y deben definir contra qué será evaluada una entidad auditada. También, se pueden obtener de diversas fuentes, e incluir normas, leyes, reglamentos, resoluciones y políticas; los criterios se deben dar a conocer al sujeto a auditar y otras partes interesadas.

Cada tipo de Auditoría debe contar con criterios adecuados a sus circunstancias, tanto los enfocados en la legalidad, como los centrados en la ética; los criterios utilizados pueden depender de una serie de factores que encierran los objetivos y el tipo de Auditoría. La información resultante sobre la materia controlada se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo con los criterios; puede tomar diversas formas y tener diferentes características, en dependencia del objetivo de la Auditoría y su alcance.

Se debe cumplir con los criterios formales, de leyes, regulaciones, convenios y políticas o sobre la decencia, que indica la observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento ético. El enfoque que se utiliza es orientado a sistema, el muestreo que se examina es el correcto funcionamiento de las Áreas de Gestión de la Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica – Financiera y de Cobros. La perspectiva de abajo hacia arriba.

Etapa Cinco: Técnicas de auditoría, para obtener evidencia relacionada con el cumplimiento de los criterios de auditoría.

Las técnicas de auditoría son métodos prácticos de indagación y prueba que utiliza el auditor para obtener evidencia que fundamente sus conceptos, conclusiones e informes. y se utilizan con base en su juicio profesional. Con independencia de otros elementos que se obtengan durante las fases del estudio previo y del conocimiento del sujeto a auditar, la identificación

de los riesgos y la evaluación preliminar del Sistema de Control Interno en cumplimiento de las Normas Cubanas de Auditoría así como de la información recibida de los trabajadores y las organizaciones políticas y de masas que contribuyan al cumplimiento de los objetivos específicos propuestos. Se propone que el auditor realice una correcta combinación de las existentes, tales como:

- Observación durante el recorrido por las áreas del sujeto auditar.
- Confirmaciones externas con clientes y proveedores de las transacciones.
- Confirmaciones externas en la sucursal bancarias y Oficina de Administración Tributaria, Oficina Municipal de Estadística, aquellos elementos que puedan resultar de interés significativo por su incidencia en los resultados relacionados con la producción de bienes y servicios, comerciales y contables y financieras.
- Confirmaciones externas en FINCIMEX, relacionadas con las tarjetas magnéticas de combustible.
- Confirmaciones externas con el Registro de Vehículos del MININT.
- Confirmación de operaciones que puedan resultar dudosas o se consideren de interés para determinar su legitimidad, en específico aquellas que resulten pagos al sector no estatal de la economía, fundamentalmente trabajadores por cuenta propia y cooperativas no agropecuarias donde se centren los niveles más significativos de gastos.
- Estado de opinión de la población, mediante el examen de quejas y denuncias existentes sobre la actividad económica objeto de revisión.
- Uso de encuestas, entrevistas a trabajadores, clientes y proveedores de estas áreas en cuestión.

Etapa Seis: Descripción de los Procedimientos de Auditoría

Son los pasos específicos que debe desarrollar el auditor para recopilar evidencias y soportar hallazgos. Los mismos se deben llevar a cabo de forma sistemática y razonable para lograr el objetivo planteado y deben ser suficientes para evaluar los riesgos del incumplimiento en relación con los diversos criterios de auditoría.

Aspectos a comprobar:

En todos los casos las comprobaciones y verificaciones se realizan aplicando las técnicas de muestreo que procedan, en correspondencia con lo establecido en las NCA. No limita que el grupo de auditores, a partir de las condiciones y particularidades del sujeto a auditar y de la valoración previa del control interno, pueda incorporar otros aspectos si así lo consideran.

Adicionalmente para la Gestión de Cobros se deben comprobar los siguientes aspectos:

En términos de Economía:

- Se habilitan correctamente los submayores, ya sean manuales o automatizados, según corresponda, realizándose las anotaciones en el momento en que se ejecutan las operaciones.
- Comprobar por muestra, la corrección y legitimidad de las operaciones en las cuentas que intervienen en el registro control de las ventas, los costos de ventas y las cuentas por cobrar, en correspondencia con el uso y contenido.
- Se confeccionan Expedientes de Cobro para cada cliente, contando cada operación con copia de la Factura emitida y número de cheque recibido por cada operación de cobro; así como, copia certificada del contrato firmado o referencia que permita su fácil localización, evidencia documental de las gestiones de cobro y de las reclamaciones de clientes aceptadas.

- Se controlan numéricamente las Facturas en blanco por persona ajena al área de Facturación; así como, las entregadas a dicha área. En los casos que se utilicen sistemas contables soportados en las Tecnologías de la Información, garantizar que la numeración automática se realice sin posibilidades de modificación.
- Se concilian mensualmente con los clientes las cuentas por cobrar, que exceden el período establecido para su cobro, según contrato
- Si las variaciones absolutas y relativas de las cuentas asociadas a las ventas, costos de ventas y cuentas por cobrar están en correspondencia con los niveles de comercialización y créditos comerciales con clientes respectivamente.

En términos de Eficiencia:

- Se encuentran implementadas y son de cumplimiento las disposiciones jurídicas, reglamentos y procedimientos de trabajo que rigen las áreas y actividades asociadas al proceso de cobros, en dichos documentos se prevé las funciones y responsabilidades de dichas áreas.
- El Sistema de Control Interno implementado detecta las desviaciones en las áreas, actividades y operaciones asociadas a los cobros, mediante el empleo de las actividades sistemáticas de control y autocontrol.
- Como resultado de los controles y autocontroles se introducen mejoras, se actualiza el Plan de Prevención de Riesgos y se aplican las medidas correctivas o preventivas oportunas para corregir las fallas e insuficiencia detectadas.
- Si se realiza análisis de la gestión, y se determinan las causas de las desviaciones y adoptan las medidas correspondientes. Se calculan los índices y razones para evaluar la gestión de los cobros (de mercado, económico-financiero y no económicos).

En términos de Eficacia:

- Si los objetivos de trabajo y criterios de medidas de la entidad en particular los referentes a la dirección, comercialización, registro, control y seguimiento de las ventas y lo cobros se expresan en términos específicos, medibles y por escrito.
- Los objetivos de trabajo están acorde con la misión y objeto social para el cumplimiento de los objetivos y metas del Plan de la Economía y el Presupuesto aprobado.
- Se ejecutan sistemáticamente revisiones y análisis al cumplimiento de los objetivos de trabajo en correspondencia con los criterios de medidas definidos, así como a la ejecución del Plan de la Economía y el Presupuesto aprobado.
- Se efectúan análisis sistemáticos sobre el control y el cumplimiento del plan de venta de los productos o servicios, así como la correspondencia entre la calidad y los precios de las ofertas; realizar análisis de causas y condiciones en caso de incumplimientos.
- Se evalúan periódicamente en el Consejo de Dirección las tendencias de las cuentas por cobrar; así como se elaboran informes valorativos de su calidad, donde se describen las causas que las originan, adoptándose acuerdos encaminados a la erradicación o disminución y que se chequea el cumplimiento de las acciones adoptadas.
- Se implementan mecanismos soportados en las tecnologías de la información para la entrega y conciliación de las facturas (facturación electrónica).
- Si están identificadas las necesidades y expectativas de los clientes, así como el control del cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios del producto o servicio que se ofertan.
- Se da seguimiento a la información relativa a la percepción del cliente con respecto a los productos o servicios ofertados.

- Se desarrollan actividades, campañas o programas de relaciones públicas y se mide el impacto de estas en los clientes y en la sociedad.
- Se implementan los procedimientos a seguir en caso de reclamaciones y quejas de los clientes.
- Existe un procedimiento para la actividad de contratación y que este se encuentra debidamente aprobado y suficientemente estructurado sobre la base de una organización que prevé: las funciones y responsabilidades de las áreas vinculadas al proceso de Contratación Económica de la entidad, estableciendo en forma obligatoria que se deje evidencia documental, de quién, y cuándo efectúa cada una de las operaciones, documentos y registros que se emiten.
- Que las relaciones económicas que se establezcan entre las entidades, estén protegidas por el correspondiente contrato, verbal o escrito y estos cumplan con las normativas vigentes referentes al tema.

Programa de Auditoría de Desempeño en la Gestión presupuestaria en Educación

Etapa No. 1: Objetivos

Definición de los objetivos: al definirse los objetivos se crea un marco lo suficientemente detallado como para que cualquier auditor entienda qué exámenes se han completado, además de las conclusiones que se han alcanzado. La Auditoría de Desempeño toma como base de su análisis la estructura de la intervención pública, la cual se enmarca en una cadena de valor que comprende: insumos, actividades, productos, un resultado específico y un resultado final. Se formularán concretando el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios educacionales.

Objetivo general : Evaluar la razonabilidad con que se presenta la información al cierre del año fiscal en los estados financieros y en los informes presupuestarios de liquidación del Presupuesto del año anterior al que se revisa, con énfasis en el análisis del comportamiento de los ingresos y la administración de los recursos financieros; el cumplimiento de las metas y objetivos socio económicos que sustentan el comportamiento de los límites de gastos; así como, de la información contable de los estados financieros de apertura , todo ello en correspondencia con lo dispuesto en la legislación vigente.

Objetivos específicos:

- Evaluar el cumplimiento cuantitativo de los ingresos y gastos; y a partir del resultado del cumplimiento de los objetivos socio-económicos y actividades principales previstas en el Plan de la Economía y el Presupuesto aprobado por el nivel correspondiente, valorar cualitativamente la calidad del gasto público.
- Verificar cuando corresponda la licitud y fiabilidad de las transacciones realizadas con el Sector No Estatal de la Economía.
- Comprobar el cumplimiento, registro, uso y destino de los ingresos por concepto de Contribución Territorial para el Desarrollo Local, según proceda, en correspondencia con lo legislado por el MFP y corroborar si tienen establecidos procedimientos, indicadores, en el municipio que le permitan medir el nivel de impacto del uso de estos recursos, en el desarrollo de la localidad.

- Evaluar en la Tesorería el cumplimiento de lo establecido en las normas vigentes, así como, la eficiencia y eficacia en la administración de los recursos financieros
- Revisar el cumplimiento del cronograma de entrega de los estados financieros y sus notas; teniendo en cuenta lo establecido en el Capítulo VII de la Ley No.130 y demás Normas Cubanas de Información Financiera referidas a la Contabilidad Gubernamental; emitir criterio sobre la razonabilidad de las cuentas que en el desarrollo de la auditoría. Realizar además, valoración del cumplimiento de lo legislado en el marco de la Tarea de Ordenamiento Monetario y Cambiario, referida específicamente a la expresión en los estados financieros de apertura y de los saldos de las cuentas reales en el nivel auditado.
- Comprobar el cumplimiento y eficacia del plan de verificaciones presupuestarias programadas a las entidades que les están subordinadas o adscritas, según lo establecido en la Resolución No. 514/19, Metodología para la verificación del gasto público y en cumplimiento de la Disposición Final Primera de la Ley No.130.
- Comprobar el sustento de las cifras del Anteproyecto de Presupuesto del año a verificar y su correspondencia con las cifras notificadas y las metas y objetivos trazados en el Plan de la Economía del año en cuestión, el nivel de sustentación de los análisis, su oportunidad y efectividad.
- Calificar el control interno implementado y verificar la efectividad de las medidas de prevención, en correspondencia con los objetivos a verificar.

Etapa No. 2: Alcance

El alcance de la auditoría debe ser coherente con el programa y con los objetivos de la auditoría. Incluye factores tales como las ubicaciones, las funciones, las actividades y los procesos que se van a auditar, así como el período de tiempo cubierto por la auditoría.

Alcance: Examinar por muestra, las operaciones contables financieras realizadas durante el año que se determine y su comparación con el período anterior.

Etapa No. 3: Fuentes de criterio

Son determinadas por todo el fundamento legal, normativo u operativo que regula u orienta las diversas áreas sujetas de examen. Entre las normativas generales que no deben dejar de ser evaluadas se encuentran:

- Principales lineamientos de la política económica y social del partido y la revolución para el período 2021- 2026, vinculados con el tema objeto de comprobación.
- Objetivos de trabajo aprobados en la Primera conferencia del PCC.
- Ley Nro. 113 del Sistema Tributario.
- Ley del presupuesto anual.
- Decreto Ley 304 de la Contratación Económica.
- D-00303.19 de la Contralora General de la República de Cuba, indicaciones para calificar el combustible.
- Normas Cubanas de Información Financiera como base para el registro de los hechos económicos en las entidades del país.
- Normas Cubanas de Contabilidad para la Actividad Presupuestada.
- Normas Cubanas para la Contabilidad Gubernamental.
- Normas Cubanas de Contabilidad de la Actividad por Cuenta Propia.
- Normas Cubanas de Información Financiera actividad Bancario y Financiero Nacional.

- Normas del Sistema de Control Interno y demás disposiciones jurídicas vigentes asociadas a los temas objetos de comprobación,

Etapa No. 4: Criterios, puntos de referencia o parámetros para evaluar la materia controlada. Están referidos con el deber ser de lo que se evalúa, forma o manera cierta de cómo deben ser las cosas y el referente para evaluar la condición actual; en la determinación de los criterios es esencial que el auditor aplique su juicio profesional.

Etapa No. 5: Técnicas de auditoría.

Las técnicas de auditoría son métodos prácticos de indagación y prueba que utiliza el auditor para obtener evidencia que fundamente sus conceptos, conclusiones e informes y se utilizan con base en su juicio profesional. Con independencia de otros elementos que se obtengan durante las fases del estudio previo y del conocimiento del sujeto a auditar, la identificación de los riesgos y la evaluación preliminar del Sistema de Control Interno en cumplimiento de las Normas Cubanas de Auditoría así como de la información recibida de los trabajadores y las organizaciones políticas y de masas que contribuyan al cumplimiento de los objetivos específicos propuestos. Se propone que el auditor realice una correcta combinación de las existentes, tales como:

- Observación durante el recorrido por las áreas del sujeto auditar.
- Confirmaciones externas con clientes y proveedores
- Confirmaciones externas en la sucursal bancarias y Oficina de Administración Tributaria, Oficina Municipal de Estadística, aquellos elementos que puedan resultar de interés significativo por su incidencia en los resultados presupuestarios.
- Confirmaciones externas en FINCIMEX, relacionadas con las tarjetas magnéticas de combustible.
- Confirmaciones externas con el Registro de Vehículos del MININT.
- Confirmación de operaciones que puedan resultar dudosas o se consideren de interés para determinar su legitimidad, en específico aquellas que resulten pagos al sector no estatal de la economía, fundamentalmente trabajadores por cuenta propia y cooperativas no agropecuarias donde se centren los niveles más significativos de gastos
- Estado de opinión de la población, mediante el examen de quejas y denuncias existentes sobre la actividad económica objeto de revisión
- Uso de encuestas, entrevistas a estudiantes y profesores.

Etapa No. 6: Descripción de los procedimientos de auditoría.

Son los pasos específicos que debe desarrollar el auditor para recopilar evidencias y soportar hallazgos. Los mismos se deben llevar a cabo de forma sistemática y razonable para lograr el objetivo planteado y deben ser suficientes para evaluar los riesgos del incumplimiento en relación con los diversos criterios de auditoría. Algunos de los aspectos a comprobar se relacionan a continuación:

En todos los casos las comprobaciones y verificaciones se realizan aplicando las técnicas de muestreo que procedan, en correspondencia con lo establecido en las Normas Cubanas de Auditoría. No limita que el grupo de auditores, a partir de las condiciones y particularidades del sujeto a auditar y de la valoración previa del control interno, pueda incorporar otros aspectos si así lo consideran.

Objetivo específico 1: (algunas de las tareas)

- Comprobar el cumplimiento de los ingresos del año, así como la efectividad del procedimiento empleado por los auditados para la estimación de ingresos y gastos,

aspecto este que se debe tener en cuenta en el análisis para otorgar los anticipos de fondos (garantía de su devolución); para determinar la necesidad de transferir recursos financieros o en su lugar disminuir créditos presupuestarios, (bajo el principio de no ejecutar niveles de gastos aunque estén presupuestados que no cuenten con financiamiento); sustentación de la elaboración del anteproyecto entre otros aspectos.

- Conocer si se encuentran establecidas relaciones de trabajo que permitan sustentar objetivamente estas estimaciones, entre el titular del presupuesto y la Oficina Nacional de Administración Tributaria correspondiente.
- Revisar los indicadores notificados y actualizados como directivos y de destino específico; los gastos por concepto de servicios de mantenimiento y reparaciones corrientes, que se hayan ejecutado por trabajadores por cuenta propia u otra forma de gestión no estatal, debiendo comprobar si se ajustaron al presupuesto aprobado; la legitimidad del gasto y pago, a partir del análisis del proceso de contratación en correspondencia con las normas legales vigentes. Siempre que sea posible realizar la comprobación física de los gastos más significativos.

Objetivo específico 2: (algunas de las tareas)

Es necesario al realizar la acción de control observar que los contratos económicos con las Formas de Gestión no estatal cumplan lo establecido en el Decreto-Ley No. 304 de 2012 y su reglamento, así como la legislación vigente emitida por MFP; MEP; MTSS, y otras entidades reguladoras del país.

- Comprobar que se encuentran identificados correctamente el nombres y apellidos, domicilio, ciudadanía, número de identificación o pasaporte y, en su caso, los datos de las licencias correspondientes, banco y número de cuenta con que operan.
- Cuando sean contratos de ejecución sucesiva o en aquellos casos que sea necesario realizar especificaciones técnicas de calidad, garantías, servicios postventa u otras similares, que cuenten con los contratos por escritos y que estos cumplan con los requisitos establecidos.
- Solicite la evidencia documental de la aprobación por parte del órgano colegiado de los contratos por escrito, a partir de los montos definidos y verifique que se les da el mismo tratamiento que al resto de los que se suscriban.
- Que los contratos con los trabajadores de sector no estatal no excedan de los límites financieros establecidos en el plan o el presupuesto aprobado para la entidad.
- Que la entidad en el proceso de negociación y contratación, debe tener en cuenta las obligaciones que tienen los trabajadores de las formas de gestión no estatal, establecidas en el Artículo 20, fundamentalmente los incisos d, f y g de la Resolución 103 de 2019 del MTSS.

Objetivo específico 3: (algunas de las tareas)

- Comprobar el cumplimiento de los ingresos por concepto de Contribución territorial para el desarrollo local, su registro contable y el uso y destino final de estos recursos, en correspondencia con lo legislado en el Capítulo VII de la Resolución No.27/2020 del MFP y las indicaciones emitidas por el propio Ministerio en materia fiscal y tributaria en el enfrentamiento a la pandemia de la Covid-19 y las afectaciones que esto provoca en los ingresos cedidos de los territorios.

Objetivo específico 4: (algunas de las tareas)

- Para analizar en la Tesorería el comportamiento de las transferencias del importe del superávit presupuestario, se debe tener presente lo dispuesto en la Resolución No.141/2019 que deroga a la Resolución No.66/2018, en correspondencia con lo establecido en el Artículo 45 de la Ley No.130. En los casos de incumplimiento se deben cuantificar los importes dejados de aportar especificando la causa teniendo en cuenta que una de ella pudiera corresponderse con la falta de liquidez en las cuentas distribuidoras. Los auditores en este análisis deben considerar como aportes los importes que por este concepto fueron compensados, siempre que se encuentren debidamente documentados según el procedimiento establecido a tales efectos por el MFP.
- Comprobar en el Área de Tesorería que posean las notificaciones del Presupuesto aprobado, las modificaciones presupuestarias que se hayan emitido, los modelos de Programación de Caja y demás informaciones procedentes del Área de Presupuesto y su correspondencia con éstas.

Objetivo específico 5: (algunas de las tareas)

- El criterio sobre la razonabilidad de los saldos que se emiten en los estados financieros, específicamente están referidos a las cuentas que han sido necesarias analizar durante la ejecución de la auditoría en el cumplimiento de los objetivos específicos.
- Indagar sobre el software que se utilice para el registro contable de las operaciones se encuentre debidamente certificado, cumpliendo lo establecido al respecto en la legislación vigente emitida por el Ministerio de Comunicaciones y el Ministerio de Finanzas y Precios, para ello pueden visitar el sitio web del Ministerio de Comunicaciones <https://www.mincom.gob.cu/es/marco-legal> y descargar sistemas contables financieros.

Objetivo específico 6:

De los resultados obtenidos en las verificaciones presupuestarias, valorar si en los hallazgos detectados se identifican presuntos hechos delictivos y el tratamiento seguido al respecto; si se encuentran determinadas las causas y condiciones que generan las deficiencias detectadas; si se evalúa la eficacia del plan de medidas, su cumplimiento y seguimiento por parte de la entidad verificada y el verificador, respectivamente. Comprobar, además, que se incorporaron e implementaron los controles necesarios referidos a estos aspectos en el Sistema de Control Interno de la entidad.

Objetivo específico 7: (algunas de las tareas)

- Comprobar que para la realización de las actividades de notificación, desagregación y programación mensual de ingresos, gastos y pagos, para el análisis del otorgamiento y seguimiento de las modificaciones y redistribuciones presupuestarias, así como, del resto de los objetivos a medir en esta acción de control, los titulares de presupuesto tienen establecidos procedimientos internos, donde definen la operatoria, fijan las facultades y responsabilidades de quienes participan en ella y habilitan controles administrativos, registros o submayores que garanticen el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley No.130 y demás normas complementarias. Evaluar la eficacia de los mismos a partir de los resultados obtenidos en el desarrollo de la auditoría.
- Comprobar que el proceso de notificación, desagregación y programación presupuestaria se desarrolló en correspondencia con lo establecido en la legislación vigente.

Propuesta de programa de Auditoría de Desempeño para evaluar la gestión del Departamento de Vectores y Lucha Antivectorial en el Sector Salud

Etapa No. 1: Objetivos

Definición de los objetivos: al definirse los objetivos se crea un marco lo suficientemente detallado como para que cualquier auditor entienda qué exámenes se han completado, además de las conclusiones que se han alcanzado. La Auditoría de Desempeño toma como base de su análisis la estructura de la intervención pública, la cual se enmarca en una cadena de valor que comprende: insumos, actividades, productos, un resultado específico y un resultado final. Se formularán concretando el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios de salud.

Objetivo General: Evaluar el desempeño de los Departamentos de Vectores y Lucha Antivectorial (DVLA) en términos de gestión, control de recursos y calidad desde los procesos que realizan para el control del *Aedes aegypti* en el nivel primario de atención de salud.

Objetivos específicos:

- Evaluación del Proceso fundamental o clave.
- Evaluación del Proceso de soporte o apoyo
- Evaluación del Proceso estratégico

Etapa No. 2: Alcance

El alcance de la auditoría debe ser coherente con el programa y con los objetivos de la auditoría. Incluye factores tales como las ubicaciones, las funciones, las actividades y los procesos que se van a auditar, así como el período de tiempo cubierto por la auditoría. Alcance: Examinar por muestra, las operaciones realizadas durante el año que se determine y su comparación con el período anterior.

Etapa No. 3: Fuentes de criterio

Son determinadas por todo el fundamento legal, normativo u operativo que regula u orienta las diversas áreas sujetas de examen. Entre las normativas generales que no deben dejar de ser evaluadas se encuentran: Principales Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el período 2021- 2026, vinculados con el tema objeto de comprobación, Objetivos de trabajo aprobados en la Primera conferencia del PCC, Objetivos de desarrollo sostenibles vinculados con la salud, Normativas y documentos legales como el Programa Nacional de Erradicación *Aedes aegypti*, el Programa de Sostenibilidad para la Prevención del dengue y Erradicación del *Aedes aegypti*, el Manual para responsables de brigadas y visitantes, Metodología de encuestas y Técnica de lucha anti *aegypti*, "Integración de la Higiene y la Epidemiología a la Atención Primaria de Salud," y el Manual de organización de policlínicos, Resolución 135 del Ministro de Salud Pública sobre Reglamento General de Policlínico

Etapa No. 4: Criterios, puntos de referencia o parámetros para evaluar la materia controlada. Están referidos con el deber ser de lo que se evalúa, forma o manera cierta de cómo deben ser las cosas y el referente para evaluar la condición actual; en la determinación de los criterios es esencial que el auditor aplique su juicio profesional.

Etapa No. 5: Técnicas de auditoría

- Observación durante el recorrido por las áreas del sujeto auditar.
- Confirmaciones externas con entidades o instituciones de la localidad cercanos al Policlínico, con moradores en su viviendas.

- Repetición del cálculo de los documentos del departamento.
- Confirmación de operaciones que puedan resultar dudosas o se consideren de interés para determinar su legitimidad, donde se centren los niveles más significativos de gastos.
- Estado de opinión del universo de trabajo en el área de salud.

Etapa No. 6: Descripción de los procedimientos de auditoría

Aspectos a comprobar:

Evaluación del Proceso fundamental o clave: serán evaluadas las actividades esenciales que identifican y distinguen a la entidad, los relacionados directamente con la misión y justifican la existencia del servicio, su razón de ser.

1. Solicite: Funciones, actividades, normas generales y modalidades de trabajo, técnicas y procedimientos específicos establecidos en el programa de trabajo de los DVLA, así como las obligaciones en cuanto al PNEAa.
2. Investigue si poseen y conocen las Normativas y documentos legales referidas con la actividad antivectorial.
3. Identifique la existencia de problemas de funcionamiento concernientes a la idoneidad de la actividad de dirección y control del departamento.
4. Revisión documental, para el estudio de la plantilla de personal y obtener información acerca de las plazas ocupadas y disponibles según categorías, motivación y estimulación del personal existente. Revisión de los expedientes laborales.
5. Evaluación del Proceso de soporte o apoyo, son los encargados de proveer a la organización de los medios necesarios (recursos materiales, humanos y financieros) y crear las condiciones para que el proceso clave tenga lugar de forma efectiva. Son actividades secundarias de la cadena de valor que pueden ser determinantes para alcanzar los objetivos propuestos.
6. Evaluación del Proceso estratégico: son los que proporcionan directrices y límites de actuación al resto de los procesos, generalmente realizados por la dirección y permiten definir, mantener y desplegar las políticas y estrategias de la organización.

Posteriormente a la presentación de la esencia de cada programa propuesto se describen en cierre del capítulo los métodos de valoración empleados que avalan el valor científico del resultado.

3.3 Valoraciones de los Programas

Los programas propuestos fueron valorados por diferentes criterios o métodos. En el caso de la propuesta de Programa de Auditoría de Desempeño Gestión de la Producción de Bienes y Servicios, Comercial y Económica – Financiera se empleó el método de validación por criterio de usuario. Adicionalmente para la Gestión de Cobros el método de criterio de especialistas y los Programas para el Sector Presupuestados fueron aplicados por auditores de la Contraloría Provincial de Villa Clara en la realización de auditorías nominalizadas por el Sistema Provincial en los años 2022 y 2023.

El método de validación por criterio de usuario según afirma Nápoles, (2016) se estructura a partir de la comprensión subjetiva de la realidad, basándose en el conocimiento y juicio de sujetos sometido a diferente grado de implicación con el resultado científico. El mismo, es considerado como un método de naturaleza empírica en la cual a través de los criterios a

sujetos beneficiarios directo de una propuesta o resultado científico derivado de una investigación permiten valorar la factibilidad o viabilidad de su implementación en los contextos sociales.

Basado en Díaz-Ferrer, et. al. (2020) es similar al criterio de experto porque se sustenta en los postulados que rige las bases de la cualimetría como método de evaluación cuantitativa de los indicadores cualitativos, estudia y elabora los métodos cuantitativos para la evaluación de la calidad; pero se diferencia en las exigencias para la selección de los usuarios. Su propósito en la investigación es muy utilizado para la evaluación de la factibilidad del resultado científico. En relación con el término usuario Acosta, B. G. (2022), expresan dos enfoques en correspondencia con el grado de implicación de los sujetos requeridos para emitir sus criterios sobre el resultado científico; estos enfoques son: usuario introductor y usuario receptor.

En esta investigación se utiliza el usuario instructor que emite juicios y valoraciones durante el proceso de elaboración de la propuesta, complementa criterios de factibilidad o viabilidad del resultado para su introducción, contribuye al perfeccionamiento de la propuesta y es el que se beneficia con la aplicación del resultado. Se sugieren como usuario introductor: especialistas, másteres, doctores en ciencia, docentes con experiencia profesional que muestra un nivel de conocimiento sobre el tema, auditores, contadores, entre otros sujetos cuyos criterios se consideran autorizados.

Relacionado con la cantidad de usuarios Nápoles (2016) analiza que deben implicarse en el método de evaluación criterio de usuario, según literatura científica son diversos los criterios, entre 15-35, entre 7-30, entre 10-30 o entre 10-15. La mayoría de las investigaciones que recurren al método criterio de usuario como evaluación involucran entre 15 y más de 30 sujetos, de manera que permita ampliar las opiniones para la aprobación de la propuesta.

Vasado en Londoño (2019), Nápoles (2016) para la selección de los usuarios se sugiere el empleo de muestras intencionales por estratos o muestreo mixto.

Se consultaron 11 usuarios, auditores pertenecientes al Sistema Nacional de Auditoría desempeñando el cargo de auditor internos, jefe de grupos, auditor principal, auditor adjunto y contralor. Ubicados en empresas del municipio Santa Clara y la Contraloría Provincial de Villa Clara, el 100% poseen nivel superior. El 27% cuentan con menos de 5 años de experiencia como auditor y 73 % con más de 5 años. El 45% de los encuestados cuentan con categoría docentes y master.

El cuestionario aplicado consta de 13 preguntas distribuidas entre tres variables para valorar la estructura del Programa, su funcionalidad y las implicaciones prácticas del Programa. Se sugirieron las siguientes escalas de valoración: (5) Muy adecuado, (4) Bastante adecuado, (3) Adecuado, (2) Poco adecuado y (1) No adecuado.

Como resultado del procesamiento estadístico de los criterios de los usuarios, todas las variables fueron evaluadas como (5) Muy adecuado en al menos 90 % y superior a este y el por ciento restante en todos los casos estuvo en (4) Bastante adecuado, resultados que reconocen el valor de la propuesta.

Resultados obtenidos en la aplicación del método de consulta a especialistas como parte de la validación de la propuesta realizada para la Gestión de Cobros. La indagación se llevó a cabo con el objetivo de constatar la pertinencia y objetividad del programa de auditoría de desempeño propuesto.

La consulta se efectuó mediante la aplicación de cuestionario recopilándose los criterios de 7 especialistas con vasta experiencia en el tema que aborda la investigación, poseyendo en su totalidad la categoría científica de máster.

Los especialistas consultados cuentan en todos los casos con más de 5 años de trayectoria laboral en entidades afines a la práctica e investigación de la auditoría como son la Contraloría Provincial de Sancti Spíritus (4) y la Unidad de Auditoría Interna Grupo Hotelero ISLAZUL S.A (3).

Los cuestionarios y sus respuestas se tramitaron a través de correo electrónico y/o presencial, entregándose la propuesta a todos los especialistas en formato digital mediante el empleo de las tecnologías de la información.

La valoración estuvo dirigida a evaluar la pertinencia, viabilidad, actualidad científica, congruencia interna de los diferentes componentes de la propuesta y en qué medida la propuesta contribuye a la adquisición de conocimientos.

Todas las respuestas arrojaron por cientos superiores al 85% como valor de Muy Adecuada la propuesta, en varios ítems el resultado fue del 100% a favor de la propuesta.

Los resultados de la aplicación del método permitieron alcanzar validez acerca del programa de auditoría de desempeño a la gestión en las actividades de cobros, pudiéndose valorar que está estructurado adecuadamente, es viable, pertinente y satisface las necesidades en cuenta al conocimiento y habilidades para ejecutar este tipo de acción en el Grupo ISLAZUL S.A y con ello lograr aumentar el rigor técnico y la calidad que requiere la práctica de la auditoría como herramienta de prevención y mejora en los procesos y actividades que se desarrollan en el sector turístico.

En el plan de acciones de control aprobado para el año 2022 la Contraloría Provincial Villa Clara nominalizó como auditorías de desempeños las acciones que tributan al proceso de Ejecución del Presupuesto 2022, en particular las que evaluarían el cumplimiento del proyecto "Perfeccionamiento Continuo del Sistema de General", previendo ejecutar la misma en la UP Dirección Provincial de Educación Villa Clara. Se planificó como periodo de ejecución del 9-5-22 al 9-7-22, siendo el fondo de tiempo promedio estimado por tipo de auditoría, que incluye hasta la reunión final de información de los resultados, de cuarenta y cinco (45) días.

Mediante la Orden de Trabajo No. 26/18/22 se apertura la acción de control en la UP Dirección Provincial de Educación Villa y de acuerdo a las perspectivas para combinar las auditorías se decide realizar la aplicación del programa de auditoría de desempeño propuesto, escogiéndose como muestra la UP Escuela Vocacional Santa Clara, en específico el área de gestión económica financiera.

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría al sujeto auditable y otras partes interesadas; el propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y las correctivas.

En las verificaciones efectuadas al Proceso de Ejecución del Presupuesto del Estado para el año 2022, se considera deficiente el Sistema de Control Interno que se ejerce en la entidad, al comprobarse incumplimientos de la legislación vigente, errores que afectan los objetivos de control y la administración de los recursos materiales y financieros, irregularidades en la presentación oportuna y fiable de la información, deficiencias técnicas jurídicas en los contratos, incumplimientos en el cálculo del costo de formación por estudiantes, determinándose daños económicos en la actividad presupuestada por gastos por pérdidas y faltantes por un total de 13 mil 70 pesos pesos. La entidad cumple con salvedades la legislación vigente, al presentar incumplimientos significativos que no resultan ser generalizados, la contratación y el control interno de ingresos y gastos.

La aplicación de este programa permitió evaluar la gestión de la Unidad Presupuestada Vocacional de Santa Clara y emitir criterios que promuevan la buena gobernanza de los fondos públicos en el país, así como identificar las áreas de mejoras. Los criterios aportados ponen en evidencia el valor y funcionalidad del programa propuesto para evaluar la gestión en el Sector Educación.

En el caso de la propuesta para el Sector Salud, se encuentra en plan para ejecución en el presente año 2023.

En el capítulo se analizaron los criterios para la elaboración de un programa, así como los principales elementos de las propuestas de programas de esta investigación y la valoración por diferentes criterios demostrando el valor científico y práctico de las propuestas.

Conclusiones

1. Con la revisión y análisis de la Bibliografía referente a la Auditoría de Desempeño y sus principios de Economía, Eficiencia y Eficacia se constituye el Marco Teórico de esta investigación, que permitió una mejor comprensión del tema de estudio y proveyó herramientas imprescindibles para la elaboración de los programas propuestos.
2. Se considera que el alcance de la auditoría de desempeño es ilimitado pues todas las operaciones o actividades de una entidad pueden ser auditadas, sean financieras o no, con cada hallazgo se cubren todos los aspectos internos y externos que lo interrelacionan, por ende la auditoría de desempeño extiende la función auditora a toda la empresa. Asegura información detallada, objetiva e independiente de la gestión de los insumos, procesos y productos. En los procesos habitúa a los empleados a trabajar con orden y método. Obliga a las entidades replantear situaciones en una fuente continua y saludable de nuevas ideas y aplicaciones.
3. El diagnóstico de la situación existente en las áreas, procesos o actividades en cada entidad estudiada tanto del Sector Empresarial como Presupuestado posibilitó el conocimiento del sujeto a auditar a priori y se identificaron los elementos que corroboran la necesidad de diseñar programas para evaluar oportuna y sistemáticamente el desempeño en las mismas.
4. Los programas elaborados en correspondencia con las NCA permiten evaluar el desempeño en la Gestión de la Producción de Bienes y Servicios, Comercial, Económica – Financiera, Gestión de Cobros y Gestión Presupuestada, identificando las áreas de mejora y colaborando con la buena gobernanza, pudiendo ser generalizados en entidades de estos sectores.
5. La utilización y aplicación de estos programas tanto por los auditores internos de base como auditores de las UAI y Contraloría contribuye a realizar eficientemente el trabajo en una secuencia lógica y práctica coadyuvando a la revisión y la supervisión, lo cual queda reflejado en la valoración de los mismos por los diferentes criterios científicos empleados.

BIBLIOGRAFÍA

1. Acosta, B. G. (2022). La preparación del docente en la aplicación de técnicas de evaluación dinámica. *Joven Educador*, 110-121.
2. Asamblea Nacional del Poder Popular (2009): Ley No. 107 “De la Contraloría General de la Republica De Cuba”.
3. Asamblea Nacional del Poder Popular (2022): Ley No. 158 “De la Contraloría General de la República de Cuba y del Sistema de Control Superior de los Fondos Públicos y de la Gestión Administrativa”.
4. Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI. (2019). *ISSAI 300 – Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*. ISSAI 3000-3999 Directrices para la Auditoría de Desempeño. Austria. <http://www.intosai.org>
5. Consejo de Estado (1995): Decreto Ley 159 de la auditoría.
6. Consejo de Estado 2012a. Decreto- Ley No. 304 “De La Contratación Económica” Gaceta Oficial Ordinaria No 62.
7. Consejo de Estado 2012b. Decreto No. 310. "De los tipos de Contratos" Gaceta Oficial Ordinaria No 62.
8. Consejo de Estado (2021, 7 mayo). *Decreto Ley No. 34/2021 “DEL SISTEMA EMPRESARIAL ESTATAL CUBANO”*. Gaceta Oficial Ordinaria No. 51. Recuperado 16 de octubre de 2022, de <https://www.gacetaoficial.gob.cu/es/decreto-ley-34-de-2021-de-consejo-de-estado>
9. Contraloría General de la República de Cuba (2009): Reglamento de la Ley No.107/2009.
10. Contraloría General de la República (2011): Resolución 60 Normas de Control Interno.
11. Contraloría General de la República (2012): Res.340 Normas Cubanas de Auditoría y las disposiciones generales para la auditoría interna y las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente.
12. Contraloría General de la República de Cuba (2013): Resolución 261/2013, Aprobación y Control del Plan de la acciones de Auditoría.
13. Contraloría General de la República, (2019): D-00303.19 indicaciones para calificar el combustible.
14. Contraloría General de la República de Cuba (2020): Resolución 76/2020 “Normas Cubanas de Auditoría” disponible en: <https://www.contraloria.gob.cu>.
15. Contraloría General de la República de Cuba (2020) Guías de Autocontrol para la Actividad Empresarial y para la Actividad Presupuestada.
16. De Armas, R. (2008). Auditoría de gestión. Conceptos y métodos. Editorial Félix Varela, La Habana.
17. Díaz-Ferrer, Y., Cruz-Ramírez, M., Pérez-Pravia, M. C., & Ortiz-Cárdenas, T. (2020). El método criterio de expertos en las investigaciones educativas: visión desde una muestra de tesis doctorales. *Revista Cubana de Educación Superior*, 39(1).
18. Londoño-Chito, C. C. (2019). *Marco metodológico para la evaluación eficiente de la Experiencia de usuario* (Master's thesis).
19. Ministerio de Auditoría y Control (2006) Resolución 26 “Guía Metodológica para la Auditoría de Gestión”.

20. Ministerio de la Industria Alimentaria (2013): GI-53 sobre los indicadores industriales.
21. Ministerio de Finanzas y Precios (2005): Resolución 235 Normas Cubanas de Información Financiera.
22. Ministerio de Finanzas y Precios (2007): Resolución 11 datos de uso obligatorio que se tendrán en cuenta en modelos de Subsistemas Contables. Modificada por la Resolución No. 55/2021 Modelo SC-2-12 Factura, del Anexo Único.
23. Ministerio de Finanzas y Precios (2009): Resolución 20 Norma Específica de Contabilidad No.3 "Registro de las pérdidas, faltantes y sobrantes de bienes materiales y recursos monetarios" (NEC No. 3)
24. Ministerio de Finanzas y Precios (2016): Resolución No. 494 "Aprueba el Clasificador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario. Resolución No. 407/2019 con la incorporación de nuevas cuentas en su Anexo No. 1.
25. Ministerio de Finanzas y Precios (2016): Resolución 498 "Norma Específica de Contabilidad No. 5 Proformas de Estados Financieros para la actividad empresarial, unidades presupuestadas y de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario" (NEC. 5)
26. Ministerio de Finanzas y Precios (2018): Resolución 268 Procedimiento de Control Interno No. 4 "Elementos de control interno en los subsistemas contables" (PCI No. 4).
27. Ministerio del Transporte (2013): Resolución N° 382 Normas Complementarias para la Seguridad Vial
28. Nápoles, P. (2016). El método criterio de usuario y su empleo en la investigación de la Cultura Física. *Facultad de Cultura Física "Manuel Fajardo" de Santiago de Cuba. Recuperado de: [www. efdeportes. com/efd215/el-metodo-criterio-de-usuario-eninvestigacion. htm](http://www.efdeportes.com/efd215/el-metodo-criterio-de-usuario-eninvestigacion.htm).*
29. Oto Topón, B. S. (2011). *Modelo de gestión financiera y reducción de morosidad en el departamento financiero de la Empresa Eléctrica Riobamba SA* (Bachelor's thesis, Escuela Superior Politécnica de Chimborazo).
30. Tribunal de Cuentas Europeo. (2015). *MANUAL DE AUDITORIA DE GESTIÓN*. Luxemburgo: Tribunal de Cuentas Europeo
31. Urionabarrenechea, M. L. M., Lage, J. C., & Arrizabalaga, C. E. (2015). Gestionar con calidad las entidades sin ánimo de lucro: hacia una eficacia, eficiencia y economía en la rendición de cuentas. *Revista de Estudios Empresariales. Segunda Época*, (1).
32. Zambrano Zambrano, M. I., & Armada Trabas, E. (2020). Procedimientos de auditoría de gestión. *Revista Cubana de Finanzas y Precios*, 4(2), 51-59.