



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

PARTE N° III

AUDITORIA OPERACIONAL O DE GESTION

PROYECTO BID/CGR

MANAGUA – NICARAGUA
AGOSTO, 2009

INDICE

Capítulo VIII

Visión general de la Auditoría Operacional o de Gestión	1
1. Concepto de Auditoría Operacional o de Gestión	3
1.1 Conceptos eficacia, economía y eficiencia	3
1.2 Hallazgo de Auditoría Operacional o de Gestión	9
2. Importancia de la auditoría Operacional o de Gestión	9
2.1 Utilidad o beneficio de la auditoría Operacional o de Gestión	10
2.2 Diferencias básicas entre Auditoría Financiera y Auditorías Operacional o de Gestión	11
3. Objetivos de la Auditoría Operacional o de Gestión	14
3.1 Objetivo de auditoría de eficiencia	15
3.2 Objetivo de auditoría de eficacia	15
3.3 Objetivos de auditoría de economía	15
3.4 Alcance	15
4. Proceso de Auditoría Operacional o de Gestión	16
4.1 Nomas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua	18
4.2 Técnicas de Auditoría Operacional o de Gestión	19
4.3 Procedimientos de Auditoría Operacional o de Gestión	19

Capítulo IX

Fase I. Planeación de Auditoría Operacional o de Gestión	20
1. Planificación Previa	21
1.1 Resumen de Plan inicial	22
1.2 Designación del equipo de auditoría	22
1.3 Presupuesto de la auditoría	23
2. Fase I Estudio Preliminar	23
2.1 Recopilación de información	23
2.2 Características de la Fase I de Estudio Preliminar	25
2.3 Procedimientos generales para el desarrollo de la Fase I Estudio Preliminar	25
3. Fase II Comprensión de la Entidad	27
3.1 Actividades mínimas para comprender la entidad	27
3.2 Evaluación del Sistema de Control Interno y de Gestión	30
3.3 Análisis del Control Interno	32
4. Fase III Selección de áreas críticas	35
4.1 Justificación de la selección de áreas críticas	35
4.2 Procedimientos para seleccionar áreas críticas	36
4.3 Informe diagnóstico general	37
4.4 Determinación del alcance	38
4.5 Control Interno operacional	40

Capítulo X

Fase IV. Examen detallado de áreas críticas 41

1. Actividades que comprende el examen detallado de áreas críticas	42
2. Conocimiento de áreas críticas	43
3. Evaluación del sistema de control interno y de gestión	44
4. Programa de auditoría	44
4.1 Objetivo	45
4.2 Alcance	45
4.3 Técnicas de Auditoría	45
4.4 Procedimientos de auditoría	47
5. Medición del rendimiento	52
5.1 Componentes de un indicador	52
5.2 Tipos de indicadores de rendimiento	53
5.3 Criterios para identificar y seleccionar indicadores	56
5.4 Criterios para determinar la calidad del sistema de medición	57
5.5 Análisis y evidencias	61
6. Papeles de Trabajo	63

Capítulo XI

Fase V. Informe de Auditoría Operacional o de Gestión 67

1. Aspectos básicos del informe	68
2. Contenido del informe	68
2.1 Síntesis o informe	70
2.2 Objetivos específicos	70
2.3 Alcance del trabajo	70
2.4 Metodología de la auditoría	70
2.5 Resultados de la auditoría (Hallazgos)	71
2.6 Anexos	71

Anexos

Modelos de procedimientos y programas 72

1. Matriz de Problema	73
2. Modelo de tabulación de factores críticos	74
3. Cuestionarios de Auditoría de Eficiencia	75
4. Cuestionarios de Auditoría de Eficacia	83
5. Programas de auditoría	91
6. Modelo de cédula sumaria	100
7. Modelo de informe diagnóstico	101

CAPITULO VIII

VISION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL O DE GESTION

CAPITULO VIII

VISION GENERAL DE AUDITORIA OPERACIONAL O DE GESTION

Los funcionarios públicos tienen la responsabilidad de asignar los recursos con eficiencia, economía y eficacia a fin de lograr los propósitos para los cuales se suministraron estos recursos. Esta responsabilidad comprende a todos los recursos, ya sea confiados a los funcionarios públicos por los propios electores o por otros niveles de gobierno.

Los funcionarios públicos son responsables ante el público y ante otros niveles y ramas de gobierno por los recursos suministrados para financiar programas y servicios gubernamentales a su cargo. En consecuencia, están obligados a presentar informes apropiados a quienes deben rendir cuentas de su gestión.

Los funcionarios públicos son responsables de establecer y de mantener un sistema eficaz de control interno para garantizar que se alcancen metas y objetivos apropiados, que se salvaguarden los recursos, que se cumplan las leyes y los reglamentos aplicables y que se obtenga, conserve y revele razonablemente información confiable.

Los funcionarios públicos son responsables de observar las leyes y reglamentos aplicables. Esta responsabilidad implica determinar las disposiciones legales que deban cumplir las entidades públicas y sus funcionarios e implantar sistemas para facilitar el cumplimiento de esas disposiciones.

El marco de auditoría gubernamental en Nicaragua, contenido en la Constitución Política (Artículo 155), señala como atribución de la Contraloría General de la República el examen y evaluación de la gestión administrativa y financiera de los entes públicos, los subvencionados por el Estado y las empresas públicas o privadas con participación de capital público. Este marco presenta un amplio horizonte orientado hacia la realización de **auditorías integrales**, con enfoques tan trascendentes y útiles como los promovidos en los países anglosajones, en donde la administración y el control descansan en el criterio de **responsabilidad pública por resultados de la gestión** (accountability). En este proceso la auditoría operacional tiene un lugar primordial.

Por otra parte la Ley orgánica de la Contraloría General de la República en su artículo 9 numeral 1 faculta a este Órgano Superior de Control la realización de Auditorías Operacionales y/o de Gestión como uno de los diferentes tipos de auditoría que puede realizar para ejercer su labor fiscalizadora.

1. Concepto de Auditoría Operacional

La auditoría Operacional consiste en el examen de la economía, eficiencia y/o eficacia ("Las tres E") de la entidad, programa o área en particular. Una auditoría operativa determinada puede tener por objetivo examinar uno o varios de estos tres aspectos, incluyendo la evaluación de conformidad a las leyes y reglamentos vigentes relacionados con el objetivo de la auditoría.

Auditoría de Gestión: Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de emitir una opinión acerca del logro de los objetivos previstos y la utilización de los recursos públicos en forma eficaz, económica y eficiente, con equidad y ética, así como la fidelidad con que los funcionarios responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

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.

De la anterior definición se desprende que el desarrollo de una auditoría operacional o de gestión implica diagnosticar sobre las operaciones o actividades que se examinan y evalúan, en qué medida se alcanzan las metas propuestas (eficacia), con qué nivel de costo (economía) y con qué grado de eficiencia.

Una vez establecido el diagnóstico sobre la eficacia, economía y eficiencia, la auditoría operacional permite determinar las causas de los hallazgos que estén afectando dichos criterios y consecuentemente, formular las recomendaciones a la gerencia pública o a la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, respecto a las acciones que se deben tomar para mejorar en el futuro el logro de las metas, el costo invertido para lograrlas y finalmente la eficiencia con que se están realizando.

1.1 Conceptos de eficiencia, eficacia y economía

Los conceptos de Eficacia, Eficiencia y Economía están indisolublemente asociados a esta clase de auditoría.

Uno de los objetivos primordiales de la auditoría moderna es la evaluación de las operaciones para determinar y aumentar su grado de eficacia, economía y eficiencia; criterios estos conocidos en la ciencia administrativa como las tres "Es" de la Gerencia.

Tales criterios son los que maneja la auditoría operacional, pero con un alcance que trasciende los propósitos de la tradicional auditoría financiera. Es conveniente por tanto, que el auditor gubernamental y los servidores públicos que realizan labor de auditoría tengan claro el significado de los términos eficacia, economía y eficiencia.

1.1.1 Eficacia

Se entiende por eficacia el grado de cumplimiento de una meta, la que puede estar expresada en términos de cantidad, calidad, tiempo, costo, etc. Es fundamental por lo tanto que la organización cuente con una planificación detallada, con sistemas de información e instrumentos que permitan conocer en forma confiable y oportuna la situación en un momento determinado y los desvíos respecto a las metas proyectadas. Si esto no existe, difícilmente podrá medirse la eficacia.

En una concepción elemental y clara la efectividad, también denominada eficacia, consiste en **lograr o alcanzar los objetivos propuestos, las metas programadas, o los resultados deseados**. De tal forma que una actividad, una operación, un proyecto, un programa o una gestión, según sea el grado de alcance que se le dé, serán efectivos en la medida en que los propósitos, metas o resultados sean obtenidos, alcanzados o logrados.

La eficacia es la esencia de la gerencia pública, pues su misión es conducir el ente hacia el logro de los objetivos, metas y resultados deseados. Las organizaciones, organismos o empresas, existen para cumplir con unos objetivos; por principio no puede concebirse ningún ente público que carezca de finalidades o propósitos, pues no tendría justificación su existencia.

Los objetivos estratégicos de una institución gubernamental generalmente están señalados en la disposición legal que la crea u ordena su creación y las metas periódicas en los planes y programas de la entidad. El logro de los objetivos estratégicos es una responsabilidad del titular de la entidad, para lo cual se apoya en el control interno operacional, siendo necesario desarrollar dichos objetivos o misión primordial de la organización, fijando metas o resultados periódicos a alcanzar, los cuales podrán ser mensurables o cualitativos.

La eficacia mide el logro de las metas y podemos distinguir los siguientes tipos de metas:

a) Metas Mensurables

Las metas mensurables son aquellas que se pueden cuantificar fácilmente y que se deben lograr en un periodo de tiempo dado, como por ejemplo: cantidad de manifiestos o pólizas de aduana a tramitar, cantidad de pacientes a atender, cantidad de cartas a escribir, cantidad de cursos a dictar, cantidad de ventas, cantidad de producción, etc.

Este tipo de metas debe estar claramente señalado en la programación de operaciones de cada año o en su defecto en los presupuestos programáticos de cada entidad pública o en otros documentos que en el proceso de auditoría operacional deberán ser identificados por el auditor.

En los sistemas integrados de administración y control como es el caso del SIGFA en Nicaragua para las entidades del Gobierno Central, las metas deben estar claramente señaladas en el presupuesto programático de cada entidad pública, lo cual constituye parte primordial del sistema o subsistema de presupuesto.

b) Metas Cualitativas

Son metas difíciles de cuantificar que generalmente están influenciadas por un alto grado de subjetividad, como por ejemplo: mejorar la atención a los pacientes, mejorar la calidad de la capacitación, mejorar la atención al público, mejorar el servicio a los clientes, mejorar la calidad de la producción, etc.

Este tipo de metas corresponde a los objetivos estratégicos o globales de los diferentes programas que pueden desarrollar una institución y su medición y evolución presenta mayor dificultad que en el caso de las metas cuantitativas.

Al igual que respecto a las metas cuantitativas, las metas cualitativas deben ser identificadas por el auditor para poder determinar tanto los estándares de desempeño o criterios de medición como las técnicas que utilizará en el proceso de evaluación de su eficacia. Finalmente el propósito ideal es traducir a términos cuantitativos las metas cualitativas. En general la eficacia en auditoría operacional se expresa en términos cuantitativos de unidades físicas.

En un sistema como el SIGFA, la contabilidad gubernamental integrada debe contribuir oportunamente con información derivada del proceso de medición de los resultados en términos de unidades físicas.

1.1.2 Economicidad o Economía

Desde el punto de vista de la auditoría operacional, la economicidad o economía en el desarrollo de las operaciones es **lograr el costo mínimo posible**, o sea gastar solamente lo razonablemente necesario o prudente para alcanzar un objetivo, una meta o un resultado deseado.

En términos pragmáticos lo más económico es no gastar ningún dinero, pero el no gastar impide alcanzar los objetivos o las metas deseadas para la organización o institución, por lo tanto la economía debe visualizarse en función de dichos objetivos o metas.

El concepto de economía evalúa si los resultados se están obteniendo a los costos alternativos más bajos posibles. Está referido a los términos y condiciones bajo los cuales los entes «adquieren» recursos humanos y materiales. Una operación económica requiere que esos recursos sean obtenibles en la cantidad y calidad adecuada, de manera oportuna y al más bajo costo.

El sistema de contabilidad es el medio de que se valen las entidades para poder medir los costos invertidos en la obtención de las metas, objetivos o resultados deseados.

También, un sistema integrado de administración financiera y control o auditoría como el SIGFA, tiene como piedra angular el Sistema de Contabilidad Gubernamental. Esta debe estar en capacidad de suministrar información razonable y oportuna de los costos invertidos en el logro de los objetivos, metas o resultados deseados o en el proceso para lograrlos.

La economía de las operaciones o actividades de las entidades públicas se expresa en términos monetarios.

1.1.3 Eficiencia

La eficiencia es el criterio integral que maneja la auditoría operacional, pues relaciona la productividad de las operaciones o actividades, con un estándar de desempeño o con una medida o criterio de comparación.

Se refiere a la relación entre los bienes o servicios producidos y los recursos utilizados para producirlos. Una operación eficiente produce el máximo de «producto» para una cantidad dada de «insumos» o requiere del mínimo de «insumos» para una calidad y cantidad de «producto» determinada. El objetivo es incrementar la productividad.

Con gran razón algunos autores señalan a la auditoría operacional como sinónimo de auditoría de eficiencia, pues es claro que ésta involucra además los conceptos de eficacia y economía.

No obstante, para la aplicación pragmática, en auditoría operacional se manejan en forma independiente los criterios de eficacia, economía y eficiencia. La eficiencia se expresa normalmente en términos porcentuales (relativos).

La eficiencia relaciona los siguientes términos:

a) **Productividad y Rentabilidad**

Por productividad se entiende la relación entre el monto de los bienes o servicios producidos y el monto de los recursos utilizados en su producción. La rentabilidad es la capacidad que tienen los capitales propios o ajenos invertidos en una empresa o entidad, de generar una renta o utilidad a favor de las mismas.

En el sector público puede establecerse una rentabilidad que estaría dada por el grado de capacidad de cada entidad pública para retribuir en servicios los tributos o impuestos, cualquiera que sea su forma, que pagan los contribuyentes.

Esta concepción se deriva de la teoría del **valor a cambio de dinero (Value for Money)**. Esta teoría trata de dar respuesta, a la pregunta: ¿Qué reciben los contribuyentes por los impuestos que pagan?

b) **Estándares de Desempeño o Medidas de Comparación**

Otros de los elementos requeridos por la auditoría operacional en materia de eficiencia es la necesidad de identificar o establecer estándares de desempeño o medidas de comparación, contra los cuales confrontar la relación entre las metas logradas (eficacia o efectividad) y los costos invertidos para lograrlas (economía o economicidad).

Estos estándares o medidas pueden ser los **índices planeados** para una entidad, que son aquellos previamente determinados por la misma o por el gobierno y que deben lograrse en el futuro. También pueden ser los **índices históricos** o sea aquellos establecidos por la entidad o por los auditores, sobre la base de hechos sucedidos en el pasado, por lo menos durante los tres últimos años.

El auge que en las últimas décadas ha tenido el interés de la administración pública, no solo en los países desarrollados sino también en los países latinoamericanos, de controlar el rendimiento de la producción de bienes o servicios o de ejercer un control de la gestión pública, ha conllevado a adopción y adaptación de la tecnología utilizada en el Sector Privado para la determinación o establecimiento de índices, estándares o indicadores de desempeño. El auditor gubernamental debe estar familiarizado con dicha tecnología, para poder participar con éxito en equipos, tanto de auditoría operacional o de gestión como de auditorías integrales.

En auditoría operacional se han adoptado índices o estándares para la evaluación de la eficiencia, como por ejemplo:

- De producción de bienes o servicios;
- De trabajo realizado en un periodo de tiempo;
- De costo por unidad de bien o servicio producido.

a) Índice o Estándar de Producción de Bienes o Servicios

El Índice o Estándar de Producción de Bienes o Servicios está dado por la cantidad de bienes o servicios que se deben producir en un periodo de tiempo determinado.

Por ejemplo: 4 pasaportes expedidos en una hora / hombre (4 Pasaportes), sería el Índice Planeado de Producción (expedición de Pasaportes en una hora) o Estándar de Desempeño relativo a la Producción que se debe obtener en la operación de expedir pasaportes en una hora. Para establecer la Eficiencia de una operación, cuando se utiliza este índice, la fórmula es la siguiente:

$$\text{EFICIENCIA} = \frac{\text{Índice Actual}}{\text{Estándar de Desempeño}} \times 100$$

b) Índice o Estándar de Trabajo Realizado en un Periodo de Tiempo

Este índice está dado por la cantidad de tiempo que se debe invertir para producir una unidad de bienes o servicios. Por ejemplo: 15 minutos en la expedición de un pasaporte (15minutos/Pasaporte Expedido) sería el Índice Planeado de Tiempo o Estándar de Desempeño relativo al Tiempo que se debe invertir o insumir en el proceso de la operación de expedir un pasaporte. Para establecer la Eficiencia de una operación, cuando se utiliza este índice, la fórmula es la siguiente:

$$\text{EFICIENCIA} = \frac{\text{Tiempo Trabajado}}{\text{Tiempo Disponible}} \times 100$$

El Tiempo Trabajado es la cantidad de minutos insumidos en el proceso de expedir pasaportes en una hora, que resulta de multiplicar el Estándar de Desempeño por la cantidad de pasaportes expedidos en la realidad en una hora. El Tiempo Disponible sería de 60 minutos, pues se ha tomado como una hora como tiempo en el cual se han expedido determinada cantidad de pasaportes.

c) Índice o Estándar de Costo por Unidad Producida

El Índice o Estándar de Costo por Unidad de Bienes o Servicios Producida está dado por la cantidad en dinero, de los insumos que se deben invertir para producir una unidad de bienes o servicios. Por ejemplo: C\$ 20.00 por expedición de un pasaporte (20 Córdobas / pasaporte Expedido) sería el Índice Planeado de Costo o Estándar de Desempeño relativo al costo que se debe insumir, invertir o gastar en el proceso de la operación de expedir un pasaporte. Para establecer la Eficiencia de una operación, cuando se utiliza este índice, la fórmula es la siguiente:

$$\text{EFICIENCIA} = \frac{\text{Estándar de Desempeño}}{\text{Índice Actual}} \times 100$$

1.2 Hallazgo de Auditoría Operacional

El enfoque inicial de una auditoría operacional está dirigido a identificar las operaciones o actividades inefectivas, antieconómicas o ineficientes. Encontrarlas constituye el Hallazgo de Auditoría Operacional que se puede definir como la operación o actividad que está afectada negativamente o lesionada en la eficacia, economía o eficiencia.

Área crítica o débil

Es el área que presenta deficiencias de control interno contable, financiero u operacional. En un área crítica se supone que todas las operaciones o actividades que allí se realizan, son posibles hallazgos de auditoría operacional es decir, estarán afectadas negativamente en su efectividad o eficacia, economía y eficiencia. En caso de que sean varias las áreas de una entidad que hayan sido identificadas como críticas o débiles, los esfuerzos de auditoría deben orientarse hacia las más importantes de la organización.

2. Importancia de la Auditoría Operacional

La evaluación de la gestión administrativa y financiera va más allá del examen de la regularidad del gasto público. La evaluación de la gestión de cualquiera de los entes o empresas señaladas por la Constitución, necesariamente implica determinar con qué grado de efectividad se han obtenido las metas o resultados programados, con qué economía de recursos se han alcanzado dichos resultados y cuál es su nivel de eficiencia, que son los criterios fundamentales que maneja la auditoría operacional y que constituyen la base para realización de auditorías con un enfoque integral, como medio técnico para la auditoría de gestión de los entes públicos.

De otra parte, la Ley Orgánica de la Contraloría Art. 6º, párrafo segundo señala que “al llevar a cabo la auditoría de las operaciones o actividades de las entidades, organismos y servidores sujetos a su competencia, la Contraloría General de la República se pronunciará sobre los aspectos de legalidad, veracidad, corrección y transparencia, sobre la eficiencia y economía en el empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos, ambientales y sobre la efectividad de los resultados y el impacto de la gestión institucional.”

2.1 Utilidad o beneficio de la auditoría operacional o de gestión

La auditoría operacional o de gestión, puede entenderse y practicarse de una manera específica pero interrelacionada, para cada uno de los tres criterios fundamentales ya explicados. Para el mayor rendimiento de una auditoría operacional la evaluación debe efectuarse de manera secuencial. Se debe iniciar por la comprobación y análisis de la eficacia o efectividad, para continuar con la economía y terminar comprobando y evaluando la eficiencia. A continuación nos referiremos por separado a la auditoría de eficacia, a la auditoría de economía y a la auditoría de eficiencia, así como a la utilidad o beneficios que se derivan de su aplicación o práctica.

2.1.1 Beneficios de la auditoría operacional de eficacia o efectividad

La Auditoría Operacional de Eficacia es el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad cualquiera, para determinar en qué medida se han alcanzado las metas u objetivos y formular recomendaciones para mejorar. En su mayor alcance, es decir cuando se practica como base de una auditoría con un enfoque integral, la auditoría operacional de eficacia proporciona a las autoridades jerárquicas de Gobierno nacional, regional o municipal y a la Asamblea Nacional una evaluación, con criterio independiente, de la manera como el titular de la entidad (Gerente, Director, Ministro, Alcalde), ha cumplido su gestión al administrar los programas trazados para alcanzar las metas o resultados deseados. Al interior de la respectiva entidad pública auditada, proporciona al titular de la entidad (Gerente, Director, Ministro, Alcalde), también con criterio independiente, una evaluación de la manera como el desarrollo de las operaciones o actividades se encamina o se encaminó hacia el logro de los resultados deseados o metas propuestas y le recomienda las medidas correctivas o de mejora.

2.1.2 Beneficios de la Auditoría Operacional de Economía o Economicidad

La auditoría operacional de economía es el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad o empresa pública, para determinar el nivel de los recursos invertidos y formular recomendaciones razonables para reducir los costos.

Igualmente, en su alcance más amplio, la auditoría operacional de economía proporciona a las autoridades jerárquicas de Gobierno y a la Asamblea Nacional, una evaluación, con criterio independiente, sobre la manera económica como el titular de la entidad ha alcanzado las metas propuestas. Para la Gerencia Pública o titular de la entidad le proporciona una evaluación sobre los costos invertidos en las operaciones o actividades y le formula recomendaciones para reducir costos.

2.1.3 Beneficios de la Auditoría Operacional de Eficiencia

La auditoría operacional de eficiencia es el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad para determinar la relación entre la productividad y un estándar de desempeño y formular recomendaciones para alcanzar un nivel óptimo de eficiencia. Esta auditoría proporciona al Gobierno, Asamblea Nacional, una evaluación, con criterio independiente, sobre el grado de eficiencia obtenido por el titular de la entidad, en la administración de los recursos para alcanzar las metas. Igualmente, le proporciona al titular de la entidad una evaluación acerca del nivel de eficiencia de las operaciones o actividades y le formula recomendaciones para conducirlas hacia el nivel óptimo.

2.2 Diferencias básicas entre la auditoría financiera y la auditoría operacional

La auditoría, tradicionalmente hasta 1960 estuvo orientada fundamentalmente al examen de los estados financieros. Con el surgimiento de la auditoría operacional como un nuevo campo de ejercicio profesional, se denominó a la auditoría tradicional como auditoría de estados financieros o auditoría financiera, la cual con respecto a la auditoría operacional presenta múltiples diferencias relacionadas con el objetivo, el alcance, la orientación, los parámetros o criterios de medición, el método, los interesados, quienes la ejecutan, el contenido del informe, el objetivo de la evaluación del control interno, y la historia de las dos especialidades, entre otras. En el Cuadro N°1 que se presenta a continuación, se relacionan las diez diferencias mencionadas.

Cuadro No. 1

**DIFERENCIAS BASICAS ENTRE LA AUDITORIA FINANCIERA Y LA
AUDITORIA OPERACIONAL**

EN CUANTO A:	FINANCIERA	OPERACIONAL
Objetivo	Emitir opinión o dictamen sobre la razonabilidad de la situación financiera de una entidad a una fecha dada, así como sobre el resultado de sus operaciones financieras y el flujo de fondos para el periodo que termina en dicha fecha. Proporcionar un grado de confiabilidad de dichos estados para usarlos en la toma de decisiones administrativas o gerenciales y en el proceso de dar cuenta de la gestión.	Determinar el grado de eficacia, economía y eficiencia de las operaciones para formular las recomendaciones para corregir deficiencias o para mejorar dicho grado de eficacia, economía y eficiencia. Contribuir al logro de la prosperidad razonable de la empresa o entidad.
Alcance	Limitado a las operaciones financieras	Ilimitado. Puede cubrir todas las operaciones o actividades que realiza un organismo, entidad o empresa.
Orientación	Hacia la situación financiera y resultados de las operaciones de la entidad desde un punto de vista retrospectivo.	Hacia las operaciones o actividades de la entidad en el presente con proyección el futuro.
Medición	Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF	No existen aún criterios de medición de aceptación general.
Método	Las normas internacionales de auditoría (NIAS) y en ausencia de estas las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) emitidas por el AICPA.	No existen todavía normas de auditoría operacional generalmente aceptadas. El método se determina de acuerdo al criterio del auditor operacional. Pueden adaptarse normas de auditoría generalmente aceptadas.

EN CUANTO A:	FINANCIERA	OPERACIONAL
Interesados	Principalmente externos: Gobierno, Bancos; Entidades de Crédito e Inversiones potenciales.	Desde el punto de vista interno: la alta dirección. Desde el punto de vista externo los accionistas y el gobierno y la comunidad cuando se trata de una entidad del sector público.
Quienes la Ejecutan	Los contadores públicos con personal de apoyo de la misma profesión	Contadores públicos con participación del personal de la misma profesión y de profesionales de otras disciplinas.
Contenido del Informe	Su contenido esta exclusivamente relacionado con los estados financieros.	Su contenido está relacionado con cualquier aspecto de importancia de la administración o de las operaciones de la entidad, organismo o empresa pública.
Objetivo de la Evaluación del control Interno	Determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría financiera a emplear.	Determinar las áreas débiles o críticas más importantes para hacia ellas orientar todos los esfuerzos de auditoría operacional.
Historia	Larga existencia	Reciente. Aún se encuentra es su etapa de formulación teórica y de experimentación.
Planeación	Puede efectuarse en oficina antes del trabajo de campo	Se efectúa en el campo
Cuestionarios y programas	Uniformes y preelaborados	Se diseñan a la medida
Fuente de información	Registros y documentos contables	Documentos y registros formales

3. Objetivos de la Auditoría Operacional o de Gestión

Las Auditorías Operacionales o de Gestión tienen de manera general los objetivos siguientes:

- a) Establecer el grado en que el ente y sus servidores han cumplido adecuadamente los deberes y atribuciones que les han sido asignados.
- b) Determinar si tales funciones se han ejecutado de manera económica, eficiente y eficaz.
- c) Determinar si los objetivos y metas propuestas han sido logrados.
- d) Determinar si se están llevando a cabo, exclusivamente, aquellos programas o actividades legalmente autorizados.
- e) Proporcionar una base para mejorar la asignación de recursos y la administración de éstos por parte del ente.
- f) Mejorar la calidad de la información sobre los resultados de la administración del ente que se encuentra a disposición de los formuladores de políticas, legisladores y de la comunidad en general.
- g) Alentar a la administración de la entidad para que produzca procesos tendientes a brindar información sobre la economía, eficiencia y eficacia, desarrollando metas y objetivos específicos y mensurables.
- h) Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a operaciones gubernamentales, como así también de los planes, normas y procedimientos establecidos.
- i) Determinar el grado en que el organismo y sus funcionarios controlan y evalúan la calidad tanto en los servicios que presta como en los bienes adquiridos.

Los resultados de la auditoría operacional que se pueden obtener a corto y mediano plazo son:

Corto Plazo

Diagnostica y formula recomendaciones profesionales para mejorar la eficacia, la economía y la eficiencia de las operaciones involucradas en los hallazgos. Este objetivo se logra al finalizar un trabajo de auditoría operacional al presentar en el respectivo informe las operaciones afectadas y sugerir acciones tendentes a subsanarlas.

A Mediano y Largo Plazo

Logra la prosperidad razonable de la empresa o entidad. La prosperidad razonable de una empresa pública de carácter mercantil se observará en la mejora de los beneficios económicos (rentabilidad) y en una entidad u organismo público (sin ánimo de lucro) en la mejora de la prestación del servicio a la comunidad (valor a cambio de dinero).

3.1 Objetivos de Auditoría de Eficiencia

Los objetivos de una auditoría de eficiencia está orientado a detectar las causas de cualquier práctica ineficiente o antieconómica, incluyendo deficiencia en los sistemas de información gerencial, los procedimientos administrativos o la estructura organizativa que tiene como efecto el disminuir la eficiencia y o evaluando la calidad tanto en los servicios que presta como en los bienes adquiridos.

3.2 Objetivos de Auditoría de Eficacia

Los objetivos de una auditoría de eficacia están relacionados con determinar el nivel de cumplimiento de las metas propuestas; y si se están llevando a cabo exclusivamente, aquellos programas o actividades legalmente autorizados.

3.3 Objetivos de Auditoría de Economía

Determinar los términos y condiciones bajo los cuales las Entidades de Gobierno usan los recursos financieros, humanos y físicos asignados, proporcionando una base para mejorar la asignación de recursos y la administración de éstos por parte del ente

3.4 Alcance de la Auditoría Operacional

El alcance de la Auditoría Operacional es ilimitado. Todas las operaciones o actividades de una entidad pueden ser auditadas, sin considerar que sea una operación financiera o no, y en cada hallazgo la auditoría operacional cubre todos los aspectos internos o externos que lo interrelacionan.

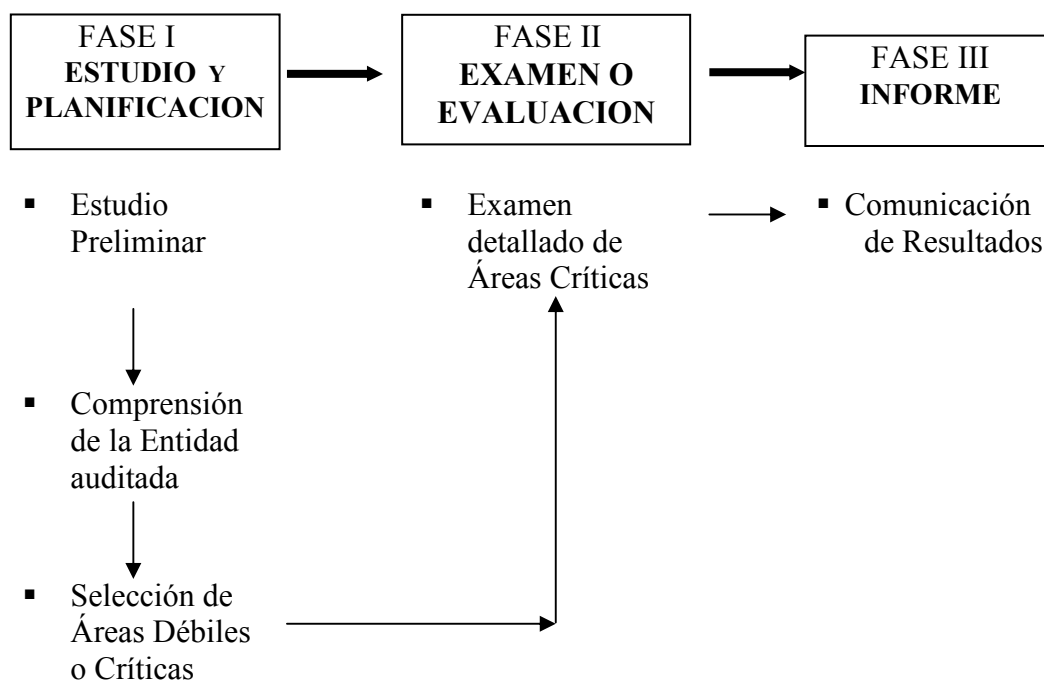
Esta ilimitación y la diversidad de hallazgos que pueden encontrarse, implica que, una auditoría operacional específica, puede requerir profesionales de diferentes disciplinas. Generalmente es un trabajo interdisciplinario, pero normalmente su conducción o dirección debe confiarse a contadores públicos, por su estructuración profesional en auditoría.

4. Proceso de Auditoría Operacional

El método general para realizar una auditoría operacional es similar al utilizado en auditoría financiera. Esta dado por unas normas, unas técnicas, y unos procedimientos que se desarrollan mediante programas de trabajo.

Todo trabajo de auditoría, cualquiera que sea su objetivo se divide en tres grandes partes a saber: estudio y planificación; ejecución del examen; e informe.

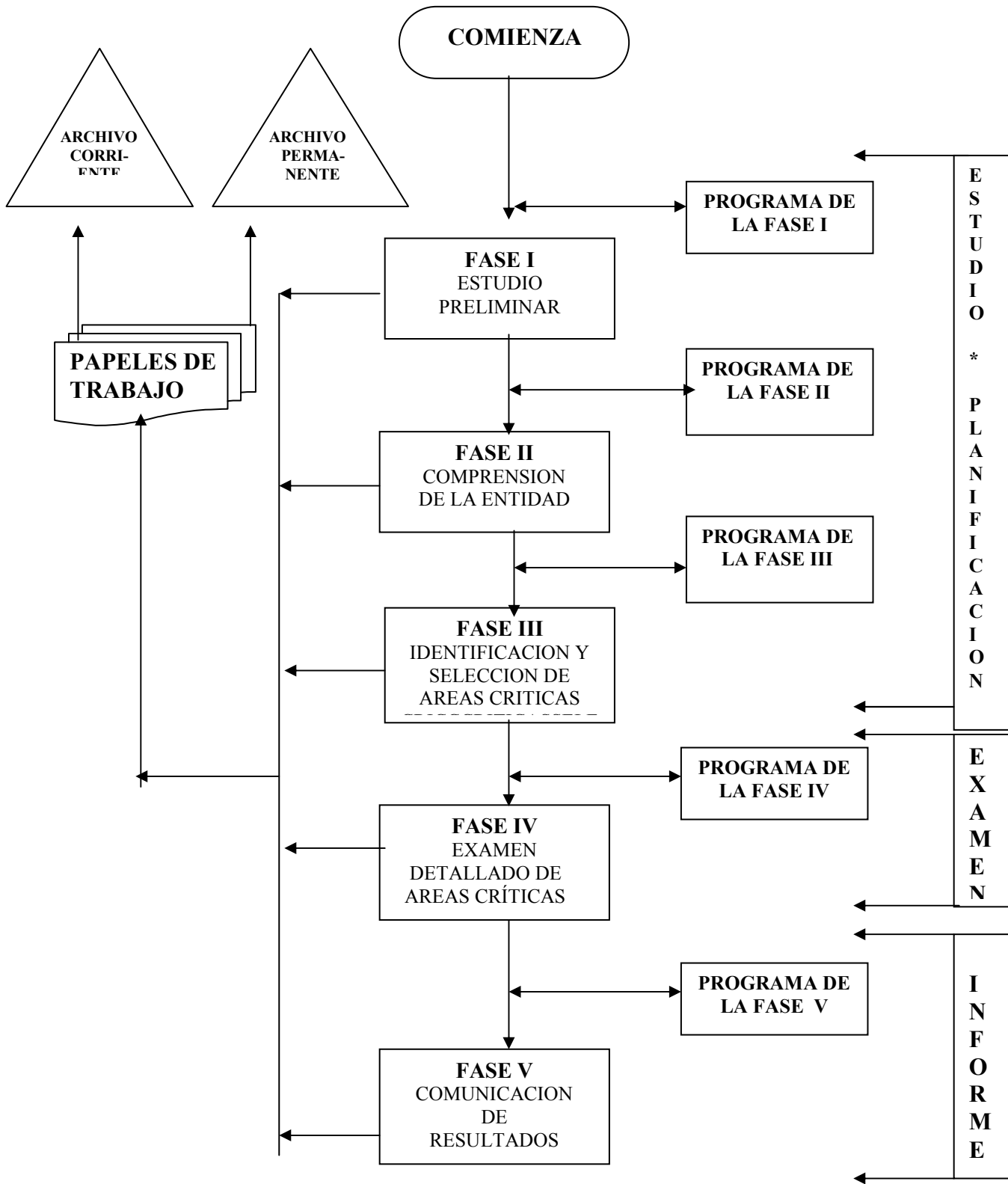
PARTES Y FASES DE UNA AUDITORIA OPERACIONAL



La ejecución de una Auditoría Operacional implica el desarrollo de un proceso que se cumple en cinco fases o etapas enmarcadas en las tres grandes partes citadas. Dichas fases son: FASE I Estudio Preliminar, FASE II Comprensión de la Entidad Auditada, FASE III Selección de Áreas Críticas o Débiles, FASE IV Examen Detallado de las Áreas Críticas y FASE V comunicación de resultados.

La auditoría operacional difiere considerablemente en su proceso de planeamiento y ejecución de los otros tipos de auditorías; principalmente porque su enfoque siendo ilimitado requiere de esfuerzos para la determinación de las áreas críticas en que se centrará la auditoría. Esto implica que la Fase I de Planeación en auditoría tiene tres grandes partes como son: el Estudio Preliminar, la Comprensión de la Entidad y la Selección de áreas críticas. El cuadro No. 2 muestra gráficamente el proceso de auditoría.

CUADRO No. 2



4.1. Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua “NAGUN”

El proceso de auditoría debe realizarse observando las Normas de Auditorías Gubernamental de Nicaragua que en el grupo 2. Normas generales relacionadas con el trabajo de auditoría establecen los criterios técnicos generales aplicables a todo tipo de auditoría, que permitan una apropiada planificación de la auditoría en entidades sujetas al control y fiscalización por parte de la Contraloría General de la República; estas normas se refieren a: Planificación general, planificación específica, documentación, debido proceso, e informe. Además dichas Normas contienen en el grupo 4 de normas enunciados específicos que regulan la práctica de la auditoría operacional y las actividades de las fases de auditoría.

En la auditoría gubernamental las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), emitidas por la Contraloría General de la República establecen las normas que regulan la práctica de la auditoría operacional, en las normas contenidas en el grupo 4, NAGUN 4.10 a NAGUN 4.30, mismas que orientan los aspectos relativos a la planeación, ejecución e informes de auditoría operacional.

- 4.10 Estudio y planeación
 - 4.10 - A Plan de Auditoría Operacional
 - 4.10 - B Comprensión y evaluación de los controles internos administrativos
 - 4.10 - C Programas de Auditoría
- 4.20 Examen detallado de áreas críticas
 - 4.20 - A Evidencia suficiente, competente y pertinente
 - 4.20 - B Archivo de papeles de trabajo
- 4.30 Informe y comunicación de resultados
 - 4.30 - A Cualidades en la presentación del informe
 - 4.30 - B Distribución de los informes

Las NAGUN determinan un marco general aplicable en auditoría operacional, pero es conveniente tener claridad respecto a que es deseable que el auditor gubernamental que se involucre en estas tareas, posea amplia experiencia en evaluación de controles internos, preferiblemente adquirida en auditorías o evaluaciones de sistemas de administración y tenga estudios a nivel de postgrado que le amplíen el marco del conocimiento que tradicionalmente se requiere en el campo de la auditoría financiera. Además, debe ser muy imaginativo, convincente, analítico, objetivo y tener vocación para trabajar en equipos multidisciplinarios.

La planeación y programación del trabajo de campo, siempre deberá ser a la medida del ente auditado y se deberán obtener evidencias suficientes y competentes sobre los hallazgos y conclusiones de auditoría operacional.

Según sea el alcance que se dé a la auditoría operacional, ya sea por limitaciones de auditabilidad del ente sujeto a auditoría o por limitaciones de recursos humanos, el auditor gubernamental deberá estar en capacidad de elaborar un informe técnico de acuerdo a las circunstancias.

4.2 Técnicas de auditoría operacional

Son los recursos que el Auditor emplea en el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad, organismo o empresa, para llegar a conclusiones y recomendaciones, tales como: Analizar, comparar, comprobar, computar, conciliar, confirmar, indagar, inspeccionar, observar, muestrear, rastrear, fotografiar, grabar, filmar, método Gantt, Pert, C.P.M

En general son las mismas utilizadas en auditoría financiera: de observación, interrogación, análisis, verificación, investigación y evaluación; pero específicamente incluye algunas de uso exclusivo en auditoría operacional como las últimas seis citadas, entre las cuales se encuentran la técnica PERT y el CPM, utilizadas fundamentalmente junto con el conocido método GANTT, en control interno operacional, técnicas cuyo manejo se facilita en la actualidad con el uso de paquetes computacionales. Una breve explicación de estas dos técnicas se presenta a continuación:

PERT (Project Evaluation and Review Technique). Se utiliza en operaciones, actividades o proyectos complejos en que hay incertidumbre en cuanto a tiempos de terminación (actividades u operaciones en empresas o entidades dedicadas a la investigación). CPM (Critical Path Method). Es aplicable a las operaciones en las cuales sea posible estimar los tiempos y costos y lo que interesa es saber cuál es la combinación costo duración de cada actividad, para lograr el costo total mínimo de las operaciones (Construcción de Obras en General).

4.3 Procedimientos de auditoría operacional

Son el conjunto de técnicas aplicables a una Operación o Actividad determinada, para determinar si de hecho existe un problema o una situación que afecta la eficacia, economía o eficiencia (Hallazgo de Auditoría Operacional- HAO) y de ser así, el camino a seguir para establecer su causa y efecto, que conduzcan a identificar la solución pertinente.

CAPITULO IX

PLANEACION DE AUDITORIA OPERACIONAL

Capítulo IX

Planeación de la Auditoría

La preparación de una auditoría operacional implica el cumplimiento de varias tareas, tales como el relevamiento de información para determinar el grado de auditabilidad que respecto a esta clase de auditoría tiene la entidad que se va auditar, la determinación de los términos de referencia de la misma o plan general del trabajo, la asignación del equipo de profesionales que la efectuará y el cronograma general de la ejecución.

1. Los objetivos específicos de la auditoría operacional o de gestión, identificarán los asuntos prioritarios a evaluar, según la especialidad del programa, área o actividad objeto del examen. En general, los objetivos de auditoría estarán en relación con los siguientes criterios globales:
 - a) Eficiencia y/o economía en el manejo de los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de otro tipo administrados por la entidad, programa, área o actividad evaluada.
 - b) Eficacia lograda en la obtención de las metas, objetivos y de los impactos de la entidad, programa, área o actividadⁱ evaluada.

La Etapa de Planeación en auditoría Operacional o De Gestión abarca desde el Estudio Preliminar hasta la selección de áreas críticas.

Todos los procedimientos que se indican posteriormente parten del supuesto de una auditoría realizada por auditores 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 centrarse en la misma, en cuanto sean aplicables, eliminando los aspectos generales no aplicables.

1. Planeación Previa

Antes de iniciar el desarrollo de las fases de una auditoría operacional, el Auditor Gubernamental debe obtener datos generales de la entidad u organismo público que se auditará y sobre esta base elaborar el resumen de plan preliminar que acompaña el trámite de credencial. Dichos datos pueden obtenerse específicamente para este fin o tomarse del levantamiento de información, en el caso que sea parte de la programación anual de operaciones, y en dependencia del ejecutor de la auditoría (CGR, UAI, o Firma CPI).

La planeación y programación del trabajo de una auditoría operacional se efectúa en forma progresiva, en la medida en que se va ejecutando cada una de las cinco fases del proceso. Es decir, que inicialmente se programará el trabajo de la Fase I.

La planeación previa inicia con la decisión de realizar una auditoría o con la firma de un contrato con una firma de Contadores Independientes, y conlleva el proceso de revisión interna de los antecedentes de la Entidad, revisión de datos en línea por medio del computador y acceso a SIGFA (si es auditoría por CGR), así como una visita preliminar de considerarse necesario; para la toma de decisión de designación del equipo de auditoría y del enfoque global del trabajo a realizar.

En la etapa de planeación previa el Auditor debe considerar:

- a) Para trabajos continuos, el auditor actualizaría y reevaluaría la información reunida previamente, incluyendo información de los papeles de trabajo del año anterior. También desempeñaría procedimientos diseñados para identificar cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría.
- b) Reunión previa de los miembros del equipo de auditoría, para considerar los asuntos importantes que deberán ser tomados en la auditoría.

1.1 Resumen de Planificación inicial

Se debe elaborar el resumen de planificación inicial al momento de elaborar la credencial el cual contiene:

- Tipo de auditoría
- Objetivos
- Personal asignado
- Tiempo y costo de la auditoría
- Cronograma de ejecución
- Fechas estimadas de cumplimiento
- Firmas de auditor encargado, supervisor, responsable de departamento, (jefe UAI, Socio)

1.2 Designación del Equipo de Auditoría

El cuidado que se debe tener en la designación del equipo de profesionales que efectuará una auditoría operacional tiene gran trascendencia. De la calidad de sus miembros depende el logro de los objetivos y la oportunidad en alcanzarlos.

El responsable de departamento de auditoría, de la Unidad de Auditoría Interna o socio de Firma de contadores Públicos independientes, deberá seleccionar los integrantes del mismo consultando su experiencia en auditoría financiera, su habilidad para la evaluación de controles internos preferiblemente bajo el enfoque de auditoría de sistemas de administración, su capacidad de iniciativa y de análisis, sus conocimientos adicionales a los que da la formación básica profesional, sus estudios de auditoría operacional y el entrenamiento que haya tenido en la ejecución de esta clase de auditoría.

Igualmente, dicho responsable de equipo, deberá tener el cuidado de integrar un grupo multidisciplinario que, desde luego, incluya auditores profesionales y otros profesionales en disciplinas afines como administradores, ingenieros, médicos o analistas de sistemas y de ser posible se incorporará desde el inicio un especialista de acuerdo a la naturaleza de las operaciones de la entidad que se va a auditar. La cantidad de profesionales que integrarán el equipo estará dada por el alcance que tendrá la auditoría y la oportunidad en que se desean obtener los resultados; pero en general la experiencia indica que un equipo de auditoría operacional debe estar integrado por lo menos por cinco profesionales calificados.

1.3 Presupuesto de la auditoría

Presupuestar el tiempo a invertir en la ejecución de una auditoría operacional es de por sí difícil; pero lo es aún más cuando se trata de una primera auditoría para una entidad o simplemente no se tienen experiencias o antecedentes sobre la cantidad de Horas / hombre que se hayan consumido en trabajos anteriores. No obstante, es necesario elaborar un Cronograma que muestre el tiempo estimado global para la ejecución de cada una de las fases del proceso de auditoría operacional, como resultado de la planeación preliminar del trabajo. Con la elaboración de este cronograma termina la planeación previa de la auditoría y con base en él, se procederá a la ejecución de cada una de las Fases mencionadas anteriormente, que se esquematizan en el Cuadro N° 2.

2. Fase I Estudio preliminar

El objeto de esta etapa del proceso de Auditoría Operacional, es el de obtener información sobre la entidad, organismo o empresa pública, la cual deberá servir como instrumento para el desarrollo de las siguientes etapas del examen y para la ilustración general del personal de Auditoría que sea agregado a la ejecución del trabajo.

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, para ello se deberán desarrollar los siguientes procedimientos.

2.1 Recopilación de información

Se debe recopilar en esta fase la máxima información útil en el tiempo más corto posible sobre, por lo menos, sobre los siguientes aspectos:

2.1.1. Antecedentes

- ☐ Por qué y para qué se creó la empresa o entidad
- ☐ Cambios en los objetivos iniciales
- ☐ Informes financieros recientes
- ☐ Informes técnicos recientes

2.1.2 Marco Legal

- ❑ Disposición legal de creación
- ❑ Estatutos
- ❑ Reglamentos
- ❑ Pacto o Convenio Laboral
- ❑ Leyes, decretos y demás normas de carácter legal externo que tengan incidencia directa en el desarrollo de las operaciones de la entidad, organismo o empresa.

2.1.3 Organización

- ❑ Organigrama
- ❑ Asignación de Responsabilidad
- ❑ Delegación de autoridad o grado de autonomía
- ❑ Manual de Funciones
- ❑ Reglamento Interno o Manual General Administrativo

2.1.4 Operaciones

- ❑ Operaciones o actividades de importancia
- ❑ Áreas claves donde haya mayor actividad sustantiva
- ❑ Manuales de procedimientos

2.1.5 Financiamiento

- ❑ Fuentes de Financiamiento
- ❑ Presupuesto

2.1.6 Control

- ❑ Manual de Auditoría Interna
- ❑ Manuales específicos de control
- ❑ Certificaciones del Control Interno

2.1.7 Información Adicional

La demás información de carácter interno o externo, que tenga relación con la naturaleza de las operaciones o actividades de la entidad, organismo o empresa y que se considere de importancia o utilidad para la Auditoría Operacional.

2.2 Características del Estudio Preliminar

La Fase de Estudio Preliminar presenta las siguientes características:

- **No es una lectura detallada** de información o de manuales
- **Es un proceso rápido de recopilación de información** escrita y mediante entrevistas con funcionarios.
- Si en la ejecución de esta fase se observan **indicios de áreas críticas, no se deben examinar**; solamente se dejará constancia en los papeles de trabajo para ser tenidos en cuenta posteriormente.

2.3 Procedimientos Generales para el Desarrollo del Estudio Preliminar

A continuación se relacionan los procedimientos de carácter general que deben desarrollarse durante esta fase de la auditoría.

- **Entrevista** con el titular de la entidad, organismo o empresa (Ministro, Director o Gerente) y demás funcionarios de importancia, para obtener información sobre los 7 aspectos.

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 una Guía de Puntos a tratar en la entrevista, sin olvidar incluir como importantes la modalidad de relación con los distintos responsables de áreas y la solicitud de colaboración de todos los niveles de la organización o ente.

El Responsable de Departamento de Auditoría, Auditor Interno o Socio Gerente de Firma CPI, debería asistir a la reunión y entregar a la máxima autoridad además de la credencial de la auditoría una nota oficial de presentación, firmada por el Responsable de grupo en la que conste:

- Solicitud de colaboración a la organización.
- Solicitud de Datos Básicos de la Organización.
- Terminada la reunión, se confeccionará el memorándum de operaciones correspondiente

Otras Entrevistas

En esta etapa, se efectuarán entrevistas con Niveles inmediatos inferiores al de la máxima autoridad para obtener información de cada área específica, 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 respectivo memorándum donde se volcarán los aspectos relevantes de la misma. De ser factible, la entrevista deberá ser consensuada y firmada por el entrevistado.
- **Visita de familiarización** a las oficinas e instalaciones de la entidad, organismo o empresa, para: conocer su ubicación física, apreciar su tamaño, y conocer brevemente a los funcionarios responsables.
- **Clasificación y referenciación** de la información de acuerdo a los 7 Grupos señalados anteriormente.

En síntesis la fase de estudio preliminar en auditoría operacional es similar a la auditoría financiera, solamente se diferencia en la diversidad y cantidad de la información a recopilar, especialmente cuando se trata de la primera auditoría, y, en que para su revisión y análisis existe una fase específica en el proceso.

En el proceso de recopilación de la información sobre los siete aspectos básicos el auditor gubernamental y los servidores públicos que realizan auditorías deberán contestarse, entre otras, las siguientes preguntas, en función del objetivo definido y las características de la auditoría:

- ¿qué es posible satisfacer y cuán factible es la realización de la auditoría?
- ¿qué se va a buscar concretamente (OBJETIVOS Y ALCANCE)?

- o ¿qué recursos debe estar en condiciones de proporcionar el ente auditado y en qué momento?
- o ¿cuáles son las fechas tentativas de iniciación y terminación del trabajo?
- o ¿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:

- o La disponibilidad de datos (con cuáles se podrá contar; si se obtendrán en forma oportuna,Cuál será la dificultad en conseguirlos, etc.) puede definir:
- o Qué periodo debe ser incluido.
- o Si será posible su proyección.
- o Qué nivel de validación se necesitará para documentar la existencia de un problema y su causa.
- o Qué comparaciones se harán.

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

3 Fase II Comprensión de la Entidad

En esta etapa el auditor debe examinar la información recopilada en la etapa anterior con la finalidad de determinar y analizar los objetivos, políticas y normas de la entidad, organismo o empresa pública. Es de importancia determinar los objetivos principales del ente auditado, la autoridad delegada por el Ministro, Junta Directiva, el Directorio o el titular de la entidad a los funcionarios principales, las restricciones para el financiamiento de las operaciones, etc.

3.1 Actividades mínimas para comprender la entidad auditada

- Determinar **por qué se creó la entidad**, organismo o empresa pública.Cuál fue la necesidad de su creación y los propósitos u objetivos que señalaron su creación.
- Determinar si **los objetivos iniciales han cambiado** durante el transcurso del tiempo.
- Determinar con claridad **la misión primordial** de la entidad, organismo o empresa pública y cuáles son los objetivos principales para alcanzar la misión primordial.

- Determinar **las operaciones o actividades de importancia** para alcanzar los objetivos principales y los propósitos de cada actividad.
- Determinar con claridad **la regulación de carácter legal**, aplicable a la entidad, organismo o empresa. Este aspecto tiene gran importancia cuando se trata de una entidad pública.
- **Revisar únicamente los documentos que contengan disposiciones generales** con respecto a las operaciones de la entidad. Los manuales de procedimiento serán o no revisados posteriormente según la determinación de las áreas críticas.

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
- Pla estratégico y Plan anual de operaciones
- 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
- Características de la tecnología en uso
- Contexto en el que se desenvuelve el ente
- Tipos de procesamiento de la información utilizada
- Sistemas de autorizaciones por nivel
- Toda otra información relevante

Si se tratare de una empresa estatal de producción de bienes o servicios, comercialización o venta:

- Productos y servicios que brinda, fabrica y/o comercializa
- Canales de distribución, oficinas, delegaciones
- Volúmenes de producción y/o de compras 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
- Nivel y estructura del endeudamiento
- Proyectos de inversión y ran king
- Características del proceso productivo

- Características de la tecnología en uso
- Fuentes de materias primas e insumos

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:

a) Entrevistas con Ejecutivos de Línea y Empleados.

La 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 la Guía de Puntos a tratar en la entrevista, sin olvidar incluir como importantes la modalidad de relación con las distintas áreas de responsabilidad y la solicitud de colaboración de todos los niveles de la organización o ente.

El auditor Encargado y Supervisor deberán asistir a la reunión y entregarán a la máxima autoridad la credencial de presentación, y la solicitud de datos básicos de la Organización; terminada la reunión, se documentará la entrevista, donde se volcarán los aspectos relevantes de la misma. De ser factible, la misma deberá ser consensuada y firmada por el entrevistado.

Al realizar las entrevistas con los principales niveles de la organización, se pueden convinieron los funcionarios de línea con los cuales se tomaría contacto para obtener mayor información del ente.

El Auditor Encargado 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 forma previa a la reunión, se preparará una lista 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 Auditor 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 un memorándum de operaciones sobre sus resultados.

b) Verificación Ocular

Se utilizará esta técnica para visualizar los procesos de la entidad asimismo para corroborar la existencia de los bienes. Deberá confeccionarse un memorándum de operaciones de las verificaciones in situ.

c) Otras Fuentes de Información:

Deberán revisarse y profundizarse otras fuentes, tales como:

- Leyes y reglamentos específicos
- Actas de comités de dirección, juntas o directorios
- Manuales de organización y procedimientos
- Manuales de funciones o descriptivos de cargos
- Organigrama
- Información del área de recursos humanos y Planificación
- Memorias anuales y balances
- Informes de ejecución presupuestaria
- Informes de gestión
- Informes de cumplimiento de metas o ejecución presupuestal.
- Informes de auditoría interna
- Informes de auditoría anteriores

3.2 Evaluación Sistema Control Interno y de Gestión

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua establecen en la norma NAGUN 4.10B que:

“El auditor gubernamental deberá obtener una comprensión de los controles internos administrativos importantes sobre los objetivos específicos de la auditoría operacional y revisar su funcionamiento”.

La evaluación del sistema de control interno en auditoría operacional está referida a los siguientes sistemas

3.2.1 Sistema de control interno administrativo está referido a

- 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.

3.2.2 Sistema de control de gestión

Consiste en 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 decisional. 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 sistemas de costos que permitan determinar la contribución de cada producto a las utilidades, valuación de inventarios y ayudar a determinar precios de venta (empresas estatales)
- 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 UAI 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.
- Informes de auditoría, hallazgos, deficiencias, observaciones efectuadas, recomendaciones, solución de las mismas y en qué tiempo. Observaciones pendientes.
- Informes del área de Planificación

3.3 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.

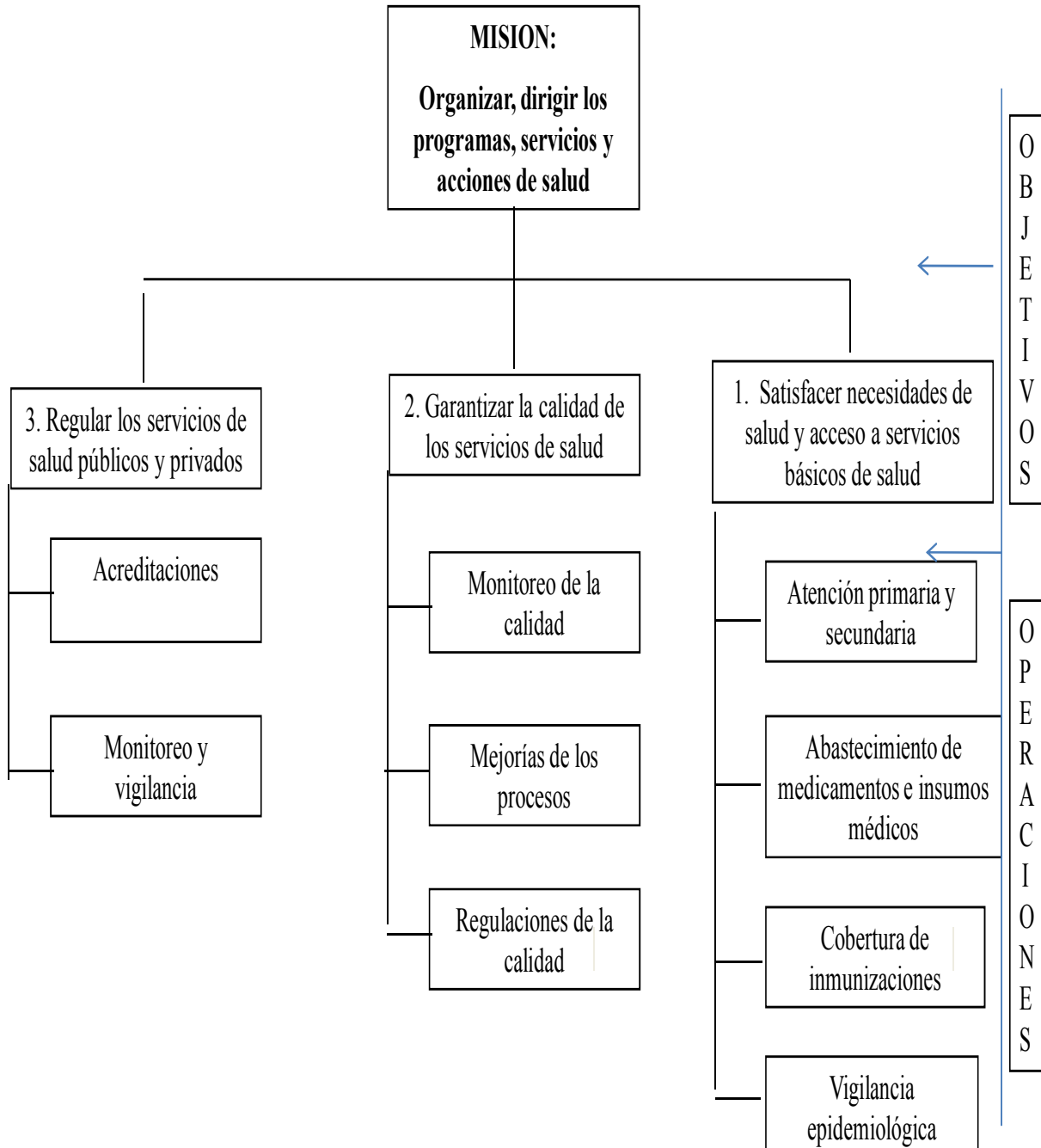
Es fundamental que toda evaluación del control interno quede adecuadamente documentada en los papeles de trabajo tanto en la elaboración de las entrevistas, observaciones oculares y recopilación de información deberá procurarse cubrir toda la información anteriormente indicada con el objetivo de completar 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.

Al final de esta etapa del proceso de auditoría operacional el Auditor habrá adquirido un buen grado de conocimiento sobre la entidad en que está actuando como auditor operacional, interno o externo, que le permita intercambiar opiniones válidamente con los funcionarios de la administración.

Una de las evidencias de que el Auditor ha cumplido con los objetivos de la fase, es la presentación gráfica de la misión primordial, los objetivos principales y las operaciones o actividades más significativas, jerarquizando su importancia mediante la asignación de un número en orden consecutivo correspondiendo el No.1 a la mayor jerarquía. Esta presentación gráfica constituye lo que se denomina el “Árbol de Misión, Objetivos y Operaciones”.

Un modelo de gráfico se presenta a continuación.

ARBOL DE MISION, OBJETIVOS Y OPERACIONES MINISTERIO DE SALUD



4 Fase III Selección de áreas críticas

4.1 Justificación de la selección de áreas críticas

El alcance ilimitado de la auditoría operacional o de gestión, enfrenta el problema respecto a una entidad determinada, que para poder evaluarla en su totalidad se requiere varios años de auditoría. Por lo tanto, para llevar a cabo esta clase de auditoría es necesario reducir la cantidad de operaciones o actividades de la entidad a un número que razonablemente pueda ser medido en términos de eficacia, economicidad y eficiencia en un tiempo también prudencial o razonable, generalmente de cuatro a seis meses, con un grupo no menor de cinco auditores calificados.

El hecho de que este tipo de auditoría se aplique a solo una parte de las operaciones de una entidad no reduce su utilidad y beneficio. Además tratándose del sector público, una adecuada planificación del control externo posterior a mediano o largo plazo permite que una entidad pública de significativa importancia pueda ser evaluada operacionalmente en sus áreas más importantes en el transcurso de varios años, que se contemplarían en el plan general.

La realidad respecto a una entidad específica es que se hace necesario identificar cuales áreas deben ser auditadas y entre estas seleccionar aquella que tendrá la prioridad en la evaluación. Por principio de auditoría operacional, los esfuerzos deben orientarse hacia las áreas débiles o críticas y dentro de estas seleccionar las más significativas o importantes para dirigir hacia ellas, prioritariamente la aplicación de la auditoría operacional.

El grado de dificultad en la identificación y selección de las áreas depende de las circunstancias. Por ejemplo: la entidad auditada puede tener razones válidas y justificadas para sugerir el área a ser examinada; o la Contraloría conoce previamente problemas o debilidades específicas en la entidad; o en la entidad existen áreas que por la naturaleza de sus operaciones no han sido sujetas de auditoría financiera y sea conveniente un examen operacional; o los resultados e informes de auditoría financiera indican que áreas se consideran críticas para ser sometidas a auditorías operacionales.

Si no existe ninguno de los indicios mencionados se debe recurrir a la evaluación del sistema de control interno para establecer las áreas con debilidades en el sistema de control, lo cual resulta un buen camino pues es fácilmente demostrable que en una unidad, área, operación o actividad que presente deficiencia de controles internos, el logro de las metas no se da (efectividad o eficacia), los costos son excesivos (economicidad) y consecuentemente la eficiencia no será óptima.

Además, la evaluación del sistema de control interno, como medio de identificación de áreas críticas, reduce la subjetividad y garantiza la independencia de la acción de auditoría. De otra parte, si la Contraloría, la Unidad de Auditoría o una Firma de Contadores Públicos ha realizado auditoría financiera previamente a la auditoría operacional que se practicará, la evaluación del control interno que se haya efectuado debería indicar las áreas débiles de la entidad, resultado que sería utilizado en la auditoría operacional, evitando repetir dicho trabajo y permitiendo que en esta fase se reduzca a la selección del área a examinar y evaluar.

4.2 Procedimientos para seleccionar áreas críticas

Al finalizar la evaluación del control interno, el auditor con base en los resultados de esta evaluación establecerá las áreas débiles o críticas, que son las que presentan debilidades de control interno y seleccionará dentro de éstas las de mayor importancia relativa y que tengan las condiciones necesarias para orientar hacia ellas los esfuerzos de auditoría operacional.

El alcance del examen detallado estará relacionado con los recursos disponibles para efectuar el examen y la disponibilidad de criterios de medición y de información sobre los resultados obtenidos en la ejecución de las operaciones o actividades a examinar, por lo tanto también podrá reducir su examen a las operaciones o actividades más importantes del área crítica seleccionada para efectuar su evaluación en un tiempo razonable.

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 los directivos del ente.
 - 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 adicional mente 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
 - Adquisiciones de bienes y servicios
 - Recursos humanos
 - Producción de bienes o servicios
 - Informática

A las áreas críticas citadas, se agregarán otras áreas o actividades determinadas de acuerdo a los procedimientos precedentes y todas se documentarán ordenadas de acuerdo a su criticidad. Se indicará además las principales razones por las cuales se las determinó como área o actividad crítica y su orden de prioridad.

Para poder identificar las áreas Débiles o Críticas, el auditor operacional debe elaborar una matriz que le permita ver de una manera objetiva el impacto que las desviaciones o deficiencias de los controles internos tienen en los sistemas de administración y en las áreas tanto de administración como sustantivas. El anexo No. 1 muestra un modelo de matriz de selección.

En dicha matriz presentará a la izquierda las deficiencias de control, ya sea porque no existen controles, porque existen y no funcionan, o porque existen y son innecesarios. A la derecha se titularán los objetivos del Control Interno, los sistemas de administración y/o las áreas de la entidad. Con una x se marcará, en las casillas de la derecha que corresponda, el impacto de la deficiencia de control de tal forma que en el último renglón se pueda totalizar la cantidad de x que han afectado cada sistema de administración y cada área de la entidad. Los sistemas y áreas con más x serán los sistemas y las áreas débiles o críticas de la entidad auditada entre las cuales el auditor operacional seleccionará las más importantes de acuerdo a los criterios derivados de los resultados de la Fase II Comprensión de la Entidad y dentro de estas, escogerá las más propicias para el examen detallado.

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.

4.3 Informe Diagnóstico

El Auditor Encargado en base a la información obtenida y documentada en el memorándum de operaciones de la comprensión de la entidad, Cuestionario de Evaluación Global y en la cédula matriz de Áreas Críticas, presentará un Informe de Diagnóstico General, cuyo objetivo 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 preliminar y del presupuesto de tiempo y Recursos. Su contenido es el siguiente:

- o Objetivo
- o Período bajo examen
- o Enfoque y orientación del examen
- o Alcance
- o Información específica
- o Plan de acción y presupuesto
- o Análisis de la entidad
- o Áreas críticas:
- o Sistemas de Información Gerencial
- o Aspectos positivos
- o Anexos y cuadros
- o Distribución

En los Anexos se muestra un modelo de informe Diagnóstico

4.4 Determinación del Alcance

El Auditor Encargado 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 de Recursos.

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 examen preliminar y el general se desarrollarán simultáneamente, teniendo por objetivo actualizar la información 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 correspondiente, se iniciará la etapa de Análisis detallado de áreas críticas.

El alcance ilimitado de la auditoría operacional o de gestión, enfrenta el problema respecto a una entidad determinada, que para poder evaluarla en su totalidad se requiere varios años de auditoría. Por lo tanto, para llevar a cabo esta clase de auditoría es necesario reducir la cantidad de operaciones o actividades de la entidad a un número que razonablemente pueda ser medido en términos de eficacia, economicidad y eficiencia en un tiempo también prudencial o razonable, generalmente de cuatro a seis meses, con un grupo no menor de cinco auditores calificados.

El hecho de que este tipo de auditoría se aplique a solo una parte de las operaciones de una entidad no reduce su utilidad y beneficio. Además tratándose del sector público, una adecuada planificación del control externo posterior a mediano o largo plazo permite que una entidad pública de significativa importancia pueda ser evaluada operacionalmente en sus áreas más importantes en el transcurso de varios años, que se contemplarían en el plan general.

La realidad respecto a una entidad específica es que se hace necesario identificar cuales áreas deben ser auditadas y entre estas seleccionar aquella que tendrá la prioridad en la evaluación. Por principio de auditoría operacional, los esfuerzos deben orientarse hacia las áreas débiles o críticas y dentro de estas seleccionar las más significativas o importantes para dirigir hacia ellas, prioritariamente la aplicación de la auditoría operacional.

El grado de dificultad en la identificación y selección de las áreas depende de las circunstancias. Por ejemplo: la entidad auditada puede tener razones válidas y justificadas para sugerir el área a ser examinada; o la Contraloría conoce previamente problemas o debilidades específicas en la entidad; o en la entidad existen áreas que por la naturaleza de sus operaciones no han sido sujetas de auditoría financiera y sea conveniente un examen operacional; o los resultados e informes de auditoría financiera indican que áreas se consideran críticas para ser sometidas a auditorías operacionales.

Si no existe ninguno de los indicios mencionados se debe recurrir a la evaluación del sistema de control interno para establecer las áreas con debilidades en el sistema de control, lo cual resulta un buen camino pues es fácilmente demostrable que en una unidad, área, operación o actividad que presente deficiencia de controles internos, el logro de las metas no se da (efectividad o eficacia), los costos son excesivos (economicidad) y consecuentemente la eficiencia no será óptima.

Además, la evaluación del sistema de control interno, como medio de identificación de áreas críticas, reduce la subjetividad y garantiza la independencia de la acción de auditoría. De otra parte, si la Contraloría ha realizado auditoría financiera previamente a la auditoría operacional que se practicará, la evaluación del control interno que se haya efectuado debería indicar las áreas débiles de la entidad, resultado que sería utilizado en la auditoría operacional, evitando repetir dicho trabajo y permitiendo que en esta fase se reduzca a la selección del área a examinar y evaluar.

Por tanto, es conveniente que la evaluación de la eficacia del sistema de control interno que efectúe la Contraloría en ejercicio de la auditoría financiera, no solo se enfoque a los propósitos de este tipo de auditoría, sino que también debe proporcionar resultados útiles a futuras auditorías operacionales.

De no ser así, en esta fase o etapa del proceso de auditoría operacional se revisaría y evaluaría el sistema de control interno a efecto de identificar las debilidades importantes en la organización administrativa que amerite orientar hacia ellas la acción de auditoría operacional.

Para tal efecto con base en la información acumulada en las etapas de estudio preliminar y comprensión de la entidad, se seleccionarán operaciones típicas y representativas de todas las actividades, examinándolas para obtener evidencias prácticas sobre:

- Forma en que se efectúan las operaciones en la realidad.
- Necesidad o utilidad de los distintos pasos en el procesamiento
- Resultados de las transacciones según los objetivos, políticas y normas.

El auditor operacional considerará en la evaluación, con respecto a cada área de actividades, los elementos básicos del control interno para lo cual es conveniente enfocar la evaluación del control interno auditando la efectividad y cumplimiento de los sistemas de administración y de los controles internos incorporados en ellos, mediante el análisis de los ciclos de transacciones. Igualmente evaluará los elementos relativos al proceso de control interno de carácter gerencial u operacional que se señalan a continuación.

4.5 Control interno Operacional

El control interno operacional para una entidad o de un área determinada, implica un proceso cuyos elementos son los siguientes:

- El Desarrollo de los Objetivos

El Primer paso es determinar lo que se quiere lograr. Se deben señalar los objetivos de la Unidad y las metas periódicas a alcanzar, que deben estar dentro del marco de los objetivos y políticas generales de la organización como conjunto. La Efectividad del control interno operacional está relacionada directamente con la forma como se establecen los objetivos y las metas.

- La medición de los resultados

Una vez establecidos los objetivos y metas es necesario proveer la medición del rendimiento actual para determinar si la unidad está progresando hacia el logro de dichos objetivos. Esta información tiene que estar disponible oportunamente.

- Comparación del rendimiento actual o real con los Objetivos y metas propuestas

Esta comparación hace posible la identificación de diferencias o desviaciones que se pueden emplear para determinar los puntos débiles en el proceso.

- Análisis de las causas de las diferentes desviaciones

Determinar por qué resultaron las desviaciones significativas.

- La determinación de la acción gerencial apropiada

Al analizar la situación es necesario determinar que acción correctiva debe tomar la gerencia respecto a las desviaciones de los objetivos.

- La toma de acción

La acción correctiva debe ser tomada lo más rápido posible para concordar las operaciones reales con los objetivos.

- Revisión continua

Después de haber efectuado la acción correctiva es necesario efectuar un seguimiento para asegurar si ha sido efectiva y si han surgido otras desviaciones.

CAPITULO X

FASE III

EXAMEN DETALLADO DE AREAS CRÍTICAS

Capítulo X

FASE III - EXAMEN DETALLADO DE ÁREAS CRÍTICAS

Esta etapa es la más extensa en un proceso de auditoría operacional. Tiene por objetivo evaluar los posibles hallazgos que puedan existir en el área o áreas críticas seleccionadas, para determinar el grado de eficacia o efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y para formular recomendaciones para mejorar dicho grado. Sin embargo, cuando los recursos humanos de auditoría son limitados para examinar en detalle todas las operaciones del área o existen limitaciones de tiempo para la ejecución del examen detallado, el alcance del trabajo se podrá limitar a algunas de las operaciones más significativas, de tal forma que se puedan obtener resultados en un tiempo prudencial.

Al terminar el examen detallado de las áreas críticas o débiles, el auditor operacional tendrá identificados plenamente los hallazgos de auditoría que sean significativos y tendrá competentemente fundamentadas las conclusiones y recomendaciones que va a proponer en su informe.

1. Actividades que Comprende el Examen Detallado de las Áreas Críticas o Débiles

Para alcanzar el objetivo de esta fase, el auditor deberá desarrollar las siguientes actividades:

- Revisión detenida de la información recopilada en las fases anteriores que tenga relación con el área crítica seleccionada.
- Recopilación de información adicional por medio de entrevistas, inspecciones físicas, observación directa de las operaciones, consulta de literatura especializada, etc.
- Determinación de la precisión, confiabilidad y utilidad de la información del área para uso de la gerencia o dirección de la entidad.
- Clasificación de los posibles criterios de medición que podrán utilizarse (Leyes, decretos, resoluciones, normas, políticas, objetivos y metas establecidas en el presupuesto programático o en el Programa Anual de Operaciones PAO, estándares de desempeño, indicadores de rendimiento).
- Determinación de la necesidad de obtener asesoría técnica de un especialista que no esté involucrado en las operaciones examinadas.
- Selección de la operación u operaciones que se consideren más importantes o significativas y dentro de estas las más viables, para ser examinadas a profundidad.

- Identificación y desarrollo de las características de los posibles hallazgos de auditoría operacional (HAO), para establecer si las operaciones seleccionadas del área examinada están logrando los objetivos y metas establecidas, dentro de los objetivos generales del área o unidad y de la entidad y para establecer la economía y eficiencia en la utilización de los recursos humanos, materiales y financieros involucrados en las áreas críticas.
- Formulación de las conclusiones e identificación de las recomendaciones para mejorar la efectividad o eficacia, economía y eficiencia de las operaciones involucradas en los hallazgos de auditoría operacional.

Los anteriores puntos serán la base para elaborar el Programa general de la Fase, el cual contemplará como último procedimiento la discusión de los resultados de los HAO con los funcionarios responsables, para llegar a un acuerdo sobre los mismos.

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 a tal fin.

2. 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, mismas que serán objeto de análisis para 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; 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 aquéllos especialmente aplicables a las áreas, actividades, servicios o contratos bajo examen.
- **Cuestionarios:** Se confeccionarán de modo tal de verificar el grado de cumplimiento de los criterios establecidos. De hecho, cada criterio generará una o más preguntas específicas.

3. Evaluación del Sistema de Control Interno y de Gestión

En esta etapa se persigue reafirmar el carácter crítico del área, determinada como tal, 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 un

4. Programa de Auditoría

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 Auditor Encargado 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.

Para desarrollar esta Fase será necesario elaborar programas de trabajo detallados y a la medida, que contengan los pasos a seguir en el desarrollo de dichos procedimientos, según sean el tipo y la naturaleza del área, unidad u operaciones que serán evaluadas.

Los programas de trabajo deberán tener una estructura lógica que conduzca a alcanzar los objetivos de establecer y mejorar el logro de las metas propuestas (efectividad) o a reducir el costo de las operaciones (economía) o a determinar y mejorar el nivel de eficiencia.

Los programas deberán ser lo suficientemente flexibles que le permitan al auditor desarrollar la iniciativa profesional ante las circunstancias imprevistas que pueden presentarse en el desarrollo de la evaluación y serán enfocados en base al tipo y alcance de la auditoría operacional, según sea para medir eficiencia, eficacia o economía..

El Auditor Encargado 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 dividirá en dependencia de la dimensión de la Auditoría. Si se encarara una sola actividad podrá no efectuarse ninguna subdivisión. Por cada área crítica se elaborará un subprograma, conteniendo procedimientos según la diferenciación de los problemas específicos a resolver.

4.1 Objetivos

Se reformularán los objetivos y su determinación a este nivel estará en relación directa a los problemas específicos detallados. En su definición se tendrá en cuenta:

¿Qué problema específico se considerará?

¿Cuál será el período considerado?

¿A qué área o subárea corresponde?

4.2 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.

4.3 Técnicas de Auditoría

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.

A continuación se enumeran algunos procedimientos utilizados en Auditoría Operacional o de gestión.

Análisis:

Es la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer su naturaleza, relación y conformidad con criterios normativos y técnicos existentes.

Análisis de regresión

Es una técnica para evaluar el grado de asociación (correlación) de las variables y se pueden utilizar para:

- Poner a prueba una relación que se supone que existe.
- Detectar relaciones -que pueden ser causales- entre variables y que puedan explicar los resultados.
- Detectar casos poco habituales que difieran de los valores previstos.
- Detectar previsiones sobre los valores en el futuro.

Análisis costo/beneficio (ACB)

Es el estudio de la relación entre los costes y los beneficios, positivos o negativos, del proyecto, expresados ambos en términos monetarios. Consiste en determinar si los beneficios de una entidad, programa o proyecto superan sus costes

El ACB puede utilizarse, por ejemplo, en la auditoría operativa del proyecto de construcción de una carretera. El ACB puede utilizarse para:

- Comprobar que el análisis realizado por el equipo de auditores cumple las normas profesionales.
- Comparar costes y beneficios siempre que ambos se conozcan o se puedan calcular razonablemente.
- Comparar los costes de las alternativas cuando los beneficios puedan considerarse constantes.

El ACB debe normalmente considerar los costes y beneficios tangibles y los intangibles tales como los costes sociales y medioambientales.

Análisis costo/eficacia (ACE)

Es el estudio de la relación entre los costes y los resultados de los proyectos, expresados en coste por unidad de resultado obtenido.

El ACB permite que los auditores comparen la eficiencia económica de las alternativas del programa, mientras que el ACE intenta encontrar el medio más barato de conseguir un objetivo determinado, o bien el valor máximo por un gasto concreto.

En el ACE los beneficios pueden indicarse en unidades físicas en lugar de unidades monetarias: la eficacia de un programa para alcanzar objetivos sustantivos está relacionado con el valor monetario de los recursos asignados al programa o actividad de que se trate.

Análisis secundario / búsqueda bibliográfica

El análisis secundario puede referirse al examen de los informes, libros y artículos de investigación general sobre el tema del programa, o bien a estudios más específicos del sector, incluyendo auditorías y evaluaciones anteriores.

Análisis comparativo (“Establecimiento de patrones”)

El establecimiento de patrones (“benchmarking”) es un proceso en el que se comparan los métodos, procesos, procedimientos, productos y servicios de una organización frente a los de organizaciones de la misma categoría que destacan claramente por su funcionamiento.

El establecimiento de patrones puede utilizarse para:

- Fomentar una revisión objetiva de procesos, prácticas o sistemas significativos.
- Desarrollar criterios e identificar modos de funcionamiento potencialmente mejores.
- Dar mayor credibilidad a las recomendaciones de auditoría.

Meta/evaluación

Los objetivos de la meta evaluación son juzgar la calidad de la evaluación (investigación), mejorar la calidad de las evaluaciones y fomentar la utilización real de la investigación sobre la evaluación en el proceso de gestión.

La función del equipo de auditoría consiste en examinar la calidad real de las evaluaciones efectuadas y la suficiencia de las condiciones de organización y procedimiento para la evaluación.

4.4 Procedimientos de Auditoría

4.4.1 Auditoría de Eficiencia

El programa de Auditoría de Eficiencia debe considerar los siguientes aspectos:

El tamaño de la operación en términos de personas - año y el costo de todos los recursos utilizados. A mayores operaciones mayores beneficios económicos, resultantes de medir y mejorar la eficiencia. Como una guía, los esfuerzos de auditoría deberán estar concentrados en grupos de 10 o más empleados que realicen la misma tarea en un mismo lugar o en grupos de a lo sumo 100 empleados que realicen el mismo trabajo en diferentes lugares.

La cuantificación de las salidas o productos. Labores intensivas de procesos de trabajo que son rutinarios y repetitivos se adoptan mejor a una auditoría de eficiencia.

La importancia de la operación para el público o departamento o dependencia del Estado, que utilizan dicha operación.

Síntomas de ineficiencia. Estos pueden incluir cualquiera o una combinación de los siguientes factores:

- Un crecimiento desproporcionado en el uso de recursos en comparación con el crecimiento de la cantidad de trabajo.
- Una falla de parte de la entidad auditada para medir el nivel de desempeño.
- Un sistema de medición de eficiencia del que se sospecha ser deficiente.
- Falla en la utilización de información sobre niveles de desempeño para planificación, presupuestos o control de operaciones.
- Un alto grado de quejas de los usuarios o de clientes en caso de empresas estatales.
- Una excesiva acumulación de trabajo.
- Observaciones, in situ, de métodos desactualizados de trabajo y procedimientos engorrosos.
- Falla en explorar oportunidades obvias para mejorar la eficiencia.
- Excesivos retrasos de producción, personal ocioso y subutilización de equipos o
- Área construída ociosa o sub-utilizada.

4.4.2 Auditoría de Eficacia

Como mínimo, debe incluirse en una evaluación de los indicadores de información sobre el rendimiento de la eficacia:

- a) Evaluación de la validez, confiabilidad y suficiencia o cobertura de los indicadores de rendimiento a través de:
 - Evaluación de la integridad de los procesos de recolección de datos,
 - Adecuación de los métodos de muestreo y del tamaño de las muestras,
 - Entrenamiento y supervisión otorgada a los recolectores de datos,
 - Calibración de los dispositivos mecánicos para la recolección de datos y adecuación de las escalas de clasificación o de los esquemas de clasificación,
 - Representatividad de los datos recolectados,
 - Evaluación de las fuentes de datos, en cuanto a la confiabilidad sobre la producción consistente y segura de datos de medición.
- b) Evaluación de la medida en la cual los indicadores están estructurados para distinguir los resultados causados por un elemento de un programa, de aquellos atribuibles a otros factores y
- c) Evaluación de las normas de rendimiento en cuanto a su adecuación, determinando lo siguiente:

- Grado hasta el cual se basan en la legislación pertinente del programa
 - Grado hasta el cual se basan en las normas empleadas en programas comparables en otras jurisdicciones
 - Hasta qué grado se emplean distintas normas y
 - Necesidades administrativas.
 - Identificación de los vacíos en las mediciones de eficacia de los programas, debido a los cuales no se han implementado los elementos de medición de la eficacia de la lógica y la estructura del programa. A este respecto es importante que el auditor revise el plan de evaluación de varios años, para determinar si estos vacíos se han identificado.
- d) Evaluación de aquellos factores y circunstancias que reduzcan la implementación de medidas alternas o adicionales de eficacia del programa. El tipo de preguntas que el auditor debe formular y tener en cuenta en relación con la factibilidad de la implementación, por parte del departamento, de procedimientos de medición efectivos o alternos, es el siguiente:
- ¿Que alternativa o medición adicional podría adaptarse para los objetivos del programa u otros efectos?
 - ¿Cuáles serían las fuentes de datos para esas mediciones?
 - ¿Cuáles instrumentos de medición se emplearían?
 - ¿Cuáles procedimientos de control de calidad se emplearían?
 - ¿Cuáles procedimientos de muestreo se emplearían?
 - ¿Cuál norma de rendimiento o comparación podría emplearse?
 - ¿Cuándo se suministraría la información de medición?
 - ¿Cuál sería el empleo dado a la información de medición?
 - ¿Cuáles serían los posibles costos de la recolección, del análisis y de los reportes sobre la información?
- ¿Existe algún peligro de una distorsión del programa debido al énfasis otorgado a los objetivos medibles?

4.4.3 Auditoría de Economía

La economía está asociada con los recursos primarios que se utilizan en las entidades públicas, ellos son las personas, las cosas y el dinero. A continuación se analizan dichos factores que deberán evaluarse y considerarse en los programas de auditoría:

Las personas

Las personas pueden ser contratadas cuando se ofrecen y confirman una disponibilidad para hacer un determinado trabajo con un mínimo de orientación. En otras palabras constituyen “el recurso correcto”. Por ejemplo, profesionales tales como Contadores y Abogados y mucho del personal de soporte administrativo.

Las personas pueden ser contratadas con el requisito de que serán entrenadas para convertirse en un “recurso correcto”, por ejemplo, controladores de tráfico aéreo, oficiales de policía, auditores, trabajadores postales, etc. En tales casos, el entrenamiento que reciben los convierte en un “recurso correcto”.

Se puede contratar personal temporal con experiencia y requerimiento mínimo de orientación. Esta opción se toma cuando no hay una relación beneficio/costo al mantener personal contratado en forma indefinida. Por ejemplo, cuando la demanda de este recurso es cíclica o porque las habilidades requeridas no se necesitan en forma permanente a través del período.

Las cosas

Entre las principales cosas que se adquieren están los equipos, edificios, terrenos, inventarios para consumo, vehículos, etc.

Las cosas son clave dependiendo de la actividad u operación en cuestión y de la importancia de su desempeño. Por ejemplo, el amoblado de una oficina rara vez es clave para el éxito de una operación, sin embargo, en una unidad hospitalaria el equipamiento es vital para cada actividad en la prestación del servicio de salud, en un centro de educación el amoblado de las aulas, bibliotecas, etc es vital para el cumplimiento de la docencia.

Una oferta aparente de calidad, cantidad y oportunidad de las cosas que se necesite comprar, podría deslumbrar y fingir un costo óptimo. Sin embargo, a la postre resultar en incumplimientos que elevarán el costo de los insumos comprados. Por tal razón, debe ser claro para los administradores públicos su responsabilidad por evaluar cuidadosamente la seriedad de ofertas que se apartan inusualmente de otras que se colocan en un nivel competitivo antes de tomar las decisiones finales.

El dinero

El dinero es utilizado para remunerar las personas y adquirir las cosas. En otras palabras, es un medio de intercambio.

En casos como programas subsidiados en salud, educación, etc., la disponibilidad se vuelve importante para el logro de objetivos gubernamentales, especialmente, si la corriente de impuestos, por ejemplo, no fluye como se había previsto.

Deberá haber un sistema financiero interno, que planifique y programe adecuadamente el flujo de dinero, para que el presupuesto pueda ser ejecutado. En otro sentido la economía difícilmente será alcanzada.

Relación de la economía con la eficiencia

La eficiencia como ya se ha definido, incorpora variables como los recursos o insumos utilizados para alcanzar los resultados. En ese sentido, cuando evaluamos eficiencia, también estamos cuestionando el origen y uso de los mismos incluyendo en casos puntuales, establecer la rentabilidad o mejor provecho obtenido con el dinero como unidad de entrada, por los resultados obtenidos como unidad de salida.

Por lo tanto, la economía podrá ser medida con motivo de la auditoría de eficiencia, teniendo en cuenta que el programa de auditoría incluirá las pautas necesarias para dicha evaluación.

Relación de la economía con la eficacia

La medición de eficacia ha sido generalmente entendida como el proceso mediante el cual se establece si los programas de una entidad se han cumplido en forma oportuna y completa. Desde luego que esto incluye, no solo evaluar las salidas o resultados como expresiones de las metas u objetivos alcanzados. También incluye evaluar los sistemas que permiten desarrollar los resultados y rendir cuenta sobre los mismos.

Por la relación economía-eficiencia, algunas características de la medición de eficacia también pueden relacionarse con la economía por ejemplo:

Costo de los procesos que conllevan a las salidas (resultados) del programa, los cuales no sean razonables en relación con dichos resultados. Es decir, que aunque un programa operacional alcance sus metas y objetivos, el costo de lograrlo podría no ser óptimo (véase en Latinoamérica el caso de programaciones para construir puentes, carreteras, metros, etc., los cuales costaron dos y tres veces el presupuesto original.

La extemporaneidad en alcanzar una meta puede generar costos adicionales que encarecerían y hasta desvirtuarían el beneficio a recibir por los usuarios. Por ejemplo, la construcción demorada de centros de salud preventiva destinados a disminuir la tasa de mortalidad, podría acarrear muertes cuyo costo no es calculable.

De igual manera, las consecuencias económicas de un proceso de reforma extemporánea, podrían acarrear costos adicionales, que pueden ser causados por demandas de constitucionalidad y obligar a devolver impuestos ya cobrados, etc.

En conclusión, los programas de medición de eficacia también podrían contener objetivos y procedimientos en lo concerniente a la economía siguiendo trámites parecidos a los mencionados en la relación economía-eficiencia.

5 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 Auditor Encargado 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 Indicadores.

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 empresarias
- Indicadores de rendimiento de grupos de entidades similares
- Indicadores de rendimiento históricos
- Principios generales de sana administración

Los Indicadores son variables que intentan medir u objetivar de forma cuantitativa y cualitativa sucesos sobre la gestión, que proporcionan al ente o al auditor un indicio sobre el grado de eficiencia, economía y efectividad de la ejecución de las operaciones.

Son necesarios para poder evaluar el comportamiento de las actividades en el tiempo y se logra a través de compromisos.

Permiten obtener información en el tiempo de los atributos e impacto de un producto como también de las características de los procesos.

Constituyen el punto de partida del ciclo de la planificación, permiten respaldar acciones políticas, logros y metas, y son importantes para la toma de decisiones efectivas que contribuyan a mejorar la gestión y ofertar un servicio de alta calidad.

5.1 Componentes de un indicador

Los componentes de un indicador son los siguientes:

- **medida.** grandeza cualitativa que permite clasificar las características, atributos, resultados y consecuencias de los productos, procesos o sistemas.
- **Índice.** Valor de un indicador en cierto momento
- **Estándar de comparación.** Es un índice arbitrario como aceptable para un indicador y un estándar comparativo para evaluar el comportamiento.
- **Meta:** Índice orientado por un indicador en relación al estándar de comparación para ser alcanzado durante un cierto tiempo

5.2 Tipos de Indicadores de Rendimiento

Los indicadores pueden ser cuantitativos y cualitativos:

a) Indicadores Cuantitativos

Son indicadores que miden el rendimiento de una actividad, éstos pueden ser:

- 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.

La eficiencia de una operación se expresa como un porcentaje del nivel estándar con relación al dato actual. Para evaluar la eficiencia se utilizarán los índices que representa la relación salida/entrada puede ser expresado de maneras diferentes para calcular la eficiencia. Por ejemplo, la eficiencia puede ser medida en términos del índice de producción, el trabajo realizado en un período, o el costo por unidad producida.

Usando el "*índice de producción*": Si tenemos un estándar de 8 cheques por hora/hombre (h/h) y un dato actual de 10 cheques por hora/hombre:

$$\frac{\text{Índice Actual}}{\text{Índice Estándar}} = \frac{10 \text{ cheques / h/h}}{8 \text{ cheques / h/h}} \times 100 = \text{Eficiencia del 125\%}$$

Usando el "*trabajo realizado en un período de tiempo*": Estándar de 60 minutos entre 8 cheques = 7.5 minutos/cheque, actual de 60 minutos entre 10 = 6 minutos/cheque:

$$\frac{\text{Tiempo Trabajado}}{\text{Tiempo Disponible}} \times 100 = \frac{10 \text{ cheques} \times 7.5' / \text{cheque}}{60 \text{ Minutos}} = \text{Eficiencia del 125\%}$$

Usando el "*costo por unidad de producto*": Estándar de \$5 por hora entre 8 cheques = \$0.625/cheque, un dato actual de \$5.00/hora entre 10 cheques = \$0.50 cheque:

$$\frac{\text{Costo Estándar}}{\text{Costo Actual}} \times 100 = \frac{\$0,625 / \text{cheque}}{\$0,50 / \text{cheque}} = \text{Eficiencia del 125\%}$$

Medición de Insumos. Los insumos pueden medirse en términos de trabajo, material o capital. Los recursos de mano de obra pueden ser medidos en términos del tiempo o dinero (salario, horas hombre). Los recursos de material o capital son generalmente medidos en términos de dinero.

La unidad de medida dependerá del tipo de operación a ser medida. Por ejemplo, en un sistema manual de producción de pasaportes, los insumos serán medidos en términos de mano de obra, y la eficiencia puede expresarse como una comparación entre el dato actual y el estándar en términos del número de pasaportes expedidos por hora/hombre o por el costo de producción por pasaporte expedido (salario y costo de material, si este último es significativo).

En un sistema más grande, usando computadoras y trabajo manual para producir pasaportes, la unidad de medida será expresada más significativamente en dinero para reflejar el costo total de la mano de obra, material y capital usado en el proceso.

Aunque el sistema de contabilidad gubernamental no refleja los activos fijos o su depreciación, los cálculos podrán realizarse para asegurar el costo total de los productos con el propósito de medir la eficiencia.

Medición de Productos. Para ser medibles los productos deberán estar separados unos de otros y tener características uniformes. Productos de un proceso repetitivo como la producción de cheques o diligenciar las órdenes de requisición de materiales satisface este criterio. Con frecuencia, el contenido de labores rutinarias puede ser medido aplicando técnicas aceptadas de medición de trabajo.

Operaciones y programas así como proyectos especiales, investigación, políticas de desarrollo, funciones de asesoría, etc., no obtienen normalmente productos que satisfagan estos criterios. Por lo tanto, hay dificultades para medirlos. Los gastos generales administrativos son también difíciles de medir, aunque comparaciones de índices entre los gastos generales sobre el total de gastos o gastos generales por persona/año sobre total de personas/año, entre organizaciones similares, pueden proveer de un indicador elemental de eficiencia. El total de gastos generales o personas/año, en una misma organización, en un período de tiempo dado, también podrán ser comparados.

Un incremento desproporcionado de los gastos generales puede indicar un problema. Estas medidas elementales deben ser usadas con precaución y las comparaciones deben ser analizadas e interpretadas cuidadosamente.

Calidad y Nivel de Servicio. La eficiencia de una operación está influenciada por la cantidad y calidad de los bienes y servicios producidos y la calidad y nivel de los servicios ofrecidos. Cambios en cualquiera de estos elementos son difíciles de interpretar sin el debido control de los mismos. Dado un índice satisfactorio de eficiencia, un mejoramiento adicional podría resultar a expensas de la calidad o nivel de servicios. Así mismo, mejoramientos significativos en la calidad o nivel de un servicio pueden ser posibles, sólo con el crecimiento sustancial del costo por unidad.

- 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.

El índice de salidas/entradas, por sí solo no indica si los resultados por él reflejados son satisfactorios, es necesario un punto de referencia o marca fija a través de la cual se mida la ejecución y cambios en el nivel de eficiencia.

Los resultados pueden ser medidos razonablemente, comparándolos con estándares planeados. Un estándar planeado es el tiempo de duración específico, determinado por la cuantificación del trabajo requerido para producir una unidad de producto o servicio, o para ejecutar una tarea. Los estándares planeados representan el concepto de un día justo de trabajo esperado de un empleado con un entrenamiento razonable y experiencia.

Puede ser difícil desarrollar estándares planeados para trabajos complejos y variados. En estos casos, resultados presentes pueden ser comparados con resultados durante un período típico anterior. Esta clase de índice de salida/entrada de un período típico de base, es conocido como estándar histórico o de base. Este tipo de estándar tiene una debilidad debido a que supone que el nivel esperado de eficiencia ha sido logrado en el período base seleccionado.

Es decir, que representa lo que se ha logrado en períodos anteriores y no necesariamente lo que se debe lograr en el presente o períodos futuros. Por consiguiente, un análisis del período base se requiere para asegurar que éste es representativo y que refleja un nivel aceptable de eficiencia.

Estándares e información sobre desempeño son usados con diferentes propósitos en varios sistemas de información y control, para:

- Demostrar el logro de resultados, comparando la información de ejecución con estándares objetivos o metas.
- Planes de operación y presupuesto de los requerimientos de recursos, proveyendo medios para la conversión de planes de trabajo y estadísticas sobre cargos de trabajo, en recursos requeridos.
- Llevar a cabo análisis de costo/beneficio y estudios de factibilidad, proveyendo información para comparar métodos y procedimientos presentes y propuestos.
- Proveer bases racionales para valorizar bienes y servicios.
- Producir un intercambio de decisiones entre eficiencia y el nivel de servicios y
- Indicar a los supervisores y empleados qué resultados se esperan. Consecuentemente los estándares son útiles para evaluar el desempeño de los supervisores y de grupos de empleados, motivándolos al mismo tiempo.

b) Indicadores Cualitativos:

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

5.3 Criterios para identificar y seleccionar un indicador

La selectividad e importancia proporciona información de las variables claves del proceso, producto o sistema.

Los criterios para identificarlos son:

- Simples y claros. Deben ser simples como comprensibles.
- Representativos. La capacidad de demostrar sobre una amplia visión, las importantes y críticas etapas de un proceso. Los datos importantes deben ser precisos.

- Investigativos. Fácil de investigar los datos.
- Comparables. Ser fácilmente comparables con las propias referencias.
- Estables. Procedimientos generados sistemáticamente y constantemente.
- Relación Costo efectividad. Diseñados para ser económicamente efectivo. El beneficio en relación al costo, deberá satisfacer los niveles de aspiración.

Los criterios para selección de indicadores son:

- Identificar el proceso
- Identificar actividades críticas a medir
- Establecer metas de desempeño o estándares
- Establecer medición de desempeño
- Identificar las partes responsables
- Coleccionar los datos
- Analizar y reportar el actual desempeño
- Comparar el actual desempeño con las metas o estándares
- Determinar si las acciones correctivas son necesarias
- Hacer cambios para traer el proceso a la línea de las metas o estándares
- Determinar si nuevas etapas o nuevas medidas son necesarias

5.4 Criterios para determinar la calidad de un buen sistema de medición

Lo primero que deberá determinar el Auditor Encargado es si el ente auditado ha desarrollado un Sistema de Medición del Rendimiento tablero de Comando. Si la Administración del ente no ha desarrollado dicho sistema, deberá realizarlo el auditor. Para ello deberá desarrollar una batería de indicadores de gestión, debiendo decidir:

- a) ¿Qué datos reunir?** A tal fin 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.
- b) ¿Cómo reunirlos?**
- c) ¿Cómo asegurar su confiabilidad?** Deberá recolectar los datos que brinde el personal de la entidad Este control quedará documentado en las - Guías Pruebas sustantivas para Control de Indicadores de Gestión. Se busca asegurar la veracidad y confiabilidad de los antecedentes reunidos y confirmar que la información obtenida responda a la realidad de la entidad o área en estudio, debiendo el Auditor Encargado definir el nivel de verificación que se estimará necesario. Por ejemplo, someter a la opinión de los integrantes del equipo de auditoría la recolección de los datos y el cálculo de los indicadores de gestión.

Si la Administración del ente ha desarrollado un sistema de indicadores, el auditor Encargado 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.

La auditoría deberá insistir para que el ente adopte un tablero de comando que incluya como mínimo todos los indicadores de rendimiento determinados por la auditoría. En el informe final se indicarán los adoptados por la organización y cuales fueron elaborados por la auditoría.

Los factores que intervienen en los criterios que permiten determinar la calidad de un buen sistema de medición son los siguientes:

- Dinámico y flexible en el tiempo
- Adecuadamente simple
- Operacionalmente claro
- Con énfasis en el ciudadano
- Comunicativo en el cambio
- Comunicativo en el conocimiento
- Visible
- Integrado en los procesos
- Grafico
- Analítico y estadístico
- Participativo
- Integrado en los actores
- Cooperativo
- Integrado en la jerarquía
- Alineado con las metas
- Integrado en las estrategias
- Oportuno
- Relevante
- Preciso
- Integro
- equilibrado en los enfoques

Criterios de auditoría

- Algunos criterios de auditoría que se pueden utilizar para llevar a cabo auditorías de eficiencia se enuncian a continuación, y pueden ser modificados o adaptados según la necesidad del sector gubernamental o el tipo de entidades auditadas.
- La Medida del Desempeño debe ser Apropiada y Exacta
- Los servicios o productos en caso de empresas, deben estar bien definidos y correctamente medidos. Las definiciones y medidas deben ser modificadas para que reflejen los cambios en la naturaleza de los resultados. Una medida alterna deberá ser usada sólo si es apropiado.
- Las características del servicio o producto, tales como calidad y nivel de servicios deberán estar claramente especificadas. Donde sea factible, los resultados de producción o rendimiento deberán incluir indicadores de estas características.
- Los insumos deberán estar relacionados con los productos o resultados producidos. Las reglas de distribución de insumos deben ser apropiadas. Ajustes por cambios significativos en inventarios de trabajo en proceso, deberán ser incluidos en los cálculos.
- Los datos de insumos y producción deberán ser verificados para efectos de exactitud y confiabilidad.
- El desempeño deberá ser Adecuado en Comparación con el Estándar
- El estándar o base para comparación deberá ser adecuado. Cuando sea apropiado, deberá establecerse aplicando técnicas de medición de trabajo generalmente aceptadas.
- El estándar o base deberá establecerse con fundamentos consistentes entre una localidad y otra, para operaciones descentralizadas. Deberán tomarse en cuenta circunstancias locales de manera que puedan efectuarse comparaciones significativas de desempeños inter-regionales.
- El nivel actual de rendimiento deberá ser aceptable en comparación con el estándar o base respectiva. Cuando el estándar ha sido establecido a través de medida del trabajo, el objetivo para un individuo deberá ser 100% del estándar. Sobre un período de tiempo, un mínimo aceptable de rendimiento para un grupo podría ser 80%.
- Los Informes deberán adaptarse a las Necesidades Gerenciales

- Los indicadores de Rendimiento o de Resultados deberán ser significativos para los programas gerenciales. Deberá además, evitarse el agregar un dato sin importancia en unidades de producción significativamente diferentes.
- Los informes deben ser oportunos en relación con las necesidades de la gerencia. Estos deberán presentarse resumidos y deberán resaltar detalles significativos.
- La Información del desempeño deberá utilizarse para lograr mejoras en la Productividad
- Los objetivos planteados tanto en términos de resultados absolutos como en ganancias sobre algún período previo, deberán estar preestablecidos. La información sobre el desempeño deberá indicar si los objetivos han sido logrados y dónde se necesitan acciones correctivas. Donde las comparaciones históricas son la base para el reporte de los niveles de eficiencia, deberán hacerse análisis adicionales para indicar el grado en el cual existan oportunidades para mejorar la productividad.
- El aumento de la eficiencia deberá ser buscado y evaluado sistemáticamente. Técnicas reconocidas tales como medición y organización del trabajo y análisis de métodos deberán ser usados con este propósito. Donde fuera apropiado, la computarización deberá ser considerada. Todos los cambios deberán ser evaluados antes de la implementación, incluida la consideración de información sobre resultados anteriores.
- La información sobre el desempeño deberá ser usada para animar a los grupos de empleados y a los gerentes para que incrementen la productividad. La comunicación a individuos y grupos, acerca de niveles de desempeño esperados de ellos, es de importancia primordial. Iniciativas como aquellas propuestas por investigaciones sobre la calidad del ambiente de trabajo, podrán proveer resultados útiles para buscar mejoras en la productividad.
- La información sobre productividad deberá ser usada en la estimación de las necesidades futuras de recursos. En el proceso de elaboración del presupuesto, la información sobre el desempeño deberá utilizarse para planear vías mejores en la ejecución o entrega de programas.
- Las Medidas e Informes sobre Productividad deben mantenerse actualizados
- La recolección de información y análisis de rutinas deberán mortificarse para corregir defectos previamente identificados.
- Proyectos de computarización o mecanización que afecten el contenido del trabajo de una operación deberán reconocerse y los indicadores de productividad del trabajo deberán, en consecuencia revisarse.

- Los sistemas que miden el nivel de desempeño deberán ser modificados tanto como sea necesario, para que reflejen cambios de programas resultantes de una nueva legislación.

5.5 Análisis y Evaluación de Hallazgo

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.

a) 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 planificación, evaluaciones de gestión y documentos de administración relacionados con su desempeño.
- **Evidencia Testimonial:** Se obtiene de otras personas en forma de entrevistas hechas en el curso de investigaciones. Las entrevistas 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.

b) Características del hallazgo de auditoría operacional

Las operaciones o actividades que se encuentran afectadas en la efectividad, economía o eficiencia, constituyen los denominados hallazgos de auditoría operacional.

En cumplimiento del examen detallado de las áreas críticas o débiles (4ta.fase o etapa del proceso), el auditor debe evaluar dichos hallazgos lo cual consiste en desarrollar e identificar con claridad cada una de sus características.

Las características del hallazgo de auditoría operacional son cuatro a saber:

- **La Condición**

Esta característica está dada por la situación actual encontrada por el auditor (Lo que es).

- **El Criterio**

El criterio, está dado por las unidades de medida, las disposiciones legales o normas aplicables, los indicadores o índices y en general por los parámetros que el auditor utiliza para comparar o medir la situación actual. Puede decirse que “ el criterio ” es “ lo que debe ser”, es decir la situación ideal.

- **El Efecto**

Es el resultado de la comparación de la condición contra el criterio. Es decir, como ha afectado la Condición a las operaciones de la Institución.

- **La Causa**

Es el motivo o razón de las evaluaciones o efectos establecidos al comparar la condición contra el criterio; es el porqué del efecto o de la condición.

c) Conclusiones y Recomendaciones sobre los HAO

Una vez que el auditor operacional haya desarrollado las características de un hallazgo estará en condiciones de concluir sobre el mismo y de proceder a identificar la mejor solución, para formular finalmente la recomendación o recomendaciones, propósito de su trabajo.

- **La Conclusión** es la síntesis redactada con objetividad y con impacto, de las características del hallazgo (condición, criterio, efecto y causa). Dicha síntesis no debe exceder de dos frases presentando la gravedad del problema.
- **Las Recomendaciones** son las sugerencias presentadas por el Auditor para corregir o mejorar la eficacia, economía y eficiencia de las operaciones involucradas en el hallazgo. Las recomendaciones estarán orientadas a evitar que la causa del hallazgo se repita en el futuro y a rescatar los efectos cuando estos sean recuperables. Igualmente las recomendaciones de auditoría operacional, deben ser practicables, útiles y costeables.

Finalmente, la evaluación del hallazgo finaliza con los comentarios de los funcionarios involucrados en el respectivo hallazgo.

d) Programa de Evaluación de un HAO

La evaluación de los Hallazgos de Auditoría Operacional debe efectuarse mediante el desarrollo de programas específicos.

6 Papeles de trabajo

La esencia de la ejecución de la Fase de examen detallado de las áreas críticas es la evaluación de los hallazgos. Le corresponde por lo tanto al auditor operacional dejar constancia de las evidencias de esta evaluación en papeles de trabajo, en concordancia con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, NAGUN.

Los papeles de trabajo en auditoría operacional igual que en toda auditoría, son el conjunto de cédulas y documentos que el auditor utiliza para dejar constancia o evidencia de:

- Información obtenida en el transcurso del examen.
- Evaluación de la efectividad del control interno contable financiero y operacional, y de la identificación y selección de las áreas críticas.
- La evaluación o desarrollo de los hallazgos.

6.1 Índice de Papeles de trabajo

6.1.1 Papeles Generales

Un listado, no exhaustivo, de papeles de trabajo de auditoría con indicación del índice es la siguiente:

I. Planificación y control de la auditoría

- I-1 Carta credencial.
- I-2 Resumen de Plan preliminar y costos de Auditoría
- I-3 Memorándum sobre la planeación de la auditoría.
- I-4 Plan para la visita preliminar y sus resultados.
- I-5 Resultados de entrevistas iniciales y otros de naturaleza general.
- I-6 Cronograma de Auditoría
- I-7 Control de tiempo.
- I-8 Control sobre los documentos obtenidos de la Entidad u Organismo.
- I-9 Memorándum de Planeación.
- I-10 Correspondencia con funcionarios de la Entidad
- I-11 Correspondencia con terceros.
- I-12 Control de visitas de supervisión y especialistas (asesor legal, ingeniero, etc.)
- I.13 Reportes, Memorándums e Informes de avance

- I-14 Control de Calidad de la Planeación
- I-15 Sugerencias para auditorías futuras.

II. Datos generales de la entidad examinada

- II-1 Copia de Manuales y Organigramas.
- II-2 Hojas de Datos Personales de Funcionarios y Empleados Principales, de los que deben presentar caución y los que han efectuado declaraciones probidad.
- II-3 Documentación sobre la naturaleza de la entidad, actividades, oficinas o delegaciones, procedimientos de operación, oficinas o delegaciones, recursos e información estadística.

III. Leyes, Reglamentos y Contratos Aplicables

- III-1 Extracto de Leyes, Reglamentos y Contratos aplicables.
- III-2 Determinación de normas cuyo cumplimiento se debe evaluar.
- III-3 Pruebas aplicadas.
- III-4 Comentarios y conclusiones

IV. Información financiera y/o Operativa

- IV-1 Copia del acta del Directorio (o similar) aprobando los estados financieros, planes operativos, sistemas
- IV-2 Estados financieros y/o informe de ejecución presupuestaria, informe de la deuda pública, de la entidad.
- IV-3 Datos para cotejo.
- IV-4 Asientos de ajuste y/o reclasificaciones.
- IV-5 Carta del asesor legal.
- IV-6 Hechos posteriores.
- IV-7 Contingencias.

V. Archivo resumen

- V-1 Borrador (final) del informe.
- V-2 Copia de la carta de observaciones y recomendaciones.
- V-3 Puntos de revisión de los diferentes tramos de Dirección en CGR, Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos, según el caso.
- V-4 Puntos de revisión del Supervisor y Encargado de la Auditoría.
- V-5 Hojas de hallazgos.
- V-6 Dictámenes de Asesor legal.
 - V-6-1 Dictamen
 - V-6-1/1 Solicitud de dictamen
 - V-6-2 Dictamen No. 2

- V-6-2/1 Solicitudes y aprobaciones de prórroga
- V-7 Actas de Discusión.
- V-8 Carta de Salvaguarda
- V-9 Control de Calidad de la ejecución y conclusión de auditoría.
- V-10 Sugerencias para futuras auditorías.

VI. Diligencias del debido proceso

- VI-1 Notificaciones de inicio
- VI-2 Entrevistas
 - VI-2-1 Se asignará un número subsecuente por cada entrevistado
 - VI-2-1/1 Citatoria para rendir entrevista
 - VI-2-1/2 Solicitudes de copia de entrevista y recibo de entrega
- VI-3 Notificaciones de Hallazgos
 - VI-3-1 Nombre, cargo (un ordinal por notificado)
 - VI-3-2 Respuesta de hallazgos
 - VI-3-3 Análisis de respuestas de hallazgos
 - VI-3-4 Solicitudes de prórrogas
 - VI-3-5 Cartas de aceptación de prórrogas
- VI-4 Acceso a papeles de trabajo
 - VI-4-1 Solicitud (un ordinal por auditado)
 - VI-4-1/1 Carta de aceptación (fija fecha, hora, etc.)
 - VI-4-1/ Acta de acceso a papeles de trabajo
- VI-5 Acreditación de representantes
- VI-6 Otras diligencias

6.1.2 Papeles Específicos

Una lista, no exhaustiva, de papeles de trabajo corrientes, referidos a una auditoría operacional es la siguiente:

- A Estudio preliminar
 - Programa
 - A-1 Antecedentes
 - A-2 Marco Legal
 - A-3 Organización
 - A-4 Operaciones
 - A-5 Financiamiento
 - A-6 Control
 - A-7 Información Adicional
- B Comprensión de la Entidad
 - Programa

- B-1 Entrevistas
- B-2 Evaluación de control interno
- B-3 Árbol de misión, objetivo y operaciones

- C Selección de Áreas Críticas
Programa
 - C-1 Matriz de selección
 - C-2 Evaluación de control interno
 - C-3 Análisis de eficacia
 - C-4 Análisis de economía
 - C-5 Análisis de eficiencia
 - C-6 Informe Diagnóstico

- D Análisis detallado de Áreas Críticas
Programa
 - D-1 Cédula resumen de las áreas críticas determinadas
 - D-2 Área crítica (colocar el nombre)
 - D-2-1 Evaluación de control
 - D-2-2 Aplicación de indicadores
 - D-3 Área crítica (colocar el nombre)

CAPITULO XI

FASEV INFORME DE AUDITORIA

Capítulo XI FASE V – Informe de auditoría operacional o de gestión

1. Aspectos básicos del Informe de auditoría

El auditor operacional debe ir comunicando los resultados de su examen, verbalmente durante el transcurso de la cuarta etapa, para obtener el punto de vista de los funcionarios de la empresa, y para debatir con ellos los hallazgos de auditoría. Igualmente, al final del trabajo el auditor debe tener una conferencia, un ciclo de conferencias con los funcionarios principalmente responsables de las operaciones examinadas para comunicarles y discutir los resultados de su examen.

Adicionalmente si hubiera hallazgos que pueden dar lugar a determinar responsabilidades, se deberán efectuar las notificaciones preliminares a cada funcionario o ex funcionario relacionado cumpliendo las garantías del debido proceso.

La comunicación oficial y formal de los resultados de la auditoria operacional, se efectúa en un informe escrito en el cual el auditor presenta debidamente documentados dichos resultados, teniendo cuidado de que las expresiones sean efectivamente convincentes al lector de la importancia de los hallazgos, la razonabilidad de las conclusiones y la conveniencia de aceptar las recomendaciones.

Asimismo, la comunicación oficial de los resultados debe incluir los puntos de vista de los funcionarios de la empresa o entidad, cuando sean diferentes o contrarios al criterio del auditor. La presentación equitativa de los distintos puntos de vista contribuye notablemente a aumentar la posibilidad de que las recomendaciones sean acogidas y aceptadas.

El auditor Operacional debe tener en cuenta al redactar los resultados del trabajo, los principios para redacción del informes y si es el caso consultar bibliografía al respecto, para asegurarse de la adecuada presentación del informe final.

2. Contenido del informe

En la elaboración del informe el auditor gubernamental deberá tener en cuenta la Norma NAGUN 4.30, en los aspectos relacionados con el informe sobre los resultados de una auditoría operacional o de Gestión

El informe de auditoría operacional debe contener:

- a) **Los objetivos específicos** de la auditoría operacional en forma detallada para un cabal entendimiento del enfoque por parte de los usuarios y los antecedentes que dieron lugar a la realización de trabajo de auditoría.

- b) **El alcance del trabajo** realizado, señalando la profundidad y cobertura de la evaluación realizada para cumplir los objetivos de la auditoría. En la medida de lo posible, se debe establecer la relación existente entre la muestra revisada y el universo de operaciones ejecutadas por la entidad, identificar las dependencias evaluadas, la ubicación geográfica y el período examinado. También se debe incluir una referencia a las limitaciones de información o al alcance del trabajo, cuando esta situación se presente.
- c) **La metodología de la auditoría**, explica claramente las técnicas empleadas para obtener y analizar la evidencia entregada por la administración y otra que sea necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría. Se describirán las técnicas de comparación utilizadas, los criterios e indicadores empleados, y cuando se haya aplicado el muestreo, explicar la forma en que se diseñó la muestra y las razones para su selección. Debe señalarse que el examen se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN).

El informe de auditoría operacional debe desarrollar y exponer:

- a) **Los hallazgos** significativos que tengan relación con los objetivos de la auditoría. Incluirán información suficiente, competente y relevante de los hallazgos para facilitar la comprensión del informe por parte de los usuarios. También insertará la información sobre los antecedentes de cada hallazgo significativo para una mejor comprensión por parte de los usuarios directos y otros lectores.
- b) **Las conclusiones** producto de inferencias lógicas basadas en la información desarrollada en los hallazgos. La calidad de las conclusiones dependerá de lo persuasiva que resulte la evidencia que sustente los hallazgos y lo convincente de la lógica utilizada para formularlas individualmente.
- c) **Las recomendaciones** permiten eliminar las causas de las condiciones negativas detectadas y al sugerir mejoras a las actividades, áreas o programas de la entidad, por lo tanto son de elevada importancia.
- d) **Las opiniones de la administración** deben ser evaluadas objetivamente y las opiniones pertinentes deben ser incluidas en el informe.

Informe sobre la evaluación de los controles internos administrativos y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales puede presentarse en un informe parcial independiente al concluir la fase de Estudio y Planeación con el propósito de obtener la aceptación de la administración de la entidad auditada y ser oportunos.

El informe de Auditoría Operacional o de Gestión, debe revelar si los hallazgos resultantes podrían dar lugar a la determinación de responsabilidades lo que se deberá señalar en las conclusiones y efectos de cada hallazgo.

El informe de auditoría operacional, puede contener básicamente las siguientes partes:

- Síntesis o resumen del informe (Resumen ejecutivo)
- Información introductoria (Introducción)
- Resultados de la Auditoría (Capítulos individuales sobre hallazgos de auditoría)
- Anexos (cuando sean considerados necesarios)

2.1 Síntesis o Resumen (Resumen Ejecutivo)

En esta parte del Informe el Auditor deberá exponer brevemente las características de la auditoría realizada y las conclusiones y recomendaciones más significativas de su trabajo, de tal forma que los ejecutivos de la entidad tomen rápidamente una visión general del trabajo realizado y sus principales resultados y a la vez por la gravedad motive a los interesados (Ministros, Director, Gerente, Alcalde, etc.) en su cuidadosa lectura.

2.2 Los objetivos específicos

El Auditor deberá incluir en su informe de la auditoría operacional en forma detallada para un cabal entendimiento el enfoque por parte de los usuarios y los antecedentes que dieron lugar a la realización de trabajo de auditoría.

Es importante observar especial cuidado de no incluir información innecesaria.

2.3 El alcance del trabajo

En esta sección el Auditor deberá indicar el alcance del trabajo realizado, señalando la profundidad y cobertura de la evaluación realizada para cumplir los objetivos de la auditoría.

En la medida de lo posible, se debe establecer la relación existente entre la muestra revisada y el universo de operaciones ejecutadas por la entidad, identificar las dependencias evaluadas, la ubicación geográfica y el período examinado. También se debe incluir una referencia a las limitaciones de información o al alcance del trabajo, cuando esta situación se presente.

2.4 La metodología de la auditoría

El Auditor deberá explicar claramente las técnicas empleadas para obtener y analizar la evidencia entregada por la administración y otra que sea necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría.

Se describirán las técnicas de comparación utilizadas, los criterios e indicadores empleados, y cuando se haya aplicado el muestreo, explicar la forma en que se diseñó la muestra y las razones para su selección.

Debe señalarse que el examen se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN)

2.5 Resultados de la Auditoría (Hallazgos de Auditoría Operacional)

En estas secciones del Informe deben presentarse suficientemente sustentados y en orden de importancia, respecto a las áreas críticas examinadas, los hallazgos desarrollados durante la Auditoría.

El informe de auditoría operacional debe desarrollar y exponer los hallazgos de auditoría siguiendo el siguiente orden:

- a) Condición
- b) Criterio
- c) Efecto
- d) Causa
- e) Recomendación
- f) Comentarios de los funcionarios responsables
- g) Recomendaciones, incluyendo cualquier acción ya tomada al respecto

La presentación de cada HAO debe llevar como título el asignado al respectivo hallazgo en la Sumaria; pero no es necesario que al presentar los hallazgos se titule cada una de las características o elementos de los mismos, excepto las recomendaciones. Basta relacionarlos en párrafos consecutivos siguiendo el orden anterior.

2.6 Anexos

Finalmente, en el Informe el auditor operacional podrá adjuntar los documentos que considere estrictamente necesarios o sea aquellos que por su naturaleza no pudieron desmembrarse y presentarse para su análisis en la sección correspondiente. El auditor operacional debe tener en cuenta que remitir al lector el examen de anexos presentados al final del informe, desmotiva el interés en la lectura de un documento.

ANEXOS
MODELOS DE PAPELES DE TRABAJO

Anexos
Modelos de papeles de trabajo

1. Matriz de problemas

INDICE

NOMBRE DE LA ENTIDAD
MATRIZ DE PROBLEMAS
PERIODO DE LA AUDITORIA

No.	PROBLEMA (Deficiencia de control)	AREA AFECTADA			CAUSA
		Operativo	Administrativo	Financiero	
1	Alta rotación de personal		X	X	Estilo de dirección, atrasos en los pagos
2	Falta de materiales e insumos			X	
3	Incumplimiento de metas	X			
	TOTAL				

Conclusión:

2. Modelo de tabulación de los Factores críticos de una Entidad

INDICE

NOMBRE DE LA ENTIDAD
MATRIZ DE PROBLEMAS
PERIODO DE LA AUDITORIA

Areas críticas tangibles	Indicadores Clave	Ratios	Estándares
Situación Financiera	Resultados		
	Nivel de rentabilidad		
	Disponibilidad		
	Información contable		
	Sobregiros de presupuesto		
	Costos incrementados		
Productividad	Técnicas		
	Utilización de equipos		
	Rendimiento		
	Cumplimiento de metas		
Desarrollo humano	Rotación de personal		
	Ausentismo		
	Disciplina		
	Capacitación		
	Personal idóneo		
Organización	Estructura formal		
	Manuales		
	Disponibilidad de indicadores		
Planificación	Plan estratégico		
	Plan operativo		
	Indicadores		
	Evaluaciones al Plan		

3. Cuestionarios de Auditoría de Eficiencia

3.1 Cuestionario sobre información general

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/ CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
1. Obtener y revisar documentos pertinentes			
2. Efectuar un reconocimiento al proceso de trabajo y contestar: - Es rutinario y repetitivo? - Es intensivo?			
3. Obtener un entendimiento sobre los resultados que están sujetos a monitoría y contestar si son: - Cuantificables? - Uniformes? - Separados?			
4. Establezca el tamaño de la operación (personas/año o valor)			
5. Son las tendencias de insumos y servicios o productos aceptables?			
6. La organización auditada mide el desempeño? - Si no, considera que debiera medirlo? - Por qué no lo mide? - Si lo mide, el sistema de medición parece razonable? - Se utilizan técnicas de medición del trabajo? - Cuál es la eficiencia de la operación?			
7. Verificar documentos de presupuesto y planeación para respaldar los datos de desempeño			
8. Existen síntomas de ineficiencia como un excesivo trabajo acumulado, mal servicio, métodos de trabajo engorrosos, personal ocioso, sub-utilización de equipo, etc.?			2
9. Ha utilizado la organización auditada información de sistemas de medición del desempeño o estudios especiales para avanzar positivamente en la mejora del desempeño?			4
10. Considerar la importancia y sensibilidad de la operación como factores en la determinación de las necesidades para un sistema de medición de desempeño y contestar: - Qué tan importante es la operación para los receptores de servicios? - Son factores importantes la tardanza u el error? - Qué tan importante es la operación para la organización? - Qué tan importante es la operación para el Gobierno?			1

3.2 Cuestionario de Diagnóstico de Eficiencia

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/ CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
A. Es medible el desempeño? (Contestar las siguientes preguntas para hacer esta afirmación o negación)			
Son los productos cuantificables?			
Son los indicadores de producción (servicios) representativos del trabajo ejecutado?			
Son los productos uniformes y separables?			
Es posible relacionar insumos con productos? (Nota: No es necesario relacionar cada insumo con cada producto. El total de insumos puede relacionarse con el total de productos)			
Es medible la calidad y nivel de servicio?			
B. Es razonable esperar que la Organización auditada cuantifique y reporte el desempeño?			
Es justificable con base en el costo/beneficio?			
Es técnicamente práctico y razonable?			
Cuáles son las consecuencias adversas de no medir el desempeño?			
C. Auditoría de las medidas de desempeño y sistemas de información existentes. Productos: Descripción de los productos medidos en los sistemas:			
Son los productos medibles?			
Son uniformes y separables?			
Es la mezcla estable?			
Representan los productos el desempeño en el trabajo?			
Está documentada la definición del producto?			
Los diferentes productos son mutuamente excluyentes?			

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/ CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
Insumos:			
Se usa la unidad adecuada de medida? (labor, tiempo o costo)			
Los insumos incluyen todos los recursos usados, tales como horas hombre, costo de salario, costo total de operación, costo de capital, donde sea apropiado?			
Otros factores como horas trabajadas por empleados temporales, horas extras, tiempo de personal prestado o dado en préstamo y costos indirectos, han sido considerados donde sean aplicables?			
El costo es expresado en moneda constante donde sea apropiado?			
Medidas de trabajo:			
Qué tipos de estándares existen?			
Si son estándares planeados, fueron desarrollados con una de las siguientes técnicas aceptadas de medición del trabajo:			
Sistemas de señal de tiempo predeterminado?			
Estudios de Tiempos y Movimientos observados?			
Información estándar?			
Muestreo de Trabajo?			
La técnica para medición del trabajo ha sido aplicada apropiadamente?			
Examinar reportes sobre los estudios de medición del trabajo y papeles de trabajo: Han sido los métodos de trabajo revisados y estandarizados previa sincronización y se ha usado la técnica de la clasificación del desempeño del empleado? (Si es aplicable).			
Están incluidos en los estándares válidos los tiempos de descanso y permiso?.			
La persona encargada del estudio de la cuantificación del trabajo es una persona calificada?			
Los estándares son confiables y razonables en términos del nivel de productividad?			

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/ CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
Si no son, desarrolle estándares de muestreo y compárelos con aquellos utilizados por la Organización. Si la diferencia es menos que 10% el estándar de la Organización es aceptable.			
Son los estándares no planeados usados en áreas donde el trabajo no es fácil de ser medido?			
Están basados en un desempeño pasado (histórico), estimaciones técnicas, modelos administrativos o índices?			
Son aceptables? Los estándares planeados son preferidos cuando técnicamente son factibles y razonables en términos de costo/beneficio.			
Fueron desarrollados apropiadamente los estándares no planeados para reflejar un nivel razonable de productividad? Revisar lo siguiente para un estándar histórico:			
a. La representatividad del período base usado en términos de volumen de trabajo y recursos utilizados.			
b. La confiabilidad de los procedimientos para recolectar datos de insumos y productos y la validez del método usado para asignar insumos a productos y desarrollar estándares del año base.			
Verificar lo siguiente en los estimados técnicos y modelos administrativos o índices: Los han desarrollado personas familiarizadas con las operaciones consideradas?			
Se ha hecho una investigación adecuada para determinar los factores pertinentes?.			
Ha sido considerada la opinión de otras personas cercanas a la operación para asegurar la razonabilidad de los estimados e índices. ?			
Los estándares planeados y no planeados son mantenidos apropiadamente par que reflejen los métodos y procedimientos corrientes de trabajo?			
Informes: Se utiliza información sobre el desempeño para planear, controlar y evaluar operaciones?			

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/ CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
Se reporta la información al ejecutivo apropiado?			
La información es entendida y usada apropiadamente por todos los niveles del personal involucrado?			
Qué parte de la operación es cubierta por el sistema?			
Son los reportes de producción los mismos utilizados para desarrollar estándares?			
Son los datos de insumos y productos obtenidos de fuentes oficiales y dignos de confianza?.			
Los informes son:			
Producidos con regularidad y a tiempo?			
Distribuidos a las personas más interesadas?			
Bien diseñados y entendibles?			
Exactos y completos?			

3.3 Cuestionario de Ejecución de Auditoría de Eficiencia

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/ CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
A. Determinación del nivel presente de eficiencia de la Organización auditada.			
Determinar el nivel promedio de la eficiencia para la organización auditada por uno de los siguientes métodos:			
• Usando los sistemas propios de la organización (después de la validación)			
• Usando estándares desarrollados por el auditor; o			
• Practicando un estudio de muestreo de trabajo.			
Ha sido el nivel de eficiencia logrado durante un período representativo, aceptable en comparación con el criterio?			
Un mínimo del 80% de los estándares planeados validados.			
Es el nivel de utilización del equipo, facilidades, construcciones, etc. Aceptable en comparación con el uso planeado?			
B. Determinación de calidad y nivel de servicios.			
Son apropiados los indicadores de producción, calidad y nivel de servicios usados para medir el desempeño?			
Cómo se fijan los productos, calidad y nivel de servicios?			
Es esto razonable y económicamente justificable?			
Hasta qué punto son logrados los objetivos?			
C. Eficiencia-controles relacionados			
Es el volumen de producción, asistencia de personal, utilización del equipo y otras informaciones pertinentes reportadas diaria o semanalmente a los supervisores, de primera línea?			
Se reporta rápidamente el trabajo atrasado al supervisor cuando excede límites aceptables?			
Se han tomado medidas adecuadas para corregir este atraso?			
Se usa el tiempo extra y/o el trabajo temporal para cubrir la variación estacional de la carga de trabajo?			

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
Son supervisados y guiados adecuadamente los empleados?			
Es razonable el alcance del control de supervisión?			
Tienen los empleados cuotas o metas de producción diaria o semanal?			
Están los empleados calificados y con sueldos elevados haciendo tareas administrativas no técnicas y rutinarias que podrían ser delegadas a oficinistas con salarios más bajos?.			
El horario es adecuado para minimizar retrasos, tiempo de espera administrativa, equipo parado, etc.?			
Los supervisores de primera línea entienden perfectamente los estándares de ejecución y los usan apropiadamente, por ejemplo, en evaluaciones administrativas?			
Preparan los supervisores informes regulares sobre eficiencia, calidad y nivel de servicio?			
Dónde sean apropiado, Está expresada la eficiencia en porcentajes, de las horas devengadas sobre las horas disponibles?			
D. Uso de los datos de eficiencia para la elaboración de presupuestos.			
Se está usando un método razonable para pronosticar los volúmenes de carga de trabajo?			
En particular, han sido identificados y pronosticados los factores determinantes de carga de trabajo?			
Son tomadas en consideración, las fluctuaciones temporales estacionales en la demanda de bienes y servicios durante la determinación del presupuesto de recursos?			
Qué acciones correctivas se han tomado para mejorar cualquier pronóstico inexacto?			
En la planificación de recursos, qué porcentaje de personas-año y total de presupuesto se basa en la información de desempeño?			
Examinar la tendencia de la eficiencia proyectada.			
Están los pronósticos de volúmenes de carga de trabajo separados en categorías discrecionales y no discrecionales?			
Revisar los cálculos de requerimiento de año-hombre para el uso apropiado de los estándares de producción, peso del año base o unidades de costo, objetivos de eficiencia, asignaciones por salidas y/o permisos, inclusión del tiempo de			

TAREA O PROCEDIMIENTO/PREGUNTA/CONSIDERACION	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
servicio, o el costo relativo al trabajo temporal y contrato de servicios, horas extras, etc.			
Tienen relación los objetivos de calidad y nivel de servicios con los recursos requeridos?			
E. Auditoría de los esfuerzos de la Organización para ser más eficiente.			
Determinar si la Organización:			
Ha analizado alternativas que signifiquen el logro de los objetivos programados, haciendo una consideración de las economías de escala.			
Usa planificación y programación de producción.			
Ha realizado estudios especiales con el objetivo de aumentar la productividad mediante la mejora de los procedimientos de trabajo, usando la cibernética, etc.; y/o			
Seleccionan, preparan y motivan a sus empleados para que trabajen eficientemente.			
Averiguar que ha hecho la Organización auditada durante los últimos 3-5 años para mejorar la eficiencia. Examinar los estudios de productividad, los estudios de reducción de costos, los estudios de factibilidad, Tecnología de la información, auditorías operacionales, etc.			
Examinar qué actividades está haciendo la Organización auditada para corregir sus problemas y mejorar la eficiencia.			
Evaluar la calidad y éxito de los esfuerzos de la Organización auditada. Considere el número de estudios, uso de horas-hombre, contenido técnico de los estudios, calificación del personal administrativo involucrado, implementación de recomendaciones y el logro de las mejoras en la productividad, costos y ahorros de hora-hombre y otros beneficios.			
Con base a los resultados anteriores el auditor debe:			
Concluir sobre la calidad de los métodos usados por el auditor.			
Decidir mediciones paralelas usando técnicas específicas:			
Las del auditado			
Otras desarrolladas por el auditado			
Concluir sobre la eficiencia general e individual para las operaciones escogidas.			
Formular los hallazgos y recomendaciones par el informe.			

4. Cuestionarios de Auditoría de Eficacia

4.1 Elementos de la Entidad

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
Componentes de las actividades			
1. Es la descripción de los componentes de las actividades del ente o programa, una representación exacta y completa de la forma como la organización ha estructurado su trabajo?			
2. Faltan componentes?			
3. Entre los componentes descritos existe alguno que deba retirarse y si así fuere, por qué?			
4. Cómo se definen los componentes?			1
5. Qué tipos de actividades se incluyen?			
Productos			
6. La descripción de los productos es una representación exacta y completa de los tipos de bienes y servicios producidos por la organización?			
7. Faltan productos?			
8. Entre los productos enumerados/descritos existen algunos que no deberían estar y si así fuere, por qué?			
9. Cómo se definen los productos?			
10. Descripción del significado de los productos.			
Objetivos y otros efectos			
11. Es la descripción de los objetivos del programa y de los efectos del mismo, una representación exacta y completa de las consecuencias esperadas y no intencionales de las actividades y productos?			

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
12. Faltan objetivos o efectos?			
13. Existen algunos objetivos o efectos descritos, los cuales no deberían estar?			
14. Desde el punto de vista operacional, cómo se definen los objetivos y los efectos?			
15. Descripción del significado propuesto.			
Lógica del programa.			
16. En qué forma la terminación de ciertas actividades conduce al logro de los objetivos y los efectos?			
17. Cuáles son las suposiciones que enlazan las actividades con los productos?			
18. Cuáles son las suposiciones que enlazan los productos con objetivos de menor orden?			
19. Cuáles son las suposiciones que enlazan la jerarquía de objetivos y otros efectos?			
20.Cuál es la evidencia a favor o en contra de la credibilidad de estas suposiciones?			

4.2 Cuestionario sobre procedimientos de medición

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a PT	COMENTARIOS
Productos (Nota: Aunque no se encuentran directamente relacionados con las mediciones de eficacia, es decir, mediciones de los objetivos y otros efectos del programa, las preguntas relacionadas con los productos se incluyen aquí, puesto que un mismo miembro del grupo de auditoría puede ser el responsable por la recolección de datos sobre los sistemas de información, sobre el rendimiento y sobre las mediciones de eficacia en la forma de evaluaciones de programa).			
1. La lista de las medidas de producción es una representación completa y exacta de estas medidas existentes?			
2. Cuáles medidas de los productos del programa están implementadas?			
3. Existen medidas que no se han listado?			
4. Existen medidas listadas que no están implementadas?			
5. Cuáles controles se emplean para ayudar a garantizar la validez y confiabilidad de las medidas?			
6. Hasta qué punto estas medidas se refieren a los productos (es decir, qué tan suficientes son las medidas en cuanto a la medición de los productos)?			
7. Existen medidas adicionales que podría utilizarse para medir los productos en forma más extensa?			
8. Qué métodos se emplean para recopilar estas medidas?			
9.Cuál es la fuente de datos?			

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a PT	COMENTARIOS
10. Cómo se recolectan los datos?			
Efectos y objetivos del programa			
11. Es la enumeración de las medidas existentes para los objetivos del programa y otros efectos, una representación exacta y completa de aquellas implementadas?			
12. Qué medidas de objetivos del programa y otros efectos están implementadas?			
13. Cuál es la población de estudios del programa y evaluaciones iniciadas o completadas dentro de la entidad? (Nota: El auditor deberá tener copia de todas las evaluaciones y estudios iniciados o terminados. Las preguntas enumeradas deberán cubrirse en la revisión de las evaluaciones y deberá dejar constancia en los papeles de trabajo, como evidencia de la auditoría).			
14. Existen medidas de los efectos y objetivos que no se han implementado y que podría ser una información útil (en forma ya sea de indicador de rendimiento o en forma de estudio o de análisis de evaluación del programa)?			
15. Cuales serían estos estudios o medidas?			
16. Sobre cuáles decisiones debería existir un impacto?			
17. Cuáles son los planes actuales para la implementación de tales estudios o medidas?			
18. Cuáles son las restricciones en cuanto a la implementación de tales estudios o medidas?			

4.3 Cuestionario sobre procedimientos de presentación de informes de medición

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a PT	COMENTARIOS
1. Cuáles son los procedimientos de presentación de informes adoptados en relación con la medición de eficacia de los programas y otras evaluaciones?			
2. Qué tipos adicionales o alternos de informe sobre la medición de eficacia y las evaluaciones, resultaría útil para los administradores en la toma de decisiones?			
3. Qué tipos de informes, para qué decisiones, presentados con qué frecuencia, a quién?			
4. Cuáles son las restricciones percibidas que evitan la implementación de dichos informes adicionales?			

4.4 Cuestionario sobre la estructura y administración de las mediciones de eficacia, evaluación de programas y presentación de informes

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
1. Existe una política de evaluación de la entidad?			
2. Existe un plan de evaluación de la entidad que contenga:			
Un plan de evaluación del programa a largo plazo que incluya el perfil y el programa relacionados?			
Un plan de evaluación del programa, anual?			
3. Se han actualizado estos planes anualmente y/o revisado de acuerdo con las circunstancias cambiantes?			

4.5 Cuestionario sobre la estructura y administración de la medición de la eficacia

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
Política de Evaluación Ha previsto la política de evaluación del plan de la dependencia o ente escogido lo siguiente:			
Una definición clara de las responsabilidades del director de la entidad por la función de evaluación?			
Una definición clara del papel y de las responsabilidades de la administración en línea por la evaluación?			
Una definición clara de la responsabilidad, papel y propósito de la función de evaluación de en la dependencia o ente auditado?			
Una descripción de la estructura de organización, responsable de llevar a cabo las evaluaciones de los planes?			
Identificación del administrador de la dependencia o ente encargado de la función de evaluación de los planes?			
El establecimiento de un comité de directores para la administración de la evaluación?			
Establecimiento de un comité asesor de evaluación de los planes separado para cada estudio propuesto?			
Una definición clara de los procedimientos a seguir en la implementación de la función de evaluación de los planes incluyendo:			
• Desarrollo y mantenimiento de un plan de evaluación?			
• Realización de las evaluaciones?			
• Procedimientos para guiar las acciones administrativas en cuanto a la consideración?			
• Procedimientos a seguir a partir de los resultados de la evaluación del programa?			
Definición de los procedimientos a seguir en cuanto a la distribución de los documentos de evaluación, incluyendo:			
• Proyectos de informes?			
• Informes finales?			

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
• Recomendaciones?			
• Planes de acción correctivos?			
Disposiciones para la asignación de recursos a la unidad de evaluación, incluyendo:			
• Personas/año?			
• Valor?			
• Disposiciones sobre los procedimientos que garanticen los recursos adecuados para cada proyecto de evaluación individual:			
• Personal?			
Plan de Evaluación de Largo Plazo			
Suministra el plan de evaluación de los planes un perfil que incluya:			
Una descripción y explicación de la estructura y los perfiles de los componentes individuales de la evaluación?			
Un plan de evaluación con información acerca de:			
• El período dentro del cual se evaluarán todos las dependencia del ente?			
• El nivel general del tipo de recursos que se debe asignar a la evaluación?			
• Las razones para el orden prioritario asignado a la programación de las evaluaciones?			
• Las fechas de iniciación y terminación esperadas para las evaluaciones durante el transcurso del ciclo de evaluación?			
Plan de Evaluación Anual del Programa			
Suministra el plan de evaluación anual de la entidad lo siguiente:			
• Identificación de los componentes del programa que deben evaluarse y establecimiento de su racionalidad?			
• Periodicidad de las evaluaciones?			
• Identificación de los recursos que deben involucrarse?			

PREGUNTA	SI, NO N/A	Ref. a P/T	COMENTARIOS
• Información sobre las personas que deben realizar el trabajo?			
• Perfiles actualizados de los componentes del plan anual?			

5. PROGRAMAS

5.1 Programa Fase I

OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS	INDICE	POR	TIEMPO
I. OBJETIVO DE LA FASE I			
Obtener un conocimiento general de la Entidad, determinar los alcances, criterios y definir las áreas críticas o estratégicas, en las cuales se deberá profundizar el examen.			
A/1 Prepare un calendario para las entrevistas con el Ministro y Viceministros o Autoridades de la entidad (si este procedimiento no se cumplió en la reunión inicial de presentación del Equipo de Auditoría) y con los Directores de Áreas y Subáreas, con el fin de explicarles el objetivo de la auditoría e identificar y solicitar información adicional a la ya identificada y que no esté en los archivos de la Contraloría. Recopile información escrita sobre: a) Antecedentes b) Marco legal c) Organización d) Operaciones, Proyectos y Programas e) Financiamiento f) Control g) Información Adicional A/2 Obtenga información verbal sobre los aspectos que no Existiere información escrita (Elabore un calendario de entrevistas y tramítelo con el Coordinador de la Entidad). A/3 Visite las instalaciones de la Entidad u organismo a nivel central y establezca con claridad en que otros lugares o regiones tiene instalaciones, anotando la respectiva dirección. En esta visita salude a los funcionarios responsables de las dependencias y explíqueles brevemente el enfoque constructivo de esta auditoría. Deje constancia por escrito de esta visita. A/4 Clasifique la información recopilada (incluyendo la que esté en poder de la CGR, por cada uno de los 7 aspectos ya mencionados. Para cada aspecto reverencie cada uno de los documentos de la información con una relación sumaria del respectivo aspecto y arme los siete legajos correspondientes. (Uno para cada aspecto). Nota: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por el auditor encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor.			

5.2 Programa general de la Fase II (Comprensión de la entidad)

OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS	INDICE	POR	TIEMPO
1. OBJETIVO DE LA FASE II El propósito de esta Fase es que el equipo responsable de la auditoría comprenda la misión principal, los objetivos principales y las operaciones de importancia del ministerio o entidad auditada. Igualmente, que el equipo tenga claridad sobre la organización, procedimientos generales, fuentes de financiamiento y demás aspectos de importancia, relativos al ente auditado. Esta Fase se basa en los resultados de la Fase I de Estudio Preliminar.			
2. PROCEDIMIENTOS 2.1 Analice la información sobre antecedentes recopilada en la Fase I y determine con claridad: a) Por qué y para qué se creó el ministerio o entidad auditada (Ver los considerandos de la Ley de Creación o la motivación). b) Si los objetivos iniciales han sido modificados desde su creación hasta la fecha de inicio de la auditoría. 2.2 Verifique si las estrategias, líneas de acción, objetivos y metas contempladas para alcanzar la visión se encuentran alineadas con el Plan institucional y con los programas que le son aplicables. 2.3 Analice los antecedentes, marco legal y planificación estratégica de la entidad auditada y establezca con claridad la visión y misión primordial actual y los objetivos principales que debe desarrollar para cumplir su misión primordial. 2.3 Analice la información sobre marco legal de la entidad auditada y establezca y relacione o liste con precisión las disposiciones legales vigentes que regulan las operaciones y actividades, indicando los aspectos que regulan o reglamentan. 2.4 Analice la información sobre organización de la entidad auditada y establezca con claridad la organización formal y real, las principales delegaciones de autoridad y asignación de responsabilidades a las diversas unidades que integran la organización. 2.4 Analice la información sobre operaciones de la entidad auditada y determine con claridad las operaciones típicas de importancia que debe ejecutar en el año actual para lograr los objetivos principales y las actividades que debe cumplir para desarrollar las operaciones de importancia.			

Deben incluirse los Proyectos y sus operaciones principales, que se hayan terminado o estén en ejecución en el año actual. Indique los procedimientos generales para la ejecución de las operaciones principales de la entidad auditada.			
2.5 Identifique documentalmente y analice el flujo de las operaciones que pasan a través de los mecanismos implementados para obtener información de los indicadores estratégicos			
2.6 Verifique si el ente genera información, reportes e informes de los indicadores estratégicos que permitan conocer sistemática y periódicamente el avance de los programas, objetivos y metas, tanto a nivel físico como financiero y que, además, permitan detectar las causas de incumplimiento o desviaciones que dan lugar a los ajustes o las adecuaciones que se requieran y justifiquen, ya sea en las estrategias y/o líneas de acción implementadas o en los objetivos y metas originalmente contemplados en la visión.			
2.7 Determine si el ente tiene instrumentados sistemas de información (operativa y financiera), de medición de resultados y de rendición de cuentas, y precise en qué consiste cada uno de ellos.			
2.8 Determine las fuentes de información, a través de la indagación, observación, inspección de documentos, registros y operaciones a que se sujetará la auditoría, identificando lo siguiente: - Áreas responsables de definir los indicadores estratégicos y de controlar el sistema en donde se registran, modifican y actualizan. - Áreas responsables de la generación, aprobación y seguimiento de información relativa a metas e indicadores estratégicos. - Elementos o actividades que integran el resultado de cada indicador estratégico. - Áreas responsables de controlar y custodiar la documentación soporte relativa a metas e indicadores estratégicos. - Reportes internos y externos del avance de metas e indicadores estratégicos. - Mecanismos implementados para efectuar las correcciones necesarias respecto a los indicadores estratégicos.			
2.9 Medios por los que se aprueba y reporta la información del avance de metas.			

2.10 Analice la información sobre financiamiento de las operaciones de la entidad auditada y establezca con claridad las principales fuentes de recursos para el año actual y previstas para el año siguiente, especificando ingresos presupuestales corrientes, ingresos derivados de crédito externo, ingresos por donaciones y fuentes de recursos propios. 2.11 Establezca las generalidades del sistema de control interno y externo. En cuanto al control interno deje constancia de la existencia de una unidad de auditoría interna y de su composición. Si además de esta unidad, existen otras unidades o dependencias que ejercen controles internos de cualquier clase, indique claramente en los papeles de trabajo cuáles son esas unidades y la clase de control que ejercen. En cuanto al control externo indique si además del control que corresponde a la CGR, la entidad contrató con una firma privada de contadores públicos, en el año anterior y en el año actual, servicios de auditoría externa de la entidad o de cualquiera de sus Proyectos y si tiene previsto contratar estos servicios en el año próximo. 2.12 Analice la información adicional que haya recopilado y liste o indique los aspectos principales a que se refiere. 2.13 Elabore el árbol de la misión primordial, objetivos principales, operaciones y actividades de importancia. De ser necesario elabore varios árboles que faciliten la comprensión gráfica de los objetivos, operaciones y actividades de la entidad. 2.14 Correlacione el árbol de misión, objetivos principales y operaciones principales con la estructura orgánica de la entidad Nota: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por el auditor encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor.			
--	--	--	--

5.3 Programa Fase III Identificación y selección de áreas críticas

OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS	INDICE	POR	TIEMPO
1. OBJETIVO DE LA FASE III El propósito de esta Fase es el de identificar las áreas débiles o críticas de la entidad, mediante la evaluación del control interno contable financiero y operacional o gerencial, obteniendo evidencias sobre su efectividad, y seleccionar las más importantes para orientar hacia ellas los esfuerzos de auditoría. Las limitaciones de tiempo y de recursos pueden limitar el alcance de la auditoría operacional a una sola área, en cuyo caso se seleccionarán las operaciones o actividades más importantes que de acuerdo a la disponibilidad de recursos puedan ser examinadas a profundidad.			
2. PROCEDIMIENTOS 2.1 Identifique los ciclos de transacciones de la entidad, elabore los flujogramas respectivos y efectúe pruebas de recorrido. 2.2 Analice el diseño de los sistemas de administración y operación y evalúe si la misión es congruente con el propósito establecido para el ente. 2.3 Verifique, mediante pruebas selectivas, si la misión, visión y objetivos del ente han quedado debidamente comprendidos entre el personal. En caso de desviaciones comente con los niveles directivos. 2.4 Identifique si la estructura orgánica y ocupacional del ente está vinculada con la misión y propósitos que persigue, en la cual estén plenamente definidas las tareas, las cadenas de mando y los niveles apropiados de responsabilidad y autoridad, verificando que: - La estructura orgánica esté autorizada, y la funcional corresponda a la cantidad de plazas y niveles autorizados. - Los manuales de organización (general y específicos) guarden congruencia con el Reglamento Interior o Estatuto Orgánico, identificando las unidades responsables de las funciones y atribuciones conferidas. 2.5 Analice la estructura orgánica y ocupacional. Compruebe que son adecuadas para cumplir los objetivos del ente, y permiten planear, coordinar, ejecutar, supervisar y controlar las operaciones relevantes para la consecución de las metas y objetivos.			

2.6 Identifique los controles clave y deficiencias y formule conclusiones al respecto y realice el estudio y evaluación general del control interno 2.7 Analice los sistemas de información implementados por el ente para la generación de información estratégica (plan estratégico, proyecciones multianuales financieras y de inversión, relación de proyectos de inversión, compromisos de metas con base en indicadores, programa anual de trabajo, sistema de planeación estratégica, estructura programática, así como cualquier otro documento interno) y evalúe el grado de confiabilidad con que operan. 2.8 Analice si el sistema de medición de resultados implementado por el ente es confiable y objetivo, y permite comparar los principales logros y resultados con los planes, metas y objetivos, así como también permite analizar las diferencias significativas, al considerar lo siguiente: a) Medición de aspectos críticos de las operaciones. b) Evaluación del cumplimiento de los objetivos y sus desviaciones críticas. c) Implementación de medidas de seguimiento y correctivas por las áreas responsables. 2.9 Obtenga los reportes e informes generados sobre los resultados obtenidos por el ente, y determine el cumplimiento de metas, en base a ello verifique si los resultados alcanzados por el ente (en las metas y objetivos establecidos en el período sujeto a revisión, respecto de lo programado) son satisfactorios. 2.10 Obtenga los informes de autoevaluación semestrales y anuales del ente, y compruebe que: a) Las metas alcanzadas se encuentren íntimamente vinculadas con los indicadores estratégicos. b) Los resultados respecto de las metas y los indicadores estratégicos, se encuentren debidamente soportados con documentos oficiales y/o verificables, corroborando que coincidan con los avances presentados durante el ejercicio. 2.11 Verifique que sean congruentes los resultados obtenidos sobre los indicadores estratégicos que se reportan en los diferentes informes: a) Información básica de los indicadores. b) Resumen de los indicadores estratégicos y metas. c) Detalle de los indicadores estratégicos y metas por año. d) Seguimiento de los indicadores estratégicos y metas. En su caso, sugiera correcciones o solicite las justificaciones correspondientes.			
--	--	--	--

2.12 Identifique las áreas débiles o críticas, con base en los resultados de la evaluación del control interno y medición del cumplimiento de metas 2.13 Elabore la cédula matriz de las debilidades determinadas y efectúe el análisis de las áreas críticas en base a importancia relativa, grado de afectación de las áreas e impacto en la entidad. 2.14 Seleccione según su importancia el área débil o crítica hacia la cual se orientarán los esfuerzos de auditoría y dentro de ésta las operaciones que se examinarán en detalle. Nota 1: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por el auditor encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor.			
---	--	--	--

5.4 Programa general de la Fase IV
(Examen detallado de las áreas débiles o críticas)

OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS	INDICE	POR	TIEMPO
1. OBJETIVO DE LA FASE IV Evaluar los posibles hallazgos que puedan existir en el área o áreas críticas seleccionadas, para determinar el grado de efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y para formular las conclusiones y recomendaciones para mejorar dicho grado.			
2. PROCEDIMIENTOS 2.1 Revise detenidamente la información recopilada en las Fases anteriores que tenga relación con el área crítica. 2.2 Recopile información adicional sobre el área por medio de entrevistas, inspecciones físicas, observación directa de las operaciones y por otros medios que considere conveniente. 2.3 Determine la precisión, confiabilidad y utilidad de la Información para uso de la gerencia o dirección. 2.4 Clasifique los posibles criterios de medición que se podrán utilizar (Leyes, decretos, resoluciones, normas, políticas, objetivos y metas establecidas en el presupuesto programático o en el Programa Anual de Operaciones PAO, estándares e indicadores) 2.5 Determine la necesidad de obtener asesoría técnica de un especialista que no esté involucrado en las operaciones Examinadas. 2.6 Identifique y desarrolle las características de los posibles Hallazgos de auditoría operacional (HAO). 2.7 Establezca si las operaciones seleccionadas del área Examinada están logrando los objetivos y metas establecidas, dentro de los objetivos generales del área o unidad y de la entidad. 2.8 Establezca la eficacia, economía y eficiencia de las operaciones 2.9 Elabore un informe sobre la efectividad y cumplimiento de los sistemas de administración y la efectividad del control gerencial u operacional, formulando las recomendaciones pertinentes para mejorar. 2.10 Redacte las conclusiones de los HAO.			

2.11 Identifique las recomendaciones para mejorar la eficacia o efectividad, economía y eficiencia de las operaciones involucradas en los HAO. 2.12 Discuta los HAO con los funcionarios responsables de las operaciones, para llegar a un acuerdo sobre los mismos. Nota: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por el Auditor Encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor.			
---	--	--	--

5.4 Ejemplo de programa de área crítica

ÁREA: Departamento de Consulta Externa

POSIBLE HALLAZGO: Efectividad o Eficacia en la Atención de Pacientes en el Consultorio N° 1

1. OBJETIVOS DE LA EVALUACIÓN	INDICE	POR	TIEMPO
Determinar la efectividad de la atención de pacientes en el consultorio No. 1, obtener evidencias al respecto y formular las recomendaciones pertinentes.			
2. PROCEDIMIENTOS			
2.1 Establezca la cantidad de pacientes atendidos, a la fecha de evaluación. 2.2 Seleccione el criterio de medición que considere más adecuado para medir la condición anterior. 2.3 Establezca el efecto absoluto y determine su impacto en la misión principal de la entidad 2.4 Identifique las causas de los resultados negativos obtenidos de la comparación entre la condición y el criterio establecido. 2.5 Resuma con impacto el hallazgo, en una o dos frases de no más de cuatro renglones. 2.6 Analice si el efecto negativo es recuperable total o parcialmente. 2.7 Identifique y analice las causas del efecto Absoluto establecido. 2.8 Si el efecto negativo es recuperable en el futuro Determine la recomendación o recomendaciones necesarias para lograrlo. Establezca la recomendación o recomendaciones necesarias para evitar que las causas identificadas se repitan en el futuro. 2.10 Discuta con el personal del Consultorio N° 1 el hallazgo, las conclusiones y las recomendaciones			

6. Cédula Sumaria de un Hallazgo de Auditoría Operacional

INDICE

ENTIDAD : _____

AREA : _____

HALLAZGO : _____

Atributos		REF P/T
CONDICIÓN		
CRITERIO		
EFECTO		
CAUSA		
CONCLUSION		
RECOMENDACIÓN		
COMENTARIOS DEL AUDITADO		

**CÉDULAS
ANALÍTICAS O
DE SOPORTE**

7. Modelo de informe diagnóstico

Licenciado “A”

Responsable de Departamento de (Socio, AI)

Su despacho

El Consejo Superior de la Contraloría General de la República, en uso de sus facultades que les confieren los artos. 154 de la Constitución Política y 9 numeral 1) de su Ley Orgánica, emitió Credencial de fecha _____ (**referencia de la credencial**) para efectuar Auditoría (**tipo de auditoría**), en (**Nombre de la Entidad**), **indicar período**, acreditándose un equipo de trabajo integrado por los Licenciados: Nombres y cargos del equipo enunciados en orden jerárquico y el o la Suscrita en mi calidad de Auditor Encargado, quienes en cumplimiento a lo establecido en la NAGUN 4.10 Planeación, hemos finalizado la fase de Planeación de la auditoría y damos a conocer el presente Informe Diagnóstico.

I. Objetivo

Se indicarán los objetivos de la Auditoría, en función del mandato de la credencial conforme el enfoque de medición de eficacia, eficiencia, economía.

II. Período bajo examen

Se consignará el período que cubre la auditoría

III. Enfoque y orientación del examen

Se deberá detallar el enfoque de la auditoría es decir si es de eficacia, economía y eficiencia, señalando la orientación del examen es decir las áreas a examinar y las operaciones seleccionadas.

IV. Alcance

Se consignará el grado de profundidad del examen, áreas, sub áreas y operaciones a examinar dentro de dichas áreas.

V. Información específica

El cuerpo del informe contendrá fundamentalmente información conceptual y conclusiones de la comprensión de la entidad. 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 de la entidad:

Se dará una idea global de la Entidad explicando las actividades principales para el cumplimiento de su misión, resultados de años anteriores, de acuerdo con la información disponible a la fecha del informe.

- **Áreas críticas:**
Se detallarán las áreas afectadas señalando el impacto en la gestión de la entidad y 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 operativos que facilite la toma de decisiones de la alta gerencia y permita la auditoría interna y externa de la gestión de la entidad.
- **Aspectos positivos**
Se dejará expresa constancia de los aspectos positivos relevantes hallados hasta el momento.

VI. Anexos y cuadros

Mostrarán la información de detalle, incluyendo tablas, gráficos y otra información del género, indicando la fuente de la información.

En base a los resultados del diagnóstico presentado, adjuntamos Plan de trabajo, Memorándum de Planeación y Programa de auditoría de la Fase II Examen detallado de áreas críticas, para su aprobación.

Suscribe

Auditor Encargado

Distribución

El informe tendrá por destinatario principal el Responsable de Departamento y Supervisor de Auditoría; o socio de Firma, Auditor Interno, según corresponda.