La Auditoría de Gestión: Etapas de Exploración y Planeamiento

Bárbara Fernández López
Felipe González Gallo

Edición: Liset Ravelo Romero
Corrección: Estrella Pardo Rodríguez
Diagramación: Roberto Suárez Yera

Bárbara Fernández López y Felipe González Gallo, 2010
Editorial Feijóo, 2010

ISBN: 978-959-250-567-4

EDITORIAL
Feijóo

Editorial Samuel Feijóo, Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas, Carretera a Camajuaní, km 5 ½, Santa Clara, Villa Clara, Cuba. CP 54830

Índice

Introducción / 5
Etapas de la Auditoría de Gestión / 22
La Etapa de Exploración de la Auditoría de Gestión / 23
La Etapa de Planeamiento de la Auditoría de Gestión / 29
Factores a considerar en los programas de Auditoría de gestión / 35
Indicadores de Gestión / 41
Conclusiones / 45
Recomendaciones / 46
Bibliografía / 47
Anexos / 50

RESUMEN

Se ha querido inducir al análisis de los aspectos que abarca una Auditoría de Gestión, convencidos de sus beneficios, pensamos que si se hicieran más esta acción de control, muchos de los problemas que surgen no existirían y los resultados de las entidades de producción o de servicios serían mejores; las administraciones y los colectivos, conscientes de sus roles estarían impuestos de sus debilidades, amenazas, fortalezas y oportunidades y contarían con un instrumento de apoyo al logro de sus metas y objetivos.

Atendiendo a la realidad de Cuba, se hace inminente la realización de Auditorías de Gestión en los entes del sector público, con la finalidad de promover mejoras en el ejercicio de la función pública, a través de la evaluación de sus resultados, aplicando parámetros y criterios de, eficacia, economía y eficiencia entre otros

Consideramos que nuestro enfoque nos convoca a la reflexión sobre la divulgación de su contenido, objetivos y de las perspectivas de desarrollo profundizando en las Etapas de Exploración y Planeamiento de la Auditoría de Gestión.

INTRODUCCIÓN

La auditoría existe desde tiempos muy remotos aunque no como tal, debido a que no existían relaciones económicas complejas con sistemas contables.

El origen exacto de la auditoría es muy controvertido. Se conoce que en Inglaterra en el siglo XV se precisaba de las opiniones de auditores para asegurarse de que no se produjeran fraudes en los registros.

La palabra auditoría viene del latín Auditorius, de la cual proviene auditor, que tiene la virtud de oír, pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos.

En sus inicios la auditoría estaba orientada hacia las necesidades internas de la entidad para asegurar el manejo del dinero con seguridad y registro exacto. Con el crecimiento de la utilización del crédito a largo plazo y la tendencia a las sociedades anónimas, la auditoría se dirigió hacia las necesidades de dar fe del contenido de los estados financieros y, de forma específica la Auditoría Gubernamental a la determinación de la legalidad de las transacciones efectuadas e informes financieros.

La necesidad que se le plantea al administrador de conocer en qué está fallando o qué no se está cumpliendo, lo lleva a evaluar si los planes se están llevando a cabalidad y si la empresa está alcanzando sus metas. Forma parte esencial del proceso administrativo, porque sin control, los otros pasos del proceso no son significativos, además, la auditoría va de la mano con la administración, como parte integral en el proceso administrativo y no como otra ciencia aparte de la propia administración.

La función de auditoría se limitaba simplemente a revisar la situación económica financiera, con el objetivo de encontrar posibles situaciones de fraudes o errores, y comprobar la aplicación correcta de las normas de contabilidad generalmente aceptadas, las que han sido cuidadosa y progresivamente desarrolladas por la profesión del Contador Público durante varias décadas, siendo aprobadas en las Conferencias Interamericanas de Contabilidad para regir la Auditoría Financiera.

Por el año 1957 surgió la Auditoría Administrativa con la finalidad de evaluar la calidad de la administración, esto es, la planificación, la organización, la dirección y el control de las entidades. En los años setentas, surge el interés por parte de las administraciones gubernamentales de conocer acerca del desempeño de sus entidades, ya que a través de los informes financieros esto no era viable y así nace la Auditoría de Gestión, basada en dos importantes principios de la administración pública: el primero, relativo a que la administración pública debe ser dirigida de manera que haga el mejor uso posible de los fondos públicos y el segundo, relativo a que las personas que dirigen los fondos públicos deben ser responsables por la prudente y efectiva administración de los recursos que les han sido confiados.

Con posterioridad, dado el grado de socialización de la propiedad bajo asociaciones de diferentes matices y características, que provoca que la administración de los negocios cada vez más recaiga en manos de directivos gerenciales que raras veces son a su vez los propietarios principales de los mismos, nace la necesidad de conocer con un carácter totalmente independiente acerca del desempeño de las administraciones bajo la influencia de las complejas relaciones y el entorno en que se mueven las entidades del sector privado y se reconoce la utilidad de la Auditoría de Gestión.

El desarrollo impone la necesidad del surgimiento de una auditoría que además de dar fe sobre operaciones pasadas, mejore operaciones futuras mediante la presentación de recomendaciones constructivas tendientes a aumentar la economía, eficiencias y eficacia de la entidad. A este nuevo enfoque se le ha denominado Auditoría de Gestión.

La Auditoría de Gestión surgió de la necesidad de medir y cuantificar los logros alcanzados por la empresa en un período de tiempo determinado, como una manera efectiva de poner en orden los recursos de la misma para lograr un mejor desempeño y productividad.

Lo anteriormente dicho y la creciente complejidad de los fenómenos económicos, la dinámica de los métodos y sistemas de administración de gestión de las empresas, su expansión y dimensión, han motivado que la auditoría esté en constante evolución ya que la alta gerencia de las mismas estará obligada a centrar su atención en aquellos problemas de mayor importancia y por lo tanto crece la dependencia de los resultados presentados por los auditores para conocer en detalle el funcionamiento de las actividades de su entidad.

La práctica de la auditoría contemporánea va más allá del examen de los sistemas financieros y del control interno para dar fe sobre las transacciones efectuadas e informes financieros, por lo que se pretende adicionarle al auditor interno la constante comprobación de los procedimientos de control interno establecidos y que de forma paulatina se imponga la tarea de relacionarse cada vez más con la problemática de la gestión empresarial, determinando con ello, el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se desarrollen las operaciones.

Como se puede ver lo común en estas definiciones es el control interno**,** que también ha evolucionado acorde con las nuevas exigencias y responsabilidades que tienen las entidades en velar por el correcto uso de sus recursos.

Por otro lado, el destino de las actividades de auditoría interna es el de complementarse con la presentación de recomendaciones constructivas tendientes a aumentar la economía, eficiencia y eficacia de la entidad, buscando mejorar las operaciones futuras de las mismas.

Hoy día, la Auditoría sigue evolucionando, tanto en el sector privado como en el público, con el fin de las mejorar operaciones futuras a través de la presentación de recomendaciones constructivas para aumentar la economía, eficiencia y eficacia de la entidad.

Teniendo en cuenta la importancia de las etapas de exploración y planeamiento en la Auditoría de Gestión se proponen los objetivos siguientes:

Objetivo general:

Profundizar en el estudio de la Auditoría de Gestión en las etapas de exploración y planeamiento.

Objetivos específicos:

a. Profundizar en las etapas de exploración y planeamiento de la Auditoría de Gestión.
b. Determinar los indicadores que integran la Auditoría de Gestión asociados a la economía, eficiencia y eficacia.

DESARROLLO

La base de la Auditoría de Gestión se enmarca principalmente en los términos de medición de eficiencia, eficacia y economía, aunque también se extiende su aplicación a cuestiones relacionadas con la ecología, calidad, impacto y equidad, que son atributos de la eficacia.

Eficiencia: Significa óptima utilización de los recursos manteniendo presentes los objetivos de la organización. Esto implica la maximización de los productos con los recursos dados o la reducción al mínimo de las entradas con los recursos dados.

Eficacia: Se refiere al logro de objetivos, implica la imposición de resultados de los programas y de los proyectos que son generalmente externos de la organización.

Economía: Se refiere a la adquisición de recursos al costo más bajo manteniendo la visión de los objetivos de la organización. Eso implica que los recursos se deben adquirir al precio, en el tiempo y lugar justos, en la cantidad precisa.

Ecología: Se refiere a la protección del ecosistema y del medio ambiente.

Equidad: Valora los resultados eficientes de la empresa, su uso y la distribución para beneficio del territorio.

Auditoría de Gestión u Operacional: Consiste en el examen y evaluación de un organismo, entidad, programa o proyecto para establecer el grado de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos y en la conservación y preservación del medio ambiente, así como la observancia de las disposiciones que le son aplicables.

En el Anteproyecto de Reglamento de la Ley No. 107 de la Contraloría General de la República se define la Auditoría de Gestión o Rendimiento: examen y evaluación de la gestión de un órgano, organismo, entidad, programa, proyecto, proceso o actividad, para establecer el grado de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos y en la

conservación y preservación del medio ambiente, así como comprobar la observancia de las disposiciones que le son aplicables.

Gestión: Comprende todas las actividades de una organización que implican el establecimiento de metas u objetivos, así como la evaluación de su desempeño y cumplimiento; además del desarrollo de una estrategia operativa que garantice la supervivencia de la misma, según el sistema social correspondiente.

De acuerdo con lo anterior, la administración debe ser capaz de lograr que los demás hagan lo que tienen que hacer y de conseguir que el bien o servicio llegue oportunamente al cliente y a la comunidad utilizando correctamente los recursos disponibles.

La Auditoría de Gestión, por su enfoque involucra una revisión sistemática de las actividades de una entidad en relación con determinados objetivos y metas y, respecto a la utilización eficiente y económica de los recursos. Su propósito general puede verse seguidamente:

- Identificación de las oportunidades de mejoras.
- Desarrollo de recomendaciones para promover mejoras u otras acciones correctivas.
- Evaluación del desempeño (rendimiento).

También se conoce como la valoración independiente de todas las operaciones de una empresa, en forma analítica, objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo políticas y procedimientos aceptables, si se siguen las normas establecidas si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica y si los objetivos de la organización se han alcanzado para así maximizar resultados que fortalezcan el desarrollo de la empresa.

Como se ve en estos conceptos esta Auditoría responde a objetivos económicos (utilidad, factibilidad, eficacia, reducción de costos, ganancias); sociales (crecimiento cualitativo y cuantitativo, competitividad, pleno empleo,

reducción de riesgos para la vida) y ecológicos (mantenimiento del equilibrio y protección del paisaje, utilización económica de los recursos).

Aquí existe una fuerte interacción ya que la Auditoría de Gestión evalúa en el nivel empresarial el cumplimiento exitoso de los objetivos antes mencionados, viendo a la organización empresarial como un gran sistema donde todas las partes se encuentran en una estrecha relación funcional.

Los propósitos fundamentales de la auditoría de gestión son los siguientes:

Medición y comparación de logros.

Consiste en primer lugar en medir y comparar los logros alcanzados por las entidades en relación con las metas y objetivos previstos, además de compararlos con el período anterior, lo que permite evaluar los cambios ocurridos y con otras y posibilita introducir prácticas más eficientes lo cual permitirá promover la aplicación de las recomendaciones necesarias, al amparo de los principios de economía, eficacia y eficiencia.

Control interno eficaz

Sirve para enfatizar la importancia de poseer un sistema de control interno que promueva el logro de los objetivos y metas de la entidad, la detección temprana de desviaciones o áreas susceptibles de mejoras en los procesos productivos, administrativos y de servicios así como la aplicación de las medidas que sean necesarias, de manera oportuna.

Cultura de la responsabilidad

Promueve la cultura de la responsabilidad en la gestión pública, es decir, la obligación ética, moral y legal que tienen los funcionarios públicos de rendir cuenta a la sociedad, sobre lo que han hecho o están haciendo con los fondos y recursos que el Estado y el Gobierno han puesto a su disposición para su administración, distribución y custodia.

Mejoramiento de la planificación

Estimula en las entidades el mejoramiento de la formulación de sus presupuestos, para lograr una mayor economía, eficiencia y eficacia en su ejecución.

Necesidad de un buen sistema de información integral

Difunde la necesidad de poseer sistemas integrales de información que faciliten la medición del desempeño de la entidad, tanto desde el punto de vista administrativo como organizacional, para que sirvan de apoyo a los administradores en la toma de decisiones de forma adecuada.

La Auditoría de Gestión ayuda a la administración a mejorar sus operaciones mediante la presentación de recomendaciones constructivas, que tienen que ver con el ámbito de su actuación.

En este sentido, la necesidad de una conciencia de costo, ahorro y racionalidad, así como de instrumentos y herramientas de evaluación y control de la gestión, se convierte en un principio fundamental para la toma de decisiones, para lo cual se necesita información objetiva, fiable y relevante sobre su rendimiento, resultados e impacto.

Estas necesidades no pueden ser satisfechas con flujos de información espontáneos, sino que es necesario establecer sistemas integrales que los faciliten, teniendo en cuenta los requerimientos de la gestión.

Es muy importante para lograr el éxito de la Auditoría de Gestión contar en las entidades con las herramientas siguientes:

- Planeación Estratégica.
- Control de Gestión.
- Contabilidad de Gestión.

- Cuadros de Mandos.
- Sistemas Informativos.
- Análisis de Indicadores.
- Control Interno.

Estas herramientas constituyen las bases fundamentales para organizar el sistema de control de gestión y facilitan la ejecución de esta auditoría.

El control de la actuación en las organizaciones está basado en la medición que se realiza a través de indicadores, los cuales constituyen una herramienta para tomar decisiones correctas en relación con la buena marcha del ente, para saber lo que está sucediendo y, si procede, puedan tomarse las medidas correctoras que convengan.

En caso de que la entidad cuente con ellas, el auditor deberá saber correlacionar la información suministrada, realizar la evaluación y su análisis correspondiente.

De no ser así, el auditor deberá diseñar y aplicar los indicadores, previo consenso con la entidad, que le permitan (con la información suministrada), realizar el proceso de evaluación y análisis que redunde en conclusiones claras sobre el comportamiento de la entidad en el cumplimiento de su misión.

Es la revisión sistemática de las actividades de una organización o de un segmento de ella en relación con objetivos específicos. Tal revisión tiene tres propósitos esenciales: valorar el funcionamiento, identificar oportunidades de mejora y desarrollar recomendaciones de mejoras o fomentar acciones. Dicho en otras palabras, es un proceso para examinar y evaluar las actividades realizadas en una entidad, programa, proyecto u operación, con el fin de determinar su grado de eficiencia, eficacia y economía, y por medio de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración del patrimonio público o privado**.**

El auditor debe obtener datos que le permitan evaluar y analizar la entidad, a fin de obtener evidencia del manejo organizacional; para ello debe trabajar con indicadores de gestión dirigidos al análisis de la gestión organizacional, cuente con ellos o no la entidad.

La eficacia de la gestión administrativa, el cumplimiento de la misión y de los objetivos institucionales, de los planes y de los programas, de las metas y de la legalidad, es la responsabilidad primaria de los directivos y gerentes de la organización, y este desempeño se evalúa por la Auditoría de Gestión, que al retroalimentar a la alta dirección con sus observaciones y recomendaciones, logra mecanismos efectivos para la salvaguarda del patrimonio y el logro de las políticas, objetivos y metas.

Definiciones y concepciones internacionales de la Auditoría de Gestión

En el ámbito internacional se le llama de diferentes formas, pero en esencia los objetivos que se persiguen son coincidentes. Las denominaciones más conocidas son: Auditoría de las tres E, Auditoría Operativa, Auditoría Operacional, Auditoría Integral, Auditoría Gerencial, Auditoría del Desempeño y Auditoría Administrativa Funcional.

- Arabia Saudita

AUDITORÍA INTEGRAL: "...su objetivo es el de brindar una opinión objetiva sobre los reportes, sistemas y procedimientos diseñados para proteger los activos de la entidad auditada y controlar y dirigir sus operaciones. Al auditar también se afirma, imparcial e independientemente, la eficiencia de las operaciones de la entidad y en qué grado han cumplido los objetivos establecidos. Los hallazgos de auditoría son reportados a los interesados de una manera lógica y oportuna."

- Argentina

AUDITORÍA DE GESTIÓN:

" ... Mecanismos apropiados para evaluar la labor de un gobierno y hacerle

asumir la responsabilidad de alcanzar los resultados previstos con los recursos disponibles."

"....A partir de la necesidad de contar con una herramienta de control más eficaz, se ha ampliado la naturaleza y el alcance de la auditoría tradicional (...), con el objeto de contar con más elementos de juicio para evaluar la forma y el grado en que una dependencia, entidad o programa, cumplieron con su objetivo."

- Canadá

"AUDITORÍA DE VALOR POR DINERO: Examen que incluye la evaluación de los sistemas de administración de información y control, incluyendo las funciones de auditoría y de revisión y control interno, para asegurar que se procede en respeto de la economía y eficiencia y que se están utilizando los procedimientos apropiados, para evaluar e informar sobre la efectividad de un programa, y cuando sea aplicable, informar si el mismo se ha ejecutado a tiempo y opera satisfactoriamente".

- Colombia

CONTROL DE GESTIÓN: "...Consiste en el examen y evaluación de las actividades realizadas en una entidad, para establecer y aumentar el grado de eficiencia, efectividad y economía de planificación, organización, dirección y control interno."

- Costa Rica.

Auditoría de Desempeño: ...proceso de evaluación del grado en que los recursos disponibles se manejan con eficiencia y economía razonables, y en el que se aplican eficazmente para llegar a las metas que se establecieron en los programas. El proceso incluirá la identificación de aquellas causas que provocaron desperdicio, gasto excesivo o uso inadecuado de recursos y la correspondiente recomendación para subsanar estos problemas".

- Estados Unidos de América.

Auditoría de Alcance Amplio: "...Auditorías realizadas con el fin de expresar opiniones sobre la razonabilidad, con que los estados financieros presentan la posición financiera y los resultados de las operaciones..."

- Perú

Auditoría de Gestión: "Evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente."

Objetivos de la Auditoría de Gestión

- Evaluar la economía, la eficiencia y la eficacia de las entidades.
- Evaluar el cumplimiento de las políticas gubernamentales.
- Evaluar el cumplimiento de metas y resultados señalados en los programas, proyectos u operaciones de los organismos sujetos a control.
- Analizar el costo de la actividad y el correcto uso dado a los recursos aprobados.

Propósitos específicos

1. Determinar si la entidad ha cumplido en tiempo, lugar y calidad los objetivos y metas establecidas con los recursos asignados.
2. Verificar si la entidad logra la eficiencia necesaria en la asignación y utilización de los recursos.
3. Comprobar si la entidad ha establecido un sistema de gestión de la calidad.
4. Examinar que las expectativas, necesidades, requisitos y exigencias del cliente o beneficiario se determinen y cumplan.

5. Verificar el cumplimiento ético en el ejercicio de sus funciones de los recursos humanos relacionados con la administración, control y custodia de los recursos públicos.
6. Proponer un marco general para un sistema de indicadores de rendimiento.
7. Determinar el precio del incumplimiento, visto este como la combinación de los efectos producidos por los incumplimientos y prácticas inadecuadas.
8. Aplicar el sistema de indicadores que sean aplicables, expuestos en la guía de la Resolución, vinculados a las cuatro perspectivas siguientes: financiera, clientes o beneficiarios, procesos internos y formación y crecimiento.

Además de los propósitos definidos de manera explícita en la Resolución 26/06 del extinto MAC, se pueden señalar:

1. Identificar áreas problemáticas, causas relacionadas y las alternativas para mejorar. Aunque a menudo es consciente de un problema, la gerencia no siempre puede definir exactamente sus dimensiones. El auditor debe dar su punto de vista objetivo, para ayudar a enfocar apropiadamente los problemas operacionales.
2. Identificar las causas actuales, no los efectos o las causas probables de los problemas. Formular propuestas de soluciones realistas y prácticas a esos problemas, para lo cual se hace necesario que el equipo de auditores sea multidisciplinario y conozca bien todos los procesos fundamentales de la entidad auditada.
3. Localizar las oportunidades para eliminar derroches e ineficiencia, es decir, reducción de costos. La reducción de costos es un elemento significativo en las auditorías de gestión. Efectuar recomendaciones cuantificadas que conduzcan a la disminución de los costos.
4. Identificar los criterios para medir el cumplimiento de los objetivos de la entidad.
5. Revelar la eficacia del sistema de información y comunicación actual de la entidad, efectuando las recomendaciones que se considere tiendan a mejorar o a eliminar insuficiencias.

6. Proporcionar un canal adicional de la comunicación entre los niveles de operación y la gerencia. En muchas entidades hay una separación clara (o confusa) entre la gerencia y las operaciones; es decir, la gerencia toma las decisiones y el personal de operaciones las ejecuta. Una de las ventajas más importantes de la auditoría de gestión es la capacidad de los auditores de transmitir preocupaciones operacionales a la gerencia.
7. Divulgar irregularidades: El auditor se cerciora de que la organización está actuando de acuerdo con las leyes y las reglas internas bajo las cuales realiza sus funciones. Si hay una carencia de acatamiento, el auditor define las consecuencias. Esto incluye la prueba para la existencia de actos desautorizados, fraudulentos.
8. Conocer de manera directa las opiniones del personal de operaciones mediante entrevistas y después compartir sus puntos de vista con la gerencia, debe tenerse presente que el personal que trabaja en operaciones es usualmente el más consciente de los problemas y sus causas.
9. Si la entidad adquiere, protege y emplea sus recursos de manera eficaz, económica y eficiente y si realiza con eficiencia sus actividades o funciones.
10. Si la entidad alcanzó los objetivos y metas previstos de manera eficaz y si son eficaces los procedimientos de operación y de controles internos.

Esta modalidad de control es una figura jurídica y técnica que se ajusta a las características y particularidades propias de cada estado que necesita aplicarlo, con el fin de obtener los resultados requeridos de acuerdo a las exigencias propias de cada país.

Beneficios de la Auditoría de Gestión

Permite identificar las áreas problemáticas, las causas relacionadas y las soluciones para mejorar.

Localizar las oportunidades para eliminar derroches e ineficiencia, lo que es significativo en las auditorías de gestión, sin embargo, hay que tener cuidado

con las reducciones de costos a corto plazo que causan problemas a largo plazo.

Identificar los criterios para medir el logro de metas y objetivos de la organización.

Habilitar un canal adicional de la comunicación entre los niveles de operación y la alta gerencia.

Generalmente, el personal de la gerencia no es consciente de los problemos y sus causas, por lo que una de las ventajas de la Auditoría de Gestión es la capacidad de los auditores de transmitir las preocupaciones del personal de operaciones a la gerencia.

Emitir una evaluación independiente y objetiva de las operaciones.

Diferencias entre la Auditoría Financiera y la Auditoría de Gestión

La Auditoría Financiera difiere de la Auditoría de Gestión fundamentalmente porque la primera tiene como objetivo emitir una opinión independiente sobre la información financiera, en tanto que la de Gestión se refiere, básicamente, a brindar una evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia con que se ha desempeñado la entidad objeto de auditoría y brindar recomendaciones para su mejora.

La Auditoría Financiera, entendida como el examen de estados financieros realizado por un profesional independiente, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional de estos estados, de acuerdo con las normas de auditoría aceptadas, difiere de la Auditoría de Gestión en los aspectos relacionada en el cuadro siguiente.

ASPECTO	AUDITORÍA FINANCIERA	AUDITORÍA DE GESTION
Estados Financieros	Son un fin	Son un medio.
Objetivos	Emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.	Ayudar a la administración a aumentar su economía, su eficiencia y su eficacia.
Insumos	Emplea los estados financieros, los principios de contabilidad generalmente aceptados así como las normas de contabilidad.	Emplea los planes estratégicos, los presupuestos.
El control interno	Está orientada a lograr estados financieros confiables en el marco legal.	Evalúa el control interno en forma integral, relacionado con el cumplimiento de metas y objetivos.
Las personas que la realizan	Participan fundamentalmente profesionales del área económica	Participa un equipo multidisciplinario integrado por profesionales de las especialidades afines a la actividad que se audita.
Las recomendaciones	Las recomendaciones se orientan a mejoras en el sistema contable	Las recomendaciones se orientan a erradicar las causas de las desviaciones y al logro de las metas y los objetivos de la organización.

Normas que rigen la actividad de auditoría

Las normas que rigen la actividad de auditoría son: Normas de Auditoría Interna, Normas para auditores gubernamentales y las Normas para las Sociedades Independientes, en sentido general, se estructuran en:

a) Normas Personales y Generales

Están referidas a la ética y a la capacidad profesional del personal, a la independencia de la organización de auditoría y de su personal, al debido cuidado profesional con que debe practicarse la auditoría y prepararse los informes respectivos, y a la aplicación de controles de calidad.

b) Normas de Ejecución

Estas normas tienen el objetivo de establecer los criterios o pautas generales que constituyen las reglas que el auditor debe seguir en la ejecución de la auditoría. Las normas de ejecución constituyen el marco de referencia para ejecutar y dirigir las auditorías. Están relacionadas con las normas generales y con las de preparación de informes, pues los resultados que se obtienen cuando se aplican las normas de ejecución son la fuente principal del contenido del informe de auditoría.

c) Normas para la Presentación de Informes

Estas normas tienen como objetivo establecer criterios o pautas acerca de la información que rinden los auditores y que deben cubrir aspectos relacionados con:

- Comunicar los resultados de la auditoría a los dirigentes o funcionarios de los niveles de dirección que corresponda.

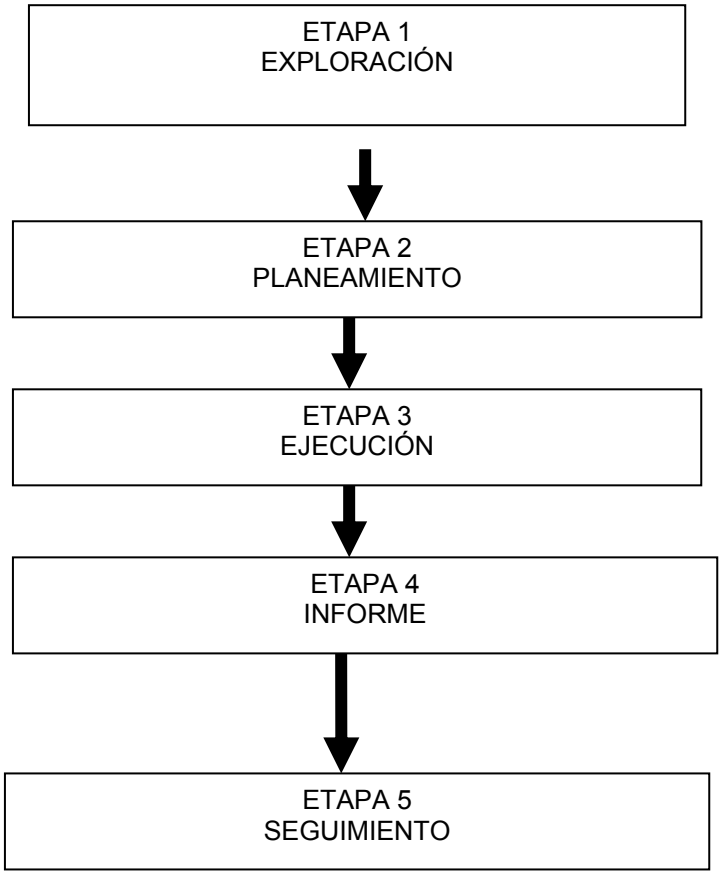
- Reducir el riesgo de que los resultados sean mal interpretados.

- Poner los resultados a disposición de las entidades o personas facultadas para su conocimiento y efectos pertinentes.

- Facilitar el seguimiento para determinar si se han adoptado las medidas correctivas apropiadas.

Etapas de la Auditoría de Gestión

La Auditoría de Gestión comprende cinco etapas: exploración, planeación, ejecución, informe y seguimiento.



FASE 4

Etapa I- La exploración de la Auditoría de Gestión

La exploración es la etapa en la cual se realiza el estudio o examen previo al inicio de la auditoría, con el propósito de conocer en detalles las características de la entidad a auditar, que permitan garantizar los elementos necesarios para un adecuado planeamiento del trabajo y dirigirlo hacia las cuestiones que resulten de mayor interés.

Los resultados de la exploración también posibilitan valorar el grado de fiabilidad del control interno contable y administrativo de la entidad. Facilitan además, que se elabore un plan de trabajo más eficiente y racional, asegurando que la auditoría se realice con la debida calidad, economía, eficiencia y eficacia.

Comprende el estudio que, previo a la ejecución de la Auditoría, se debe realizar de la entidad, con los objetivos siguientes:

1. Disponer de la información necesaria para decidir que áreas de la gestión requieren ser auditadas, con vistas a elevar la eficacia, la economía y la eficiencia de la entidad seleccionada.
2. Identificar las características de la entidad y de sus integrantes. En especial lo referente a los factores de riesgo que son inherentes a la actividad de la entidad y a las condiciones del entorno.
3. Realizar una evaluación primaria de la eficacia del control interno y determinar la factibilidad de realizar una Auditoría de Gestión.
4. Realizar una evaluación de la eficacia de la planificación (incluye los objetivos y las vías para su ejecución).
5. Elaborar un informe sobre la revisión preliminar de carácter interno para la dirección de la entidad, que incluye los aspectos siguientes:
   - Resultados de la exploración.
   - Propuesta de dónde debe realizarse la Auditoría de Gestión (área, proceso, sistema, etc.)

Para cumplir estos objetivos debe tenerse una opinión valorada de los componentes de la gestión en la entidad en la que se tiene la intención de realizar una auditoría de gestión, con vistas a garantizar de manera prioritaria el

logro de los mayores efectos en el incremento de la eficacia de la gestión, es decir, seleccionar aquellos componentes cuyo efecto pueda representar el eslabón principal que posibilite arrastrar al resto a contribuir positivamente en los resultados de la entidad.

Principales aspectos que deben ser verificados en la fase de la exploración preliminar

1. Planificación realizada por la entidad. Con respecto a los objetivos se verificarán al menos si están:
- Adecuadamente definidos y en correspondencia con el objeto social aprobado para la entidad e incluye las diferentes categorías de objetivos.
- Derivados a todos los niveles.
- Definidas las prioridades (perspectivas, áreas de resultados, o puntos críticos, etc.) y si están determinadas las relaciones de causa efecto.
- Determinadas de manera adecuada las estrategias y acciones para el cumplimiento de los objetivos.
- Definidas las políticas, procedimientos y normas.

2. La Organización de la entidad. Con respecto a la organización se verificarán al menos:
- El flujo del proceso productivo o del servicio que se presta, para lo cual debe valerse de los correspondientes diagramas.
- La estructura organizativa y las funciones.
- Las características de la producción o del servicio.
- La capacidad de producción o de servicios instalada.
- Los sistemas de costo, centros de costo, áreas de responsabilidad, los presupuestos de gastos y su comportamiento.
- Las fuentes de abastecimiento de las materias primas y materiales fundamentales.
- El destino de la producción terminada o de los servicios prestados.
- La existencia de normas de consumo y cartas tecnológicas, así como fichas de costo actualizadas.

3. La integración de personal. Con respecto a la integración del personal se verificarán al menos:

- La cantidad total de trabajadores, agrupados por categorías ocupacionales, con sus respectivas calificaciones.
- Existencia de normas de trabajo.
- La participación de los trabajadores en la planificación y el control.

4. La Dirección. Con respecto a la dirección se verificará al menos:

- Si están cubiertos todos los cargos directivos.
- Si existen directivos nombrados por excepción por no reunir los requisitos.
- Si han existido cambios de directivos en el período.

5. La situación que presenta el control de la entidad. Con respecto al control se verificará al menos:

- Si existe un plan de control que incluya los cuatro tipos de controles.
- Si se tienen definidos indicadores para controlar el resultado de la gestión.
- La existencia del comité de control, si cuenta con un plan de trabajo y si sus informes y recomendaciones son analizados en el Consejo de Dirección de la entidad.

6. Entrevistas a trabajadores y directivos de la entidad, con el objetivo de recoger opiniones de los integrantes de la entidad.

- Realizar las entrevistas que se consideren necesarias con dirigentes, técnicos y demás trabajadores vinculados con la entidad, incluidas las organizaciones políticas y de masas.

7. Recorrido por las áreas que conforman la entidad, con la finalidad de observar el funcionamiento de la misma en su conjunto.

8. Evaluación del Control Interno. El control interno se evalúa a partir de los hallazgos encontrados en la exploración preliminar:

- En los diferentes componentes de la gestión.
- Las entrevistas a trabajadores y directivos de la entidad.
- El recorrido por las áreas que conforman la entidad.
- Las incidencias ocurridas con anterioridad.

Para lo cual se tendrá en cuenta, entre otros aspectos:

- Comprobar el cumplimiento de los principios, normas y procedimientos del control interno.
- Incluir todas las verificaciones que procedan para arribar a conclusiones respecto a la eficacia del control interno.
- Verificar el comportamiento de los medios que garanticen la eficacia del control interno
- Examinar y evaluar los documentos, operaciones, registros y estados financieros que permitan determinar si estos reflejan razonablemente su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras.
- Evaluar la confiabilidad, suficiencia y oportunidad de los sistemas automatizados de procesamiento de la información.

9. Técnicas a utilizar

- Revisión de documentos:
- Expediente único que contiene los resultados de las Auditorías, inspecciones, comprobaciones y verificaciones fiscales anteriores.
- Informes económicos y otros documentos que brinden información general sobre la situación de la entidad.
- Actas del Consejo de Dirección.
- Verificación de las fuentes de financiamiento.
- Conocer los sistemas de información establecidos y si son oportunos y dinámicos.
- Analizar el comportamiento de los indicadores económicos fundamentales de la entidad.

Para conocer alguno de los aspectos antes señalados, podrán utilizarse fuentes externas a la entidad, si se considera necesario. Como se aprecia, esta etapa es fundamental para el resultado de la Auditoría. Al concluir la misma, el jefe de la Auditoría deberá evaluar la conveniencia de emitir un informe preliminar que resuma la situación de control.
Este será aconsejable cuando se considere que la duración de la Auditoría pueda prolongarse, con vistas a permitir que la administración comience a adoptar medidas, lo que al decidirse contribuirá a aligerar el informe final.

Con esta etapa se examinan y evidencian los temas siguientes:

- Factores internos y externos que repercuten en la entidad.
- Misión, visión, objetivos y metas.
- Políticas, legislaciones, procedimientos, normas y documentos de uso obligatorio

Resulta imposible prever todas las informaciones que pudieran ser de interés conocer en esta etapa, por lo que a continuación se señalan los puntos más importantes o generales a captar, revisar o examinar en la entidad; los que no necesariamente son absolutos. El jefe de grupo puede eliminar o adicionar algunos, según circunstancias u objetivo de la auditoría:

- Datos actualizados de la entidad, que incluyen entre otros: nombre, dirección, teléfono, fax, e-mail, horario de trabajo y estructura organizativa.
- Unidades organizativas que la integran.
- Actividades principales que desarrolla.
- Licencias para operar en CUP y CUC.
- Bancos con los cuales opera, (internos y en el extranjero), nombres, números de las cuentas bancarias y firmas autorizadas a operar las mismas.
- Nombres del director, subdirector económico y contador principal o cargos equivalentes, así como las fechas respectivas en que tomaron posesión.

- Personal que labora en todas las áreas, resumiendo las funciones que realiza.
- Situación del Expediente Único de Auditoría y su contenido; revisando las últimas auditorías, tanto internas como externas, las inspecciones, comprobaciones y verificaciones fiscales efectuadas en la entidad.
- Disposiciones dictadas en relación con las conclusiones, recomendaciones establecidas en los controles anteriores y notificaciones de responsabilidad administrativa.
- Grado de descentralización de la contabilidad, cantidad de centros contables que posee e información que emiten y reciben.
- Plan de cuentas.
- Cantidad de almacenes e importancia de éstos en atención a número de renglones, valor de sus existencias y características de los productos.
- Normas y procedimientos específicos que utilizan.
- Los sistemas informáticos que se aplican en los diferentes subsistemas y su evaluación dentro del contexto del control interno.
- Situación de los registros de contabilidad en uso y fecha de la última anotación en cada uno de ellos.
- Fecha de confección de los últimos estados financieros. De ser posible y necesario, precisar resultados económicos.
- Declaración jurada de impuestos.
- Presupuesto y sus modificaciones, así como la ejecución del mismo.
- Indicadores de rendimiento establecidos en el ente.
- Otros.

Todo lo anterior permite obtener los elementos necesarios para efectuar un adecuado planeamiento del trabajo a realizar y dirigirlo hacia las cuestiones que resulten de mayor interés, de acuerdo con los objetivos previstos.

Partiendo de los objetivos y alcance previstos para la auditoría y considerando toda la información y conocimientos adquiridos en la exploración y el planeamiento, el auditor procede a efectuar la subetapa de Plan y el Programa, documentando como mínimo los datos siguientes:

- Estimar el plazo de ejecución.
- Conformar el equipo de trabajo.
- Elaborar el cronograma de trabajo.
- Puntualizar los aspectos a evaluar.
- Establecer el alcance y el tipo de prueba.
- Determinación de áreas o procesos a evaluar.

La etapa de Planeamiento de la Auditoría de Gestión

ETAPA II- Planificación de la auditoría

Una vez realizada la exploración estarán creadas las condiciones para efectuar el planeamiento de la auditoría, la cual se desarrolla a partir de que la Dirección de la entidad, organismo rector o superior toma la decisión de que se realice la Auditoría de Gestión y la definición de los aspectos que deben ser objeto de comprobación, por las expectativas que dio la exploración así como determinar las áreas, funciones y materias críticas que deberá incluir, entre otros:

- El análisis de los elementos obtenidos en la exploración.
- Analizar la reiteración de deficiencias y sus causas.
- Definir las formas o medios de comprobación que se van a utilizar.
- Definición de los objetivos específicos de la auditoría, los que serán presentados a la autoridad facultada para que decida su comprobación
- Definir los especialistas que conformarán el equipo de auditores que se requieran, atendiendo a los objetivos propuestos, la magnitud del trabajo y su complejidad, se determinará cuántos auditores son necesarios y qué calificación deben tener, así como qué otros técnicos son necesarios y de qué nivel de dirección.
- Determinación del tiempo que se empleará en desarrollar la auditoría, así como su presupuesto.
- Se elaborarán los programas flexibles confeccionados específicamente, de acuerdo con los objetivos trazados y las características de la entidad a auditar y que den respuesta a la comprobación de la: eficacia, economía,

calidad e impacto. Estos deberán confeccionarse por los auditores participantes, revisarse por el jefe de la auditoría y aprobarse por el supervisor o por el jefe del área.

- Se definirán los procedimientos analíticos a utilizar.

A partir de los elementos aportados en la exploración preliminar y las decisiones que se han venido tomando en la fase de planificación se requiere determinar el tamaño de la muestra que se asumirá para la realización de la auditoría, la cual estará determinada por la magnitud de los factores de riesgos que han sido identificados y de las expectativas que se tiene de detectar aquellos errores que tengan importancia relativa.

Para esto se requiere determinar el riesgo de la auditoría de gestión, el cual estará en dependencia de la integración de los tres tipos de riesgos que se identifican para cualquier tipo de auditoría. Riesgo inherente, riesgo del control interno y riesgo de detección por parte de los auditores e integrar los mismos.

1. **Riesgo Inherente.** Está referido al riesgo que está en función de las características concretas de la actividad, tales como: Tipo de producción y/o servicio, características de los recursos que utiliza, condiciones físico-ambientales, valores que caracterizan a sus integrantes, entorno en el que se desenvuelve, etc.

2. **Riesgo del Control interno.** Está asociado a la eficacia del control interno en la detección con suficiente antelación de cualquier desviación de lo previsto en los objetivos, la base para determinar su magnitud estará en dependencia de la opinión que se tenga de la eficacia del control interno, a partir de los resultados de la fase preliminar por parte del auditor y de los integrantes de la entidad.

3. **Riesgo de detección.** Está determinado por las deficiencias que no fueron detectadas en la ejecución de la auditoría, ni por parte del control interno de la entidad.

El auditor para identificar de manera precisa y concreta las áreas, procesos u operaciones sobre los cuales se practicarán las respectivas pruebas, debe procurarse obtener información que cumpla con las características de oportunidad, actualidad y veracidad, entre otras; mediante los mecanismos siguientes: visitas, inspecciones, entrevistas y cruce de información.

El propósito de esta fase es conocer el quehacer de la entidad, identificar los pasos y métodos requeridos para llevar a cabo la auditoría y calcular los recursos técnicos, materiales, humanos y financieros necesarios; los plazos de tiempo requeridos para llevar a cabo las comprobaciones y la definición de las actividades a realizar.

En la fase de planeación es en la que el auditor traza la estrategia planificada que está condensada en el cronograma de actividades y en los programas de trabajo.

Con esta fase se recopila la evidencia de orientación necesaria para que el auditor conozca el quehacer de la entidad y su sistema de controles internos.

En la fase de Planeación de la Auditoría, se concretarán los aspectos siguientes:

- Análisis organizacional para la Auditoría de Gestión
    - Visión sistémica de la organización
        - Análisis de factores internos.
        - Análisis de factores del entorno.
    - Visión estratégica de la organización
        - Visión, misión, objetivos y metas.
- Evaluación preliminar del control interno
- Plan de la Auditoría
        - Objetivo y alcance de la Auditoría.
- Programas de Auditoría
        - Definición de actividades a desarrollar.
        - Sistema de indicadores para evaluar las 3E.

- Tiempos estimados.
- Recursos de la auditoría organizados.

Análisis organizacional

Conocer el negocio va más allá de entender las operaciones internas de la empresa; para ello el auditor debe desarrollar una visión sistémica, es decir, comprender a la entidad y su entorno, además debe lograr una visión estratégica y analizar y comprender su misión, visión, objetivos y metas; así como cualquier otro elemento que defina la estrategia de la organización para generar los productos o servicios que de ella se requieren.

El auditor debe conocer y profundizar en el "quehacer" de la organización, para ello consultará los archivos permanentes, realizará visitas preliminares y revisará la base de datos, entre otros.

Esta identificación de la gestión orientará al auditor a efectuar una evaluación del sistema de control interno del ente, a fin de orientarse hacia la confiabilidad y oportunidad de la información financiera, determinando los sistemas de comunicación y de registro de dicha información, e identificando los riesgos potenciales. Luego, la evaluación del Control Interno en esta etapa va dirigida a entender la estructura y otorgar una visión inicial de los procesos de gestión a controlar.

El Análisis organizacional comprende:

a) Conocimiento y comprensión de la entidad auditada.

- Visión Sistémica
- Visión Estratégica

El fin es obtener una visión sistémica y estratégica de la entidad auditada, permitiendo al auditor una visión global de la organización y su entorno, lo cual

es de suma importancia para el desarrollo de los siguientes pasos de la auditoría.

Esta actividad se realiza mediante la búsqueda de información relevante sobre la organización auditada, a través de la aplicación de técnicas y prácticas de auditoría de general aceptación. El análisis de dicha información es enriquecido con la evaluación y comprensión del sistema de control interno de la entidad, culminando con la determinación de los componentes o áreas que serán objeto de examen durante la auditoría.

Normalmente todo este análisis que nos lleva a comprender y conocer la entidad auditada, se inicia en la entidad que llevará a cabo la auditoría. El auditor, utilizando el archivo permanente y las bases de datos existentes, encuentra la información necesaria para cumplir con la expectativa de entender el contexto global de la entidad, trabajo que posteriormente verifica y complementa en la propia organización. El éxito de un proceso de Auditoría y de cualquier proceso en sí, está basado en el conocimiento y esto se logra a través de un buen sistema de información, por ello la razón de iniciar la etapa de Planeación con la familiarización de la entidad a auditar.

b) Evaluación del Control Interno

La evaluación del control interno en esta etapa está orientada a: conocer la estructura y otorgar una visión inicial de los procesos de gestión a controlar, evaluar el diseño del control interno, si están definidos todos los procedimientos sobre la base de los principios de control interno, establecidos y/o generalmente aceptados y una primera visión del grado de cumplimiento de este a partir de la revisión documental, en lo fundamental de la supervisión o monitoreo y de las auditarías recibidas, así como del ambiente de control que se percibió en las acciones desarrolladas en la fase exploratoria.

Es un instrumento que permite comprobar la confiabilidad, eficiencia y eficacia en el trabajo de las entidades, además del uso eficiente y racional de los

recursos humanos, financieros y materiales, a partir del conocimiento de los componentes principales del control interno:

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

Para el auditor, el objetivo de su trabajo en esta etapa será evaluar y probar el grado de calidad que el sistema de control interno de la entidad auditada posee, con el propósito de depositar su confianza en la realización de las pruebas de auditoría. De esta manera, para el auditor los sistemas de control interno de mayor calidad implicarán mayor confiabilidad y generarán una menor necesidad de obtención de pruebas de auditoría. Por el contrario, los sistemas de control de menor calidad, generarán menor confiabilidad y consecuentemente una mayor necesidad de aplicación de pruebas de auditoría.

Es importante indicar que las entidades implementan sus sistemas de control interno, como un proceso que aporta grados de seguridad razonable en la consecución de los objetivos siguientes:

- Eficiencia y eficacia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas.
- Control de los recursos

ELABORACIÓN DEL CRONOGRAMA DE TRABAJO

El proyecto de auditoría debe ser planeado utilizando un cronograma. Esto ayuda a concluir la auditoría dentro de un período razonable de tiempo y con un número específico de horas/auditor. Al mismo tiempo, el cronograma permitirá vincular entre sí

las diferentes actividades de la auditoría. Algunas de ellas probablemente se basarán en los resultados de otras actividades y, consecuentemente, deben ser ejecutadas en la secuencia correcta. Un cronograma puede plantearse en la forma de un "plan de actividades" o de una "hoja de planeación de tiempos".

Sobre la base de la información sobre el tiempo asignado (horas/auditor) y la/s persona/s que lo ejecutarán, deberá determinarse el tiempo por actividad, subprograma y proyecto de auditoría y según los días, semanas o periodo que se considere pertinente. Dicha información permitirá preparar un cronograma o resumen de las actividades a realizar, el cual deberá ser aprobado por los niveles respectivos, previa iniciación de la etapa de ejecución.

- **Preparación del programa de auditoría**

La etapa de planificación cierra con la preparación y aprobación de los programas detallados que el auditor preparará, con el fin de establecer la conexión entre los objetivos y los procedimientos que seguirá en la fase de ejecución o trabajo de campo. Es un esquema secuencial y lógico que no puede ser modificado y que además permite el seguimiento y supervisión de la labor.

Los programas de auditoría son las guías de acción durante la fase de la ejecución de la auditoría. Los programas de auditoría contienen los procedimientos detallados de auditoría por costo de la recopilación efectiva de evidencia.

Son un vínculo clave entre el desarrollo de los objetivos de auditoría y la conducta de un reporte sustentable de auditoría.

Factores a considerar en los programas de Auditoría de Gestión

Complejidad y Tamaño. Los programas de auditoría generalmente incrementan el tamaño y la complejidad (procedimientos más detallados, cuestionarios y listas de chequeo) con incrementos en el tamaño de la auditoría.

Dispersión Geográfica. La dispersión y localización de los sitios a ser visitados afectarán el programa de la auditoría.

Procedimientos Detallados. Se pueden requerir para asegurar la consistencia cuando diferentes personas están realizando la misma auditoría en diversas localizaciones.

Ambiente de la auditoría. La receptividad de la gerencia a ser auditada, si es la primera auditoría del área, y la sensibilidad del área en la organización afectará la manera en la cual se desarrollan y se aplican los procedimientos, en esto contribuye decisivamente si en los objetivos de la auditoría está bien explicito que su finalidad es proporcionar el perfeccionamiento del resultado de la gestión.

Planes y Programas de Auditoría

El auditor procede a planear las tareas a desarrollar y comprobaciones necesarias para alcanzar los objetivos de la auditoría; igualmente, debe determinar la importancia relativa de los temas que se van a auditar y reevaluar la necesidad de personal de acuerdo con los elementos de que dispone.

Después que se ha determinado el tiempo a emplear en la ejecución de cada comprobación o verificación, se procede a elaborar el cronograma del plan global o general de la auditoría, el cual debe contener en un documento como mínimo:

- Definición de los temas o tareas a ejecutar: el auditor divide los temas por procesos, áreas y/o subsistemas; es decir, se identifican los asuntos más importantes que deben ser tenidos en cuenta para efectuar la acción de control.

- Nombre de los especialistas que intervendrán en cada uno de ellos.

- Fecha prevista de inicio y terminación de cada tema: se considera desde la exploración hasta la conclusión del trabajo.

La documentación del plan permite al auditor determinar que:

a) Los objetivos de la acción de control propuesto.

b) El alcance de la acción de control y la metodología a utilizar para satisfacer los objetivos trazados.

c) Personal y otros recursos necesarios que han sido puestos a disposición de la acción de control.

Partiendo de la información captada, se procede a confeccionar el Programa específico de la auditoría.

Los programas de trabajo deben ser lo suficientemente detallados toda vez que guían la acción del auditor y sirven como elemento para el control de la labor realizada; permiten la evaluación del avance del tema objeto de examen y la correcta aplicación de los procedimientos, contribuyendo a que los resultados esperados estén en consonancia con los objetivos propuestos en la acción de control.
Dichos planes y programas deben documentarse de manera tal que recojan las decisiones claves adoptadas con respecto a los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología, así como los fundamentos que respaldan dichas decisiones. Deben estar actualizados de manera que reflejen cualquier cambio significativo que se efectúe durante el control.

Epígrafes para efectuar la programación

En una Auditoría de Gestión, para comprender mejor y facilitar el diseño de dicho Programa, debe dividirse en los epígrafes siguientes: (Anexo 1)

- Estructura Organizacional.
- Políticas y Metas.
- Gestión de Recursos Humanos.

- Gestión de Recursos Energéticos.
- Gestión de Logística.
- Gestión de Calidad.

- Estructura Organizacional.

Analizar la manera en que las actividades de la organización se dividen, organizan y coordinan, en función del cumplimiento del objeto social o encargo aprobado.

- Políticas y Metas.

Comprobar los procesos relacionados con la toma de decisiones vinculados al establecimiento de objetivos, políticas y metas en cualquier organización perteneciente al sector público y la evaluación de su cumplimiento.

Se verifica si los objetivos, planes, estrategias, políticas, procedimientos y normas se encuentran interrelacionados.

- Gestión de Recursos Humanos.

Verificación de la función administrativa que se encarga del reclutamiento, la selección, evaluación del desempeño, salario, protección e higiene del trabajo, cultura organizacional y la capacitación y desarrollo de los recursos humanos de la organización.

- Gestión de Recursos Energéticos.

Verificación de los procesos vinculados a la planificación, conservación y utilización de los recursos energéticos y el cumplimiento de las políticas de ahorro implementadas en la organización.

- Gestión de Calidad.

Verificación de las políticas adoptadas en la organización con el propósito de identificar y satisfacer las necesidades y expectativas de los clientes o usuarios, a partir de la obtención, mantenimiento y mejora continúa del desempeño global y de las capacidades de cualquier organización.

- Gestión de Logística.

Verificación de los procesos asociados al aseguramiento material oportuno y al menor costo posible de los recursos necesarios para el cumplimiento de la misión asignada a la organización, así como la identificación, segmentación y análisis de los clientes o beneficiarios.

Evaluación de la Gestión basada en Indicadores

En el control de la gestión es imprescindible el uso de indicadores para la evaluación de los resultados, donde lo óptimo es que la entidad tenga definido un sistema de indicadores previstos a partir de la planificación, como se expresó con anterioridad donde en cada objetivo se deben definir los criterios de evaluación y los momentos de realizar los controles. Para esto el sistema de indicadores debe reunir entre otras las características siguientes:

- **Confiables.** No es posible arribar a conclusiones y realizar propuestas de mejoras si se tiene como base indicadores que no reflejen la realidad, en esto hay que tener en cuenta la eficacia del control interno y si la entidad ha recibido una auditoría financiera, así como sus resultados, preferentemente si estaba referida al período que se analiza.

- **Comparables.** Deben utilizarse siempre de manera comparada y determinando las causas de las diferencias con: el plan, el real de un período anterior, con otras entidades de características similares y que sean líderes o presenten resultados superiores y oportunos.

- **Suficientes.** Deben ser capaces de reflejar de manera íntegra la situación de la entidad o del área que es objeto de una auditoría de gestión, así como garantizar una medición eficaz, teniendo en cuenta sus características e interrelaciones. Una valoración parcial puede conducir a conclusiones erróneas y a recomendaciones ineficaces.

Los indicadores pueden utilizarse indistintamente para medir desde un proceso hasta una actividad.

Lo básico es contar con la suficiente y confiable información. Con ello el auditor podrá construir una base de indicadores que le permitan hacer la interconexión de resultados y obtener una buena estimación del comportamiento organizacional.

¿Por qué utilizar indicadores?

El uso de indicadores es una gran ayuda para el auditor porque ayuda a:

- Obtener información rápida del desempeño o evolución de actividades correlacionadas.
- Hacer comparaciones.
- Hacer estimaciones, basándose en información histórica y en la evolución del indicador.
- Visualizar con facilidad. Sea en su presentación numérica o gráfica, con un vistazo se puede observar el comportamiento de lo medido.

¿En qué se debe centrar el diseño de los indicadores?

Para diseñar indicadores se debe conocer la respuesta de las preguntas siguientes:

1. **¿Qué se quiere medir?** Esta pregunta responde el nivel al que se quiere llegar. Es tener claridad de lo que se pretende abordar.
2. **¿A qué nivel de profundidad se quiere llegar?** Permite determinar la cantidad de indicadores o el nivel de correlación al que se debe llegar. ¿Para qué medir lo que no se va a usar?

3. **¿Con qué información se cuenta?** Establece los límites o posibilidades de construcción de indicadores. No se construyen indicadores de los que no se obtendrán resultados.
4. **¿De dónde se obtendrá la información?** Es un punto clave, pues la confiabilidad de la información y la rapidez con que se obtenga son factores que tienen injerencia en el momento de hacer análisis. Si la información no es confiable o no se puede tener a tiempo, es algo que retrasa el ejercicio de la auditoría.

Indicadores de Gestión

Un indicador por sí solo es una cifra fría, por tanto, para que éste cumpla con su objetivo de servir de instrumento para el análisis y evaluación de la gestión, es importante tener en cuenta los criterios siguientes:

- Para el análisis, además de comparar el resultado con los rangos preestablecidos, se debe comparar con períodos anteriores, para ver su evolución en el tiempo.
- Si se tienen datos de entidades que desarrollen la misma actividad los resultados deben ser comparados con ellos.
- Se deben interrelacionar los resultados de las áreas misionales de la entidad respecto a las áreas de apoyo, observando si alguno de los resultados está siendo afectado por falta de capacitación, recursos u otras causas.
- Se precisa tener claros los factores internos y externos que puedan afectar los resultados.

Al realizar la Auditoría de Gestión el auditor no necesariamente tiene que diseñar todos los indicadores, pero sí necesita conocer las bases conceptuales y metodológicas que le permitan emitir juicios objetivos acerca de la gestión de la entidad basándose en los indicadores, o sea que es muy probable que tenga que diseñar algunos indicadores complementarios a los ya conocidos que le permitan completar los elementos que requiera para completar su juicio profesional.

Indicadores medidores de la economía

A los efectos de este tratado de Auditoría de Gestión se ha adoptado la definición dada por INTOSAI como economía la obtención de bienes y servicios, sin sacrifico de la calidad y al menor costo. Teniendo en cuenta nuestro enfoque básico de análisis a través del esquema Inversión-Acumulación-Insumo-Proceso-Producto, podemos pensar en analizar la economía solamente referida a los insumos de fuerza de trabajo, los recursos materiales y el desgaste de la planta y los equipos que intervienen en los procesos producción y/o de servicios.

Los insumos fundamentales para su cálculo dependen del Balance General y del estado de ganancias o pérdidas, por lo cual aunque el objetivo de la Auditoría de Gestión no es dar una opinión sobre los mismos, los actuantes deben cerciorarse de la confiabilidad de los datos que reflejan.

Las razones financieras de una entidad pueden dividirse en tres grupos básicos, que son:

1. Razones de liquidez y actividad.
2. Razones de endeudamiento.
3. Razones de rentabilidad.

1. Razones de liquidez y actividad

La liquidez se refiere a las finanzas totales de la empresa y a su capacidad para convertir en efectivo determinados activos y pasivos circulantes. La actividad se refiere a la rapidez con que las cuentas que intervienen en estas pueden convertirse en efectivo.

Las medidas básicas de liquidez total de la empresa son: el Capital Neto de Trabajo, el Índice de Solvencia —también conocido por Proporción Corriente o por Razón del Circulante— y el Índice de Liquidez –también conocido como Razón o Prueba del Ácido.

2. Razones de endeudamiento

Las razones de endeudamiento de una entidad expresan el monto de dinero de terceros que se emplea para generar utilidades.

3. Razones de rentabilidad

Estas medidas permiten evaluar las ganancias de una entidad respecto a un nivel dado de activos, de ventas o de la inversión de sus dueños.

Los tres índices que se citan generalmente se toman del Estado de Ingresos porcentual y son: el Margen bruto de utilidades, el margen de utilidades en operación y el margen neto de utilidades.

Indicadores medidores de la eficiencia

A los efectos de este tratado de Auditoría de Gestión hemos adoptado la definición dada por INTOSAI como eficiencia: la obtención de bienes y servicios con un manejo racional de recursos.

Por supuesto que consecuentemente con el enfoque adoptado para el análisis y la evaluación de la gestión a través del esquema: Acumulación-Inversión-Insumo-Proceso-Producto, la eficiencia la vemos vinculada al proceso de producción o de servicios de que se trate.

La eficiencia es una medida que lleva implícita una cualidad, vincula los resultados de la producción a los gastos que se requieren para lograrlos.

El resultado de este indicador debe guardar proporción con el resultado de Productividad del trabajo.

Indicadores medidores de la eficacia

Consecución de objetivos y metas acordes a la misión de la entidad y su visión estratégica.

Por lo tanto, los Indicadores de eficacia relación variables de productos, con las metas u objetivos de la organización y sucede que en este aspecto raramente existen indicadores que hayan sido concebidos y generalizados globalmente, como sucede con los indicadores de economía y de eficiencia, por lo tanto los actuantes deberán diseñarlos en la mayoría de los casos.

La eficacia relaciona el resultado obtenido frente al cumplimiento de los programas, planes, metas o actividades establecidos; en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

CONCLUSIONES

1. La exploración es la etapa que permite garantizar los elementos necesarios para un adecuado planeamiento del trabajo y dirigirlo hacia las cuestiones que resulten de mayor interés.

2. Los resultados de la exploración posibilitan valorar el grado de fiabilidad del Sistema de control interno de la entidad; facilitan además, que se elabore un plan de trabajo más eficiente y racional, asegurando que la auditoría se realice con la debida calidad, economía, eficiencia y eficacia.

3. Las etapas de exploración y planeamiento de la Auditoría de Gestión permiten determinar los indicadores de gestión asociados a la economía, eficiencia y eficacia e identificar qué áreas de la gestión requieren ser auditadas, con vistas a elevar la eficacia, la economía y la eficiencia de la entidad seleccionada.

RECOMENDACIONES

1. Utilizar los resultados del estudio realizado para hacer más productiva la Auditoría de Gestión teniendo en cuenta los aspectos contenidos en las etapas de exploración y planeamiento, para lograr la efectividad y calidad requerida en la acción de control.

BIBLIOGRAFIA

1. Armada Trabas, Elvira: Auditoría de Gestión. Consideraciones Generales. 1998.

2. Consejo de Estado: Decreto Ley 159 "de la Auditoría", 1995.

3. De Armas García, Raúl: "Auditoría de Gestión. Conceptos y Métodos", Editorial Félix Varela, julio de 2008.

4. De Armas García, Raúl. "La Auditoría de Gestión", ponencia al X Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna CLAI, La Habana, 2005.

5. De Armas García, Raúl y Mercedes Añé González: "La Auditoría de Gestión un Enfoque de su Desarrollo por las Sociedades Independientes de Auditoría", ponencia al Segundo Congreso Internacional de Consultores, CONSULT, La Habana, 2004.

6. Diseño de un Manual de Auditoría de Gestión. Tomado de: **http://www.monografias.com ,** 2 de diciembre de 2009.

7. Gestión gubernamental. Tomado de: **http://www.contraloria.gov.ec**, 5 de diciembre de 2008.

8. INTOSAI. Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento, proyecto, Normas y directrices para la auditoría de gestión, basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica, 2000.

9. Introducción a la Auditoría de Gestión. Tomado de: **http://www. gestiopolis.com**, 11 de diciembre de 2009.

10. La auditoría de gestión, una necesidad en la eficiencia". Tomado de: **http://www.gestiopolis.com**, 10 de noviembre de 2008.

11. Los sistemas de control de gestión estratégica para las organizaciones. Tomado de: **http://www.monografias.com,** 5 de noviembre de 2008.

12. MAC: Metodología para la Evaluación y Calificación de las Auditorías. Resolución No. 353, Cuba, 2008.

13. MAC: Normas para Auditores Gubernamentales. Resolución No. 399, 2003

14. MAC: Normas para las Sociedades. Resolución No. 400, 2003

15. MAC: Normas de Auditoría Interna. Resolución No. 350, 2007.

16. MAC: Decreto Ley 219, Cuba, 2001.

17. Manual del Participante. X Seminario Internacional de Auditoría de Gestión. Cuba. pp. 2.3- 8, 2.3-10, 2.3- 9, 2003.

18. Manual para evaluar la gestión institucional aplicando indicadores de gestión. Corte de Cuenta de la República, San Salvador, p. 14, 2006.

19. MAC: Guía Metodológica para las Auditorías de Gestión. Resolución No. 26, Cuba, 2006.

20. Manual de procedimientos de Auditoría de gestión de empresas y sociedades del estado. Tomado de: **http://www.respondanet.com,** 10 de noviembre de 2008

21. Manual de procedimientos y auditorías: aportes al mejoramiento de la gestión en compañía farmacéutica no manufacturera. Tomado de:

http://biblioteca.universia.net, 8 de noviembre de 2008

22. ONA: Guía Metodológica para la Realización de Auditorías de Gestión, Cuba, 1998.

Anexo 1

Programas de la Auditoría de Gestión

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

1. ¿Es la entidad un órgano, organismo o cualquier otra forma de organización pública?
2. ¿Cuál es su actividad fundamental o misión encomendada?
3. ¿Es compatible el esquema de la organización de los recursos humanos con la estructura organizativa de la entidad?
4. Puestos de trabajo y descripción de funciones.
5. ¿Están definidos los responsables por áreas y sus atribuciones?
6. ¿Permite el ambiente de trabajo la organización y desarrollo de equipos de trabajo bajo la dirección y control de los líderes de grupo?

POLÍTICAS Y METAS

Objetivos

1. ¿Los objetivos de la entidad son compatibles con los:
   a) planes,
   b) estrategias,
   c) políticas,
   d) procedimientos y
   e) normas?
2. ¿Se expresan los objetivos de la entidad en términos específicos, medibles y por escrito?
3. ¿Hay una jerarquía en los objetivos de la entidad que exprese:
   a) objetivos generales,

b) objetivos principales y
c) objetivos individuales?

4. ¿Dispone la entidad de objetivos definidos para cada una de las áreas funcionales que integran su estructura organizacional?
5. ¿Se trazan planes específicos de acción para cada área funcional?
6. ¿Tiene en cuenta la alta dirección de la entidad en el proceso de definición de los objetivos los criterios, expectativas e intereses personales de los empleados subordinados?
7. ¿Se llevan a cabo revisiones periódicas para determinar si los objetivos fijados fueron alcanzados?

GESTION DE RECURSOS HUMANOS

Reclutamiento y Selección

1. ¿Son compatibles las necesidades de recursos humanos con los objetivos y metas trazados en la entidad?

2. ¿Existe en la entidad un programa formal de selección y evaluación del nuevo personal a contratar?,

3 ¿Existe un Programa de Orientación o Inducción para el nuevo empleado?

4. ¿Se cumplen los Lineamientos de trabajo para la instrumentación, ejecución y control de la aplicación de la política de cuadros y sus reservas en los órganos, organismos y entidades del Estado y del Gobierno?

Capacitación y Desarrollo

1. ¿Ha diseñado la dirección de Recursos Humanos Planes de Capacitación y Desarrollo de los recursos humanos a corto, mediano o largo plazo?
2. ¿Se controla periódicamente su ejecución y cumplimiento?

Evaluación del desempeño

1. ¿El personal directivo tiene en cuenta la competencia para el ejercicio de las funciones asignadas a los subordinados en el proceso de evaluación?

Salarios

1. El sistema de salarios contempla:
   a) incentivar la calificación y recalificación continua y progresiva de los recursos humanos;
   b) una adecuada distribución del fondo de tiempo;
   c) la disminución de la fluctuación laboral; y
   d) el perfeccionamiento y racionalidad de los métodos y procedimientos de trabajo.

Protección e Higiene del Trabajo

1. ¿Existen condiciones de seguridad, higiénicas y adecuadas en los puestos y áreas de trabajo que garanticen la salud y la capacidad laboral de los recursos humanos?
2. ¿Se prevé la protección necesaria y requerida para evitar accidentes y enfermedades profesionales, teniendo en cuenta:
   a) la detección y evaluación de riesgos.
   b) conocimiento del problema.
   c) la implantación de medidas de solución y control?
3. ¿Están creadas las condiciones que garanticen un comportamiento psicofisiológico y psicosociológico estable de los recursos humanos que propendan al mejoramiento sistemático de sus habilidades?

Cultura organizacional

1. ¿Está organizado el ambiente de trabajo de forma tal que los directivos y los empleados asuman los procesos de cambio?

2. ¿El ambiente de trabajo permite que los empleados puedan utilizar su talento al máximo y superar los problemas de la especialización?

GESTION DE RECURSOS ENERGÉTICOS

1. ¿Se planifican los volúmenes de suministro energético acorde a la escala de desarrollo y ritmo de crecimiento de la producción o servicio prestado?
2. ¿Se aplican y cumplen las medidas técnico–organizativas que aseguran el ahorro en la utilización de los recursos energéticos en la entidad?
3. ¿Se ha confeccionado un estudio de acomodamiento de carga eléctrica, que contribuya a la disminución máxima de la demanda en la hora pico del servicio energético?
4. ¿Se utilizan otras fuentes de energía? ¿Cuáles?
5. ¿Qué resultados se obtienen con su utilización a partir de los efectos favorables o no en las políticas de ahorro establecidas?
6. ¿En las empresas productoras de energía está organizada la correcta explotación del equipamiento energético, velando por el cumplimiento de las reglas de operación de los equipos y su mantenimiento?

GESTIÓN DE CALIDAD

Requisitos generales

1. ¿Se tuvo en cuenta en la confección del Sistema de Gestión de la Calidad la aplicación de los principios siguientes?:
   a) Organización enfocada al cliente o beneficiario.
   b) Liderazgo.
   c) Participación del personal.
   d) Enfoque basado en los procesos.
   e) Gestión basada en sistemas.
   f) Mejora continua.
   g) Toma de decisiones basadas en hechos.
   h) Relación mutuamente beneficiosa con el proveedor.

2. ¿En la documentación e implementación del Sistema de Gestión de la Calidad, la entidad tuvo en cuenta:
    a) la identificación de los procesos necesarios para el sistema de gestión de la calidad y su aplicación a través de la organización;
    b) la determinación de la secuencia e interacción de los procesos identificados;
    c) la definición de los criterios y métodos necesarios para asegurar que tanto las operaciones como el control de los procesos sean eficaces;
    d) la disponibilidad de recursos, equipamientos e información necesarios para apoyar las operaciones relacionadas con los procesos seleccionados;
    e) la identificación de los clientes o beneficiarios internos y externos de cada proceso;
    f) la existencia de procedimientos para recoger y evaluar la opinión de los clientes o beneficiarios y la frecuencia con que se realizará la recepción y evaluación de las opiniones;
    g) la medición, seguimiento y análisis de los procesos;
    h) la autoevaluación periódica de los resultados con respecto a las políticas establecidas;
    i) la implementación de las acciones necesarias para alcanzar los resultados planificados y la mejora continua de los procesos seleccionados; y
    j) la definición de los responsables de impulsar la calidad de los procesos?

3. ¿Existe un Manual de la Calidad?

<u>Enfoque basado en procesos</u>

1. ¿En la identificación de los procesos necesarios para la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de los clientes o beneficiarios, se tuvo en cuenta:

a) los requisitos de entradas y salidas, tales como las especificaciones de calidad y recursos necesarios;
b) las actividades dentro de los procesos?

Proveedores

1. ¿Las relaciones con los proveedores tienen en cuenta:

   a) la existencia de canales de comunicación en dos sentidos en los niveles apropiados que faciliten la solución rápida de los problemas y evitan retrasos y disputas costosas;
   b) la optimización del número de proveedores?

Mejora continua

1. ¿Se tienen en cuenta en las políticas de mejora continua de la calidad, los aspectos siguientes?
   a) la innovación de los productos y servicios;
   b) la innovación en el proceso que genera los productos y servicios;
   c) la mejora de los productos y servicios; y
   d) la mejora de los procesos actuales.

Acciones preventivas y correctivas

1. ¿Existen procedimientos establecidos para prevenir las causas de no conformidades potenciales relativas al producto, proceso o sistema de calidad?

GESTION DE LOGÍSTICA

Producción

1. ¿Se elaboran los planes de producción con la anticipación necesaria?
2. ¿Existen planes de mejora continua, modernización y automatización de los métodos de producción existentes en la entidad?

Inventarios

1. ¿ Se coordinan las necesidades de recursos con:
   a) la producción del período;
   b) las compras a realizar; y
   c) la capacidad financiera de la entidad?
2. ¿Se almacenan adecuadamente los inventarios en inmuebles que garantizan un mínimo de:
   a) obsolescencia;
   b) deterioro;
   c) despilfarro; y
   d) pérdidas?

3. ¿Es adecuada la revisión, recepción y entrega de los inventarios almacenados, a saber:
   a) existe un sistema de inspección y revisión de las mercancías recibidas;
   b) el Informe de Recepción se confecciona en cada área de almacenaje, en base a las calidades y cantidades físicamente realmente recibidas;
   c) los artículos sólo son despachados mediante los documentos de salida correspondientes; y
   d) las existencias se controlan operativamente a través de la tarjeta de estiba u otro documento ubicado junto a cada producto o en un lugar cercano, donde sea más factible su cuidado y manipulación?
4. ¿Existe un sistema efectivo de conteos físicos en la entidad, que tenga en cuenta:
   a) la elaboración de un programa anual que garantice el conteo de todos los bienes en existencia durante el año;

b) la instrucción de expedientes por áreas de responsabilidad o unidad organizativa por los faltantes o sobrantes de bienes materiales detectados;
c) efectuar las investigaciones pertinentes durante el término que se establezca para el esclarecimiento de las diferencias comprobadas; y
d) la aplicación de la responsabilidad material o penal, en los casos que proceda?

Planta y Equipo

1. ¿Son adecuadas las instalaciones de producción y servicios para hacer frente a los objetivos de la entidad?

2. ¿Están distribuidas las instalaciones de producción y servicios para proporcionar eficiencia en:
   a) la producción;
   b) los servicios;
   c) la administración de los inventarios; y
   d) la distribución y entrega de las mercancías?

3. ¿Operan las instalaciones de la entidad al nivel de capacidad instalada disponible?
4. ¿Conoce la entidad las causas y ha implementado las medidas correspondientes para la utilización de las capacidades instaladas?
5. ¿Puede la capacidad instalada disponible hacer frente a las necesidades de la producción y los servicios, de forma tal que:
   a) se reduzcan o eliminen los cuellos de botella;
   b) se expanda la producción o el servicio.
   c) se disminuya la producción o el servicio, si es necesario?

6. ¿Cumplen las instalaciones y el equipamiento las condiciones necesarias para que:
   a) la distribución de los materiales fluya por la ruta más directa desde la recepción hasta el embarque, pasando por la producción;

b) la implementación de un sistema de Gestión de la Calidad;
c) la utilización de la informática para controlar las máquinas y los procesos automatizados; y

Transporte

1. ¿La organización del servicio de transporte garantiza de forma efectiva los procesos de transportación y manipulación requeridos en los procesos de producción y servicios de la entidad, en base a:
   a) la selección del medio de transporte que corresponda;
   b) la selección del tamaño del lote a transportar; y
   c) la selección del itinerario y flujo de movimiento?
2. ¿Existe implementado un sistema de control del consumo de combustibles, lubricantes, neumáticos y acumuladores por medios de transporte existentes, a partir de:
   a) el consumo por kilómetro recorrido previsto por el fabricante y el consumo real reportado periódicamente;
   b) los mantenimientos planificados; y

Mantenimientos

1. ¿La actividad prevé las funciones siguientes:
   a) Mantenimiento de las instalaciones y equipamiento existente;
   b) Mantenimiento de los vehículos automotores;
   c) Mantenimiento de las edificaciones y atención a los terrenos;
   d) Servicios de lubricación, pintura y protección contra la corrosión;
   e) Inspección de los equipos, instalaciones y edificaciones;

Anexo 2

Indicadores de Gestión

INDICADORES MEDIDORES DE LA ECONOMÍA

Economía	
Razones de liquidez y actividad	
Capital de Trabajo	Activo Circulante – Pasivo Circulante
Índice de solvencia	Activo Circulante / Pasivo Circulante
Prueba Ácida	Activo Circulante – Inventario / Pasivo Circulante
Rotación del inventario	Costo de Ventas / Prom. de Inventario
Plazo Prom. de Inv	360 / Rotación del Inventario
Rotación de cartera (de Ctas p/cobrar)	Ventas al crédito / Promedio de Cuentas por cobrar
Plazo prom. de Ctas por cobrar	360 / Rotación de Cuentas por cobrar
Rot. de Ctas por pagar	Compras anuales al crédito / Prom. de Ctas por pagar
Plazo prom. de Ctas p/pagar	360 / Rotación de Cuentas por pagar
Razones de endeudamiento	
Endeudamiento total	Pasivo total / Activo total
Razón Pasivo-Capital (apalancamiento)	Pasivo a Largo Plazo / Capital contable
Razón Pasivo-Capitalización total	1 / Pasivo a Largo Plazo
Razones de rentabilidad	
Rotación de activos	Ventas netas / Activo total Promedio
Rendimiento de la inversión (REI)	Utilidad Neta después de Impuestos / Activo total
Rendimiento del capital común	Ut. Neta después de Imp. – Div. Pref. / Capital contable - Cap. Preferente
Utilidades por acción	Utilidades- Disponibles para Acc. Ord. / Acciones Ordinarias en circulación

INDICADORES MEDIDORES DE LA EFICIENCIA

Eficiencia	
Costo por peso de PB	Costo por peso de PB / Prod. Mercantil
Gastos materiales por peso de PB	Consumo material productivo (sin amortización) / PB
Gastos de salarios por peso de PB	Salarios / PB
Productividad	Producción Bruta / Prom. de trabajadores
Dotación de fondos	Promedio de AFT / Promedio de trabajadores

INDICADORES MEDIDORES DE LA EFICACIA

Índice de cobertura.	Número de Usuarios atendidos /
Eficacia	Número potencial de Usuarios

Índice de cumplimiento en tiempo.	Tiempo ejecutado / Tiempo programado
Índice de cumplimiento de la utilización de recursos	Recursos utilizados / Recursos planeados
Índice de satisfacción del cliente.	Calidad obtenida /Calidad programada
Índice de cumplimiento de gastos ejecutados.	Gastos ejecutados / Gastos Programados
Índice de cumplimiento de metas	Metas ejecutadas / Metas programadas
Promedio diario de capacidades instaladas	Σ Capacidades instaladas / Días del período
Promedio diario de estadía	Σ Capacidades ocupadas / Días del período
Índice Ocupacional	Promedio de estadía / Promedio de capacidades instaladas