



**Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Contabilidad y Finanzas**

**Tesis presentada en opción al Título Académico de Máster
en Contabilidad Gerencial**

**Título: Procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías ateniendo a
las percepciones del auditado.**

Autor: Lic. Adelkys Rosa Sánchez Gómez

Tutora: Dr(a). C. Epifania E. Hernández Meléndrez

Consultante: M. Sc. María Luisa Lara Zayas

**Sancti Spiritus
2017**

DEDICATORIA

A tu memoria papi, por tu ejemplo, porque desde donde estás me miras y me guías en todos los momentos de mi vida, porque sé que estarías orgulloso de mí.

A mi mamá, mi gran amiga, mi aliada incondicional, presencia constante, exigencia, comprensión y ayuda, por no fallarme nunca.

A mi Cachito, por ser la razón de mi vida, porque exiges mi mejoramiento humano, porque no desmayo nunca cuando se trata de hacer de ti un ser de bien.

A mi Príncipe, por no abandonarme nunca en cada uno de mis sueños, por hacer realidad muchos de ellos, por no faltar a mi confianza, por llenarme de tanta luz.

AGRADECIMIENTOS

A mi tutora y amiga Ederlys

*A Mariita: mi profe de siempre, por su apoyo incondicional en este
empeño*

*A mi mamá: sin cuyo empuje, exigencia y constancia seguramente no
hubiese llegado hasta aquí*

A mi Princesa Cachito: por mover el piso y el cielo

*A mi Príncipe, por la ayuda de siempre, por la energía que me provee,
por la alegría... mil gracias por todo*

A mis amigas Yirka, Esther y Yuly, por no dejarme sola en esto

A la ANEC.

RESUMEN

La presente investigación propone un procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías atendiendo a las percepciones del auditado, teniendo en cuenta la visión de que la Auditoría sea identificada como un servicio que se presta al Estado, a instituciones o personas que lo soliciten, por tanto la calidad que debe caracterizar este tipo de servicios debe ser evaluada y mejorada continuamente, tratándose de que su finalidad es emitir dictámenes sobre cualesquiera de los objetivos que se persigue en el proceso, que conducen a toma de decisiones de relevancia. La propuesta se realiza a partir de los resultados obtenidos en el diagnóstico sobre la evaluación de la calidad de este servicio y la necesidad de garantizar su eficiencia a partir de estos estándares. Los elementos que se proponen en el procedimiento no han sido tratados con anterioridad en la literatura consultada y el mismo constituye una herramienta metodológica de gran utilidad para las instituciones dedicadas al ejercicio de la Auditoría.

ÍNDICE	
INTRODUCCIÓN	1
DESARROLLO:	
CAPÍTULO 1: Fundamentación Teórica de la Investigación	7
1.1. Evolución histórica de la Auditoría	7
1.2. Desarrollo histórico de la Auditoría en Cuba	8
1.3. Definiciones de Auditoría	10
1.4. Clasificación de las Auditorías	13
1.5. Tipos de Auditorías	15
1.6. Fases de la Auditoría	17
1.7. Conceptos y Evolución de la Calidad.	18
1.8. Evolución histórica del concepto de calidad	19
1.9. Calidad en la Auditoría	20
1.10. Normas de Calidad de la Auditoría. Aseguramiento de la calidad y supervisión de la Auditoría	26
1.10.1 Supervisión de la Auditoría.	28
1.10.2 Responsabilidades de los directivos con la calidad	29
CAPÍTULO 2: Diagnóstico y diseño de un procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías	
2.1. Resultados del Diagnóstico	32
2.2. Procedimiento General para la solución de problemas	33
2.3. Métodos y Herramientas	37
2.4. Procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías atendiendo a las percepciones del auditado	43
2.5. Aplicación del procedimiento para evaluar la calidad de la Auditoría	52
2.6. Aplicación del procedimiento	54

CONCLUSIONES	58
RECOMENDACIONES	59
BIBLIOGRAFÍA	
ANEXOS	

Introducción

La globalización de la economía ha transfigurado el entorno competitivo en el que las empresas del nuevo milenio desarrollan sus actividades, comenzando a rebelarse una serie de carencias con relación a los actuales sistemas de control y de información en las mismas, que tanto desde una orientación operativa, como estratégica, conducen a la reflexión, de ahí la necesidad de adoptar nuevas herramientas de trabajo para contribuir de forma eficiente a la toma de decisiones.

El reordenamiento organizativo que el Estado cubano está llevando a cabo hacia el interior del sistema empresarial y de las formas de gestión no estatal, ha conducido a experimentar un conjunto de cambios estructurales y funcionales que fomentan el incremento de la eficiencia productiva y de los servicios, y la búsqueda de nuevas fórmulas que dinamicen el control como filosofía de dirección y de gestión estratégica. El Lineamento 07 aprobado en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, relacionado con el modelo de gestión económica expone lograr que el sistema empresarial este constituido por empresas eficientes, bien organizadas y eficaces.

La valoración de la calidad de la gestión de la entidad, se logra a partir del análisis detallado de todos los procesos operativos de la empresa, en el que se detectan los factores que ejercen influencia en los resultados de su gestión en la producción o la prestación de servicios.

La Auditoría, como proceso, constituye uno de los servicios a través del cual las entidades o el estado pueden conocer el manejo de los recursos que dispone la empresa o entidad, para el desarrollo de sus actividades. Tal condición genera un nivel de responsabilidad elevado al auditor o grupo de auditores, pertenecientes a cualquiera de las formas de ejecución del proceso, ante los dictámenes y opiniones emitidos, por cuanto implica para el país y su desarrollo económico y social.

De acuerdo con los nuevos conceptos que se incorporan al trabajo de la Auditoría, está el de distinguirse, no solo como recurso para detectar deficiencias,

violaciones o fraudes, sino también como medio de consulta, definiéndose con claridad el alcance y la importancia de este trabajo.

Se entiende como servicio: la labor o trabajo que se realiza sirviendo al Estado o a otra entidad o persona; además: organización o personal destinados a satisfacer necesidades del público. La Auditoría como proceso cumple con los requisitos de trabajo realizado para servir al Estado o a otra entidad o persona, así como el de satisfacer necesidades del público, por tanto puede llamársele como tal: servicio, en el cual interviene el proveedor y sus clientes, se estaría hablando en estos términos de auditores y auditados.

La Auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina en la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes, se basa en pruebas que apliquen los fundamentos de las normas de Auditoría y los principios de Contabilidad.

Siempre ha sido inherente al trabajo del auditor la calidad en la ejecución del proceso y el cumplimiento de las normas que lo rigen para lograr su confiabilidad; pero en estos momentos se evidencia aún más su importancia y la necesidad de una adecuada supervisión en las auditorías que se realizan. La calidad, tema de actualidad en Cuba y el mundo, en el cual la Auditoría no es ajena. Las exigencias de calidad son las que aseguran una concepción correcta de la ejecución de cualquier proceso para así conseguir la plenitud y desarrollo de todo su potencial.

La calidad es un imperativo que surge de la fase de crecimiento o desarrollo de la actividad de la prestación de servicios o la producción de bienes, por lo que lograrla en el desarrollo del proceso de Auditoría conducirla hasta un camino de confianza y credibilidad en los resultados o dictámenes emitidos por auditores, logrando el prestigio ante la sociedad del trabajo del auditor o firmas de auditores o Unidades de Auditoría Interna o Unidades Centrales de Auditoría Interna, así como su contribución a la eficiencia de la gestión de cada entidad que finalmente contribuirá al futuro desarrollo económico y social del país.

Constituye un problema para los profesionales vinculados al ejercicio de la Auditoría la supervisión de la calidad con que se realiza la misma así como el establecimiento de parámetros para evaluarla.

La supervisión, constituye la herramienta fundamental de control de la calidad del proceso, la misma se realiza a cada una de las etapas, así como a cada auditor en particular, practicada por el Jefe de Grupo y/o supervisores; la misma se realiza a través de guías de supervisión, las que evalúan puntualmente las pruebas aplicadas, la veracidad de los hallazgos, los requisitos de las evidencias, la precisión de los papeles de trabajo que sustenten los hallazgos, el cumplimiento del plan de trabajo individual de cada auditor, el cumplimiento de los objetivos y el cumplimiento de cada una de las normas de Auditoría asociadas al trabajo que se practica.

Como puede apreciarse, la adecuada supervisión al trabajo de los auditores garantiza la eficiencia y calidad del proceso o servicio, pero queda el auditado, quien es sujeto del proceso y quien, en muchos casos es el cliente, sin ofrecer su criterio sobre el servicio que percibe, que como parte del proceso puede aportar elementos fundamentales para el mejoramiento de la calidad, además de que en las consultas realizadas a bibliografías e investigaciones relacionadas con el tema se pudo constatar que no existen herramientas para recopilar estas informaciones, que son de gran utilidad para garantizar la eficiencia y calidad del trabajo del auditor.

Estos argumentos han permitido precisar como **problema científico** de la investigación: ¿cómo evaluar la calidad de las Auditorías atendiendo a las percepciones del auditado para la introducción de mejoras que eleven la eficiencia en la prestación del servicio?

El **objetivo general de la investigación** consistió en: desarrollar un procedimiento para la evaluación de la calidad de las Auditorías atendiendo a las percepciones del auditado, para la introducción de mejoras que eleven la eficiencia en la prestación del servicio.

Para cumplimentar el objetivo general de la investigación se proponen como **objetivos específicos:**

- Conformar el marco teórico referencial asociado a la Auditoría, sus principales definiciones, evolución y calidad de las mismas.
- Caracterizar el estado actual de la evaluación de calidad de las Auditorías.
- Diseñar el procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías, atendiendo a las percepciones del auditado.
- Aplicar el procedimiento diseñado.

En correspondencia con el problema de investigación planteado y la revisión de la literatura realizada, se planteó como **hipótesis de investigación** si se diseña y aplica un procedimiento que permita evaluar la calidad de las Auditorías, atendiendo a las percepciones del auditado entonces podrán introducirse mejoras que eleven la eficiencia en la prestación del servicio.

El **objeto de estudio** se centra en el proceso de Auditoría y el **campo de acción** se enmarca en la calidad de la prestación del servicio.

La **aporte teórica** está dada por diseño de un procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías basado en las percepciones del auditado, como sujeto del proceso. La novedad práctica se enmarca en la dotar a las entidades ejecutantes de Auditoría de un procedimiento de evaluación de la calidad, teniendo en cuenta las percepciones del auditado.

El **valor metodológico** radica en el diseño de un procedimiento con un conjunto de acciones o pasos a desarrollar que permiten evaluar la calidad de las Auditorías, atendiendo a las percepciones del auditado.

El **aporte científico** se destaca en el diseño del procedimiento con una serie de herramientas que lo complementan en los pasos para su validación.

Como **valor social** se destaca la fiabilidad y seguridad razonables del servicio de Auditorías que se presta, garantizando así la credibilidad y confiabilidad en los auditores y el trabajo que estos desarrollan, así como tomar decisiones basadas en la certeza razonable de los resultados.

A partir de la investigación se actualizaron y se contextualizaron conocimientos universales sobre la Auditoría, lo que permitió integrar fragmentos de teorías en una perspectiva teórica con sus posibilidades reales de adaptación y aplicación en

el contexto cubano, contribuyendo de este modo, al “estado del conocimiento y de la práctica” en este campo.

Para cumplir con los objetivos, general y específicos, se llevaron a cabo las siguientes etapas de investigación:

1. Identificación y caracterización de la situación problemática, la fundamentación del problema de investigación y el diseño general de la investigación.
2. Análisis de la literatura en el ámbito internacional (“estado del conocimiento”), así como el estado de la temática en Cuba (“estado de la práctica”). Elaboración del Marco Teórico-Referencial y de la hipótesis general de la investigación.
3. Diagnóstico de las tendencias de evaluación de la calidad de las Auditorías, tomando como punto de referencia la evaluación que realiza la Contraloría General de la República, la Consultoría Económica CANEC. SA y la Casa Consultora CIH. SA.
4. Diseñodel procedimiento para la evaluación de la calidad de las Auditorías, atendiendo las percepciones del auditado, para mejorar la eficiencia en la prestación del servicio.
5. Aplicación del procedimiento a un servicio seleccionado.

En el desarrollo de la investigación se utilizaron métodos y técnicas de trabajo científico entre los que destacan: el método histórico y lógico, en el análisis de la documentación y la literatura con el propósito de determinar la evolución de la calidad de las Auditorías. Análisis-síntesis, inducción-deducción y el enfoque sistémico que permitieron diseñar el procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías, atendiendo a las percepciones del auditado y como **técnicas: entrevistas** a miembros de la Contraloría General de la República, así como consultores de la CANEC S.A y CIH S.A, a trabajadores de estas instituciones, entre otros, para disponer de información actualizada acerca de los diferentes elementos que se tiene en cuenta para el desarrollo de la investigación y así para llevar a cabo el diagnóstico. Fue necesario utilizar además el análisis documental para la recolección de información y datos estadísticos.

El trabajo se estructuró con una introducción, donde se caracteriza la situación problemática, se fundamenta el problema de investigación a resolver, se formula el

sistema de objetivos, se plantea la hipótesis general de investigación a comprobar y se presentan los valores asociados a la investigación; un primer capítulo en el que se fundamenta y resume el marco teórico referencial de la investigación originaria; un segundo capítulo, que expone el diagnóstico realizado sobre la evaluación de la calidad de la Auditoría y el diseño del procedimiento para la solución del problema de investigación planteado; se valida el mismo aplicado a un servicio seleccionado; un cuerpo de conclusiones y recomendaciones finales; la bibliografía consultada; así como los anexos como complemento necesario de la investigación.

CAPITULO 1: FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DE LA INVESTIGACIÓN

A partir de la revisión de la literatura y otras fuentes de información sobre la Auditoría y los fundamentos sobre calidad de los servicios, se contextualizaron las principales definiciones, enfoques y tendencias en el área del conocimiento tratada. La información fue organizada a partir de la temática objeto de estudio. Resulta esencial analizar la evolución histórica de la Auditoría y su organización en el Sistema Nacional de Auditoría en la economía cubana, así como los fundamentos de la calidad de los servicios y las normas de calidad de la Auditoría establecidas en el país, para precisar el alcance y contenido teórico de esta investigación.

1.1. Evolución histórica de la Auditoría

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas.

A medida que se desarrolló el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y finalidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales. La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la Ley "Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude". También reconocía..."una aceptación general de la necesidad de efectuar una versión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas".

Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. En Inglaterra se hizo hincapié en cuanto a la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoría. En 1912 Montgomery dijo..." en los que podría llamarse los días en los que se formó la auditoría, a los estudiantes se les enseñaban que los objetivos primordiales de ésta eran la detección y prevención de fraude"... La detección y prevención de errores; sin

embargo, en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio.

El cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa. La detección y prevención de fraude, siendo éste un objetivo menor.

Este cambio en el objetivo de la Auditoría continuó desarrollándose, no sin oposición, hasta aproximadamente 1940. En este tiempo "Existía un cierto grado de acuerdo en que el auditor podía y debería no ocuparse primordialmente de la detección de fraude". El objetivo primordial de una Auditoría independiente debe ser la revisión de la posición financiera y de los resultados de operación como se indica en los estados financieros del cliente, de manera que pueda ofrecerse una opinión sobre la adecuación de estas presentaciones a las partes interesadas.

Paralelamente al crecimiento de la Auditoría independiente en los Estados Unidos, se desarrollaba la Auditoría interna y del gobierno, lo que entró a formar parte del campo de la Auditoría. A medida que los auditores independientes se apercebieron de la importancia de un buen sistema de control interno y su relación con el alcance de las pruebas a efectuar en una Auditoría independiente, se mostraron partidarios del crecimiento de los departamentos de auditoría dentro de las organizaciones de los clientes, que se encargaría del desarrollo y mantenimiento de unos buenos procedimientos del control interno, independientemente del departamento de Contabilidad General.

Progresivamente, las compañías adoptaron la expansión de las actividades del departamento de Auditoría interna hacia áreas que están más allá del alcance de los sistemas contables. En nuestros días, los departamentos de Auditoría interna son revisiones de todas las fases de las corporaciones, de las que las operaciones financieras forman parte.

1.2. Desarrollo histórico de la Auditoría en Cuba a partir de 1959

En los primeros años de la Revolución al nacionalizarse las empresas privadas desaparecieron las firmas de Contadores Públicos cubanos o extranjeros que auditaban empresas privadas o estatales de cualquier tipo en Cuba. Estas firmas de auditores trabajaban también como corresponsales en Cuba de firmas de

Contadores públicos extranjeras para auditar sus clientes que tenían negocios en Cuba. Se inicia un cambio en la estructura socio – económica del país, provocando una acelerada transformación de la organización del aparato estatal.

En 1976, mediante la ley 1323 de Organización de la Administración Central del Estado, se crea el Comité Estatal de Finanzas, que incluye una Dirección de Comprobación y cumple la función rectora en materia de Auditoría estatal. En 1994, como parte del proceso de perfeccionamiento de la administración estatal se extinguen los Comités Estatales de Finanzas y Precios, cuyas funciones se fusionan en el Ministerio de Finanzas y Precios.

En 1995 se crea la Oficina Nacional de Auditoría para ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios, mediante Acuerdo No. 2914 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros. Esta oficina realizó las funciones a ella asignada hasta el 25 de abril de 2001, en que por Decreto Ley 219 se crea el Ministerio de Auditoría y Control, encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la política del Estado y del Gobierno en materia de Auditoría Gubernamental, Fiscalización y Control Gubernamental; así como para regular, organizar, dirigir y controlar metodológicamente, el Sistema Nacional de Auditoría.

Actualmente, a partir del año 2008 se crea la Contraloría General de la República de Cuba, que es el órgano estatal que auxilia a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno y entre otras funciones, atribuciones y obligaciones, regula y dirige metodológicamente al Sistema Nacional de Auditoría. La Ley No.107/2009 De La Contraloría General de La República define como Auditoría el siguiente término:

“La Auditoría es un proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado

de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos”.

La Auditoría se norma, asesora, supervisa, ejecuta, controla y dirige metodológicamente por la Contraloría General de la República de Cuba y tiene entre sus objetivos esenciales:

1. Calificar el estado del Sistema de Control Interno y evaluar la efectividad de las medidas de prevención.
2. Fortalecer la disciplina administrativa y económico-financiera mediante la evaluación e información de los resultados a quien corresponda y el seguimiento de las medidas adoptadas.
3. Fomentar la integridad, honradez y probidad de los directivos y colectivos laborales, con el interés de elevar la economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos del Estado.

Resulta importante analizar en la bibliografía existente las definiciones de Auditoría, en el siguiente epígrafe serán relacionadas algunas de ellas, entre otros aspectos relacionados con el tema.

1.3. Definiciones de Auditoría

En la interpretación de las personas existe una gran distorsión sobre la conceptualización de la Auditoría, en razón de que muchas veces el ejercicio de la misma se ha ceñido al modelo tradicional, por lo que se hace necesario construir un concepto universal analizando algunas de las definiciones de los diferentes tratados de Auditoría que se encuentran en la literatura profesional contable.

Auditoría

“...El examen de la información por una tercera persona distinta de quién la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario...”

Arthur W. Holmes obtiene como conclusión en su concepto moderno que la Auditoría es "el examen crítico y sistemático de la actuación y los documentos financieros y jurídicos en que se refleja, con la finalidad de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los mismos."

Auditoría

"La Auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso".

La Guía Internacional de Auditoría No. 3, Principios básicos que rigen una Auditoría, establece (párrafos 2-4):

"Una Auditoría es el examen independiente de la información de cualquier entidad, ya sea lucrativa o no, no importando su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleva a cabo con objeto de expresar una opinión sobre dicha información..."

"El cumplimiento de los principios básicos requiere la aplicación de procedimientos de Auditoría y pronunciamientos sobre dictamen, adecuados a las circunstancias particulares..."

En el Decreto Ley no.159 sobre la Auditoría, en Cuba, define la auditoría como un proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico-administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre las afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas. Se practica por profesionales calificados e independientes de conformidad con normas y procedimientos técnicos.

En el epígrafe anterior se expone como se define la Auditoría en la Ley 107/2009 de la Contraloría General de la República, donde se precisa que la Auditoría es un proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos

técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

Como la Auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencias, tiene que existir conjunto de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar información; aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con cada empresa, el auditor siempre tendrá que apearse a los estándares generales establecidos por la profesión. La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, por consiguiente el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia mental neutral.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados y la definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada, además debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional.

El papel del auditor es determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo ocurrido en realidad y los informes que se han presentado de esos sucesos. Los usuarios del informe que por lo general no conocen directamente lo que aconteció en realidad, quieren que el auditor les asegure que la información presentada es una declaración objetiva de los sucesos reales y sus resultados.

Aunque existen innumerables definiciones de Auditoría, se han elegido las anteriores, por considerarlas más amplias respecto a la definición tradicional, la cual se aplica solamente a un tipo de ellas, la Auditoría de los Estados Financieros, no incluyendo los otros campos de acción de la misma, que son el desarrollo futuro de la profesión. De las definiciones transcritas se puede afirmar que la Auditoría implica una reconstrucción de acontecimientos económicos del pasado para determinar su

apego a la realidad y darles validez o no. Para lograr este cometido se requiere entonces recurrir en gran medida a la interpretación de los documentos escritos.

El objeto de la actividad de la Auditoría son las unidades económicas, las cuales para adecuarlas a los tiempos modernos se deben considerar como sistemas abiertos compuestos de muchos subsistemas, de los cuales los sistemas de información juegan un importante rol. Se puede afirmar que la Auditoría implica una "búsqueda de la verdad" de los hechos económicos producidos por una entidad, los cuales afectan sus sistemas de información para darles autenticidad.

Utilizando las anteriores definiciones, la autora la conceptualiza como: "El proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y representativo del sistema de información de una empresa o parte de ella, para obtener y evaluar evidencias sobre el funcionamiento de la misma, realizado con independencia y utilizando técnicas determinadas, con el propósito de emitir una opinión profesional que coadyuve a la toma de decisiones."

Es importante advertir que en el antiguo concepto se usaba la palabra detallado sin la connotación del enfoque de la auditoría de examinar minuciosamente todas y cada una de las operaciones relacionadas con el respectivo sistema de información, sino que se refiere al examen de las operaciones más representativas del sistema y que ofrecen una mayor probabilidad de ofrecer una visión de la totalidad del mismo. Para lograr este cometido el auditor utiliza el muestreo selectivo basado en técnicas estadísticas, que le brinden la confianza necesaria para la emisión de su diagnóstico.

A continuación se relacionan las clasificaciones de la Auditoría, atendiendo a la filiación del auditor.

1.4. Clasificación de las Auditorías

Dentro de la Ley No. 107/2009 de la Contraloría General de la República específicamente en su Reglamento aprobado por Acuerdo No. VII-30 Del Consejo de Estado con vigencia el 7 de diciembre del 2010, en su artículo no. 3 recoge la clasificación de la auditoría externa y la auditoría interna:

La **Auditoría externa** es la que realizan la Contraloría General de la República y los Organismos de la Administración Central del Estado autorizados en el Reglamento de la Contraloría General de la República, así como la Auditoría independiente que realizan las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones autorizadas expresamente por el Contralor General de la República a quienes contraten el servicio de Auditoría. La Auditoría externa se practica por profesionales facultados, que no son empleados de la organización que se audita.

La Auditoría externa es realizada por las siguientes instituciones:

- ✓ La Contraloría General de la República.
- ✓ El Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), mediante la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), en cuanto a la Auditoría Fiscal.
- ✓ El Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA), en relación con la Auditoría Ambiental.
- ✓ El Ministerio de Información y Comunicación, actualmente Ministerio de Comunicaciones (MIC), respecto a la Auditoría de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.
- ✓ El Ministerio del Interior (MININT) en cuanto a la Auditoría Especial respecto a la seguridad y protección a la información oficial, incluyendo la criptografía y la seguridad informática.
- ✓ El Ministerio de Economía y Planificación (MEP), mediante la Oficina Nacional de Estadísticas (ONE) en cuanto a la Auditoría Especial a los sistemas de información estadística, las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente, autorizadas expresamente por el Contralor General de la República.

La **Auditoría Interna**, se practica por profesionales facultado que son empleados, de la propia organización para la valoración independiente de sus actividades, con la finalidad de evaluar la consecución de los objetivos del Control Interno y contribuir a la prevención y detección de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción administrativa, que pueden afectar el control de los recursos humanos,

materiales y financieros de que dispone la entidad. Funciona como una actividad concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

En los efectos del Reglamento se definen los términos siguientes:

- ✓ Auditor Externo: Son los auditores de la Contraloría General de la República, de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, de las sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente y de los organismos autorizados a ejercer la auditoría externa, que no son empleados de la organización auditada.
- ✓ Auditor Interno: Es el funcionario que se designa para ejecutar la acción de auditoría en las empresas, unidades presupuestadas o desde las unidades de Auditoría Interna que actúa en las organizaciones económicas superiores y a nivel de las direcciones provinciales y municipales, Unidades Centrales de Auditoría Interna de los órganos, Organismos de la Administración Central del Estado y Consejos de la Administración de las Asambleas Locales del Poder Popular, en el ámbito de su propio sistema, y que se subordinan directamente al máximo jefe de dirección administrativa, en el nivel correspondiente.

1.5. Tipos de Auditorías

En el Reglamento de la Ley no. 107 de la Contraloría General de la República aprobado por Acuerdo No. VII-30 Del Consejo de Estado con vigencia el 7 de diciembre del 2010 en su Capítulo No 1, sección tercera, Artículo No 43 se establecen los tipos de Auditoría, de acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan, se clasifican en:

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

Financiera o de Estados Financieros: Consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico – financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión y evaluar el Sistema de Control Interno.

Forense: Consiste en la investigación y verificación de información, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.

Cumplimiento: Se debe verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma en relación con los objetivos y metas de la entidad.

Especial: Consiste en la verificación y análisis de temas específicos, en entidades, actividades de interés nacional o territorial, programas, proyectos y otros asuntos. Cuando se requiera, se aplica con enfoque de proceso y participan uno o varios sujetos. El auditor cuando ejecuta la auditoría a los procesos de una entidad o grupo de entidades, examina la eficacia de los controles diseñados para cada proceso, la medición de sus indicadores, utilizando acciones entrelazadas entre sí, con características de entradas y salidas: evaluando sus resultados y las acciones enfocadas para su mejora continua.

Fiscal: Consiste en el examen de las operaciones a las que están obligadas las personas jurídicas o naturales con obligaciones al fisco, tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme a derecho. Se identifican los contribuyentes a auditar de acuerdo con los criterios de selección previamente establecidos.

Tecnologías de la información y las comunicaciones: Consiste en el examen de las políticas, procedimientos y utilización de los recursos informáticos, así como la confiabilidad y validez de la información, la efectividad de los controles, aplicaciones, sistemas de redes y otros vinculados a la actividad informática.

Ambiental: Es el proceso para verificar el uso, administración, protección, preservación del medio ambiente y de los recursos naturales, con el objetivo de evaluar el cumplimiento de las normas y principios que rigen su control y cuando proceda, cuantificar el impacto por el deterioro ocasionado o que pueda producirse. Los asuntos ambientales deberán incluir lo siguiente: iniciativas para prevenir, disminuir o remediar daños al medio ambiente; la conservación y el uso de los recursos sostenibles y los no sostenibles; las consecuencias de la violación de leyes y regulaciones medioambientales. La auditoría ambiental debe ejecutarse de conformidad con las leyes ambientales, normas y políticas, tanto en el ámbito nacional como internacional.

1.6. Fases de la Auditoría

En la Resolución No. 340/2012 de la Contraloría General de la República en su Norma No. 100 se establecen los objetivos y principios generales de la Auditoría y quedan plasmadas las cuatro fases del proceso, las cuales son:

1. **Planeación:** Es la que determina el logro de los niveles de gestión óptimos (economía, eficiencia y eficacia) en el proceso de la Auditoría; si se realiza una adecuada planeación, el resto de las fases pueden alcanzar la calidad requerida. En ella se determinan los recursos y auditores necesarios, el tiempo requerido para el trabajo, el alcance de las pruebas a aplicar y se seleccionan los programas a aplicar.
2. **Ejecución:** Consiste en la aplicación del programa de Auditoría con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos, la que permite obtener la evidencia suficiente, competente y relevante.
3. **Informe:** Consiste en la elaboración del informe que recoge el cumplimiento de objetivos y los resultados de la Auditoría.

4. **Seguimiento:** Es el seguimiento a la presentación, por el sujeto auditado, del plan de medidas, así como de las medidas disciplinarias propuestas y adoptadas con los responsables directos y colaterales.

Aunque no estén definidos los límites entre las fases de la Auditoría: Planeación, Ejecución, Informe y Seguimiento, es importante que el auditor y los supervisores reconozcan su existencia y realice sus labores de acuerdo a cada una de ellas, lo que permite una revisión y supervisión adecuada desde el inicio hasta la aprobación del informe de la Auditoría.

A continuación se exponen diferentes conceptos del término de Calidad, la evolución del mismo y su importancia en el contexto económico actual.

1.7. Conceptos y Evolución de la calidad.

La calidad como término de gran importancia surge a partir de que los empresarios o comerciantes, como se les llamaban anteriormente, se percatan de la necesidad de competir en el mercado con sus productos o servicios. Evidentemente este elemento y sus conceptos han evolucionado con el decursar del tiempo.

Diferentes autores se han referido a través del estudio de la calidad como requerimiento de un producto o servicio para garantizar su competitividad y permanencia en el mercado. Serán mencionados algunos a modo de ejemplo (www.solotutoriales.com/visitar):

- **“Cumplir especificaciones”** P. Crosby,
- **“Adecuación para el uso, satisfacción de necesidades del cliente”** Juran,
- **“Un grado predecible de uniformidad y fiabilidad a bajos costos, adecuado a las necesidades del mercado”** E. W. Deming,
- **“Un sistema eficaz para integrar los esfuerzos de mejora de la Calidad de los distintos grupos de una organización, para proporcionar productos y servicios a niveles que permitan la satisfacción del cliente”** A. V. Feigenbaum,
- **Calidad como Función de Pérdida.** G. Taguchi.

La norma ISO 9000 define como calidad el grado en el que un conjunto de **características inherentes** de un producto, sistema o proceso cumple con los **requisitos**, de los clientes y otras partes interesadas.

La calidad no es: círculos de calidad, utilizar “algunas” herramientas o tener escrito un grupo de procedimientos.

Juran ofrece una afirmación de calidad muy relacionada a términos económico-financieros, afirmando que la calidad tiene que ser Planificada, Controlada y Mejorada, partiendo de fundamentos y modelos económico-financieros.

La autora a partir de estos conceptos define la calidad como el requisito que permite a productos o servicios la satisfacción de las demandas de sus clientes y de la sociedad, teniendo en cuenta sus expectativas; la que debe ser planificada, controlada y mejorada in situ y posterior a la producción o prestación del servicio;

El concepto ha evolucionado desde su surgimiento hasta la actualidad, dependiendo de los objetivos perseguidos en cada etapa, a continuación se refleja su perfeccionamiento en el transcurso del tiempo.

1.8. Evolución histórica del concepto de calidad

A lo largo de la historia el término calidad ha sufrido numerosos cambios que conviene reflejar en cuanto su evolución histórica. Para ello, se describen en cada una de las etapas el concepto que se tenía de la calidad y cuáles eran los objetivos a perseguir. Ver Tabla 1.

Esta evolución permite comprender de dónde proviene la necesidad de ofrecer una mayor calidad del producto o servicio que se proporciona al cliente y, en definitiva, a la sociedad, y cómo poco a poco se ha ido involucrando toda la organización en la consecución de este fin. La calidad no se ha convertido únicamente en uno de los requisitos esenciales del producto sino que en la actualidad es un factor estratégico clave del que dependen la mayor parte de las organizaciones, no sólo para mantener su posición en el mercado sino incluso para asegurar su supervivencia. (Gómez Avilés, B).

1.9. Calidad en la Auditoría

Según los grupos gerenciales de las empresas japonesas, el secreto de las compañías de mayor éxito en el mundo radica en poseer estándares de calidad altos tanto para sus productos o servicios como para sus empleados; por lo tanto el control total de la calidad es una filosofía que debe ser aplicada a todos los niveles jerárquicos en una organización, y esta implica un proceso de mejoramiento continuo.

Para llevar a cabo este proceso de mejoramiento continuo, se debe tomar en consideración que dicho proceso debe ser: económico, es decir, debe requerir menos esfuerzo que el beneficio que aporta; y acumulativo, que la mejora que se haga permita abrir las posibilidades de sucesivas mejoras a la vez que se garantice el cabal aprovechamiento del nuevo nivel de desempeño logrado. *Internetworking Technologies Handbook (2008)*.

¿Qué significa mejoramiento continuo como proceso para alcanzar calidad en los procesos?

James Harrington (1993), para él mejorar un proceso, significa cambiarlo para hacerlo más efectivo, eficiente y adaptable, qué cambiar y cómo cambiar depende del enfoque específico del empresario y del proceso.

FadiKabboul (1994), define el Mejoramiento Continuo como una conversión en el mecanismo viable y accesible al que las empresas de los países en vías de desarrollo cierran la brecha tecnológica que mantienen con respecto al mundo desarrollado.

Abell, D. (1994), da como concepto de Mejoramiento Continuo una mera extensión histórica de uno de los principios de la gerencia científica, establecida por Frederick Taylor, que afirma que todo método de trabajo es susceptible de ser mejorado (tomado del Curso de Mejoramiento Continuo dictado por FadiKabboul).

Etapa	Concepto	Finalidad
Artesanal	Hacer las cosas bien independientemente del coste o esfuerzo necesario para ello.	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacer al cliente. • Satisfacer al artesano, por el trabajo bien hecho • Crear un producto único.
Revolución Industrial	Hacer muchas cosas no importando que sean de calidad (Identifica Producción con Calidad).	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacer una gran demanda de bienes. • Obtener beneficios.
Segunda Guerra Mundial	Asegurar la eficacia del armamento sin importar el costo, con la mayor y más rápida producción (Eficacia + Plazo = Calidad)	Garantizar la disponibilidad de un armamento eficaz en la cantidad y el momento preciso.
Posguerra (Japón)	Hacer las cosas bien a la primera	<ul style="list-style-type: none"> • Minimizar costes mediante la Calidad • Satisfacer al cliente • Ser competitivo
Postguerra (Resto mundo)	Producir, cuanto más, mejor	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacer la gran demanda de bienes causada por la guerra
Control Calidad	de Técnicas de inspección en Producción para evitar la salida de bienes defectuosos.	Satisfacer las necesidades técnicas del producto.
Aseguramiento de la Calidad	Sistemas y Procedimientos de la organización para evitar que se produzcan bienes defectuosos.	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacer al cliente. • Prevenir errores. • Reducir costes. • Ser competitivo.
Calidad Total	Teoría de la administración empresarial centrada en la permanente satisfacción de las expectativas del cliente.	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacer tanto al cliente externo como interno. • Ser altamente competitivo. • Mejora Continua.

Tabla 1. Evolución concepto de calidad. Elaboración propia.

Eduardo Deming (1996), según la óptica de este autor, la administración de la calidad total requiere de un proceso constante, que será llamado Mejoramiento Continuo, donde la perfección nunca se logra pero siempre se busca.

Finalmente se puede afirmar que el Mejoramiento Continuo es un proceso que describe la esencia de la calidad y refleja lo que se necesita hacer si se quiere ser competitivo a lo largo del tiempo.

La importancia de esta técnica gerencial radica en que con su aplicación se puede contribuir a mejorar las debilidades y afianzar las fortalezas de los procesos y las entidades.

La búsqueda de la excelencia comprende un proceso que consiste en aceptar un nuevo reto cada día. Dicho proceso debe ser progresivo y continuo. Debe incorporar todas las actividades que se realicen en la empresa a todos los niveles.

A través de los años la Auditoría se ha trabajado por sus ejercitantes, así como por las entidades fiscalizadoras, trazándose sólo metas limitadas, que les han impedido ver más allá de sus necesidades inmediatas, es decir, se planean únicamente resultados a corto plazo; por otro lado no existen criterios de calidad definidos para medir si los resultados alcanzados tienen niveles óptimos de esta, por lo tanto la ausencia de estos criterios imprescindibles provoca que no se orienta el trabajo hacia la obtención de resultados que permitan credibilidad y alta eficiencia.

La comunidad europea se ha pronunciado por las exigencias de calidad en la Auditoría, de acuerdo con las conclusiones del Consejo Europeo de Lisboa, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Comité de Auditoría de la Unión Europea publicó una Comunicación titulada "La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir", que subraya la importancia de que las Auditorías realizadas en toda la Unión Europea tengan el más alto grado de uniformidad y además se pronunció porque los Estados miembros adopten medidas que garanticen que todas las personas que realizan Auditorías estén sujetas a un sistema de control de calidad.

El término "personas" corresponde al empleado que realizan Auditorías legales (auditores de cuentas). Actualmente no todas las personas que realizan Auditorías legales en la Unión Europea están sujetas a un sistema de control de calidad.

Expresan además que el control de calidad de las Auditorías legales es fundamental para asegurar la buena calidad de estas. La buena calidad de las Auditorías redundaría en una mayor credibilidad de la información financiera publicada y en una mejor protección de accionistas, inversores, acreedores y otros tenedores de valores y afirman que las opiniones de Auditorías en la Unión Europea deben dar un nivel mínimo de garantías acerca de la fiabilidad de la información financiera. Podría entonces aducirse que los Estados miembros deberían haber tomado medidas para garantizar que todos los auditores de cuentas que realicen Auditorías legales estén sujetos a un sistema de control de calidad.

Estos aspectos permiten percatarse que el tema está siendo trabajado y tratado en la comunidad internacional y se asumen posiciones concretas sobre el mismo.

Definir la calidad en la realización de la Auditoría constituye un aspecto de vital importancia en el mundo económico y empresarial según las tendencias actuales, por cuanto significa la seguridad de que estas se hayan realizado cumpliendo con los principios y normas establecidos para su ejercicio además de lo importante que resulta comprobar y evaluar la correspondencia del dictamen con la situación real de la entidad auditada.

El tema ha constituido una necesidad identificada a nivel mundial por las diferentes entidades fiscalizadoras, dadas las situaciones que se han presentado y que han puesto en crisis el criterio y el trabajo realizado por auditores, generando un deterioro del prestigio de estos y su independencia, causados por la corrupción y otros tipos de fraudes, podríamos mencionar en este aspecto el escándalo de la firma de auditores Andersen con el caso de la multimillonaria compañía Enron.

En el contexto nacional se ha pronunciado la Contraloría General de la República por la necesidad de diseñar herramientas que permitan determinar la confiabilidad y la calidad del trabajo realizado por sus auditores.

Las exigencias de calidad aseguran una concepción correcta de la Auditoría y la llevará a conseguir la plenitud y desarrollo de todo su potencial. Este imperativo surge del desarrollo de la actividad, por lo que los aspectos relacionados con las condiciones para su desarrollo y su permanencia deben estar presentes en toda revisión del trabajo del auditor para así conducirlo hacia un camino de confianza y credibilidad en su labor, prestigiándolo ante la sociedad.

Cuba no ha estado ajena a todas las transformaciones que se han dado en el campo empresarial a nivel mundial, pero desarrollando su propio modelo económico y sus estrategias, sin tener en cuenta las recetas del mundo actual que recorren de una parte a otra los países subdesarrollados y de economía dependientes absolutamente de los desarrollados.

Por tal razón las empresas productoras de bienes o servicios cubanas se encuentran en la búsqueda de metas superiores a alcanzar en sus resultados, abogando por establecer parámetros de calidad establecidos ya o por establecer, que garanticen el desarrollo del modelo económico cubano como vía fundamental de desarrollo del país.

Durante mucho tiempo la Auditoría estuvo ocupada en establecerse y no tuvo tenido mucho espacio para un análisis interno, en estos momentos ha logrado un grado de madurez que no le permite soslayar una introspectiva que considere aspectos que requieren atención y que primordialmente garanticen la calidad del trabajo del auditor para así conducirlo hacia un camino de confianza y credibilidad en su labor, prestigiándolo ante la sociedad.

La Auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencias, esto requiere del auditor, un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que aunque varían según el caso, deben seguir parámetros generales que permitan un trabajo de calidad, convirtiéndose esta en una preocupación constante y permanente del auditor.

La evolución de la función de Auditoría no se ha detenido en los últimos años y van aumentando sus atribuciones y responsabilidades. El camino recorrido es largo, hoy

se encuentra al lado del nivel más alto de dirección e informándole a esta, lo que la coloca ante grandes desafíos.

La Auditoría es una parte importante del control de la administración. Cuando requiere una evaluación de los resultados de esta el trabajo de los auditores puede ser usado para proporcionar una seguridad razonable de que los controles de la administración están funcionando adecuadamente.

La calidad es imprescindible en el desarrollo de un sistema auditor, ya que ofrece la seguridad razonable de que el servicio de Auditoría mantiene la capacidad para efectuar de forma eficiente sus funciones, y así alcanzar un alto nivel de credibilidad y confianza ante la dirección, auditores y sociedad. Se pueden entrar a analizar varios parámetros que deben ser considerados en la calidad de la Auditoría.

En primer lugar se debe subrayar la falta de cumplimiento a las normas básicas y fundamentales en materia de control interno, pero por otro lado está la ausencia de amplitud de conceptos en cuanto al patrimonio a proteger y de los métodos e instrumentos de análisis a ser utilizados por los auditores.

Al igual que en el control de calidad, la falta de planificación y prevención ha estado presente en lo relativo tanto al control y al accionar de la Auditoría. No se trata solamente de analizar qué es lo que salió mal, por qué, y qué hacer para evitar su repetición, lo correcto es actuar preventivamente y de acontecer algún hecho perjudicial no quedarse en los aspectos más superficiales sino profundizar hasta llegar hasta la causa-raíz, tratando de desentrañar de tal forma las razones que llevaron al sistema a engendrar dichas falencias.

En la nueva visión de la Auditoría, ésta debe estar integrada a la Gestión Total de Calidad haciendo pleno uso de los diferentes instrumentos y herramientas de gestión a los efectos de lograr mayores niveles de eficiencia en la prestación del servicio.

La problemática de la calidad es un tema que ha sido desarrollado en múltiples investigaciones, fundamentalmente en bienes tangibles y mediante el establecimiento de normas que regulan su funcionamiento y control. Hasta hoy el marketing, y particularmente el de servicios, no le ha dado en nuestro país el peso que verdaderamente debe tener la calidad con que se deben brindar los servicios y

mucho menos la posibilidad de utilizarla como una estrategia de diferenciación, máxime cuando se presenta como una herramienta decisiva para lograr que los servicios que se ofertan sean percibidos de forma no similar por el cliente, con respecto a los de la competencia.

Las Organizaciones de Auditoría deben tener un apropiado sistema interno de Control de la Calidad y debe ser objetivo de un programa de revisión externa de la calidad.

En los momentos actuales que se requiere agilizar la labor de las Auditorías, logrando que la norma de calidad juegue un importante papel el trabajo debe estar encaminado a determinar si:

- a) La organización de Auditoría supervisa la actividad en todas las etapas de trabajo, por ello requiere que el supervisor participe desde la planeación, con acciones concretas de supervisión y revisión.
- b) Debe hacer cumplir las Normas Aplicables de la Auditoría.
- c) Debe garantizar que los informes se confeccionen con calidad y que los documentos que lo soporten también posean esta calidad; los informes deben ser claros, precisos, sin faltas de ortografía.

1.10. Normas de Calidad de la Auditoría. Aseguramiento de la calidad y supervisión de la Auditoría

Las normas cubanas de Calidad de la Auditoría, No. 2000-2999, establece que se debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento de la calidad y de mejoras, que cubra todos los aspectos de la actividad de Auditoría y revise continuamente su eficiencia. Este programa debe incluir, tanto la supervisión externa, como las que realiza la unidad organizativa de Auditoría, según corresponda, para conocer el cumplimiento de las disposiciones que rigen el ejercicio de la Auditoría a los efectos de brindar las orientaciones y asesoramiento oportunos.

El sistema de control de calidad debe ofrecer seguridad razonable de que se han adoptado y cumplen las Normas Cubanas de Auditoría y los procedimientos establecidos.

Un adecuado sistema de control de la calidad debe incluir:

- a) Políticas y procedimientos adecuados para la ejecución de la auditoría.
- b) Requisitos de calidad profesional y técnica requeridos para los auditores.
- c) Políticas para una capacitación continua del personal vinculado a la auditoría.

Un sistema de control de calidad comprende el establecimiento de políticas y procedimientos respecto a:

- a) Controles generales de calidad para la ejecución de la auditoría: desarrollo de instrumentos técnicos normativos básicos para la ejecución de la auditoría, selección, capacitación y entrenamiento de los auditores y atributos personales.
- b) Controles durante el desarrollo de la auditoría: supervisión sobre el trabajo ejecutado por los auditores, dirección sobre el equipo de trabajo y revisión respecto al grado de aplicación de los procedimientos diseñados para mantener la calidad de la auditoría.
- c) Controles después de culminada la auditoría: políticas para confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado en forma satisfactoria y asegurar la calidad de los informes.
- d) Aceptación y retención de clientes: Las sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente deben realizar una evaluación de los nuevos clientes, y una revisión, sobre una base continua de los existentes. Al tomar una decisión para aceptar o retener a un cliente, se debe considerar la independencia y capacidad para dar servicio al cliente en forma apropiada, así como la integridad de la administración del mismo.

1.10.1 Supervisión de la Auditoría

El trabajo de los auditores debe ser revisado sistemáticamente por el jefe de grupo y supervisado por el directivo, supervisor o funcionario facultado, durante las fases de la Auditoría.

La supervisión es un proceso continuo que consiste en planificar, dirigir, controlar y analizar el trabajo desde el inicio hasta la aprobación del informe, para garantizar el cumplimiento de los objetivos y la calidad de la auditoría, con los recursos asignados en el tiempo previsto, así como contribuir a evaluar el desempeño del personal y el control del proceso de Auditoría.

El supervisor debe considerar distintas perspectivas, mirar desde la posición del jefe de grupo y el auditado, para analizar las situaciones y poder tomar soluciones adecuadas.

La supervisión debe asegurar que:

- a) Se cumplan los objetivos propuestos y dirigir los esfuerzos de los auditores hacia su cumplimiento.
- b) Todos los miembros del grupo de auditoría han comprendido, en forma clara y suficiente el plan diseñado para la ejecución de la auditoría.
- c) La auditoría se ejecute de acuerdo con las Normas Cubanas de Auditoría vigentes.
- d) Se sigue el programa de trabajo y se aplican los procedimientos previstos en este, a menos que se autoricen modificaciones.
- e) Los papeles de trabajo contengan las evidencias suficientes, competentes y relevantes para sustentar debidamente las conclusiones, recomendaciones y opiniones reflejadas en el informe de la auditoría, informe gerencial y en el dictamen.
- f) Se ejecuten las acciones correctivas derivadas de las deficiencias detectadas y las recomendaciones emitidas por el que supervisa, para garantizar la mejora

del proceso de auditoría, en aras de tomar decisiones más certeras en futuras actuaciones.

- g) Se programe la capacitación de los auditores sobre la base de las deficiencias detectadas en la supervisión y se relacionen con el conocimiento y experiencia de los auditores.

La supervisión se realiza por el supervisor, directivos o funcionario facultado, quien debe dejar evidencia de las deficiencias, las acciones correctivas y las recomendaciones para la mejora de la calidad del proceso mediante el Acta de Supervisión NCA 2000-2.

Se debe comprobar el cumplimiento de las acciones correctivas y recomendaciones indicadas por el supervisor y cuando no se hayan cumplido estas, se redactan las causas del incumplimiento.

Para la supervisión de la auditoría, revisión por el jefe de grupo y el autocontrol que pueden realizar los auditores, se ha elaborado una norma de documento que facilita la labor de supervisión, la que no sustituye la comprobación de cada una de las Normas Cubanas de Auditoría. Ver NCA 2000-1 Aspectos para el proceso de supervisión de la Auditoría.

1.10.2 Responsabilidades de los directivos con la calidad

Los directivos de las unidades organizativas de Auditoría y de las sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la Auditoría independiente, asumen la responsabilidad de la calidad de cada uno de los trabajos de auditoría que se acometen y del control de la calidad implementado.

Para cumplir este mandato deben:

- a) Designar el supervisor, jefe de grupo, auditores y expertos para conformar el grupo de trabajo.
- b) Definir que los objetivos se correspondan con el tipo de auditoría.

- c) Dar seguimiento sistemático a la ejecución de la Auditoría, exigiendo el cumplimiento del trabajo de acuerdo con los objetivos planteados, las normas éticas y profesionales, el fondo de tiempo planificado y las recomendaciones formuladas.
- d) Exigir la supervisión en todas las fases de la Auditoría y que las evidencias obtenidas sean suficientes, competentes y relevantes.
- e) Atender los problemas o hallazgos importantes que surjan, evaluar su importancia, y modificar los objetivos o proponer reclasificar la Auditoría de ser necesario, de acuerdo con las regulaciones vigentes.
- f) Identificar los asuntos que por su importancia y naturaleza deban ser consultados a otras instancias o instituciones y tramitarlas de forma adecuada y oportuna.
- g) Revisar el informe de la Auditoría y comprobar que responda a los objetivos propuestos.

Asegurar que se cumpla oportuna y objetivamente la fase de seguimiento de la auditoría en correspondencia con las disposiciones legales vigentes a efecto.

Conclusiones del Capítulo

A partir de la revisión bibliográfica acerca del estado del “arte y de la práctica” de la temática objeto de estudio, se puede concluir que:

Existe una creciente base teórica-conceptual sobre la Auditoría y la calidad de esta como servicio, que se ha fortalecido paulatinamente a partir de contribuciones teóricas y prácticas, sin embargo no se encontraron fuentes donde se evidenciara la utilización de herramientas para controlarla calidad teniendo en cuenta el rol del auditado como sujeto del servicio, si se entiende como calidad la diferencia entre las expectativas del cliente y las percepciones de este sobre el servicio.

En la literatura consultada nacional e internacional son numerosos los estudios relacionados con la calidad del proceso de Auditoría, provenientes de diferentes contextos económicos y sociales, en su mayoría enfocados principalmente al trabajo

del auditor y del supervisor del proceso, desde la etapa de planeación hasta el seguimiento.

El control de la calidad de la Auditoría, ya sea la practicada por las sociedades de Auditoría o la practicada por el resto de los auditores que conforman el Sistema Nacional de Auditoría debe tener en cuenta el criterio del auditado, entendido como cliente o no, pero si visualizado como sujeto activo del proceso, cuya finalidad radica en garantizarla eficiencia de las entidades en el país que generará el desarrollo económico y social de la sociedad cubana.

CAPITULO 2: DISEÑO Y APLICACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO PARA EVALUAR LA CALIDAD DE LAS AUDITORÍAS

El diagnóstico de la investigación se desarrolló por medio de consultas a la Contraloría General de la República en su Delegación Provincial en Sancti Spíritus, la Firma Consultora CANEC S.A, en su Filial Sancti Spíritus y a consultores de la Consultoría CIH del territorio, en todas ellas consultando además los Manuales de Normas y Procedimientos en lo relativo a las normas de calidad. Es importante destacar que la selección, teniendo en cuenta las características del desarrollo de la Auditoría por cada una de estas y el papel de la Contraloría General de la República como entidad fiscalizadora superior; además las dos firmas de Auditoría están autorizadas a la certificación de estados financieros y cuentan con un número significativo de clientes en el territorio.

El municipio se selecciona además por ser el que mayor cantidad de empresas tiene y por tanto recoge un número mayor de acciones de control practicadas. A continuación aparecen reflejados los resultados del Diagnóstico.

2.1 Resultados del Diagnóstico

La Contraloría General de la República, ha identificado en sus acciones de control, la siguientes deficiencias asociadas a la calidad del servicio de Auditoría:

- La supervisión no se realiza en todas las etapas de la Auditoría.
- No se deja evidencias de las revisiones por los Jefes de Grupos.
- Los expedientes de Auditorías carecen de evidencias suficientes, competentes y relevantes.
- Los papeles de trabajo no señalan los objetivos propuestos y el archivo de éstos no se realiza adecuadamente.
- Grupos de auditores no actualizados, careciendo de las legislaciones vigentes.

Se manejan elementos de calidad asociados a la Auditoría pero principalmente enmarcado en la realización de supervisiones a los auditores en cada una de las etapas del proceso, así como el cumplimiento de las normas asociadas al mismo, pero no se tiene en cuenta el criterio del auditado sobre el servicio.

En el estudio, análisis y revisión de documentos, normas y manuales del CIH, se constató que el control de la calidad se realiza basado en supervisiones al servicio, in situ y posterior, por jefes de grupo y/o supervisores, además existe una guía para la revisión y evaluación del trabajo; a partir de su aplicación se emite un Dictamen General de la Calidad del Trabajo de Auditoría, que recoge los resultados de esta revisión, lo que permite afirmar que se cuenta con herramientas para controlar la calidad pero solo desde la perspectiva del trabajo del auditor; tratándose de una firma de auditores, que es contratada con el fin de evaluar la entidad o certificar estados financieros, entre otros propósitos, servicios por los cuales se cobran tarifas altas, resulta de vital importancia la evaluación de la calidad del proceso teniendo en cuenta, además del trabajo del auditor, el criterio de los auditados o clientes, para garantizar la satisfacción de sus expectativas y lograr una retroalimentación sistemática que favorezca el mejoramiento continuo.

La firma de consultores y auditores CANEC S.A cuenta con un manual de normas y procedimientos, que controla la calidad de forma similar a las instituciones antes mencionadas, es decir se aplican guías de supervisión al trabajo de los auditores, a partir de las cuales se emiten dictámenes sobre la calidad del servicio, de igual forma sin tener en cuenta las percepciones del cliente.

Estas circunstancias demuestran que no existen en las fuentes consultadas herramientas para evaluar la calidad de la Auditoría teniendo en cuenta las expectativas y percepciones del cliente sobre el servicio.

En el epígrafe siguiente se presenta el Procedimiento General para la Solución de Problemas propuesto por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) en el año 1980, como punto de partida para el diseño del procedimiento que se propone en la investigación.

2.2 Procedimiento General para la solución de problemas

El Procedimiento General para la Solución de Problemas propuesto por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) en el año 1980, de manera general ofrece una metodología o un conjunto de pasos a seguir para darle solución a determinado problema que se presente, ya sea en un proceso industrial o de

servicios y en caso de ser necesario, proponer mejoras a cualquiera de estos, a partir de este procedimiento se propone un nuevo procedimiento adaptado específicamente a las condiciones del servicio de Auditoría.

Procedimiento General para la solución de problemas a criterio de la OIT (1980), Marsán (1987) y otros.

1. **Definición del problema:** consiste en plantear que problema existe realmente, exponiéndolo claramente, sin distorsión, delimitando y determinando su magnitud e importancia. Se debe estimar el criterio de solución satisfactorio y el tiempo necesario para su solución.
2. **Análisis del problema:** consiste en obtener las causas que originan el problema y determinar las restricciones realmente válidas, y registrar, recopilar y procesar toda la información necesaria que coadyuve al análisis para verificar el criterio de solución.
3. **Búsqueda de soluciones:** consisten la búsqueda activa de ideas y sugerencias que guíen hacia la solución del problema. Para el logro de posibles soluciones deben utilizarse métodos, metodologías y técnicas que requiere el problema específico objeto de análisis.
4. **Evaluación de alternativas:** deben presentarse todas las posibles soluciones al problema con la fundamentación correspondiente que permitan determinar cuáles son las mejores, dando un orden de prioridad a las mismas de acuerdo con los beneficios que reportan.
5. **Informe y recomendaciones:** contendrá una información clara y precisa del problema planteado y de los métodos y técnicas utilizados para determinar las soluciones que permitan cumplimentar los objetivos propuestos. Contendrá la fundamentación de las conclusiones a las que se arriban, evaluando cada alternativa, exponiendo las ventajas e inconvenientes de cada una y recomendando en orden de prioridad las alternativas posibles.
6. **Comprobación, implementación y control:** comprobación de la introducción en la práctica de las soluciones propuestas, implementación de la introducción

detallando los métodos y requerimientos que se deben cumplir para el logro de los resultados esperados.

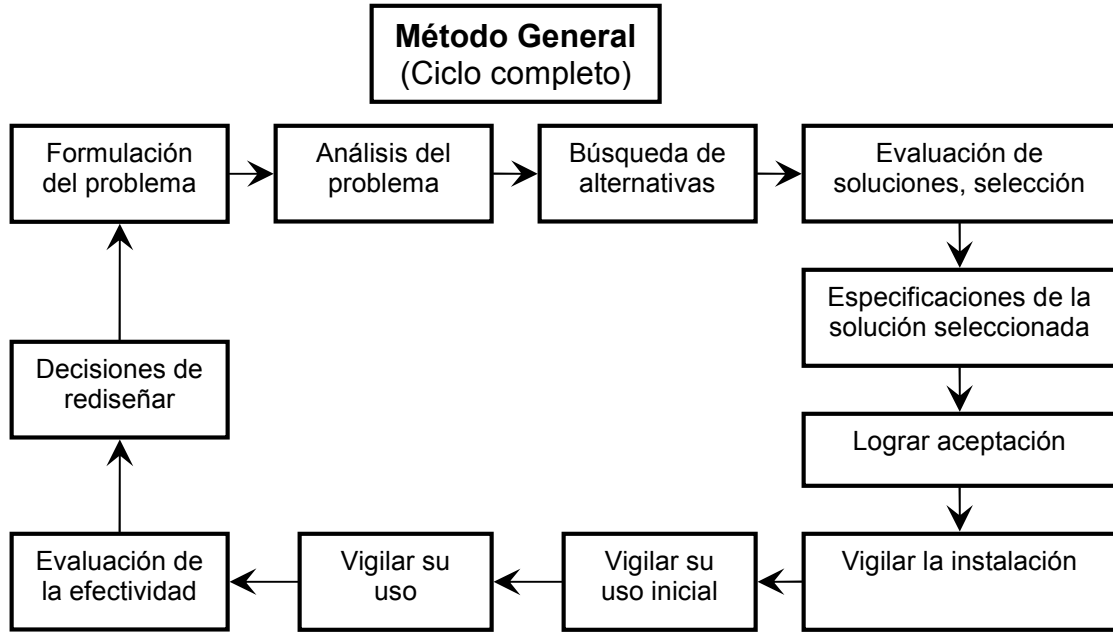


Fig. 1 Método General para la Solución de Problemas. Elaboración propia.
Modelo General para la Solución de Problemas

- **Definición del problema.**
 1. Liste y defina la prioridad de los problemas.
 2. Defina el proyecto y el equipo de trabajo.
- **Recorrido del diagnóstico.**
 3. Analice los síntomas.
 4. Formule las teorías sobre las causas.
 5. Confirmación de las teorías.
 6. Identifique las causas reales.
- **Recorrido remedial.**
 7. Considere soluciones alternativas

8. Diseñe las soluciones y los controles.
9. Enfrente la resistencia al cambio.
10. Introduzca las soluciones y los controles.

➤ **Preservación de los resultados**

11. Compruebe el desempeño
12. Monitoree el sistema de control.

Este procedimiento como el modelo general son los más usados internacionalmente para la solución de problemas relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios.

Para ejecutar el procedimiento para la solución de problemas se utilizan las técnicas siguientes:

Técnicas para la mejora y resolución de problemas

1. **Brainstorming** o tormenta de ideas: Herramienta utilizada por un grupo de personas para aflorar el máximo número de ideas relacionadas con un concepto. Se basa en el respeto de todas las ideas de los participantes con la finalidad de estimular la participación y creatividad de todos los miembros del grupo.
2. **Los cinco por qué**: Técnica de análisis que consiste en ir preguntando ¿por qué? Hasta encontrar la causa raíz de los problemas. Normalmente es necesario preguntar cinco veces, de ahí el nombre de la herramienta, pero este número tan sólo es orientativo.
3. **Reingeniería**: Revisión fundamental y rediseño radical de procesos para alcanzar mejoras espectaculares en medidas críticas y contemporáneas de rendimiento, tales como costes, calidad, servicio y rapidez.
4. **Ciclo PDCA** (Plan, Do, Check, Act): Ciclo de planificación, realización, control y actuación que actúa como guía para llevar a cabo la mejora continua y lograr de una forma sistemática y estructurada la resolución de problemas.

2.3. Métodos y Herramientas

En la década de los 50 se comenzaron a aplicar en Japón las herramientas estadísticas de Control de Calidad, desarrolladas anteriormente por Shewhart y Deming. Los progresos, en materia de mejora continua de la calidad, se debieron en gran medida, al uso de estas técnicas. Fue el profesor Kaoru Ishikawa quien extendió su utilización en las industrias manufactureras de su país, en los años 60, acuñando la expresión de **7 herramientas para el control de la calidad**.

Estas herramientas pueden ser descritas genéricamente como "métodos para la mejora continua y la solución de problemas". Consisten en técnicas gráficas que ayudan a comprender los procesos de trabajo de las organizaciones para promover su mejoramiento. Son de creación occidental, excepto el *diagrama causa-efecto* que fue ideado por Ishikawa.

El éxito de estas técnicas radica en la capacidad que han demostrado para ser aplicadas en un amplio conjunto de problemas, desde el control de calidad hasta las áreas de producción, marketing y administración. Las organizaciones de servicios también son susceptibles de aplicarlas, aunque su uso comenzara en el ámbito industrial.

Estas técnicas pueden ser manejadas por personas con una formación media, lo que ha hecho que sean la base de las estrategias de resolución de problemas en los círculos de calidad y, en general, en los equipos de trabajo conformados para acometer mejoras en actividades y procesos.

Herramientas:

Las herramientas tienen su origen en Japón, cuando Deming, a principio de los años 50 comenzó a inculcar a los japoneses los principios del análisis estadístico. Los japoneses recopilaron entonces unas técnicas o herramientas que pudieran ser usadas fácilmente por cualquier persona de la organización:

Como herramientas a utilizar se proponen las siguientes:

Hoja de Recogida de Datos

Concepto

Hoja de recogida de datos, hoja de registro o verificación: Herramienta utilizada para la recopilación ordenada y estructurada de toda la información relevante que se genera en los procesos, según determinadas categorías, mediante la anotación y registro de sus frecuencias bajo la forma de datos. Una vez que se ha establecido el fenómeno que se requiere estudiar e identificadas las categorías que los caracterizan, se registran estas en una hoja, indicando la frecuencia de observación.

Lo esencial de los datos es que el propósito este claro y que los datos reflejen la verdad. Estas hojas de recopilación tienen muchas funciones, pero la principal es hacer fácil la recopilación de datos y realizarla de forma que puedan ser usadas fácilmente y analizarlos automáticamente.

Diagrama de Pareto

Concepto

Gráfico de barras organizado de mayor a menor frecuencia, que compara el nivel de importancia de todos los factores que intervienen en un problema o cuestión.

Procedimientos para elaborar el diagrama de Pareto:

Decidir el problema a analizar

1. Diseñar una tabla para conteo o verificación de datos, en el que se registren los totales.
2. Recoger los datos y efectuar el cálculo de totales.
3. Elaborar una tabla de datos para el diagrama de Pareto con la lista de ítems, los totales individuales, los totales acumulados, la composición porcentual y los porcentajes acumulados.

4. Jerarquizar los ítems por orden de cantidad llenando la tabla respectiva.
5. Dibujar dos ejes verticales y un eje horizontal.
6. Construir un gráfico de barras en base a las cantidades y porcentajes de cada ítem.
7. Dibujar la curva acumulada. Para lo cual se marcan los valores acumulados en la parte superior, al lado derecho de los intervalos de cada ítem, y finalmente una los puntos con una línea continua.
8. Escribir cualquier información necesaria sobre el diagrama.

Ventajas

- ✓ Ayuda a concentrarse en las causas que tendrán mayor impacto en caso de ser resueltas.
- ✓ Proporciona una visión simple y rápida de la importancia relativa de los problemas.
- ✓ Ayuda a evitar que se empeoren algunas causas al tratar de solucionar otras.
- ✓ Su formato altamente visible proporciona un incentivo para seguir luchando por más mejoras.

Utilidades

- ✓ Determinar cuál es la causa clave de un problema, separándola de otras presentes pero menos importantes.
- ✓ Contrastar la efectividad de las mejoras obtenidas, comparando sucesivos diagramas obtenidos en momentos diferentes.
- ✓ Pueden ser asimismo utilizados tanto para investigar efectos como causas.
- ✓ Comunicar fácilmente a otros miembros de la organización las conclusiones sobre causas, efectos y costes de los errores.

Diagrama Causa - Efecto

Concepto

Un diagrama de Causa y Efecto es la representación de varios elementos (causas) de un sistema que pueden contribuir a un problema (efecto). Algunas veces es denominado Diagrama Ishikawa o Diagrama Espina de Pescado por su parecido con el esqueleto de un pescado. Es una herramienta efectiva para estudiar procesos y situaciones, y para desarrollar un plan de recolección de datos.

El Diagrama de Causa y Efecto es utilizado para identificar las posibles causas de un problema específico. La naturaleza gráfica del Diagrama permite que los grupos organicen grandes cantidades de información sobre el problema y determinar exactamente las posibles causas. Finalmente, aumenta la probabilidad de identificar las causas principales

El Diagrama de Causa y Efecto se debe utilizar cuando se pueda contestar “sí” a una o a las dos preguntas siguientes:

1. ¿Es necesario identificar las causas principales de un problema?
 2. ¿Existen ideas y/u opiniones sobre las causas de un problema?
- Con frecuencia, las personas vinculadas de cerca al problema que es objeto de estudio se han formado opiniones sobre cuáles son las causas del problema. Estas opiniones pueden estar en conflicto o fallar al expresar la causa principales. El uso de un Diagrama de Causa y Efecto hace posible reunir todas estas ideas para su estudio desde diferentes puntos de vista.
 - El desarrollo y uso de Diagramas de Causa y Efecto son más efectivos después de que el proceso ha sido descrito y el problema esté bien definido. Para ese momento, los miembros del equipo tendrán una idea acertada de qué factores se deben incluir en el Diagrama.

Diagrama causa-efecto (espina de pescado):

- Escoja Problema de calidad
- Trace la espina dorsal
- Escriba las causas primarias
- Escriba las causas secundarias
- Escriba las causas terciarias
- Asigne ponderaciones

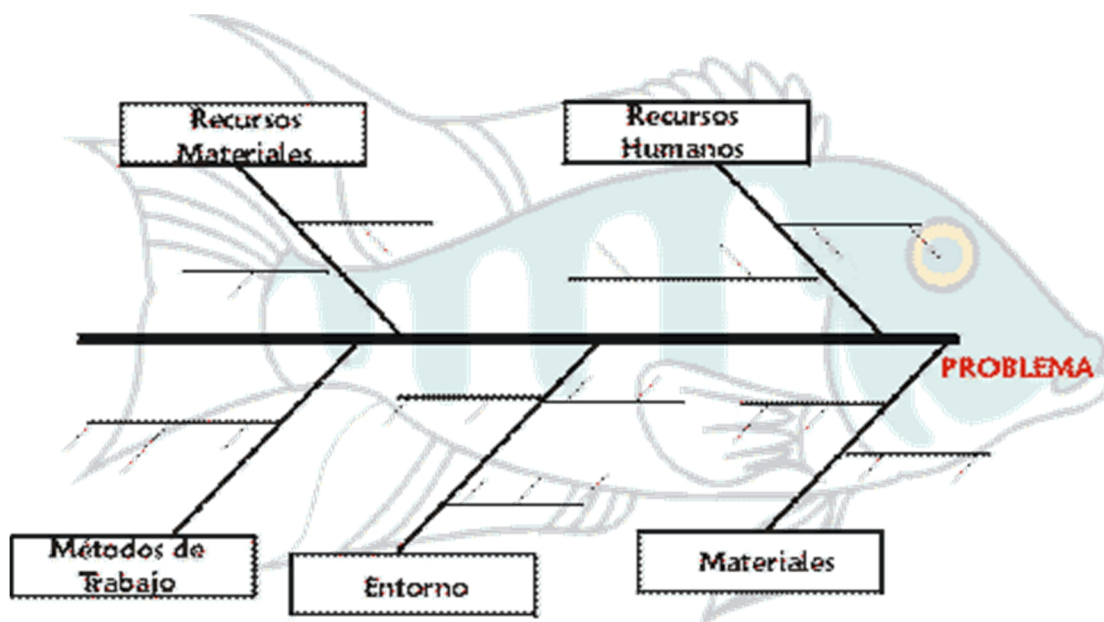


Fig. 2 Diagrama Causa Efecto. Elaboración propia.

Las herramientas sirven para:

- ↷ Detectar problemas
- ↷ Delimitar el área problemática
- ↷ Estimar factores que probablemente provoquen el problema
- ↷ Determinar si el efecto tomado como problema es verdadero o no
- ↷ Prevenir errores debido a omisión, rapidez o descuido

En la práctica estas herramientas requieren ser complementadas con otras técnicas cualitativas y no cuantitativas como son:

- ⇒ Guía de Observación
- ⇒ Cuestionario
- ⇒ La lluvia de ideas (Brainstorming)
- ⇒ La Encuesta
- ⇒ La Entrevista
- ⇒ Diagrama de Flujo

Entre las técnicas utilizadas en el procedimiento que se propone se encuentran:

- ⇒ Guía de Observación
- ⇒ Cuestionario
- ⇒ La Entrevista

Guía de observación

Consiste en la aplicación de 40 preguntas, que tienen como finalidad determinar hasta qué nivel los procedimientos y la metodología de trabajo que se aplican son correctos, están en concordancia con los estándares y parámetros de calidad, si estos han sido implementados, y si se realizan acciones encaminadas a la evaluación de la calidad. (Ver Anexo # 2) De conjunto con este instrumento se aplica la entrevista para esclarecer detalles que no se tratan con toda la amplitud necesaria en la Guía.

Cuestionario

Este instrumento para evaluar el clima organizacional fue diseñado por la Organización Panamericana de la Salud (OPS). Es una prueba de lápiz y papel que consta de reflexiones, seleccionadas de preguntas y que representan la evaluación de áreas críticas para describir el clima cualquier problemática existente.

2.4. Procedimiento para evaluar la Calidad de la Auditoría atendiendo a las percepciones del auditado

A partir de los procedimientos y técnicas antes señalados se diseñó el procedimiento a utilizar para evaluar la calidad del servicio de Auditoría. El mismo puede admitir nuevas modificaciones y será validada a partir del uso de diferentes técnicas o herramientas para solucionar el problema.

Procedimiento para la evaluación de la Calidad de la Auditoría atendiendo a las percepciones del auditado.

- 1- **Definición del Problema:** Necesidad de evaluar la calidad de la Auditoría teniendo en cuenta las percepciones del auditado. En la calidad de los servicios, entendiendo a la Auditoría como un proceso de prestación de servicios a la sociedad, el estado y la entidad; se define como calidad: la brecha existente entre las expectativas y percepciones de los clientes sobre el servicio recibido: es necesario evaluar lo que el cliente o auditado percibe sobre el proceso, como sujeto igualmente activo en la Auditoría, asumiendo además que existen métodos de control suficiente para evaluar el proceso de Auditoría desde el punto de vista del auditor, a través de guías de supervisión y supervisiones en todas las etapas de la Auditoría. En esta fase se define el problema que se pretende solucionar a partir del desarrollo del procedimiento, que pudiera ser utilizado para solucionar otro tipo de problemáticas.
- 2- **Definición de variables de Calidad:** En esta fase se procederá a definir las variables a tener en cuenta para evaluar la calidad del servicio de Auditoría atendiendo a las percepciones del auditado. Las cuales se relacionarán en el epígrafe siguiente. Para la definición de las mismas se ha tenido en cuenta el criterio de expertos en el tema. Es importante en este caso tener identificación con los auditados y los auditores sujetos del servicio, a conocer sus demandas, sus insatisfacciones, sus conocimientos acerca de sistemas de calidad o criterios de calidad o parámetros establecidos para controlar la calidad en el servicio que se presta o elementos que les permitan emitir juicios acerca de la calidad con que se presta el servicio.

- 3- Aplicación de la encuesta de evaluación de la Calidad y procesamiento de datos:** Se aplican las encuestas como herramienta fundamental para recopilar la información referente a las percepciones del auditado sobre la calidad del servicio. A partir de la recopilación de la información se procederá al procesamiento de los datos, con el objetivo de emitir un criterio sobre la calidad de la Auditoría.
- 4- Informe y Recomendaciones:** Este informe contendrá la información del problema planteado, así como los resultados de la evaluación de la calidad percibida por el cliente según el comportamiento de las variables definidas. Debe contener una explicación de las conclusiones a las que se arriba y se recomendarán posibles alternativas de solución. Ver Figura 3.

Es importante destacar el rol que juega el auditor en el proceso de la Auditoría, pero igualmente importante resulta el fin educativo que debe tener el proceso, no solo se emitirán dictámenes, sino que se deben dejar recomendaciones, orientaciones y propuestas de soluciones por cuanto esto implica para la prevención de la ocurrencia de errores, irregularidades y manifestaciones de delito y corrupción, por tanto, el auditor determinará la seguridad y fiabilidad del sistema de control interno, el apego a las normas contables y financieras, la representación de los hechos económicos en los registros contables de la entidad pero además orientará a los auditados sobre las posibles soluciones a los problemas detectados.

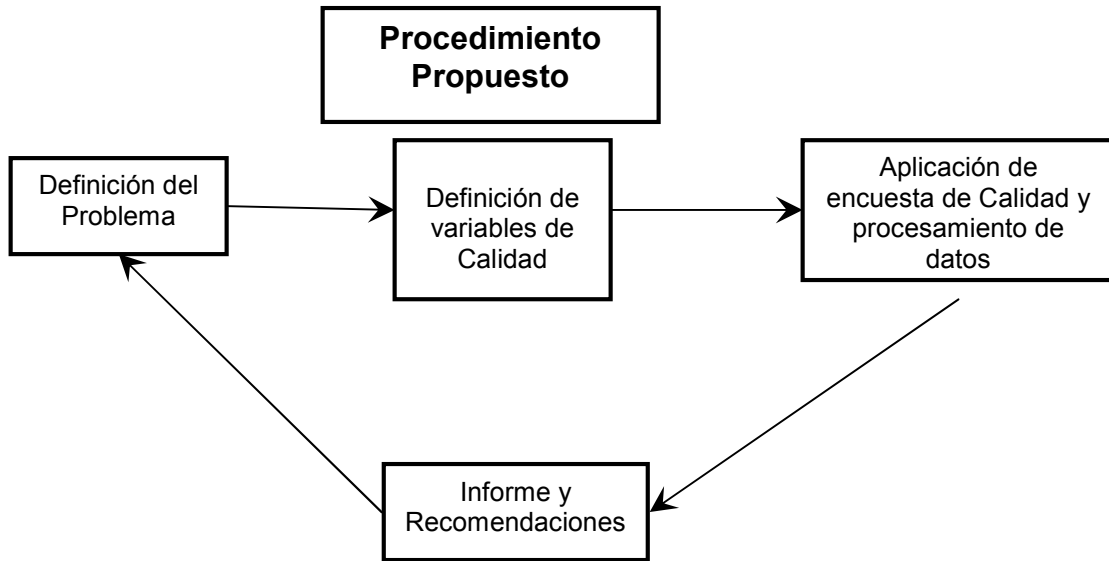


Fig. 3 Procedimiento para evaluar la Calidad de las Auditorías. Elaboración propia.

Las valoraciones obtenidas a partir del análisis bibliográfico, el conocimiento de las prácticas actuales de calidad en la evaluación de las Auditorías y la experiencia práctica adquirida, permitieron el desarrollo de un procedimiento para la evaluación de la calidad del servicio, atendiendo a las percepciones del auditado. La concepción del procedimiento parte de las percepciones de los auditados entendiendo a estos como sujetos del servicio al igual que los auditores. El proceso de evaluación se realiza posterior a la prestación del servicio con vistas a evaluar la calidad percibida del servicio.

Tanto la investigación académica como la práctica empresarial vienen demostrando, que un elevado nivel de calidad de servicio proporciona a las empresas considerables beneficios en cuanto a cantidad de mercado, productividad, costos, motivación del personal/trabajadores, diferenciación respecto a la competencia, lealtad y capacitación de nuevos clientes, por solo citar algunos de los más importantes. Como resultado de esta evidencia, la gestión de la calidad de los servicios se ha convertido en una estrategia prioritaria y cada vez son más los que tratan de definirla, medirla y, finalmente, mejorarla.

Desafortunadamente, la definición y medida de la calidad han resultado ser particularmente complejas en el ámbito de los servicios, puesto que, al hecho de que la calidad sea un concepto definido a partir de múltiples criterios, con la dificultad derivada de la naturaleza intangible de los servicios; se suma las características específicas del servicio de Auditoría que muchas veces es practicado por la entidad fiscalizadora superior del país y tiene carácter impuesto, es decir no contratado o solicitado.

Antes de seleccionar las características que definen la calidad en este servicio, se deben verificar que los factores que determinan el éxito del servicio, están bien comprendidos y son aceptados.

- Existe conocimiento e interiorización de la misión de la Auditoría por parte del auditado.
- Existe aceptación y compromiso permanente por elevar la calidad del servicio hasta lograr la excelencia.
- Se tiene claro el concepto de auditado, y sus expectativas como elemento clave del mejoramiento del proceso de Auditoría.
- Existe una cultura organizacional que impulse la calidad.
- Existe reconocimiento de que el cliente es la razón de ser de cualquier organización y que el concepto de "auditor-policía" no es aceptado de ninguna manera por el auditado.
- Está dispuesto el personal de Auditoría a aceptar los retos para mejorar la calidad.

En la literatura consultada sobre la calidad de los servicios, el modelo más difundido es el denominado Modelo SERVQUAL, en el que se define la calidad de servicio como una función de la discrepancia entre las expectativas de los consumidores sobre el servicio que van a recibir y sus percepciones sobre este. Los autores sugieren que reducir o eliminar dicha diferencia, depende a su vez de la gestión eficiente por parte de la empresa de servicios, a partir de otras deficiencias o

discrepancias. Por esta razón es que se evalúa la calidad atendiendo a las percepciones de los clientes, posterior a la prestación del servicio.

La evaluación que se propone realizar será a través de la definición de cuatro dimensiones y la identificación de variables por cada una de estas, teniendo en cuenta el modelo anteriormente mencionado SERVQUAL, de los autores Parasuraman,A ;Zeithaml,V y Berry (1990), autores norteamericanos, referido a la evaluación de la calidad de los servicios.

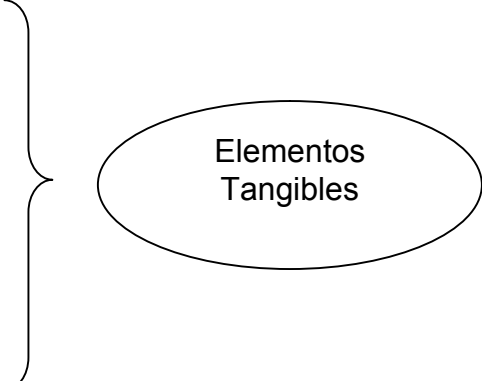
Se selecciona este modelo como referencia, porque goza de prestigio internacional para la evaluación de la calidad de los servicios, su aplicación resulta sencilla y asequible a los profesionales que lo aplican, puede ser generalizado y particularizado en dependencia de las características del servicio que se aplique y permite de conversión de variables cualitativas a cuantitativas sin la utilización de modelos matemáticos complejos.

Las variables fueron evaluadas mediante consulta a expertos, seleccionados a partir de su experiencia profesional, conocimiento científico y práctico del servicio. (Anexo1).

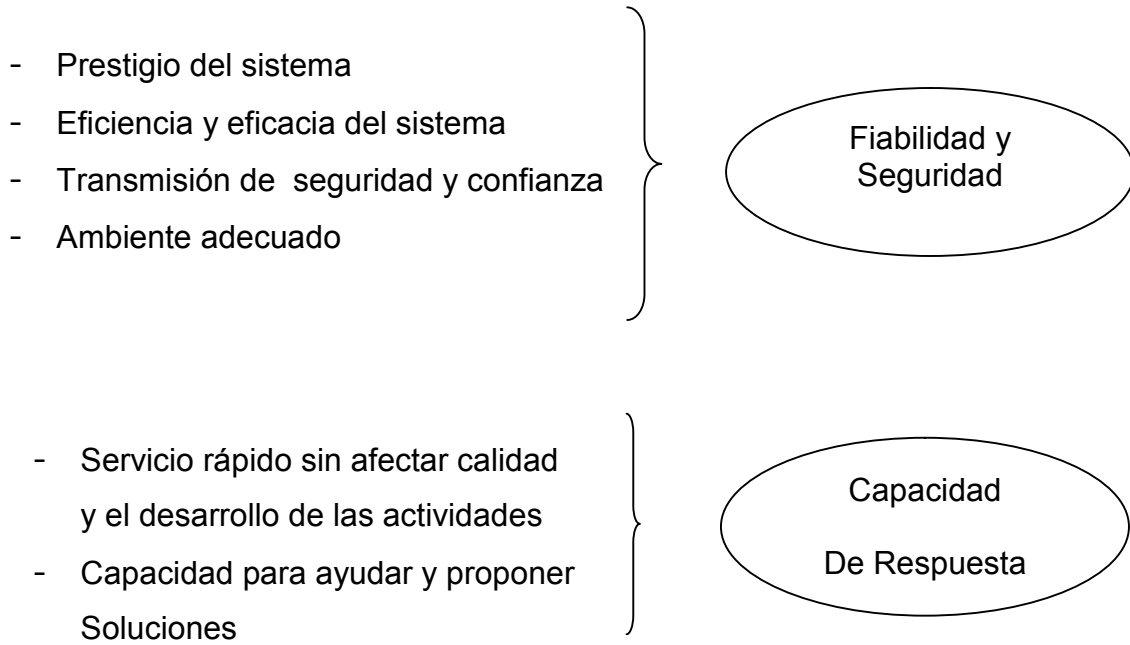
Son disímiles los criterios que manejan los profesionales que ejercen la Auditoría, sobre los elementos que inciden directamente en la calidad. A partir del uso de técnicas como entrevistas, encuestas, trabajos en grupos, Tormentas de Ideas, se han identificado tres dimensiones con variables.

Las dimensiones son: Elementos Tangibles, Desarrollo del Proceso, Fiabilidad y Seguridad y Capacidad de Respuesta, estas dimensiones agrupan las variables con su caracterización.

- Condiciones de Trabajo del Auditor
- Condiciones de vida del auditor
- Documentación actualizada
- Ética del Auditor
- Competencia Profesional



Elementos Tangibles



Dimensión I: Elementos Tangibles

- Condiciones de Trabajo del Auditor: Se refiere a las condiciones en las que el auditor realiza el trabajo, los medios con que cuenta, los materiales, equipamientos y tecnologías, que le permite trabajar con eficiencia, no solo en la ejecución de la Auditoría, sino desde los preparativos para iniciarla hasta la concluirla.
- Condiciones de vida del auditor: Las condiciones de vida del auditor inciden directamente en su capacidad para trabajar, su remuneración económica constituye un estímulo importante para las tareas que enfrenta, la satisfacción de sus necesidades básicas incide en el rendimiento y la eficiencia, permite dedicar los esfuerzos más importantes al éxito. Garantiza independencia, imparcialidad y eficacia. Juega un papel fundamental la apariencia del auditor, que debe ser pulcra, adecuadamente vestido, debe inspirar respeto, seriedad, sobriedad.
- Documentación actualizada: Como supervisor o revisor de la correcta ejecución de las operaciones y transacciones, el auditor debe manejar la información más actualizada sobre los aspectos que verifica, debe conocer las legislaciones y

resoluciones adecuadas a los temas que lo ocupan. Su documentación debe estar correctamente organizada, archivada, sus papeles de trabajo, hojas de notas, programas, guías de control deben estar cuidadosamente preparadas, limpias, resultando atractivas e inspirando respeto a sus clientes o auditados.

- **Ética del Auditor:** El auditor debe ser respetuoso, diligente, imparcial, debe mantener su actitud independiente de cualquier comportamiento de sus auditados, contará con la libertad profesional que le asiste para expresar su opinión libre de presiones y subjetividades, debe ser discreto. Independientemente de los antecedentes que tenga sobre la entidad auditada no se formará un juicio hasta tanto no haya investigado, no emitirá un dictamen hasta que no cuente con las evidencias suficientes, competentes y relevantes que permitan sustentar su criterio.
- **Competencia Profesional:** El auditor tendrá el entrenamiento técnico y la capacidad profesional que le garantice ejercer su profesión, como evaluador e inspector de transacciones, así como el cumplimiento de las legislaciones vigentes a tales efectos, de ahí que será el profesional más capacitado y preparado. Se requiere la aplicación práctica en el campo con una buena dirección y supervisión. Este adiestramiento, práctica y superación constante forma la madurez del auditor en ejercicio.

Dimensión II: Fiabilidad y Seguridad

- **Prestigio del sistema:** El sistema que desarrolla la Auditoría debe caracterizarse por el trabajo eficiente y eficaz de sus auditores, lo que le concederá prestigio al mismo y la confianza de sus clientes o auditados, así como su competencia y permanencia en el mercado, la credibilidad y confianza de los auditados o clientes sobre el trabajo que realizan los auditores garantiza un clima de seguridad y estabilidad del sistema.
- **Cumplimiento de los plazos:** El sistema debe cumplir siempre los plazos que ha pactado. Debe informarle a los clientes sobre la fecha en que culminará el trabajo y cumplirla además, en caso de que sea necesario extenderse será informado,

siempre serán anunciadas las temáticas a revisar y los objetivos y propósitos de la Auditoría.

- Eficiencia y eficacia del proceso: El servicio debe realizarse bien la primera vez, utilizando los procedimientos más eficientes y empleando la menor cantidad de recursos posibles, entiéndase como recursos el tiempo, los auditores, supervisores, los materiales a usar, todo para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la Auditoría.
- Transmisión de seguridad y confianza a sus clientes. El comportamiento de los auditores así como sus relaciones con los clientes nunca debe generar incertidumbres, en todos los casos debe transmitirle seguridad y confianza a los auditados. Las pruebas que se desarrollen, las técnicas que se apliquen y los resultados de estas nunca serán comunicados a los auditados hasta tanto no sean confirmados. Los auditados deben estar convencidos de que el dictamen del auditor estará basado en evidencias concretas.
- Ambiente adecuado: La comunicación usuario-desarrollador garantizará la retroalimentación, recepción e intercambio necesarios para conocer todos los aspectos importantes para el éxito debe fluir de ambas partes. La existencia de un ambiente favorable permite que los auditores y auditados trabajen con respeto mutuo y camaradería, sin que se presenten situaciones límites entre las partes.

Dimensión III: Capacidad de Respuesta

- Servicio rápido sin afectar calidad y el desarrollo de las actividades: La Auditoría no deben afectar las actividades de la empresa, deben propiciar que se continúe con el trabajo de la entidad. De detenerse este flujo la Auditoría no tendrá valor de uso, sino generará nuevos problemas.
- Capacidad para ayudar y proponer soluciones. Aunque en ocasiones el auditor no tiene como objetivos de su trabajo proponer recomendaciones a la administración sobre soluciones a problemas, siempre debe estar presto y diligente a ofrecerlas en caso de que los auditados las soliciten, los auditores siempre deben mostrar un sincero interés en solucionar los problemas de sus

clientes. Los auditores nunca estarán demasiado ocupados para responder los requerimientos de sus clientes o auditados.

Desde el punto de vista del auditado serán evaluadas sus percepciones sobre el servicio a partir de la aplicación de encuestas (Anexo 2).

Las encuestas recogen información del comportamiento de estas variables y dimensiones pero asequibles a un nivel medio de experiencias y conocimientos sobre el proceso de Auditoría. Cada encuesta será cuantificada entre los valores de 0 a 98 puntos y cada pregunta será respondida otorgando una calificación de 0 a 7 puntos, con un total de 14 preguntas. Los valores obtenidos por encuestas serán sumados y promediados con el total de encuestas aplicadas, esto arrojará una puntuación que se ubica en los rangos de evaluación que se presentan a continuación.

Valores 0 a 60: Servicio sin calidad. Existen fallas en el servicio percibidas por los clientes que afectan la calidad del mismo. Es necesario identificar los elementos señalados como negativos por parte de los auditados, las razones expuestas y la comprobación de estos elementos, sin que medie un criterio subjetivo. Se implementarán de inmediato acciones correctivas para el mejoramiento del servicio.

Valores 61 a 80: Servicio con calidad limitada, existen limitaciones en el servicio percibidas por el cliente que atentan contra la eficiencia, aunque el proceso aportó soluciones a problemas de la entidad y se reconoce el trabajo practicado como positivo. Debe ser mejorado a partir de los elementos señalados y aportados por los auditados en los que percibieron fallas en la calidad.

Valores 80 a 98: Servicio con calidad. El servicio percibido fue de calidad. Se cumple con los estándares establecidos para la misma y el auditado se encuentra satisfecho con el servicio que recibió.

A continuación se muestran los elementos que contiene la encuesta a aplicar a los auditados con el objetivo de evaluar la calidad del servicio a partir de sus percepciones.

Las preguntas deben ser respondidas otorgando una calificación de 0 a 7 puntos en cada una, mostrando la opinión concreta sobre cada uno de estos criterios.

1. Los auditores que prestan servicio tienen **apariencia pulcra y profesional**.
2. Los elementos materiales (folletos, resoluciones, programas y similares) son **visualmente atractivos**.
3. Los auditores son siempre **amables, éticos y respetuosos** con los auditados.
4. Los auditores están capacitados para supervisar y verificar las transacciones de la empresa.
5. Los auditores **informan** cuando concluirá su trabajo y **cumple con el plazo acordado**.
6. El auditor realiza bien el servicio **la primera vez**.
7. Los hallazgos de los auditores están sustentados en elementos concretos.
8. Los auditores explican las evidencias obtenidas y los resultados preliminares del proceso.
9. Cuando el auditado tiene un problema los auditores muestran un sincero **interés** en solucionarlo.
10. El servicio se **presta rápidamente** sin que afecte la obtención de evidencias y sin paralizar las actividades de la entidad auditada.
11. Los auditores nunca están demasiado ocupados para responder a las preguntas de los auditados y están **capacitados** para hacerlo.
12. El auditor ofrece variantes de solución a problemas detectados y atiende de forma personalizada a sus clientes.
13. El comportamiento de los auditores transmite **confianza y seguridad** a sus clientes.
14. El auditor no actúa como policía investigando en la entidad.

2.5 Aplicación del procedimiento para evaluar la calidad de la Auditoría

Para la utilización del procedimiento se seleccionó el servicio de Auditoría Financiera prestado por auditores del Centro Internacional de la Habana S.A (CIH), en la empresa Pescaspir en la provincia de Sancti Spíritus.

El CIH, es una firma de Auditoría y Consultoría perteneciente al Ministerio de Educación Superior (MES) y al Sistema Nacional de Auditoría, por cuanto debe regirse por las Directivas de la Contraloría General de la República y las Normas de Auditoría definidas por la misma para las firmas de Auditoría. Nutrida en su membresía por profesores de alto nivel académico y experiencia profesional, que desarrollan servicios de esta índole a lo largo del país, teniendo en cuenta que tiene representación en todas las provincias en los Centros de Educación

Superior(CES).La firma cuenta con dos vicepresidencias: Auditoría y Gestión Empresarial, en las que existen servicios asociados a estas disciplinas.

En Sancti Spíritus, se cuenta con 5 profesores: 1 Doctor en Ciencias Económicas, 2 Máster en Ciencias y 2 licenciados en formación de Maestría, que desarrollan servicios de Auditoría, los que se encuentran inscriptos en el Registro de Auditores de la República de Cuba.

La Empresa Pesquera Pescaspir, Sancti Spíritus, es una entidad subordinada al Grupo Empresarial Industrial Alimentaria, perteneciente al Ministerio de la Industria Alimentaria; se constituyó al amparo de la Resolución No.334 con fecha 18 de noviembre de 2001, su objeto social fue modificado por la Resolución No. 21 del 2014 del Ministerio de Economía y Planificación (MEP) con fecha 6 de enero de 2014, donde el referido objeto social se rige por las definiciones y principios generales previstos en la Resolución No.134 de fecha 30 de abril de 2013 del propio MEP siendo el siguiente:

Cultivar, capturar e industrializar especies de plataforma y acuícola, así como las adquiridas de la pesca comercial privada. Producir y comercializar larvas, alevines y reproductores de especies de la acuicultura. Comercializar productos alimenticios.

Esta entidad se encuentra en el Sistema de Perfeccionamiento Empresarial autorizada por el Acuerdo No. 4794 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros del 20 de mayo de 2003.

Para cumplimentar su objeto empresarial aprobado, la entidad cuenta con una estructura de cinco Unidades Empresariales de Base (UEB) y la Oficina Central. La contabilidad se encuentra centralizada a nivel de empresa.

El servicio prestado fue una Auditoría de los Estados Financieros, además de practicarse como exigen las normas una evaluación del Sistema de Control Interno. Ambos se efectuaron de conformidad con las normas y procedimientos establecidos por los Ministerios de Finanzas y Precios, el extinto Ministerio de Auditoría y Control y la Contraloría General todos de la República de Cuba.

Para el desarrollo del trabajo se aplicaron las Normas Cubanas de Auditoría y demás regulaciones que rigen esta actividad, así como los programas de Auditoría

correspondientes, adecuados a las características de la entidad. Se utilizaron como fuente probatoria los documentos primarios establecidos como control interno.

Los objetivos de trabajo estuvieron dirigidos a certificar los Estados Financieros y evaluar el sistema de control interno en la entidad, teniendo en cuenta los mayores riesgos, concentrando los esfuerzos en lo más importante.

La auditoría comprendió entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015 y se examinaron las operaciones y controles de las cuentas presentadas en los Estados Financieros, acorde con el índice de Importancia Relativa calculado.

2.6 Aplicación del procedimiento

Es importante rememorar las cuatro fases o etapas que integran el procedimiento:

Fase 1: Definición del problema

Fase 2: Selección de variables de calidad

Fase 3: Aplicación de la encuesta de evaluación de la calidad y procesamiento de datos

Fase 4: Informe y Recomendaciones

Desarrollo de las etapas:

Fase 1. Definición del problema: Necesidad de evaluar la calidad percibida por el cliente en el servicio de Auditoría Financiera practicado por el CIH. S.A a la empresa Pescaspir de la provincia de Sancti Spíritus.

Fase 2. Selección de variables. Las variables seleccionadas se agrupan en tres dimensiones que se presentan a continuación: **Elementos Tangibles**, que hace referencia a las siguientes variables: Condiciones de Trabajo del Auditor, Condiciones de vida del auditor, Documentación actualizada, Ética del Auditor y Competencia Profesional.

Fiabilidad y Seguridad: Prestigio del sistema, Eficiencia y eficacia del sistema, Transmisión de seguridad y confianza y Ambiente adecuado.

Capacidad de Respuesta: Servicio rápido sin afectar calidad y el desarrollo de las actividades y Capacidad para ayudar y proponer soluciones.

Fase 3. Aplicación de la encuesta de evaluación de la calidad. La encuesta comprende un total de 14 preguntas, a las que se le otorgará una calificación entre 0 y 7 puntos, obteniéndose una puntuación total por cada una de estas, cuyo valor máximo será 98 puntos y valor mínimo 0. Se sumará el total de puntos obtenidos por encuestas y se dividirá entre el total de encuestas aplicadas, este resultado será ubicado en uno de los rangos de evaluación definidos en el capítulo anterior. Se aplicaron un total de 15 encuestas a trabajadores implicados en el servicio practicado. Las cuales arrojaron los siguientes resultados:

Encuestas	Puntuación Obtenida	Promedio	Rango de evaluación
15	1435	95.7	Servicio con Calidad

**Tabla 2 Análisis de la puntuación obtenida por dimensiones.
Elaboración Propia**

Dimensión	Puntuación Obtenida	A Obtener	Rango de evaluación
Elementos Tangibles	6.90	7.00	Con Calidad
Fiabilidad y Seguridad	6.90	7.00	Con Calidad
Capacidad de Respuesta	6.78	7.00	Con Calidad

Tabla 3 Análisis de los resultados por puntuación de encuestas. Elaboración propia.

Fase 4. Informe de resultados y recomendaciones

El resultado obtenido sobre la evaluación de la calidad percibida del servicio se considera satisfactorio, teniendo en cuenta que la calificación obtenida está enmarcada en el rango más alto definido. Posterior a la aplicación de las encuestas se desarrolló una reunión con los encuestados para que aportaran otros criterios o

elementos que no aparecían reflejados en esta y podrían tenerse en cuenta para evaluar la calidad percibida.

Los aspectos evaluados con menor calificación que el máximo, fueron los relacionados con que los auditores explican las evidencias obtenidas y los resultados preliminares del proceso, en el que se profundizó mediante entrevistas puntuales donde se explicó que no en todos los casos se informó preliminarmente sobre los resultados; se señaló además que los elementos materiales con que trabajaron los auditores no son visualmente atractivos en este tema se refirieron a que en el terreno no se utilizaron medios tecnológicos que permitieran al auditor realizar su trabajo con mayor rapidez; se indicó que no siempre el auditor se muestra interesado en solucionar los problemas que el cliente le presenta; en reunión con los encuestados se explicó por su parte que no se refieren específicamente a este servicio, pero que ha sucedido en otras acciones de control practicadas en su entidad. Se manifestó verbalmente la necesidad de equipamientos tecnológicos que se puedan utilizar por partes del auditor para agilizar su trabajo, así como que permita la aplicación de otras técnicas para la obtención de evidencias.

El servicio percibido fue de calidad. Se cumple con los estándares establecidos para la calidad de la Auditoría y el auditado muestra satisfacción de sus expectativas previas.

Conclusiones del Capítulo

El desarrollo de este capítulo permitió a partir de la caracterización de la evaluación de la Auditoría, obtener elementos de juicio que permitieron afirmar la existencia del problema de la investigación. Fueron consultados procedimientos para solucionar problemas de la ciencia, por lo que se pudo profundizar en la necesidad de evaluar la calidad de Auditoría para mejorar la eficiencia en la prestación del servicio.

Se propusieron variables que caracterizan la calidad de la prestación del servicio y se diseñó el procedimiento propuesto atendiendo a las percepciones del auditado. Se elaboró la encuesta a aplicar a clientes o auditados para recopilar la información necesaria.

El procedimiento propuesto constituye una herramienta metodológica que permitirá evaluar la calidad de la Auditoría para elevar la eficiencia en la prestación del servicio. Para la implementación del mismo se requiere llevar a cabo un proceso participativo donde deben tenerse en cuenta los criterios de auditores y clientes, lo que garantizará la retroalimentación necesaria para el mejoramiento de la calidad. Aunque en la literatura nacional e internacional consultada son numerosos los estudios sobre la calidad de los servicios, no se pudo constatar la existencia de métodos y procedimientos para evaluar la calidad de la Auditoría atendiendo a las percepciones del cliente o auditado, lo que no permitió contar con antecedentes específicos del procedimiento propuesto en la provincia, ni en el contexto cubano.

CONCLUSIONES

- 1.-Los fundamentos teóricos permitieron desarrollar un análisis de definiciones, conceptos y clasificaciones de la Auditoría, su evolución y organización en Cuba, teniendo en cuenta los antecedentes por los que ha transitado, sus definiciones, clasificaciones, así como el estudio de resoluciones, legislaciones y las etapas relacionadas con su implementación. La Auditoría como servicio. Conceptos de calidad como filosofía necesaria para lograr la eficiencia en la producción de bienes o servicios, así como requisito para garantizar la permanencia de los mismos en el mercado, lo que permitió establecer un conjunto de criterios y conceptos que posibilitaron fundamentar la problemática planteada.
- 2.-El diagnóstico realizado resultó de gran utilidad, pues se pudo constatar la no existencia de procedimientos para evaluar la calidad de la Auditoría teniendo en cuenta las percepciones del auditado, como sujeto del servicio.
- 3.-Se diseñó y aplicó un procedimiento para evaluar la calidad de las Auditorías atendiendo a las percepciones del auditado, a partir de la caracterización y selección de variables para su evaluación.

RECOMENDACIONES

Como resultado de la presente investigación se brindan las siguientes recomendaciones:

1. Implementar el procedimiento propuesto en otros servicios de Auditoría.
2. Extender progresivamente, con las correspondientes adecuaciones, la implementación del procedimiento a otros territorios del país, como vía para demostrar su capacidad generalizadora como instrumento metodológico.
3. Con el objetivo de continuar la línea de investigación iniciada con esta Tesis de Maestría, se considera adecuado desarrollar nuevas investigaciones, tales como: la identificación de otras variables que puedan incidir y que no han sido tratadas en la presente investigación, la implementación del procedimiento propuesto en otros servicios prestados por las consultorías o firmas de auditores, entre otras con temas a fines.

BIBLIOGRAFÍA

- ✎ Armas Ramírez, N., Lorences J. González y Perdomo Vázquez, JM. "Caracterización y diseño de los resultados científicos como aporte de la investigación educativa. Congreso Internacional Pedagogía. 2003. p. 13
- ✎ Cashin, J.A.; Neuwert, P.D. y Levy J.F. Enciclopedia de la Auditoría. Barcelona: Grupo Editorial Océano, 1985.
- ✎ Cantú D., Humberto. Desarrollo de una cultura de calidad. Editorial Mc. Graw Hill Interamericana, México, 2001.
- ✎ Castillo Martínez, G., Auditorías basadas en riesgos: nuevo reto. Revista Auditoría y Control. Número 16. Ciudad de La Habana. Cuba. 2007
- ✎ Cook, J.W.; Winkle G.M. Auditoría. México: Impresora y Editora Latinoamericana. 3ra Edición, 1994.20 p.
- ✎ Colectivo de autores. CECOFIS. Diplomado en Auditoría General. Manual de autoestudio. Tomo 1 y 2 Cuba. 2001.
- ✎ Contraloría General de la República. Decreto Ley 107 sobre la Auditoría. 2009.
- ✎ Contraloría General de la República. Resolución 60, sobre Control Interno. 2011.
- ✎ Decreto Ley 159. Sobre la Auditoría.
- ✎ Decreto Ley 219 sobre Ministerio Auditoría y Control.
- ✎ Evans, James R. y Lindsay, William M. La Administración y el Control de la Calidad. International Thomson Editores. México. 2010.
- ✎ Fernández Millán, W. Auditoría Empresarial. Madrid: Instituto Contabilidad y de Auditoría de Cuentas. 2da. Edición, 1993. p-197.
- ✎ Freu, Baun. Teoría de las 5Cs. Características fundamentales de un Auditor. Revista Auditoría y Control. Número 14. Agosto. Ciudad de La Habana. Cuba. 2005.

Bibliografía

- ✎ Fuentes, Homero., Cortina, M. y Estrabao, A., El proceso de investigación científica desde el modelo holístico configuracional. Centro de Estudios de Educación Superior "Manuel F. Gran", Universidad de Oriente. 2006.
- ✎ Gómez Avilés, B Gestión de la calidad. Conceptos, terminología y enfoques. Cuba. . 2002.
- ✎ Hamilton Alexander Institute. Clave del mejoramiento financiero y operativo de la Auditoría: EEUU. 1982.
- ✎ Holmes, Arthur W.: Auditoría: principios y procedimientos. W Arthur Holmes. Editorial Hispanoamérica. México.1952.
- ✎ Informe Económico al VI Congreso del Partido Comunista de Cuba.
- ✎ Internetworking Technologies Handbook. Capítulo 49. "Quality of Service Networking".
- ✎ Kell,W, Bynton, W.,Ziegler,R. Auditoría Moderna. Segunda edición. Compañía Editorial Continental S.A. de CV. México.
- ✎ Ley No. 107/2009 de la Contraloría General de la República. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 29, 14 de agosto de 2009.
- ✎ Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución. República de Cuba. 2010.
- ✎ Manual del Auditor.. La Habana: Centro Internacional de La Habana. (CIH).2016.
- ✎ Manual del Auditor.. La Habana: Consultoría Económica CANEC.SA. 2016.
- ✎ Manual de Control de la Calidad. J. M. Juran. Graw_Hill. 5. Edición.2001.
- ✎ Marsán, J. Procedimiento General para la solución de problemas. OIT. 1987.
- ✎ Maury Agaisse, Al. La Calidad en la Auditoría. Revista Auditoría y Control. Número 8. Abril. Ciudad de La Habana. Cuba. 2009.
- ✎ Meigs, WB. Principios de Auditoría. Tomo I. Sexta edición. Cuba.1977.
- ✎ Ministerio de Finanzas y Precios. Decreto Ley 159 De la Auditoría. Cuba. 1995.

Bibliografía

- ✎ Normas de Auditoría Cubanas de Auditoría. NCA. Contraloría General de la República. 2015
- ✎ Norma ISO 9000, 2000. Sistemas de gestión de la calidad. Principios y vocabulario.
- ✎ Omelianosky, Mijail E. y Col. La dialéctica y los métodos científicos generales de la investigación. T.1. Editorial Ciencias Sociales. La Habana. 1985.
- ✎ Padilla, ZJ. La responsabilidad del control. Universidad de Costa Rica. Contraloría. Boletín 2. Artículo 6. 2002. Disponible en: <http://ocu.ucr.ac/boletin2-2002-articulo6.htm> (Consulta: mayo 2013).
- ✎ Parasuraman,A ;Zeithaml,V y Berry,L. Calidad total en la Gestión de Servicios. Editorial The Free Press.1990.
- ✎ Acuerdo del Consejo de Estado, “Reglamento de la Ley No. 107/09 De la Contraloría General de la República”. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 32, 22 de noviembre de 2010.
- ✎ Resolución No. 340/2012 Normas Cubanas de Auditoría. Contraloría General de la República.

Sitios en Internet

- ✎ http://platea.cnice.mecd.es/~jescuder/prob_int.htm
- ✎ <http://www.GestioPolis.com>.
- ✎ <http://calidad.umh.es/es/herram.htm>
- ✎ www.uv.mx/iiesca/revista2000/conglomerados.htm.
- ✎ www.elprisma.com/apuntes/curso.asp?id=2309.
- ✎ www.solotutoriales.com/visitar.asp?id=4883.
- ✎ html.rincondelvago.com/estadistica_33.html.

Anexo #1: SELECCIÓN DE EXPERTOS.

Para establecer la valoración de la importancia relativa entre los diferentes criterios que influyen en la selección de territorios para realizar el servicio de Auditoría, se ha constituido un grupo de expertos. Este grupo ha sido seleccionados de forma que todos los miembros del grupo cumplen la condición principal es tener un alto grado de conocimiento y experiencia en el campo de las Auditorías.

Para seleccionar el equipo de trabajo se determina primero el número de expertos: La determinación del número de expertos se calculó a través de la expresión:

$$M = \frac{p(1-p)K}{i}$$

Donde:

i – nivel de precisión

p – porción estimada de error

k – constante que depende del nivel de confianza

Al tomar un nivel de precisión $i = 0.16$, una $p = 0.05$ y $k = 3.8416$ para un nivel de confianza del 95 % se obtuvo un valor óptimo de **8 expertos**.

Los expertos seleccionados son:

- 1) **Dra. Elvira Armada**, Profesora Titular Universidad de La Habana, Auditora.
- 2) **Msc. Sonia Hernández La Rosa**, Auditora, Profesora Auxiliar UNISS, Consultor de CIH.
- 3) **MSc. José Luis Toledano**. Auditor Informático de la Dirección de Inspecciones y Auditoría del MES. Auditor Informático CIH. Profesor Universidad de La Habana.
- 4) **Msc. María Luisa Lara Salas**, Profesora Auxiliar UNISS, auditora del CIH.
- 5) **Dra. Ederlys Herenández Meléndrez**, Auditora, Profesora Titular UNISS. Auditora.

- 6) **Dra. Bysmaida Gómez Avilés**, Profesora Titular UNISS. Experta en Calidad.
- 7) **Lic. Dalia Reyes**. Presidenta Filial Provincial Sociedad de Auditoría. Directora de Auditoría Contraloría Provincial Sancti Spiritus.
- 8) **Lic. Ihosvany Díaz**. Profesor Auxiliar UNISS. Ingeniero Industrial.

ANEXO # 2 : Encuesta para evaluar la calidad del servicio de Auditoría, atendiendo a las percepciones del auditado.

La presente encuesta está relacionada con la necesidad de evaluar la calidad percibida por usted en el servicio de Auditoría prestado por la firma de auditores CIH en su entidad. Las preguntas que a continuación se presentan deben ser respondidas otorgando una calificación de 0 a 7 puntos en cada una y de ser necesario usted puede aportar otros elementos que puedan ayudarnos a mejorar la calidad en el servicio y que no estén recogidos en la presente. Gracias.

Criterios	Calificación
Los auditores que prestan servicio tienen apariencia pulcra y profesional .	
Los elementos materiales (folletos, resoluciones y programas) son visualmente atractivos .	
Los auditores son siempre amables, éticos y respetuosos con los auditados	
Los auditores están capacitados para supervisar y verificar las operaciones s de la empre	
Los auditores informan cuando concluirá su trabajo y cumple con el plazo acordado .	
El auditor realiza bien el servicio la primera vez .	
Los hallazgos de los auditores están sustentados en elementos concretos.	
Los auditores explican las evidencias obtenidas y los resultados preliminares del proceso.	
Cuando el auditado tiene un problema los auditores muestran un sincero interés en solucionarlo.	
El servicio se presta rápidamente sin que afecte la obtención de evidencias y sin paralizar las actividades de la entidad auditada.	
Los auditores nunca están demasiado ocupados para responder a las preguntas de los auditados y están capacitados para hacerlo.	
El auditor ofrece variantes de solución a problemas detectados y atiende de forma personalizada a sus clientes.	
El comportamiento de los auditores trasmite confianza y seguridad a sus clientes.	
. El auditor no actúa como policía investigador en la entidad.	