

# **CAPÍTULO IX**

## **9 AUDITORÍA DEL SISTEMA DE GESTIÓN**

### **9.1 Introducción a la Auditoría**

La Auditoría juega un papel fundamental en el mantenimiento de las empresas, por cuanto implica el control de los recursos de los cuales ella dispone, a su vez la calidad de las Auditorías es uno de los temas más importantes a perfeccionar en esta rama, pues de esto depende la confiabilidad de los estados de control de nuestras empresas.

La Supervisión de las Auditorías constituye un aspecto de vital de importancia según las tendencias actuales, por cuanto significa la

comprobación y seguridad de que éstas se hayan realizado cumpliendo con los principios y normas establecidos para el ejercicio de la Auditoria y permiten evaluar la correspondencia del dictamen emitido por el grupo de auditores con la situación real de la entidad auditada.

A nivel mundial se han presentado situaciones que han puesto en crisis el criterio y el trabajo realizado por auditores que generan un deterioro del prestigio del auditor y su independencia causados por la corrupción y otros tipos de fraudes de los cuales no deja de estar exento ningún país.

## **9.2 Definición de Auditoría**

Auditoria, en su acepción más amplia significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veras y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumplen con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera teniendo al máximo el aprovechamiento de los recursos.

### **9.3 Auditoría Administrativa**

Es la que se encarga de verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego al correcto funcionamiento de las fases o elementos del proceso administrativo y lo que incide en ellos es su objetivo también el evaluar la calidad de la administración en su conjunto.

### **9.4 Auditoría Financiera**

Es el examen total o parcial de la información financiera y la correspondiente operacional y administrativa, así como los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.

### **9.5 Auditoría Operacional**

Es 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.

## **9.6 Auditoría de Gestión**

### **9.6.1 Concepto de Gestión**

La gestión es un proceso de coordinación de los recursos disponibles que se lleva a cabo para establecer y alcanzar objetivos y metas precisos.

La gestión comprende todas las actividades organizacionales que implican:

- El establecimiento de metas y objetivos.
- El análisis de los recursos disponibles.
- La apropiación económica de los mismos.
- La evaluación de su cumplimiento y desempeño institucional.
- Una adecuada operación que garantice el funcionamiento de la organización.

### **9.6.2 Definición de Auditoría de Gestión**

Es el examen de la eficiencia, eficacia, economía y equidad en la administración de los recursos por medio de información tanto interna como externa de tipo contable, comercial, estadístico y operativo. Esta información, al ser analizada, permite evaluar resultados históricos, detectar desviaciones, establecer tendencias y producir rendimientos. Por otra parte, evalúa el cumplimiento de objetivos y metas establecidos por las Entidades.

El resultado obtenido sirve de herramienta en la toma de decisiones y su buen uso garantiza la efectividad en la consecución de los recursos, la eficiencia en su utilización y la eficacia en su orientación.

### **9.6.3 Objetivos**

- Producir un informe integral sobre la gestión efectuada por la administración, en términos de eficiencia, eficacia, economía y equidad, durante un período de tiempo determinado.
  
- Identificar plenamente el objetivo social de la Entidad con el fin de establecer la orientación y cumplimiento de la actividad, midiendo el grado de cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para cada entidad, en las cuales los resultados obtenidos se logren de manera oportuna en términos de cantidad y calidad. (Eficacia)
  
- Establecer quienes fueron los receptores de la acción económica, y cómo fueron distribuidos los costos y beneficios de dicha acción entre los distintos agentes Económicos. (Equidad)

- Verificar si la asignación de los recursos (humanos, físicos y financieros) fue la correcta para maximizar los resultados. (Economía)
  
- Determinar si los costos incurridos por las Entidades encargadas de la producción de bienes y/o servicios fueron mínimos, al alcanzar sus objetivos en igualdad de condiciones tanto de calidad como de cantidad: es decir, el costo mínimo con el cual la Entidad produce un bien o servicio. (Eficiencia).

### **9.7 Procedimientos de Auditoría de Gestión**

Dado que como equipo consultor participamos en el Diseño del Sistema de Gestión de ESANMIL no podemos ser parte de la evaluación de dicho sistema, por lo tanto, a continuación se establecerán los procedimientos a seguir para auditar el sistema antes mencionado.

## **9.7.1 Organización Administrativa**

### **9.7.1.1 Determinación de Objetivos**

Definido el Plan Institucional de Auditoría, los Departamentos correspondientes asignarán las tareas a los distintos Supervisores de Gestión. Estos deberán efectuar la primera determinación de objetivos, los cuales deberán fijarse en función del:

- Tiempo:
  - Ordinario anual.
  - Un período de tiempo mayor o menor al año.
  
- Áreas involucradas:
  - Total.
  - Un área específica.
  
- Exámenes especiales de actos y contratos de significación económica.

Definidos los objetivos con acuerdo de los Directivos, deberán presupuestarse los recursos humanos y materiales necesarios en cada caso

e instrumentar la tarea en un formulario llamado Presupuesto de Auditoría. Este deberá archivarse en el expediente transitorio.

#### **9.7.1.2 Recurso Humano**

A partir de los datos disponibles en ESANMIL relativos a los recursos humanos (propios y contratados) el responsable de cada área, Supervisor y Directivos seleccionarán al encargado de coordinar la Auditoría de Gestión a realizar. En el caso de contratar estudios o consultoras, aprobarán el coordinador propuesto. En la selección del profesional o del estudio, se tendrá en cuenta la capacitación, la pericia, idoneidad, experiencia e independencia necesarias para cumplir con la tarea.

El Supervisor y el Coordinador seleccionado, siempre a partir de los datos de recursos humanos mencionados, completarán el equipo de tareas, siguiendo pautas similares a las indicadas en el punto anterior, aplicadas de acuerdo a las funciones programadas para cada integrante. Se completará luego un formulario llamado Equipo Auditor, en el que se dejará constancia de los nombres elegidos y de las responsabilidades de cada uno de los miembros. Este deberá archivarse en el expediente transitorio de la Auditoría.



### **9.7.2 Planeamiento**

El planeamiento es una actividad eminentemente dinámica. Se planifica, se analizan los desvíos y se ajusta en todo el proceso de auditoría. Al inicio mismo de la tarea ya ha existido una planificación (ver punto 9.7.1.1.) realizada por el Supervisor.

En las etapas siguientes se establecen los procedimientos de una planificación más detallada que abarca desde el Estudio Preliminar hasta el Estudio Específico.

Todos los procedimientos que se indican posteriormente parten del supuesto de una auditoría realizada por auditores externos que no conocen la entidad y que además no muestran ninguna preferencia por un área en particular para ser auditada.

Si se tratara de auditorías recurrentes, habrá etapas de menor intensidad o simplemente de tareas de actualización de la información existente.

Si el objetivo fuera analizar un área específica, los procedimientos de auditoría deberán concentrarse en la misma, en cuanto sean aplicables, eliminando los aspectos generales no aplicables.

### **9.7.2.1 Estudio Preliminar**

El motivo de esta etapa es obtener un conocimiento general del objeto de la organización, de sus principales características y del medio externo en que se desenvuelve, con el fin de reformular el Presupuesto de Auditoría, originalmente elaborado por la supervisión. Para ello se deberán desarrollar los siguientes procedimientos.

#### **9.7.2.1.1 Recopilación de Antecedentes**

Para la recopilación de antecedentes deberán utilizarse las técnicas siguientes:

- **Entrevista con la máxima autoridad del ente:** Es la primera actividad que deberá realizar el equipo de auditoría y está dirigida a obtener información general sobre la organización y el contexto en que se desenvuelve. Para ello se preparará el Formulario Guía de Puntos a tratar en la entrevista, sin olvidar incluir como importantes la modalidad de relación con las distintas jefaturas y la solicitud de colaboración de todos los niveles de la organización o ente.

El Jefe del Área, el Supervisor y el Coordinador deberán asistir a la reunión y entregarán a la máxima autoridad una nota oficial de presentación, firmada por el Jefe del Área, en la que conste:

- Objetivo de la Auditoría.
- Nombres y apellidos del Jefe, Supervisor y Coordinador.
- Solicitud de colaboración a la organización.

Deberá entregarse también, en la reunión el Formulario Solicitud de Datos Básicos de la Organización.

Terminada la reunión, se confeccionará el Formulario Minuta de Entrevista, donde se volcarán los aspectos relevantes de la misma. De ser factible, la minuta de la entrevista deberá ser consensuada y firmada por el entrevistado. Este documento, al igual que copia de la nota de presentación y la guía a que se hizo referencia en este punto, se archivarán en el expediente transitorio.

- **Otras entrevistas:** En esta etapa, se efectuarán entrevistas con niveles inmediatos inferiores al de la máxima autoridad.

En forma previa a la reunión, se preparará el Formulario Guía de Puntos a tratar en la entrevista, con el objetivo de obtener información adicional del área específica del funcionario entrevistado. Las preguntas deberán orientarse en ese sentido debiendo además acordarse en la misma el nombre de los funcionarios de línea con que se tratarán los temas con mayor detalle.

Terminada la reunión, se confeccionará el Formulario Minuta de Entrevista, donde se volcarán los aspectos relevantes de la misma. De ser factible, la minuta de la entrevista deberá ser consensuada y firmada por el entrevistado. Este documento, al igual que la guía a que se hizo referencia en este punto, se archivará en el expediente transitorio.

- **Consulta de Documentación e información:** Deberá consultarse, además, toda la información, no incluida en los puntos anteriores, que se considere de interés para completar el conocimiento preliminar de la organización, tal como, actas del directorio, revistas especializadas, informes de auditoría anteriores, legislación vinculada, etc.

Deberá cumplimentarse el Formulario Documentación Consultada e Información Obtenida, donde se dejará constancia de la documentación adicional consultada y de la información relevante obtenida de la misma.

Todas las notas y pedidos, deberán contener una fecha estimada de respuesta. De no obtenerse respuesta en ese lapso, se reiterará la solicitud hasta su cumplimiento.

- **Ficha de la Organización:** Con la información obtenida a partir del Formulario Solicitud de Datos Básicos de la Organización, entrevistas y cuestionarios, se completará el Formulario Ficha de la Organización, el que tendrá por destino el expediente permanente. Idéntico archivo se asignará al Formulario de Datos Básicos de la Organización y a los antecedentes obtenidos.

#### **9.7.2.1.2 Determinación de Objetivos**

En esta fase, el coordinador de la auditoria deberá contestarse, entre otras, las siguientes preguntas, en función del objetivo definido por ESANMIL y las características de la auditoria:

- ¿Qué es posible satisfacer y cuán factible es la realización de la auditoría?
- ¿Qué se va a buscar concretamente? (Objetivos y Alcance)
- ¿Qué recursos debe estar en condiciones de proporcionar el ente auditado y en qué momento?
- ¿Cuáles son las fechas tentativas de iniciación y terminación del trabajo?

- ¿Existen restricciones técnico - políticas?

Básicamente debe determinarse qué necesidades deben satisfacerse y cómo estos propósitos se harán operativos.

Los objetivos deben expresarse de manera que identifiquen aquellos elementos de hallazgos que deban desarrollarse en el informe (P.ej. el objetivo puede ser sólo definir el nivel de gestión alcanzado, o un paso más adelante, si éste fue satisfactorio, o cuáles fueron las causas de los desvíos y si finalmente se efectuarán recomendaciones).

Se deberá considerar también el tiempo y recursos disponibles que se asignen, los cuales pueden definir qué actividades se tendrán en cuenta y con qué profundidad y detalle se las evaluará.

Asimismo la disponibilidad de datos (con cuáles se podrá contar; si se obtendrán en forma oportuna, cuál será la dificultad en conseguirlos, etc.) puede definir:

- Qué periodo debe ser incluido.
- Si será posible su proyección.

- Qué nivel de validación se necesitará para documentar la existencia de un problema y su causa.
- Qué comparaciones se harán.

Establecer los objetivos significa determinar el campo de acción que abarcará la auditoría.

Cada objetivo debe reunir las siguientes características:

- **Alcanzable:** Será tal que pueda lograrse materialmente, tomando en cuenta las facultades, recursos, atributos y todo otro factor que pueda incidir en su obtención.
- **Específico:** Indicará clara e inequívocamente qué se está buscando.
- **Apropiado:** Tendrá relación con el propósito fundamental del trabajo de auditoría.
- **Comunicable:** Será comprensible para todos los intervinientes.

Finalmente todos los objetivos se detallarán, por orden de prioridades, en el Formulario Objetivos de Auditoría, con archivo en el expediente transitorio, determinándose específicamente para cada uno:

- **SUJETO (¿Quién?):** Hay que determinar el sujeto de la auditoría (la administración total o sólo un área o parte de un área, todo un sistema o un subsistema, etc.).
  
- **OBJETO (¿Qué?):** Qué aspecto de la gestión se incluirá (la gestión presupuestaria o sólo el área financiera, etc.).
  
- **PERIODO BAJO EXAMEN (¿En qué período?):** Se detallará el período bajo examen.

#### **9.7.2.1.3 Enfoque y Orientación del Examen**

El enfoque y orientación de la auditoría determina que la investigación debe ceñirse en su ámbito de acción a los objetivos trazados. En este caso se parte con un enfoque de auditoría que prioriza todas las áreas (críticas) de la organización. Deberán ajustarse los procedimientos a los objetivos que se tracen en cada auditoría y en función de ello definir el enfoque y alcance de la auditoría.



Siempre queda abierta la posibilidad de modificar la orientación de la auditoría, si al finalizar la etapa de estudio general, se evidenciara la necesidad de investigar ciertas áreas críticas con mayor intensidad que otras.

Los objetivos definidos entre el Jefe del Area, el Supervisor y el Coordinador de la tarea y el alcance de la auditoría deberán incluirse por este último en el Formulario Planificación Global de Recursos.

#### **9.7.2.1.4 Planificación Global de Recursos**

El Coordinador una vez que tabuló, procesó y analizó toda la información, diseñará los lineamientos generales del trabajo, proyectará el tiempo estimado de duración, la cantidad y características del personal a utilizar y el costo aproximado.

Se fijarán los límites de la auditoría, es decir qué aspectos serán incluidos en la auditoría y cuales no.

Toda esta información se volcará en el Formulario Planificación Global de Recursos. El mismo será presentado al Supervisor, el cual lo evaluará y efectuará los ajustes que estime necesarios. Finalmente, una vez aprobado por el Jefe del Área de Auditoría, se podrá iniciar la labor.

### **9.7.2.2 Estudio General**

El objetivo de esta etapa es poder definir las áreas críticas o estratégicas, en las cuales se deberá profundizar el examen, para llegar luego a determinar las causas de los problemas y situaciones conflictivas detectadas.

Se busca conocer el sistema de administración aplicado, los principales subsistemas de organización, sus conductas y la forma como contribuyen al logro de los objetivos totales, los sistemas de control existentes y toda otra información útil para la Auditoría.

#### **9.7.2.2.1 Conocimiento de la Entidad**

Se profundizará en el conocimiento de la información general ya recopilada para definir el marco de acción, con el objeto de obtener la siguiente información de detalle:

- Objetivos operativos de la organización y sus principales unidades
- Políticas generales y de cada área
- Estrategias y tácticas en uso
- Utilización de índices de gestión
- Nombre y características de sus principales ejecutivos

- Estructura formal de la organización
- Estructura informal y características del personal de la organización
- Estado de la relación entre el personal y la gerencia
- Estructura de los sistemas de información y de comunicaciones
- Productos y servicios que fabrica y/o comercializa
- Canales de distribución
- Volúmenes de producción y/o de compras y ventas por productos y servicios
- Márgenes de contribución
- Ubicación geográfica de las plantas
- Clasificación y ubicación de los clientes
- Características del mercado y naturaleza de la competencia
- Nivel de inventarios
- Tipos de procesamiento de la información utilizada
- Sistemas de autorizaciones por nivel
- Nivel y estructura del endeudamiento
- Proyectos de inversión y ranking
- Características del proceso productivo
- Características de la tecnología en uso
- Fuentes de materias primas e insumos
- Contexto en el que se desenvuelve el ente
- Toda otra información relevante

Para realizar esta tarea el auditor deberá aplicar las técnicas que seguidamente se indican. Debe destacarse que estos modos de actuar (técnicas) del auditor son importantes, puesto que permitirán obtener información para sustentar con evidencias suficientes y pruebas auténticas, la opinión o juicio sobre alguna materia objeto de análisis o investigación.

El auditor debe observar en forma directa la marcha del ente auditado. Para ello realizará:

**- Entrevistas con ejecutivos de línea y empleados:** Tal como se definió en el punto 9.7.2.1.1, al realizar las entrevistas con los principales niveles de la organización, se convinieron los funcionarios de línea con los cuales se tomaría contacto para obtener mayor información del ente.

El Coordinador deberá preparar anticipadamente el plan de entrevistas a efectuar. Se programarán primero las entrevistas de primer nivel de línea, puesto que con los funcionarios de esa jerarquía se definirán los que siguen en la pirámide organizativa.

Cada una de ellas, siguiendo el orden jerárquico, deberá ser planificada, dejando constancia de la planificación (personal a entrevistar; área de

responsabilidad, día y hora prevista y realizada) en el Formulario Plan de entrevistas.

En forma previa a la reunión, se preparará el Formulario Guía de Puntos a tratar en la entrevista, con el objeto de obtener información adicional del área específica del funcionario entrevistado. Las preguntas deberán orientarse en ese sentido, debiendo además relevarse en la reunión el nombre de los responsables de línea, dependientes del entrevistado, con quienes se tratarán los temas con mayor detalle. A medida que se vaya descendiendo en la pirámide, la información a solicitar será de mayor detalle. El Coordinador, en función de su experiencia y grado de información necesaria, definirá en cada oportunidad en qué nivel se cortarán las entrevistas.

En lo posible, deberán concurrir a las entrevistas dos auditores, con el objeto que uno de ellos sea el encargado de tomar nota y el otro de efectuar las preguntas. De ser factible, la minuta de la entrevista deberá ser consensuada y firmada por el entrevistado.

Terminadas las reuniones, se confeccionará el Formulario Minuta de entrevista donde se volcarán los aspectos relevantes de las mismas. Este documento, al igual que la guía a que se hizo referencia en este punto, se archivará en el expediente transitorio.

- **Verificación Ocular:** Se utilizará esta técnica para visualizar los procesos productivos, los productos, las plantas productivas, computadoras, como asimismo para corroborar la existencia de los bienes.

Deberá confeccionarse una minuta de las verificaciones in situ.

- **Otras Fuentes de Información:** Deberán revisarse y profundizarse otras fuentes, tales como:

- Leyes y Reglamentos específicos
- Actas de directorio, juntas o comités
- Revisión de escrituras
- Manuales de organización y procedimientos
- Manuales de funciones o descriptivos de cargos
- Organigramas
- Información del área de recursos humanos o relaciones industriales
- Memorias y Balances
- Informes de Costos
- Informes de Gestión
- Informes de cumplimiento de metas o ejecución presupuestal.
- Informes de auditoría interna
- Informes de auditoría anteriores

En el Formulario Documentación Consultada e Información Obtenida, se dejará constancia de la documentación analizada y de la información relevante obtenida de la misma, ajustando y completando la Ficha de la Organización de ser necesario.

#### **9.7.2.2.2 Evaluación del Sistema de Control Interno y de Gestión**

El auditor deberá relevar y evaluar el sistema de control interno del ente auditado, con el objeto de medir el grado de eficiencia de los sistemas de control para determinar el nivel de confianza de tales sistemas y, consecuentemente, identificar eventuales deficiencias de relevancia que requieran un mayor alcance de las pruebas a efectuar.

El relevamiento y evaluación del sistema de control interno se referirá al:

- **Sistema de control interno administrativo:** Esto es verificar la existencia de métodos y procedimientos que aseguren:

- Confiabilidad, integridad y oportunidad de la información, tanto operativa como contable, evaluándose también los medios utilizados para identificarla, controlarla, clasificarla y comunicarla.

- Protección de activos, revisando los mecanismos de control, establecidos al efecto y, en su caso, aplicando los procedimientos que se consideren necesarios para satisfacerse de la existencia de dichos mecanismos.

- **Sistema de control de gestión:** Esto es verificar la existencia de métodos y procedimientos que aseguren o promuevan:

- El uso eficiente y económico de los recursos, evaluando la optimización de los mismos en los términos del objetivo al que son aplicados.

- El cumplimiento de objetivos y metas de operaciones o programas, revisando los mismos con el fin de comprobar que los resultados sean coherentes con los establecidos y si se cumplen de acuerdo a lo planeado.

- El cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, políticas, planes, normas y procedimientos, que posean o puedan tener influencia significativa sobre las operaciones y/o informes del ente.

El control de gestión se apoya en una efectiva planificación y en un sistema de información integrado en el proceso decisonal. La evaluación del control



de gestión significa examinar la existencia y funcionamiento de estos elementos.

Los principales aspectos a tener en cuenta por el equipo de auditoría son:

- Existencia de un sistema de planificación y sus principales características. Existencia de un sistema información y sus principales características.
- Implementación de los dos sistemas anteriores por niveles.
- Existencia de un sistema de control cuyas herramientas permitan evaluar la gestión por áreas claves de la organización.
- Grado de integración del sistema de control de gestión en uso y los elementos de que se compone.
- Uso de indicadores de comportamiento cuantitativo y cualitativo de la gestión.
- Características del proceso de toma de decisiones y su relación con el control y la planificación.
- Controles establecidos acerca de toda la información que circula por la entidad (recopilación, proceso, análisis y comunicación).
- Adecuación de la estructura formal a los objetivos operativos de la organización o ente.
- Flexibilidad en el diseño de la estructura de la organización.

- Procedimientos formales implantados para asegurar la integración y coordinación entre las distintas unidades organizativas.
- Subordinación de estos procedimientos a los objetivos y políticas del ente.
- Existencia de un sistema de presupuesto y de un sistema de control presupuestario que cubra todas las áreas de importancia.
- Evaluación del plan de acción, objetivos y metas.
- Evaluación de proyectos de inversión y ranking.
- Existencia de Manual de Funciones y de Descripción de Cargos.
- Implantación de políticas y programas coherentes de selección, capacitación y evaluación de personal.
- La existencia de la Unidad de Auditoría Interna incorporada al organismo y si está integrada; si existen programas que incluyan la evaluación de la gestión administrativa, de conocimientos de los mencionados programas y de su aplicación; si alguna otra área efectúa la evaluación de la gestión administrativa de no hacerlo la UAI. Si no existe la UAI, quién efectúa la Auditoría Interna.
- Informes de la UAI o semejante, observaciones efectuadas, solución de las mismas y en qué tiempo. Observaciones pendientes.
- Hallazgos, deficiencias y recomendaciones de las últimas auditorías.

### **9.7.2.2.3 Análisis**

Una vez recopilada toda la información anteriormente indicada, deberá comprobarse si los controles funcionan y logran sus objetivos, para lo cual deberán realizarse pruebas consistentes en la revisión de determinadas operaciones, observando el funcionamiento directo del sistema.

Para cada área deberá compararse la realidad observada con los requisitos mínimos de calidad que aseguren un adecuado control de ellas.

Deberán observarse las desviaciones, respecto a los principios de control, en particular y de administración y organización en general y ponderarse la importancia relativa de esas desviaciones respecto de la gestión total del ente.

Es fundamental que todo el relevamiento del control interno quede adecuadamente documentado en los papeles de trabajo. Tanto en la elaboración de las entrevistas, observaciones oculares y recopilación de información deberá procurarse cubrir toda la información anteriormente indicada con el objetivo de completar el Cuestionario de Evaluación Global de la Organización, ampliando o ajustando el mismo de acuerdo a las características del ente. De esta manera se tendrá una visión amplia de la

organización, señalando los subsistemas que fallan en el control y consiguientemente en la gestión.

#### **9.7.2.2.4 Determinación de Áreas Críticas**

En base a toda la información obtenida y al análisis efectuado, el auditor determinará en forma jerarquizada las áreas, subáreas o actividades críticas, en las cuales deberá profundizar el análisis.

Los principales antecedentes a considerar para determinar las áreas o actividades críticas son:

- El resultado de la evaluación del control interno administrativo y de gestión.
- El interés derivado de requerimientos de organismos de control, requerimientos de los directivos del ente, etc.
- Importancia relativa de cada área, en cuanto a la naturaleza de sus operaciones, su complejidad y los riesgos que involucra.
- Los resultados de otras auditorías.
- Los juicios que adicionalmente se haya formado el auditor respecto de la calidad de la administración.

Se determina a priori para el examen anual como áreas o actividades críticas que deben estudiarse y reportarse en los informes anuales las siguientes:

- Administración y Finanzas
- Compras y Contratos
- Recursos Humanos
- Producción
- Comercialización
- Informática

A las áreas críticas citadas, se agregarán otras áreas o actividades determinadas de acuerdo a los procedimientos precedentes y todas se documentarán en el Formulario Áreas Críticas, ordenadas de acuerdo a su criticidad. Se indicará además en el formulario las principales razones por las cuales se las determinó como área o actividad crítica y su orden de prioridad. El documento antes mencionado se archivará en el expediente transitorio.

#### **9.7.2.2.5 Informe de Diagnóstico General**

El Coordinador, en base a la información obtenida y documentada en la Ficha de la Organización, Cuestionario de Evaluación Global y en el formulario de Áreas Críticas, presentará un Informe de Diagnóstico General.

El objetivo del mismo es brindar un breve resumen de las características de la organización y de las principales áreas y actividades que se consideran críticas, a los efectos de encarar la profundización del análisis en las etapas siguientes y la reformulación de la Planificación Global de Recursos.

#### **9.7.2.2.6 Determinación del Alcance del Examen**

El Coordinador conjuntamente con el Supervisor efectuarán, de estimarlo necesario, de acuerdo a las áreas y actividades críticas determinadas y sus prioridades, modificaciones al alcance del examen y a la Planificación Global de Recursos; éstas se registrarán en otro Formulario Planificación Global de Recursos, agregando como observación el número de versión y la fecha de elaboración.

Debe tenerse en cuenta que el enfoque del planeamiento efectuado es el correspondiente a una auditoría que se realiza por primera vez. En el caso de auditorías recurrentes el estudio preliminar y el general se desarrollarán simultáneamente, teniendo por objetivo actualizar la información de la Ficha de la Organización, Cuestionario Global y detectar si nuevas áreas o actividades críticas se han presentado. La documentación a analizar corresponderá a la del ejercicio que se está examinando.

Aprobada la Planificación Global de Recursos por el Jefe del Área correspondiente, se iniciará la etapa de estudio específico.

### **9.7.2.3 Estudio Específico**

En esta etapa, la última del planeamiento, se busca identificar los problemas de las áreas críticas y sus posibles causas, finalizando la misma con el diseño de un programa de auditoría para tal fin.

#### **9.7.2.3.1 Conocimiento de las Áreas Críticas**

En la etapa de estudio general se genera un conocimiento global de la organización y se determinan las áreas y actividades críticas. El objetivo en esta fase es profundizar el estudio de cada una de las áreas o actividades definidas como críticas.

Con ese propósito deberá obtenerse información acerca de las características internas de cada una de ellas y de las externas que influyen significativamente sobre las mismas.

Para determinar la criticidad del área deberá desarrollarse un Sistema de Medición del Rendimiento (ver punto 9.7.3).

Como herramientas para alcanzar el fin propuesto deberán desarrollarse Criterios de Auditoría (Normas de rendimiento), es decir un modelo que reúna las características de una gestión considerada eficiente, económica y eficaz.

Para cada una de las áreas o actividades críticas, deberán establecerse criterios.

- **Generales:** Son comunes a todas las áreas y responden a principios generales de administración.
- **Específicos:** Además de formular criterios generales, se deberán confeccionar aquellos especialmente aplicables a las áreas, actividades, servicios o contratos bajo examen.
- **Cuestionarios:** Se confeccionarán de modo tal que se pueda verificar el grado de cumplimiento de los criterios establecidos. De hecho, cada criterio generará una o más preguntas específicas.



Los criterios se documentarán en Formulario Criterios de Auditoría. Estos y los Cuestionarios Comunes al Resto de Otras Áreas, se archivarán en el expediente transitorio respectivamente.

#### **9.7.2.3.2 Evaluación del Sistema de Control Interno y de Gestión**

En esta etapa se persigue reafirmar el carácter crítico del área, determinada como tal en punto 9.7.2.2.4., buscando seleccionar problemas de interés para el examen.

Para ello se utilizarán los Cuestionarios Comunes a Otras Áreas confeccionados y se los comparará con los Criterios de Auditoría, con el fin de precisar todos aquellos factores que atenten contra la eficacia, eficiencia y economía del área.

Deberán ponderarse los Criterios de Auditoría, en función a la importancia relativa de los mismos en el total del área. Asimismo se dará una valoración a las respuestas del cuestionario. Con ambas valoraciones se determinarán los aspectos críticos específicos dentro de las áreas críticas. Para cada área crítica se completará el Formulario Problemas Específicos, con la ponderación efectuada a cada uno de los problemas que ameritan examen.

### **9.7.2.3.3 Programa de Auditoría**

Como última fase de la etapa de planeamiento, se deberá confeccionar el Programa de Auditoría, el que tiene por objeto reunir evidencias suficientes, pertinentes y válidas para sustentar los juicios a emitir respecto a la materia sometida a examen.

El Programa de Auditoría servirá de guía de evaluación de los problemas seleccionados en la fase anterior y en la determinación de sus posibles causas y efectos.

La realización del programa de auditoría es de fundamental importancia para el Supervisor y Coordinador de la Auditoría pues constituye una evidencia del planeamiento realizado y de los procedimientos previstos. Representa además un elemento de control del cumplimiento del mismo.

El Coordinador deberá realizar un programa detallado describiendo minuciosamente la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría a los efectos de la ejecución por parte de los auditores integrantes del equipo.

El programa de Auditoría se trabajará como una unidad denominada programa. Este se dividirá en unidades menores llamadas subprogramas y cada uno de éstos su vez en actividades. Esta subdivisión dependerá de la dimensión de la Auditoría. Si se encarara una sola actividad podrá no efectuarse ninguna subdivisión. En la auditoría anual, cada área crítica se considerará un subprograma, debiendo éstos a su vez subdividirse en actividades, según la diferenciación de los problemas específicos a resolver.

En la confección del programa de auditoría se deberá completar el Formulario Programa de Auditoría.

A nivel de cada actividad, el programa deberá especificar:

#### **9.7.2.3.3.1 Antecedentes**

Es lo que da origen a la Auditoría. Se consignará:

- **En la Auditoría Anual:** Programa Anual Institucional de Auditoría - Estudio Preliminar y General.

- **En Auditorías Específicas:** Se mencionará el Memo de los altos directivos recibido por el Supervisor que da origen a la auditoría, Presupuesto de Auditoría, Planificación Global de Recursos e información anexa.

#### **9.7.2.3.3.2 Objetivos**

Se reformularán los objetivos y su determinación a este nivel estará en relación directa a los problemas específicos detallados anteriormente.

En su definición se tendrá en cuenta:

- ¿Qué problema específico se considerará?
- ¿Cuál será el período considerado?
- ¿A qué área o subárea corresponde?

Se deberá confeccionar otro Formulario Objetivos de Auditoría, agregando el número de versión y la fecha de elaboración.

Los datos de este formulario se usarán para completar este campo del Programa de Auditoría.

#### **9.7.2.3.3.3 Alcance**

Deberán indicarse todas las restricciones conocidas al examen a efectuar.

Se fijará en el mismo los límites de la auditoría, es decir qué aspectos serán incluidos en la auditoría y cuáles no, indicando si se trabajará con información contable auditada, extracontable, con estimaciones, con datos proyectados, etc.

A medida que avance el programa de trabajo, el alcance del programa puede variar, de acuerdo a la cantidad y tipo de evidencias que el auditor necesita obtener para llegar a emitir opiniones debidamente fundadas.

#### **9.7.2.3.3.4 Criterios**

A partir del Formulario Criterios de Auditoría, se volcarán sólo los criterios que dieron lugar a la generación de los problemas específicos enunciados en los objetivos del programa de auditoría.

#### **9.7.2.3.3.5 Procedimientos**

Se deberán utilizar los criterios y las respuestas a los Cuestionarios de Evaluación Global (áreas predefinidas como críticas) y Comunes al Resto de las Áreas (para las otras), como referencia para orientar los procedimientos de auditoría en la búsqueda de respuestas a los interrogantes fundamentales que el área o problema en estudio plantea.

Deberá efectuarse una descripción detallada de todos los procedimientos a efectuar en cada actividad, indicando específicamente si se trata de entrevistas, repaso de antecedentes, exámenes, cálculos, análisis, comparaciones, etc.

Para cada procedimiento se indicará:

- Cuál es el límite de tiempo para realizar cada paso, que período se analizará, cuál es la secuencia de cada procedimiento y su relación con otros (cuáles se pueden realizar simultáneamente y cuáles requieren la finalización de uno para comenzar el otro).
- Lugar, sede, división, etc., en el cual se realizará el trabajo.
- Deberá indicarse documentación a utilizar y se referenciará el papel de trabajo a emplear.

#### **9.7.2.3.3.6 Recursos**

Cada procedimiento deberá tener asignado un tiempo (horas hombre) y la o las personas que lo ejecutarán.

Se deberán sacar totales de horas/hombre por actividad, subprograma y proyecto, dividido por mes o período, según se considere necesario.

#### **9.7.2.3.3.7 Cronograma**

Con la información indicada se prepara un resumen en el cual constará:

- Total de horas previstas por actividad, subprograma y programa con una distribución mensual y fecha de inicio y finalización, indicando resultados esperados.
- Total de horas previstas por cada auditor afectado, dividido por mes.

El Jefe del Área y el Supervisor, mediante sus firmas, dejarán constancia en el mismo de su aprobación en forma previa a la iniciación de la ejecución.

### **9.7.3 Medición del Rendimiento**

La etapa final es ejecutar los procedimientos del programa de auditoría tendiendo a lograr evidencias, que permitan medir el éxito o no de una gestión.

Para ello el Coordinador de la auditoría deberá establecer un sistema de medición del rendimiento, siempre que pudiera contar con información consistente y oportuna.

Dicho sistema estará formado por los siguientes componentes principales:

#### **9.7.3.1 Indicadores de Rendimiento**

Son factores cualitativos y cuantitativos que proporcionan al ente o al auditor un indicio sobre el grado de eficiencia, economía y efectividad de la ejecución de las operaciones.

Estos pueden ser:



### 9.7.3.1.1 Indicadores Cuantitativos

- **Indicadores de Volumen de Trabajo:** Estos proveen una descripción de la actividad. Se obtienen en la etapa de conocimiento de la organización y ayudan a brindar una idea de la dimensión del ente, área o actividad que se está auditando. Se utilizan al informar los resultados en el capítulo antecedentes del informe. No miden ningún rendimiento.

- **Indicadores de Eficiencia:** Estos relacionan volúmenes de trabajo con los recursos. Se orientan hacia los costos y los beneficios. Estos son indicadores de rendimiento, pues se refieren a oportunidades para producir los mismos servicios a un menor costo o producir más servicios por el mismo costo.

- **Indicadores de Economía:** Relacionan los precios pagados por los bienes, servicios y remuneraciones con respecto a un precio testigo, de mercado o predeterminado (precio de un presupuesto oficial).

- **Indicadores de Efectividad:** Miden el grado de cumplimiento de las metas de la actividad considerada. Se orientan hacia los resultados.

### **9.7.3.1.2 Indicadores Cualitativos**

Estos no miden numéricamente una actividad, sino que se establecen a partir de los principios generales de una sana administración.

### **9.7.3.2 Normas de Rendimiento (Criterios)**

Se refieren a mediciones cuantitativas y cualitativas de cuál es el nivel que se considera como deseado o esperado, de una actividad. Estos se determinaron cuando se elaboraron los criterios de auditoría.

Se destaca la conveniencia de tratar de obtener la aprobación del ente auditado sobre las normas de rendimiento que se apliquen. Si ello no ocurre, en el informe deberá indicarse tal situación, las opiniones del ente auditado y los fundamentos de la norma aplicada por parte del auditor.

Las fuentes de estos indicadores son:

- Leyes, reglamentos o contratos
- Presupuesto y Plan de acción (metas de la administración)
- Estadísticas y prácticas empresariales
- Indicadores de rendimiento de grupos de entidades similares

- Indicadores de rendimiento históricos
- Principios generales de sana administración

### **9.7.3.3 Recolección de Datos del Rendimiento Real**

El Coordinador de Auditoría deberá analizar el Sistema de Medición del Rendimiento (Tablero de Comando) y determinará si incluye todos los indicadores necesarios, debiendo documentarse los datos incluidos, los cálculos y las pruebas sustantivas, en los formularios respectivos.

Deberá asentarse en los papeles de trabajo cuáles indicadores no se consideran necesarios para la auditoría de gestión señalando los motivos. Además si existieran indicadores que no se consideraran útiles para la gestión, se informará tal situación al ente auditado, solicitando su opinión.

Para el análisis utilizará los indicadores definidos como generales para cada una de las áreas críticas y analizará cuales indicadores específicos agregará. Toda esta información surge del proceso de conocimiento y familiarización de la organización, a partir del cual se ha obtenido información sobre cuáles son los indicadores específicos más adecuados al ente.

Utilizará el Formulario Recolección de Datos para Indicadores de Gestión y el Formulario Cálculo de Indicadores de Gestión y deberá recolectar los datos que brinde el personal de la organización.

#### **9.7.3.4 Análisis y Evaluación de Evidencias**

Una vez determinadas las desviaciones cualitativas o cuantitativas respecto de los criterios o normas, deberá mediante el trabajo de campo, analizar y evaluar las evidencias para desarrollar los hallazgos.

##### **9.7.3.4.1 Tipos de Evidencias**

La evidencia puede categorizarse como:

- **Evidencia física:** Se obtiene mediante inspección u observación directa de las actividades, bienes y/o sucesos. La evidencia de esa naturaleza puede presentarse en forma de memorandos (donde se resuman los resultados de la inspección o de otra observación), fotografías, gráficas, mapas o muestras materiales.

- **Evidencia Documental:** Consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de administración relacionados con su desempeño.
- **Evidencia Testimonial:** Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas. Las declaraciones que sean importantes para la auditoría deberán corroborarse siempre que sea posible mediante evidencia adicional. También será necesario evaluar la evidencia testimonial para cerciorarse que los informantes no hayan estado influidos por prejuicios o tuvieran sólo un conocimiento parcial del área auditada.
- **Evidencia analítica:** Comprende cálculos, comparaciones, razonamiento y separación de información en sus componentes.

#### **9.7.3.4.2 Evaluación de Evidencias**

El Auditor responsable de cada hallazgo utilizará el Formulario Evaluación de Evidencias. Este formulario deberá ser verificado por el Coordinador y posteriormente por el Supervisor.

En el mismo, para cada hallazgo, (favorable o desfavorable, positivo o negativo) deberá consignarse cada una de las pruebas obtenidas, verificando que cumplan con las siguientes condiciones:

- **Suficiencia del trabajo realizado:** El auditor deberá recolectar hechos reales, adecuados y convincentes, de tal manera que una persona prudente pueda llegar a la misma conclusión a la cual él llegó. Cuando sea conveniente se podrán emplear métodos estadísticos para probar la suficiencia.

- **Confiabilidad de los antecedentes reunidos:** Los antecedentes deberán ser válidos, es decir que reflejen la situación real del ente o área. La evidencia debe merecer la confianza del auditor y representar el mejor dato disponible. De no ser así deberá buscarse evidencia adicional.

### **9.7.3.5 Diagnóstico y Pronóstico**

#### **9.7.3.5.1 Diagnóstico**

La evidencia y hallazgos reunidos en la fase anterior, analizados y evaluados, permiten al auditor tener un panorama preciso de la realidad auditada y poder, en consecuencia, emitir un diagnóstico.

Los hallazgos responden a la pregunta crítica de cuán bien o no está funcionando una actividad. Esto significa que el Coordinador deberá comparar el rendimiento real con las normas para determinar el nivel de eficiencia, eficacia y economía de la gestión. Todos los hallazgos negativos y positivos detectados deben tener cabida en el diagnóstico, determinándose las causas que los determinaron.

Para facilitar la redacción posterior del informe, deberá confeccionarse el Formulario Desarrollo de Hallazgos y Evaluación de Indicadores. En el mismo deberá consignarse para cada hallazgo:

- **Condición:** Es el nivel real del rendimiento obtenido.
- **Criterio:** Es el nivel deseado, esperado o planificado del rendimiento, vale decir la norma de rendimiento.
- **Causa:** Los factores determinantes de la variación del rendimiento (favorable o desfavorable).
- **Efecto:** El impacto de la variación en el rendimiento, medido en unidades monetarias, cuando sea posible.

- **Recomendación:** Ver punto 9.7.3.5.2
- **Opinión del ente auditado:** Es un elemento útil para ratificar o rectificar las apreciaciones del diagnóstico. Asimismo permite al ente auditado formular sus descargos.

#### **9.7.3.5.2 Recomendaciones**

En base a la documentación anterior el Auditor responsable llenará el campo Recomendaciones por cada hallazgo documentado en el Formulario Desarrollo de Hallazgos y Evaluación de Indicadores, proponiendo las mismas al Coordinador. Mediante éstas se intentará superar los problemas encontrados, evitar problemas futuros y sus consecuencias, con la finalidad de que la entidad auditada adopte las medidas recomendadas.

Las recomendaciones deben enfocar aspectos significativos de la organización y de su gestión, además ser técnica y financieramente factibles de aplicar en los entes, de acuerdo a sus propias características.



### **9.7.3.5.3 Pronóstico**

Los seniors responsables de cada hallazgo consultarán a los afectados por las observaciones, salvo caso de fraudes detectados o malversaciones de fondos, solicitando su opinión sobre los hallazgos y recomendaciones formuladas, consignándose en el Formulario Desarrollo de Hallazgos y Evaluación de Indicadores.

El Supervisor y el Coordinador deberán discutir el borrador del informe con los máximos niveles de cada área, en reuniones, a las cuales deberá concurrir el personal a cargo de los sectores involucrados por las observaciones o recomendaciones. De esta manera se asegurarán de no haber omitido ningún antecedente o dejado sin considerar determinada evidencia.

Además, tratarán de obtener información sobre la evolución del marco externo que más afecte a la organización a mediano y largo plazo, con el objetivo de proyectar las principales variables que ella maneja (pronóstico) a fin de confirmar, modificar o descartar determinadas recomendaciones.

De los resultados de cada reunión se confeccionará una minuta que deberá estar firmada por los participantes.

## **9.8 Control de la Auditoría**

### **9.8.1 Normas de Supervisión**

La norma básica en la Auditoría de Gestión es que el personal esté apropiadamente supervisado.

Es responsabilidad del Supervisor y del Coordinador encargarse de que el personal que está involucrado en la consecución de los objetivos de la auditoría reciba orientación y supervisión adecuada para asegurar que el trabajo de auditoría sea realizado apropiadamente y los objetivos de la auditoría sean logrados.

La manera más eficaz de asegurar la calidad y acelerar el avance de la auditoría encomendada es ejercitando la supervisión apropiada desde el inicio de la planificación hasta la conclusión del trabajo de auditoría y el informe. La supervisión agrega un juicio maduro al trabajo realizado por personal menos experimentado.

Asignar y utilizar personal es importante para el satisfactorio logro de los objetivos. Debido a que las habilidades y los conocimientos varían entre los

auditores, las asignaciones de trabajo deben estar a la altura de las habilidades.

El Supervisor y el Coordinador deberán quedar satisfechos de que los miembros del personal entiendan claramente las tareas asignadas antes de comenzar el trabajo. El personal deberá ser informado no solamente de qué trabajo debe hacer y cómo tiene que proceder sino también de por qué debe realizarse el trabajo y qué es lo que se espera que el trabajo logre. Con el personal experimentado, el rol de los Coordinadores puede ser más general. Ellos pueden delinear el alcance del trabajo y dejar los detalles para los asistentes. Con un personal menos experimentado, el Coordinador puede tener que asegurarse de realizar muchos detalles y especificar al personal cómo llevar a cabo la recolección de datos específicos y técnicas de análisis.

La responsabilidad de la ejecución de la auditoría reside en el equipo o unidad de auditoría. Siendo responsable directo el Coordinador de la Auditoría, es él quien debe supervisar día a día el cumplimiento de los planes, presupuestos, programas y cronogramas y proponer al Supervisor los ajustes a los mismos, sugiriendo las adecuaciones en los recursos humanos y materiales.

El Supervisor y el Coordinador deberán controlar el cumplimiento de los programas, aprobar los ajustes a los mismos y requerir del Gerente las autorizaciones correspondientes.

Ambos deberán controlar la correcta ejecución de los programas revisando la preparación de los papeles de trabajo, asentando tal verificación en las carátulas de cada expediente, en los cuales se archivarán los papeles respectivos, como asimismo, en los papeles de trabajo verificados.

### **9.8.2 Objetivos del Control del Trabajo**

- Evaluar los desvíos a los criterios que se hayan detectado.
- Optimizar la coordinación y las relaciones humanas entre los integrantes del equipo interdisciplinario.
- Analizar permanentemente los avances del programa, solucionando las dificultades surgidas.
- Evaluar las situaciones relevantes que se hayan detectado.

- Asegurar que las evidencias obtenidas sean evaluadas por un profesional con criterio y experiencia suficiente, con el objeto de que los juicios que en definitiva se emitan sean razonables.

### **9.8.3 Técnicas de Control**

El control de los equipos de trabajo se realizará mediante:

#### **9.8.3.1 Control Cuantitativo**

Se controla el cumplimiento, en relación al tiempo de cada etapa y fase del trabajo. En la Planificación Global de Recursos y en el Programa de Auditoría se establecían fechas específicas de conclusión de determinadas tareas.

Para ello se comparará el avance:

- En horas realizadas en cada etapa, con las horas previstas.
- Del trabajo, con las fechas previstas para logros específicos.

El Coordinador quincenalmente o en las fechas previstas deberá completar el Formulario Control de Avance del Programa de Auditoría, en el que se detallará el total de horas previstas en cada etapa, el realizado y los desvíos.

Conjuntamente con esta información el Coordinador informará quincenalmente la distribución del tiempo de trabajo real de cada integrante del equipo de auditoría en cada actividad/subprograma/programa. Si los recursos fueran contratados por hora, deberá adjuntarse a dicha información los Formularios Partes Diarios de Asistencia correspondiente a la quincena considerada.

Al concluir cada etapa, el Coordinador deberá informar tal situación en el Informe de Avance del período correspondiente, comparándose las horas estimadas con las reales, indicando tal situación en el diagrama de avance de tareas (Barras horizontales o Diagrama de Gantt).

#### **9.8.3.2 Control Cualitativo**

El objetivo es controlar el avance y calidad de la labor desarrollada. Debe evaluarse periódicamente el cumplimiento de las normas de auditoría y el respaldo con que cuentan las observaciones que se formulan de acuerdo al programa de auditoría realizado.

Las revisiones de supervisión del trabajo de auditoría y del informe deberán ser oportunas y determinar:

- Si siguen los procedimientos establecidos en el programa de auditoría, a no ser que esté justificado y autorizado el desvío.
- Si el trabajo de auditoría ha sido realizado con debido cuidado profesional.
- Si los papeles de trabajo apoyan adecuadamente los hallazgos y conclusiones y si proveen datos suficientes para preparar el informe.
- Si se satisfacen los objetivos de auditoría.

Las revisiones de supervisión del trabajo realizado deberán ser documentadas en papeles de trabajo.

#### **9.8.3.3 Otras Técnicas**

Otras técnicas de control que se aplicarán serán:

- **Reuniones de Equipo:** Se realizarán reuniones en las fechas previstas, en las mismas intervendrán todos los integrantes de la unidad de auditoría que está trabajando en el ente auditado y tendrá por objeto informar el grado de avance del trabajo.

Cada integrante expondrá los hallazgos tentativos, para evaluar si corresponde modificar los programas de auditoría y obtener la aprobación de la modificación al alcance inicial de la misma.

El Coordinador confeccionará una minuta por cada reunión con los resultados obtenidos en ellas. En los casos que fuera necesario modificar el alcance del trabajo o hubiese que solicitar mayores recursos para alcanzar las fechas previstas, informará los resultados de la misma al supervisor.

- **Borrador del Informe Final por Etapa:** Se redactará un informe, a medida que se vaya concluyendo cada una de las etapas del trabajo de campo, en relación a cada hallazgo tentativo y sus conclusiones. De esta manera se podrá determinar anticipadamente si fuera necesario realizar trabajos adicionales para obtener mayor información.

#### **9.8.4 Análisis de Desvíos**

Las normas, técnicas y procedimientos de control informados tienen por finalidad detectar los desvíos que se produzcan oportunamente, con el objeto de evaluar los mismos en términos del impacto que producirán en el cumplimiento de los planes y objetivos de la auditoría. En el Formulario Control de Avance del Programa de Auditoría, el Coordinador informará al



Supervisor las causas, la justificación de las mismas y si es factible recuperar el atraso con los recursos existentes o si deberán realizarse ajustes cambiando la asignación de los mismos o reforzarse con nuevos recursos.

#### **9.8.5 Medidas Correctivas**

La supervisión del cumplimiento de las fechas previstas es fundamental puesto que determinan los hitos más importantes en cada fase y en los cuales un desvío puede afectar el proyecto total. En consecuencia, el Coordinador y el Supervisor deberán enfatizar la atención sobre estas fechas, para tomar las acciones correctivas en el momento oportuno.

El control cuantitativo del grado de avance puede indicarnos, en el caso de desviaciones en exceso del presupuesto de tiempo, la necesidad de tomar medidas correctivas tendientes a:

- Modificar el alcance del trabajo.
- Asignar más auditores para cumplir el trabajo en los plazos previstos.

La existencia de un proceso de retroalimentación (planificación - ejecución - control - reprogramación), permitirá decisiones oportunas y pertinentes de los hechos que se pretenden corregir.

El supervisor evaluará los desvíos y propondrá las medidas correctivas en un memo a la Directiva. Una vez aprobado por esta último, se deberán ajustar los planes, programas y cronogramas para que sean consistentes con las nuevas decisiones.

#### **9.8.6 Control del Resultado Final**

Es el control de calidad a que se somete el producto terminado antes de hacerlo público. El punto de control está en la etapa del borrador del informe final, en el cual se efectúa una evaluación de las evidencias reunidas, observaciones planteadas, recursos insumidos y recomendaciones sugeridas.

El Coordinador deberá preguntarse, reunido con su equipo de auditores, si están satisfechos con el resultado final que van a entregar y si hay todavía oportunidades de mejorarlo.

Se deberá evaluar la eficacia y eficiencia de la auditoría realizada, en términos del cumplimiento de los objetivos fijados y de los recursos utilizados, con respecto a los planificados.

Los resultados de la o las reuniones deberán volcarse en una minuta firmada por todos los participantes. Copia de la misma será remitida al Supervisor y Gerente.

### **9.9 Características de los Informes**

Se detallan en este punto los distintos tipos de informe a emitir por la coordinación de la Auditoría indicando para cada uno de ellos su objetivo, contenido, presentación y distribución.

Los informes de Auditoría de Gestión tienen características distintas del informe tradicional de Auditoría Contable. Las auditorías de Gestión cubren una amplia gama de metas y objetivos, como resultado de lo cual es necesario normalizar, en lo posible, la estructura de los mismos.

Otra importante característica de los Informes de Auditoría de Gestión es la ausencia en los mismos de cualquier opinión global respecto a los resultados de la auditoría o la actividad examinada. Excepto en muy raras

circunstancias en las que se hayan aceptado normas de rendimiento tan generales que representen una base indiscutible para llegar a una opinión sobre operaciones globales, debería esperarse que el informe de auditoría de gestión se limite únicamente a las observaciones de hallazgos referentes a las situaciones encontradas durante la auditoría.

### **9.9.1 Informe de Avance**

#### **9.9.1.1 Objetivo**

Es un informe de tipo administrativo que emite el coordinador con el objetivo de posibilitar una adecuada supervisión y efectuar oportunamente los ajustes que se estimen pertinentes.

Los informes de avance, en general, se emitirán comparando un plan o presupuesto con las tareas realizadas en el terreno. Inicialmente con el Presupuesto de Auditoría, a partir de la finalización de la etapa de Estudio Preliminar, con la Planificación Global de Recursos y desde la etapa de Medición de Rendimientos con el Programa de Auditoría. En términos generales el informe se emitirá teniendo en cuenta el último plan en vigencia.

### 9.9.1.2 Periodicidad

Los informes de avance se emitirán con periodicidad quincenal, aunque de acuerdo a cada caso la supervisión podrá ampliar o disminuir ese lapso. El segundo día hábil siguiente al vencimiento de la quincena vencerá el plazo para la presentación de este tipo de informe.

### 9.9.1.3 Contenido

- **Datos Fijos:** Indicarán organización, número de Informe, período considerado, Coordinador, etapa de auditoría y toda la información del género que surgirá del llenado del Formulario Modelo de Informe de Avance.
- **Información de Avance:** Los informes de avance contendrán a nivel de proyecto un detalle de las actividades programadas, el avance en la quincena o período estipulado y el avance total a la fecha a la cual está referido. Se utilizará en el cumplimiento de este punto diagramas de avance de tareas (Barras horizontales o Gantt).
- **Otra Información Relevante:** Se indicará a continuación cualquier otro dato o información considerada de interés por el Coordinador para el desarrollo de la auditoría.

#### **9.9.1.4 Presentación**

En la presentación se seguirán los lineamientos indicados en el Formulario Modelo de Informe de Avance.

#### **9.9.1.5 Distribución**

El destinatario de los informes de avance será en todos los casos el supervisor a cargo de la auditoría.

### **9.9.2 Informe de Diagnóstico General**

El coordinador, como conclusión de la etapa de Estudio General y en base a la información obtenida y documentada en la Ficha de la Organización, Cuestionario de Evaluación Global y a las Áreas Críticas detectadas deberá elaborar un Informe de Diagnóstico General.

#### **9.9.2.1 Objetivo**

El objetivo del mismo es brindar un breve resumen de las características de la organización y de las principales áreas y actividades que se consideran

críticas, a los efectos de encarar la profundización del análisis en las etapas siguientes y la reformulación de la Planificación Global de Recursos.

#### **9.9.2.2 Contenido**

- **Datos Fijos:** Nombre de la Organización, número de Informe, período considerado, Coordinador, etapa de auditoría y toda la información del género.
- **Objetivo:** Se indicarán los objetivos detallados en Formulario Objetivos de Auditoría, última versión.
- **Periodo Bajo Examen:** Se consignará el período bajo examen establecido en punto 9.7.2.1.2
- **Enfoque y Orientación del Examen:** Se extraerá del Formulario Planificación Global de Recursos.
- **Alcance:** Se extraerá del Formulario Planificación Global de Recursos
- **Información Específica:** El cuerpo del informe contendrá fundamentalmente información conceptual y conclusiones del análisis. Es

conveniente que los detalles analíticos se muestren como anexos. Como mínimo el informe deberá incluir como información específica:

- **Plan de acción y presupuesto:** Descripción del mecanismo de formulación, elevación, aprobación, ejecución y seguimiento. Análisis de los principales rubros de ingresos, egresos a la fecha del informe y revisión comparativa con años anteriores.

- **Análisis del negocio:** Se dará una idea global del negocio. Se explicitarán las actividades rentables y aquellas que requieren subsidios, ya sean internos o derivados de la Administración Central, siempre de acuerdo con la información disponible a la fecha del informe.

- **Áreas críticas:** Se extractarán del Formulario Áreas Críticas y se explicará su funcionamiento. Se sugerirá la profundización del análisis de las subáreas y actividades que se hayan detectado como críticas (con problemas actuales o potenciales).

- **Sistemas de Información Gerencial:** Se detallarán los sistemas de información gerencial de que dispone el ente. En particular interesa precisar si existe un sistema de información gerencial en base a datos contables y



extra contables que facilite la toma de decisiones de la alta gerencia y permita la auditoría interna y externa de la gestión empresarial.

- **Aspectos Positivos:** Se dejará expresa constancia de los aspectos positivos relevantes hallados hasta el momento.

- **Anexos y Cuadros:** Mostrarán la información de detalle, incluyendo tablas, gráficos y otra información del género. Los gráficos y tablas indicarán la fuente de la información, indicando Gerencia y nombre de la Organización. Si se tratara de publicaciones se incluirá volumen y fecha de publicación.

### **9.9.2.3 Presentación**

En la presentación se seguirán los mismos requerimientos generales del informe final, pero no incluirá informe ejecutivo alguno.

### **9.9.2.4 Distribución**

El informe tendrá por destinatario principal el Gerente del Área y el Supervisor de la Auditoría.

### **9.9.3 Informe Final**

Como resultado de las tareas de auditoría de gestión se emitirán al finalizar la misma dos informes: uno sintético o ejecutivo y otro con mayor grado de desagregación denominado extenso.

#### **9.9.3.1 Informe Extenso**

##### **9.9.3.1.1 Objetivo**

Dar cuenta detallada de los resultados obtenidos en las tareas de auditoría planificadas.

##### **9.9.3.1.2 Contenido**

- **Propósito:** Describe por qué se efectuó la auditoría y se obtiene de la última versión del Programa de Auditoría.
- **Alcance:** Se señalará con precisión el ámbito sometido a la evaluación (toda la organización, un área, una actividad, un contrato, etc.) y la muestra analizada. Se consignarán además las razones que hayan podido impedir

una plena y libre realización de la tarea. Se indicará asimismo el tipo de información utilizada (contable, extracontable, estadística, proyectada, etc.)

- **Metodología:** Se efectuará una descripción general de la metodología utilizada para realizar el examen.

- **Antecedentes:** En esta sección se describe el ente, organización, proyecto o actividad auditada. Deberá limitarse únicamente a la información necesaria para comprender los hallazgos y recomendaciones presentados en el informe.

- **Información Específica:** Deben dejarse establecidos los hechos y circunstancias que caracterizan la situación en estudio (hallazgos) y sus aspectos positivos y negativos, latentes y evidentes.

Esta sección contendrá fundamentalmente información conceptual y conclusiones del análisis. Es conveniente que los detalles analíticos se muestren como anexos. Como mínimo el informe deberá incluir como información específica:

- **Plan de acción y presupuesto:** Análisis de los principales rubros de

recursos y gastos a la fecha del informe y comparativo con años anteriores. Cuantificación de metas y objetivos incluidos en el Plan de Acción.

- **Análisis del negocio:** Por excepción, si hay modificaciones relevantes al informe general.

- **Áreas críticas seleccionadas:** Se extractarán del Formulario Áreas Críticas y se explicará su funcionamiento, problemas detectados, los problemas comprobables, la evidencia recolectada, pruebas desarrolladas, comentarios resultantes y conclusiones alcanzadas. En el análisis realizado se utilizarán los indicadores cuantitativos y cualitativos.

- **Sistemas de información gerencial:** Se detallarán los sistemas de información gerencial de que dispone el ente y se evaluará su funcionamiento.

- **Indicadores de rendimiento:** En caso de existir un sistema de información gerencial, se requiere analizar la confiabilidad y oportunidad de los datos de base, así como también los indicadores seleccionados. En el informe se consignará el resultado de los indicadores de rendimiento de las áreas críticas. En caso contrario, el equipo incluirá un conjunto de indicadores de las áreas críticas. Se informará la opinión del ente auditado respecto a los

indicadores utilizados, en el caso de no compartir la inclusión de determinados ratios.

- **Hallazgos, Conclusiones y Recomendaciones:** Se obtendrá la información del Formulario Desarrollo de Hallazgos. Se indicará para cada hallazgo la condición, criterio, causa, efecto o conclusión y la recomendación que resulta del hallazgo.

La conclusión es el resultado obtenido como consecuencia del análisis de cada hallazgo específico. El informe deberá contener conclusiones cuando los objetivos de auditoría lo requieren. Las conclusiones deberán formularse explícitamente y no dejar que sean deducidas por los lectores.

Las recomendaciones son medidas que a juicio del grupo de auditoría permitirán al ente lograr más eficaz, económica y eficientemente sus objetivos, solucionando sus actuales problemas, previendo otros y aprovechando al máximo las posibilidades que el medio externo y sus propios recursos le ofrecen.

La recomendación puede significar la necesidad de una acción o sugerir una mayor profundización del análisis.

- **Punto de Vista de la Entidad Auditada:** Se incorporará una sucinta opinión de la entidad auditada (Ver Formulario Desarrollo de Hallazgos y minutas de reuniones).

- **Anexos:** A continuación del cuerpo del informe se incluirán antecedentes más detallados del estudio, cuadros estadísticos y gráficos que ayuden a clarificar y dar mayor información.

La información en formatos de gráficos o tablas contará con citas de la fuente de información. En caso de tratarse de una publicación ó informe periódico se citará el volumen y la fecha de publicación. La tabla o gráfico deberá ser explicada en sus aspectos significativos.

#### **9.9.3.1.3 Presentación**

El informe se iniciará con una carátula que indique el título del informe, ente auditado, período bajo examen y el nombre y función de cada uno de los integrantes del equipo auditor.

El informe final, en su versión definitiva se presentará por duplicado, con hojas numeradas y adecuadamente anillado. La presentación de cada informe se acompañará con una versión en Cd escrito en procesador de

texto Word. Contendrá además un índice con detalle de las secciones principales y de los anexos, con los correspondientes números de páginas.

El informe se cerrará con la firma y sello del Coordinador.

#### **9.9.3.1.4 Distribución**

El informe tendrá por destinatario principal el Jefe del Área y el Supervisor de la auditoría. Previo a la aprobación de aquellos, si lo indicaran expresamente, se preparará una copia para el máximo responsable de la organización auditada.

#### **9.9.3.2 Informe Ejecutivo**

##### **9.9.3.2.1 Objetivo**

El informe ejecutivo representa una síntesis de los principales resultados de la auditoría. Este sumario debe contener sólo los puntos básicos del informe extenso.

### 9.9.3.2.2 Contenido

- **Propósito, Alcance y Metodología:** Esta sección describirá por qué se efectuó la auditoría, el alcance de las actividades revisadas y una descripción general de la metodología utilizada para realizar el examen.
- **Antecedentes:** En esta sección se describe la organización auditada. Deberá limitarse únicamente a la información necesaria para comprender los hallazgos y recomendaciones presentados en el informe.
- **Hallazgos, Conclusiones y Recomendaciones:** Se obtendrá la información del Formulario Desarrollo de Hallazgos. Se indicará para cada hallazgo la condición, criterio, causa, efecto o conclusión y la recomendación que resulta del hallazgo.

La conclusión es el resultado obtenido como consecuencia del análisis de cada hallazgo específico. El informe deberá contener conclusiones cuando los objetivos de auditoría lo requieren. Las conclusiones deberán formularse explícitamente y no dejar que sean deducidas por los lectores. La recomendación puede significar la necesidad de una acción o sugerir una mayor profundización del análisis.



- **Punto de Vista de la Entidad Auditada:** Se incorporará una breve opinión de la entidad auditada (Ver Formulario Desarrollo de Hallazgos y Minutas de Reuniones).
- **Anexos:** Se recomienda que este informe no contenga anexos.

#### **9.9.3.2.3 Presentación**

Este informe no deberá superar las cinco páginas.

En la presentación se seguirán los mismos requerimientos generales del informe extenso.

#### **9.9.3.2.4 Distribución**

El informe tendrá por destinatario principal el Jefe del Área y el Supervisor de la Auditoría. Luego de aprobados por éstos se preparará una copia para el máximo responsable de la organización auditada.

### **9.10 Seguimiento**

Dentro de los tres meses de emitido el informe el Jefe del Área deberá verificar:

- Si los responsables directos de las áreas de los entes auditados, sobre los cuales se emitieron recomendaciones, han tomado conocimiento de las mismas.

- De ser así, verificará si se tomaron en cuenta las medidas para implementar las recomendaciones. En caso contrario, se solicitará a los responsables directos y al superior inmediato que informe los motivos para que ello no ocurriera.

El Jefe del Área, mediante nota, informará tal situación a las máximas autoridades del ente auditado, junto con las explicaciones brindadas por el responsable directo y su superior inmediato.

### **9.11 Papeles de Trabajo**

Los papeles de trabajo son el nexo entre el trabajo de campo y el informe de auditoría y deberán contener la evidencia para apoyar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe.

**Ver Apéndice G: Formularios Propuestos.**

En términos generales, los papeles de trabajo deberán:

- Contener el programa de auditoría original y las sucesivas modificaciones al mismo. Contener índices y referencias cruzadas relacionados con el programa de auditoría.
- Ser fechados y firmados por quien los prepara.
- Ser revisados por el Coordinador (esa revisión deberá estar también documentada en los papeles de trabajo)
- Ser completos y precisos para que sirvan de apoyo a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones y para permitir demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado.

- Ser comprensibles sin explicaciones orales. Deben ser también completos y no obstante, concisos. Cualquiera que los use debe poder rápidamente determinar su propósito, fuentes de datos, la naturaleza, el alcance del trabajo realizado y las conclusiones de quien los preparó. Si bien la brevedad es importante, la claridad y la necesidad de que los papeles de trabajo sean completos no deberán ser sacrificadas, simplemente para ahorrar tiempo o papel.
- Ser tan legibles y limpios como sea posible. De otro modo los papeles de trabajo pueden perder su valor como evidencia.
- Estar limitados a los asuntos que sean significativos y relevantes para los objetivos de la tarea.
- Contener expresión clara del propósito de los mismos, para asegurar que la información acumulada esté apropiadamente relacionada con los objetivos e informes de auditoría.

#### **9.11.1 Período de Almacenamiento**

Los informes emitidos, papeles de trabajo y documentación de respaldo se conservarán por el plazo que fijen las normas legales y/o profesionales.

### **9.11.2 Acceso**

Sólo las personas autorizadas por el Supervisor de Auditoría de la organización auditada tendrán acceso a los papeles de trabajo. Los documentos correspondientes a la auditoría vigente, serán accesibles al personal del equipo de auditoría.

### **9.11.3 Contenido**

Las planillas analíticas y sintéticas, cuestionarios y guías de auditorías realizadas manualmente o a través de computadoras, formarán parte de los papeles de trabajo, debiendo indicarse en las mismas siempre los siguientes datos básicos:

- En el encabezado de cada hoja:

- Identificación del Equipo Auditor
- Organización Auditada
- Auditoría de Gestión y Periodo Cubierto
- Título o Propósito de la Planilla

- Referencia o Número de la Planilla (Ángulo Superior derecho)

Además, en el encabezado de la primera hoja:

- Programa
- Subprograma
- Actividad

Al final de la última hoja firma y aclaración de quienes realizaron, supervisaron y aprobaron el papel de trabajo y las fechas respectivas.

Si algún miembro del equipo modifica total o parcialmente algún papel ya confeccionado, deberá dejar constancia con su firma y fecha de tal modificación.

Todos los papeles de trabajo deberán contener como mínimo:

- Objetivo detallado del mismo y/o la referencia al paso del programa de auditoría.
- Concepto o descripción del tema específico que se está auditando.
- Descripción del trabajo realizado y sus resultados.

- Observaciones:
  - Cada paso del trabajo hecho debe ordenarse según la secuencia que corresponda.
  - Para el ordenamiento se utilizará numeración arábica. La indicación del trabajo hecho deberá ser concisa y clara, detallando al máximo los procedimientos de auditoría aplicados, aún aquéllos que puedan parecer elementales e innecesarios.
  - Al margen derecho de cada explicación del trabajo hecho, se dejarán dos columnas libres para observaciones del encargado de trabajo, coordinador; supervisor y/o gerente.
  - Las observaciones deben ser claras y concretas.
  - Cada observación estará fundada en por lo menos un ejemplo práctico, para sustentar los comentarios contenidos en los informes,
  - Los rumores no tienen cabida en nuestros papeles de trabajo; salvo que sean indicativos de una situación de malestar existente en la organización; haya sido el fundamento de trabajo extraordinario realizado; en opinión del encargado, debería dar lugar a trabajo adicional, en nuestro próximo examen.
  - En todos los casos de anotaciones de observaciones, se dejarán dos columnas a la derecha de las mismas. Estas son necesarias

para que el encargado del trabajo, coordinador y/o supervisor anoten sus comentarios y destino dado a las observaciones.

- Los ayudantes anotarán sus observaciones en todos los casos en las planillas correspondientes a cada tema parcial analizado. Si se trata de observaciones sobre procedimientos que afecten a varios temas analizados, las anotarán en una planilla especial que se colocará a continuación de la planilla resumen del tema completo analizado.
- El encargado del trabajo deberá anotar su opinión al margen de cada observación de los ayudantes. A las que considere importantes las anotará en la sección de las que requieren la atención del coordinador y/o supervisor y las referenciará con las de los ayudantes.
- En todos los casos de anotaciones de observaciones, se dejarán dos columnas a la derecha de las mismas. Estas son necesarias para que el encargado del trabajo, coordinador y/o supervisor anoten sus comentarios y destino dado a las observaciones.
- Los ayudantes anotarán sus observaciones en todos los casos en las planillas correspondientes a cada tema parcial analizado. Si se trata de observaciones sobre procedimientos que afecten a varios temas analizados, las anotarán en una planilla especial que se



colocará a continuación de la planilla resumen del tema completo analizado.

- El encargado del trabajo deberá anotar su opinión al margen de cada observación de los ayudantes. A las que considere importantes las anotará en la sección de las que requieren la atención del coordinador y/o supervisor y las referenciará con las de los ayudantes.
  
- Fuente de documentación utilizada. Debe indicarse claramente el origen de los datos (registro desde el cual se preparó la planilla o cargo del empleado que proporcionó la información, cuenta del Mayor o referencia a los libros, del asiento original, número de comprobante, etc. u opiniones o información suministrada por parte del ente auditado, bibliografía técnica, etc.).

En el caso de que las planillas fueran preparadas por personal del ente auditado, deberá indicarse en el papel de trabajo “preparado por el cliente” (PPC)

- Referencias cruzadas apropiadas con otras planillas pertinentes.
  
- Fecha del día de su terminación (en la última foja).