

La medición del valor agregado por la actividad de auditoría interna

Luisa María Morell González²³,
Lázaro J. Blanco Encinosa²⁴, Roberto Díaz Pérez²⁵

Cuba

Resumen

Una de las aseveraciones más importantes sobre la Auditoría Interna moderna es la referida a la posibilidad que tiene de “agregar valor”. La definición, las formas y la medición del valor agregado por esta actividad, constituyen aspectos ampliamente debatidos, a partir de su incorporación como nuevo paradigma. En consecuencia con ello, el objetivo del presente trabajo es mostrar los resultados de la revisión bibliográfica realizada sobre la temática y de reflexiones al respecto para la elaboración de un sistema de indicadores como elementos de dirección, para evaluar la gestión y facilitar la medición del valor agregado por la actividad. El sistema de indicadores forma parte del subsistema de apoyo “control”, del Sistema de Gestión para la Auditoría Interna (SGAI), que se ha diseñado por la autora principal, durante sus investigaciones para acceder al grado científico de Doctora en Ciencias Contables y Financieras.

Palabras clave: agregar valor, control, sistema de gestión

Abstract

One of the most important statement about modern Internal Audit refers to the possibility of adding value. The definition, types and measurement of added value of this activity, form widely debated aspects, starting from their

²³ Profesora Universidad Agraria de La Habana (Cuba). Email: luisa_maria@unah.edu.cu

²⁴ Profesor Universidad de La Habana (Cuba). Email: lazaroj@ceted.uh.cu

²⁵ Profesor Universidad Agraria de La Habana (Cuba). Email: robertod.perez@contraloria.cu

Recibido: 12/01/2015 - Versión final aceptada: 22/05/2015

addition as a new paradigm. As a consequence of this, the purpose of this paper is to show the results of the bibliographical review that has been made upon the topic and reflexions toward it in order to make an system of indicators such as leading elements to evaluate management and facilitate the measurement of each activity's added value. The system of indicators are part of the subsystem of support "control", of the Management System for Internal Audit, which has been designed by this paper's main author during her research to achieve her scientific doctorate in Accounting and Financial Sciences.

Key words: Add value, control, management system

Introducción

La auditoría interna juega un rol determinante en el logro de los objetivos empresariales, por lo que es considerada en la actualidad una actividad estratégica en las organizaciones. En el contexto internacional, liderada por el Instituto Internacional de Auditoría Interna (IIA, por sus siglas en inglés), el concepto y el marco normativo para su práctica, han evolucionado incesantemente hasta nuestros días. Dentro de sus características actuales, la filosofía dominante de la actividad es la agregación de valor, tal como se define a continuación:

En términos modernos la Auditoría Interna se concibe como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno (Hevia, 1999. p.8; Faleato, 2006. p.82; IIA, 2008a. p.55).

Esta doctrina proyecta a la auditoría interna hacia una actividad proactiva y enfocada al cliente o usuario, que reenfoca a la profesión y expande sus horizontes hacia la mejora de la efectividad y eficiencia de los procesos de dirección, control interno, gestión de riesgos y gobierno corporativo.

En Cuba, esta actividad también ha transitado, a través de los años, por distintos planteamientos conceptuales y legales, marcando una

pauta elemental la emisión en el año 2004 de la Resolución 100 del extinto Ministerio de Auditoría y Control (MAC), con las “Normas de Auditoría Interna” y las “Regulaciones sobre la actividad”. Por primera vez se admitió en el país que:

(...) la auditoría interna debe funcionar como una actividad concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización, así como contribuir al cumplimiento de sus objetivos y metas; aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección (MAC, 2004. p. 1190).

Además, el referido documento expresa que hoy se espera que la auditoría interna brinde, no sólo los servicios asociados a la auditoría propiamente dicha, sino también los de consultoría; pues constituye, cada vez más, una actividad que contribuye al cumplimiento de los objetivos y metas de la organización (MAC, 2004).

Con este cambio, la actividad comenzó a regirse teóricamente desde un nuevo enfoque. Esta filosofía constituyó el establecimiento de un nuevo paradigma, más abarcador y ambicioso. En el año 2007, el propio ministerio modificó esta normativa con la emisión de la Resolución 350 que derogó la anterior, añadiendo que la auditoría interna debe contribuir a prevenir y detectar las indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción que pudieran afectar el control de los recursos materiales, humanos y financieros (MAC, 2007).

Es notable y paradójico que se eliminaran los servicios de consultoría, antes aprobados en la Resolución 100, a pesar de ser reconocida internacionalmente como una práctica dirigida a añadir valor y a mejorar los procesos de dirección, gestión de riesgos y control; sin que el auditor asuma responsabilidades de gestión, pudiendo ser por ejemplo, el consejo, el asesoramiento, la facilitación y la formación (IIA, 2004; 2008a; 2012; Hernández et al., 2011).

Posteriormente, en el año 2009 la necesidad de una legislación que perfeccionara la organización y funcionamiento del control y preservación de las finanzas y los bienes patrimoniales del Estado cubano, con la debida jerarquización y autoridad; condicionaron la aprobación

de la Ley 107 que creó la Contraloría General de la República de Cuba (CGRC) (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2009).

En el Reglamento de esta Ley, se conceptualiza la auditoría interna y se destaca como finalidad la evaluación de los objetivos del control interno y la contribución a la prevención y detección de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción administrativa.

Es notable que continúa vigente el paradigma que se estableció anteriormente, al reafirmarse como una decisión estatal en el Reglamento de la Ley 107 que la auditoría interna en Cuba (...) “funciona como una actividad concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización” (Consejo de Estado, 2010 p.166). Es otra paradoja legislativa.

Es aceptado en el mundo como verdad indiscutible, que una de las funciones más importantes de la auditoría interna moderna es la posibilidad de agregar valor y mejorar las operaciones de la organización. El tradicional auditor, detector de fraudes y errores, asume funciones más importantes, como consultor interno de la gestión en la organización. Consecuentemente, la definición, las formas y la medición del valor agregado por esta actividad, son aspectos que se colocan en primera línea teórica y práctica y requieren un análisis especial y novedoso.

Precisamente este trabajo aborda esa problemática, siendo su objetivo mostrar los resultados de la revisión bibliográfica sobre la temática y de reflexiones realizadas al respecto, elementos conducentes a la elaboración de un sistema de indicadores como elementos de dirección, para evaluar la gestión y facilitar la medición del valor agregado por la actividad. La propuesta forma parte del subsistema de apoyo “control”, del Sistema de Gestión para la Auditoría Interna (SGAI), que se ha diseñado por la autora e incluido en su memoria escrita para la obtención del grado científico de Doctora en Ciencias Contables y Financieras.

Metodología

Se utilizaron métodos teóricos como el histórico-lógico para conocer la evolución y desarrollo de la auditoría interna y su marco normativo, tanto en el ámbito internacional como en el contexto cubano. Por su parte el análisis y síntesis e inducción-deducción en el estudio teórico de los elementos conceptuales relacionados con la definición de agregar

valor, las formas y la medición del valor agregado por la actividad de auditoría interna; así como el tránsito de lo abstracto a lo concreto al analizar estos elementos, de modo sucesivo, para obtener un conocimiento completo y concreto.

El método sistémico estructural funcional se utilizó para determinar la lógica o sucesión de procedimientos en la construcción del conocimiento de manera coherente y rigurosa, en consecuencia, con la teoría general de sistemas; por tanto, en la determinación de los elementos estructurales del sistema de gestión propuesto.

Resultados

La agregación de valor por la actividad de auditoría interna

El ambiente competitivo de los negocios, caracterizado por continuos cambios y una creciente competencia, ha impuesto grandes desafíos a las gerencias y por ende a las organizaciones. En ese entorno, para los diferentes grupos de interés la creación de valor ha constituido un imperativo. Se define como: “cualquier actividad o proceso que incrementa los derechos de un accionista sobre los recursos de una organización, después de que todas las demandas sobre los recursos de una organización por otros stakeholders han sido cumplidas” (Birkett, 1998).

Sin dudas, las organizaciones están tratando de redefinirse para poder adecuarse al nuevo mandato de los tiempos y de la economía global. El IIA, considerada una organización de vanguardia, en consecuencia con ello, ha reconceptualizado a la auditoría interna, estableciendo una filosofía conducente a un nuevo paradigma. Ésta plantea una recomendación vital: “agregar valor”. Ese es el nuevo paradigma y con ello fue necesario crear una normativa que redefiniera al auditor y los criterios con los cuales debe realizar su trabajo dentro de un nuevo contexto más exigente. A tales efectos, el Instituto ajustó las normas, las cuales se someten a un proceso de revisión cada cuatro años, con un extenso proceso de consulta y debate que incluye la solicitud de comentarios en todo el mundo, antes de su nueva emisión definitiva.

En el glosario incluido en las normas internacionales de auditoría interna, en la definición de Añadir/Agregar Valor, el IIA promulgó que:

Las organizaciones existen para crear valor o beneficio para sus propietarios, demás partes interesadas, y clientes. Este concepto les otorga propósito a su existencia. El valor se genera por su desarrollo de productos y servicios y su uso de recursos para promover aquellos productos y servicios. En el proceso de recoger información para comprender y evaluar el riesgo, los auditores internos desarrollan análisis significativos de las operaciones y oportunidades de mejora que pueden ser extremadamente beneficiosos para sus organizaciones. Esta valiosa información puede darse en forma de consulta, asesoramiento, comunicaciones escritas, o mediante otros productos los cuales deben ser adecuadamente comunicados al personal de dirección u operativo apropiado (IIA, 2004. p.17).

En tal sentido Brewer y Friedberg plantean que para analizar el concepto de creación de valor, lo primero que uno debe preguntarse es quién se beneficia. Aunque una corriente filosófica de negocios actual hace referencia a una cadena de valor que termina con los beneficios que recibe el cliente, sin embargo, este es solo uno de los beneficiarios; se deben considerar también: los accionistas, los empleados, los sindicatos, las comunidades, los vendedores, los clientes y otros grupos de interés. Cada uno de estos beneficiarios tiene diferentes exigencias y el departamento de auditoría interna debe de constituirse en un agente de cambio efectivo para la compañía, con tal de satisfacer esas exigencias (Brewer y Friedberg, s.a).

Posteriormente, en la actualización realizada a las Normas, el IIA puntualizó sobre el término añadir/agregar valor que: “El valor se genera mediante la mejora de oportunidades para alcanzar los objetivos de la organización, la identificación de mejoras operativas, y/o la reducción de la exposición al riesgo, tanto con servicios de aseguramiento como de consultoría” (IIA, 2008a. p.20).

Finalmente, en la normativa que se encuentra vigente, se apunta en el glosario al definir el añadir/agregar valor que: “La actividad de auditoría interna añade valor a la organización (y sus partes interesadas)

cuando proporciona aseguramiento objetivo y relevante, y contribuye a la eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control” (IIA, 2012. p.21).

Lo anterior devela que para la organización que nuclea a los auditores internos y promueve su desarrollo, el IIA, como representante de los auditores en el mundo y estimulador de sus mejores prácticas; la definición de lo que representa el agregar valor ha sido objeto de análisis. Es notable que aunque se cuente con una definición formal y actualizada, en la práctica de la actividad cumplir con este mandato constituye aún un área nebulosa y un desafío para muchos auditores internos.

El tema ha sido ampliamente abordado de forma recurrente por varios autores y por el propio Instituto en publicaciones, seminarios y congresos, en aras de lograr la consolidación del nuevo paradigma y de esclarecer y responder a las exigencias que se imponen a la profesión ante la creciente necesidad de que la actividad de Auditoría Interna aporte valor a las organizaciones.

Al referirse al tema, Roth (2004) apunta que el tipo de trabajos o servicios que constituyen prácticas de valor agregado son dependientes de cada situación específica. Lo que agrega mayor valor en una organización, o al menos a un área dentro de esta, puede ser un desperdicio de recursos en otra. Apunta que los factores generales que pueden ayudar a los auditores internos a determinar qué agregará el mayor valor en sus organizaciones son:

Un profundo conocimiento de la organización, incluyendo su cultura, personas claves, y ambiente competitivo. El coraje de innovar en una forma que los participantes no esperen y que ni siquiera pensarán que quisieran. Un amplio conocimiento de aquellas prácticas que la profesión, en general, considera como valor agregado. La creatividad para adaptar las innovaciones a la organización en la manera que rinda sorprendentes resultados y que superen las expectativas de los accionistas y directivos (Roth, 2004).

Por su parte, Sharma destaca varios elementos que de forma general se recomiendan para la creación/agregación de valor por auditoría interna: El plan de auditoría interna debe elaborarse considerando no

sólo los riesgos financieros, sino también los riesgos estratégicos y los operacionales. La utilización de expertos o especialistas en el proceso auditor, cuando se necesita para el tema bajo revisión y realizar la auditoría con enfoque de procesos, permite evaluar en dónde dichos procesos pueden ser mejorados. La participación del auditor como facilitador en el proceso de estimación y control de riesgos, para evaluar la calidad de los sistemas de control diseñados e implementados y de forma conjunta determinar y calibrar el riesgo y los controles de acuerdo a las necesidades del negocio. La utilización de la tecnología actual para incrementar la eficiencia y la calidad de la auditoría y finalmente, la emisión de reportes de la auditoría breves y concretos para asegurar que sean leídos y que se actué conforme a ellos (Sharma, 2005).

Asegura Soriano que entre los retos que debe asumir el auditor para agregar valor se encuentran: conocer la dirección del mundo, los objetivos, las estrategias y los valores del negocio de hoy, actualizar los aspectos vinculados a la profesión y cumplir con los requerimientos técnicos establecidos por ella; usar la tecnología como herramienta de trabajo para mejorar la eficiencia, combatir el fraude, la corrupción, el despilfarro y las malas prácticas, así como integrarse al equipo gerencial como parte de él y ser independiente, pero formando parte del equipo y practicando los valores éticos – morales (Soriano, 2007).

El IIA en su revista *Internal auditor*, expresa al respecto que:

La Auditoría Interna agrega valor a las organizaciones a través de su análisis de riesgo, control y operaciones. El detalle específico de estos procesos involucra: identificar, reconocer y analizar los riesgos operacionales de la industria, del negocio, y los métodos para administrarlos; evaluar los controles para asegurar la eficiencia y efectividad de las operaciones; asegurar el cumplimiento de las directivas de la gerencia; y comunicar los resultados a la gerencia a través de los informes (IIA, 2008 b. p.64).

Por otro lado, Alfaraz estima que la auditoría interna provee una serie de valores adicionales a las organizaciones y los distingue en cuatro vertientes: **estratégico**, cuando logra asegurar que existe verdadera coherencia entre los objetivos fijados y los medios disponibles para alcanzarlos; **productivo**, cuando asegura la capacidad de la empresa para

cumplir en tiempo y forma los compromisos asumidos con los clientes con la mayor economía de recursos posible; **humano**, mediante la capacitación; y **financiero**, al asegurar mediante el monitoreo continuo de los riesgos y los controles la conveniencia o no de decisiones de inversión, expansión y reingeniería (Alfaraz, 2008).

Torres y Campos (2009), enfatizan en la importancia de confeccionar un mapa de riesgos para realizar auditorías específicas, lo que permite focalizar los esfuerzos en los peligros más importantes. Coinciden Bechio et al., (2009), que para agregar valor el plan de auditorías se debe enfocar en las áreas de mayor riesgo, reevaluarse el riesgo de fraude y las áreas con un historial de problemas de control o las de mayor complejidad.

A su vez, Campos (2010), declara entre las formas concretas para agregar valor: el convertirse en un agente de cambio, poniendo más énfasis en ayudar a una entidad a operar efectivamente; focalizarse en los riesgos, definir los relevantes para cubrirlos a través de la auditoría; generar un proceso de mejora continua a través de la implementación de los planes de acción; conducir auditorías preventivas; identificar qué aspectos pueden afectar la efectividad y la eficiencia de la organización, actuando preventivamente y colaborar en tareas especiales y de relevancia como la implementación de controles.

Frett (2011) determina cuatro factores que ayudan a los auditores internos a añadir valor: un profundo conocimiento de su organización, la obtención de retroalimentación de los clientes respondiendo rápidamente a los requerimientos, la adopción de un enfoque de auditoría centrado en riesgos y maximizar el uso de la tecnología para fortalecer la eficiencia, efectividad y calidad (Frett, 2011).

Price Waterhouse Cooper (PwC) realizó un estudio en el año 2013, por noveno año consecutivo, para analizar el estado de la profesión de auditoría interna; se basó en los atributos y comportamientos específicos de las funciones de auditoría interna de alto rendimiento o que aportan más valor a sus organizaciones. Los resultados obtenidos indican que los ocho atributos claves, identificados con anterioridad, que resultan críticos para que la función de auditoría interna sienta unas bases adecuadas sobre las que aportar valor, no sólo continúan conformando la columna vertebral de esta función sino que, de hecho, se

afirma que si se consiguen unos buenos resultados en este sentido, los stakeholders reciben un valor mayor de auditoría interna. Están referidos a:

Promoción de la mejora de la calidad y la innovación, aprovechamiento de la tecnología (automatización, análisis de datos y análisis avanzados), prestación de servicios eficientes en costes, prestación de servicios con un equipo orientado al cliente, compromiso y gestión de la relación con los stakeholders, obtención, formación y/o subcontratación del nivel adecuado de talento para las necesidades de auditoría, alineación del alcance y del plan de auditoría con las expectativas de los stakeholders, concentración en riesgos y cuestiones críticas (PwC, 2013.p.10).

Se pone de manifiesto en el estudio que las funciones de auditoría interna continúan con capacidad de desarrollo para maximizar su impacto, sobre todo en áreas fuera de su ámbito de actuación tradicional como: controles financieros, el fraude y la ética. Se demuestra que lo que menos satisface es la aportación en áreas menos tradicionales como: evaluación de grandes proyectos, lanzamiento de nuevos productos, la gestión de proyectos de inversión y las fusiones y adquisiciones.

Sin duda, lograr que la auditoría interna funcione como creadora de valor es una premisa indispensable para los auditores internos en la actualidad. El análisis realizado devela los pilares fundamentales para asumir lo anterior, traspasando el tradicional umbral de la evaluación de los controles financieros hacia enfoques más proactivos; que incluyen otras aristas distintivas de la actividad, necesarias para asumir el enfoque moderno de la auditoría interna.

La medición del valor agregado por la actividad de auditoría interna

En el mundo actual donde los activos intangibles (como la información y el conocimiento) son las fuentes más importantes de ventaja competitiva, se requiere de herramientas que los describan con base en el conocimiento y las estrategias de creación de valor. No se debe olvidar “que lo que no se puede medir no lo podemos administrar y por ende no es susceptible de mejora” (Bernate, 2004).

Afirma Klus (2010) que uno de los temas que ha suscitado más debate en cuanto a su factibilidad o no, es el poder determinar de forma fehaciente cuál es el valor de la auditoría, es decir el poder cuantificar en términos monetarios los beneficios de contar con una sólida función de auditoría interna. Asegura que muchas veces no se tienen los argumentos para contradecir la afirmación que la gestión de auditoría no aporta valor o bien no aporta el suficiente valor. Por esta razón, es necesario plantear la auditoría no sólo desde un enfoque de riesgo, sino también desarrollar los indicadores que permitan ponderar ese riesgo en términos monetarios.

En tal sentido, plantea Espeche (2010) que la gestión y medición de la auditoría interna puede ser llevada a cabo a través de la utilización de un sistema de indicadores, lo que comúnmente se conoce como “Balanced Scorecard” (BSC) o “tablero de comando”. Afirma que la aplicación del BSC en auditoría interna permitiría avanzar hacia la excelencia en los servicios prestados, así como gestionar, medir y enriquecer esta función en forma continua. Señala que la principal ventaja es que no se limita a una única perspectiva, sino que las considera a todas en forma simultánea (finanzas, clientes, procesos internos y aprendizaje y crecimiento), identificando las relaciones entre ellas, permitiendo establecer una cadena “causa – efecto” que servirá para tomar las iniciativas necesarias en cada nivel.

Se considera válida la elaboración de un sistema de indicadores desde diferentes perspectivas como las señaladas en el BSC, para la medición del valor agregado por la auditoría interna, aunque se admite la adecuación de estas perspectivas, las propuestas por el IIA, presentadas a continuación en el artículo, son una muestra de ello.

Explica Frett (2011) que ante la interrogante de ¿cómo medimos el valor agregado por auditoría interna? el IIA Global realizó un estudio con el objetivo de darle respuesta, cuyo resultado fue presentado en febrero 2011. Este estudio mostró dos informaciones sorprendentes: “La gran cantidad de departamentos que no poseen un sistema formal para medir su éxito o desempeño: 687 = 5,8% y que el sistema de medición usado es simple y fácil de aplicar en la mayoría de los casos”. Señala que la herramienta o modelo de medición del desempeño propuesto, incluye medidas cuantitativas y cualitativas, desarrollado desde cuatro

perspectivas: gerencia/auditados, comité de auditoría, procesos de auditoría interna e innovación y capacidades o actitudes.

Se plantea en el estudio que la efectividad y eficiencia de un departamento de auditoría interna puede medirse a través de considerar:

El nivel de contribución al mejoramiento de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno corporativo; apoyo al logro de los objetivos claves del negocio; evaluación del progreso contra plan de actividad de auditoría, incremento productividad del personal, aumento efectividad proceso auditoría; implementación de un número mayor de planes de acción para mejorar procesos; razonabilidad de la planificación y supervisión del proceso, efectividad en satisfacer las necesidades de partes interesadas en el trabajo de auditoría, resultados de revisiones externas de aseguramiento de calidad y programa de mejoramiento de la calidad del trabajo efectividad en el desarrollo del trabajo y claridad en la comunicación (Frett, 2011).

Los elementos teóricos abordados significan lo que implica el enfoque de “agregar valor” por la actividad de auditoría interna, desde la definición hasta la aplicación del concepto en las labores del auditor interno, así como los aspectos considerados para su medición y cuantificación.

Esto permitió la elaboración de un sistema de indicadores, que como se expresó anteriormente, forma parte del subsistema de apoyo denominado “Control”, del Sistema de Gestión para la Auditoría Interna” (SGAI), que se ha diseñado por la autora, durante sus investigaciones para acceder al grado científico de Doctora en Ciencias Contables y Financieras, conceptualizándose el SGAI como:

Un conjunto integrado por los subsistemas funcionales especializados: **gestión y prevención de riesgos, planificación anual, proceso auditor y seguimientos**, que se encuentran interconectados e interdependientes, mediante una dinámica de interacción directa y recíproca de naturaleza circular, materializados a través de los subsistemas de apoyo: **informático, organizativo, informativo, legal-normativo y el de control**. Su actuación coordinada y sistémica al gestionarse la actividad de Auditoría Interna

por auditores internos adecuadamente preparados y capacitados, propicia que su funcionamiento agregue valor a las organizaciones (Morell, 2015. p.78).

En el SGAI el subsistema de apoyo “control” es de vital importancia para la evaluación de la gestión y la valoración global del resultado asociado al objetivo general establecido en el mismo: “Propiciar que el funcionamiento de la actividad de auditoría interna agregue valor a las organizaciones; al gestionarse por auditores internos adecuadamente preparados y capacitados (Morell, 2015).

El sistema de indicadores constituye la vía para conocer de forma sistemática, eficaz y objetiva la marcha del sistema; la medición periódica posibilita establecer el grado de avance o logro del objetivo y adoptar oportunamente las medidas que garanticen el adecuado funcionamiento del SGAI. Se diseñaron indicadores relativos a la eficacia y eficiencia, mientras que para conocer el impacto real de la gestión, se introducen los de efectividad, a saber:

- Acciones de capacitación para organizar y documentar el proceso de gestión y prevención de riesgos y preparar al personal involucrado.
- Recomendaciones implementadas a partir de la evaluación preliminar del proceso de gestión y prevención de riesgos.
- Riesgos, debilidades o desviaciones relacionadas con el sistema de control interno corregidos a partir de las evaluaciones posteriores en las auditorías internas y seguimientos a los planes de medidas.
- Riesgos significativos identificados para los procesos estratégicos de la organización considerados al elaborar el plan anual de auditoría supervisión y control.
- Auditorías ejecutadas incluidas en el plan anual de auditoría supervisión y control.
- Valor de los presuntos hechos delictivos detectados por auditoría interna.
- Reducción de costos en procesos internos mejorados o corregidos a partir de las recomendaciones realizadas por auditoría interna.
- Valor de los ahorros generados al detectarse un hallazgo por auditoría interna.

- Tiempo utilizado desde el inicio de la auditoría interna hasta la entrega del informe final
- Planes de medidas sometidos a seguimientos.
- Hallazgos detectados por auditorías externas previamente detectados por auditoría interna.
- Evaluaciones satisfactorias en las supervisiones internas realizadas al proceso auditor.
- Evaluaciones satisfactorias en las supervisiones externas realizadas a la actividad de auditoría interna.
- Opiniones satisfactorias de los auditados con los servicios realizados por auditoría interna.
- Opiniones satisfactorias de los directivos con los servicios realizados por auditoría interna.
- Tiempo invertido en entrenamiento y capacitación a los auditores internos.
- Años de experiencia en la actividad de auditoría interna (Morell, 2015).

En el sistema de indicadores, contenido en el SGAI, se exponen los principales indicadores con su función, pero se permite la incorporación de otros, que se definan en la propia dinámica al gestionar la actividad. Los restantes criterios para su uso, deberán establecerse por los usuarios del sistema y podrán ser adaptados a la casuística propia del órgano, organismo o entidad y a los requerimientos del nivel superior, tales como:

- **Niveles de referencia:** la medición se basará en la comparación, para ello se necesita la referencia para cotejar los resultados (histórico, estándar, teórico, el requerido por los usuarios, lo planificado).
- **Formas de presentación:** pueden ser presentados como un índice o razón; una proporción, un coeficiente o un porcentaje.
- **Responsabilidad:** responsable del seguimiento a los resultados del indicador, con respecto a los niveles de referencia determinados, el análisis de los resultados y la adopción de las medidas necesarias.
- **Puntos de lectura:** establece quién organiza las observaciones y define las muestras.

- **Periodicidad:** establece la frecuencia del seguimiento (mensual, trimestral, anual u otras).
- **Información:** los datos obtenidos se mostrarán oportunamente para tomar decisiones rápidas y lograr la realimentación de las actividades.

Conclusiones

Es evidente en el contexto globalizado de hoy que la auditoría constituye uno de los componentes del esquema de aseguramiento de la calidad de la información, en este marco, resulta clave el papel de la auditoría interna como actividad que contribuye a la eficacia de los procesos de control interno, gestión de riesgos y gobierno, constituyendo una condición básica la agregación de valor a las organizaciones.

La revisión bibliográfica realizada sobre la definición de agregar valor, las formas y la medición del valor agregado por la actividad de auditoría interna, muestra los pilares fundamentales para asumir el nuevo paradigma; que sin dudas, continúa siendo un reto y un desafío para cualquier departamento de auditoría interna sin distinción geográfica.

Los referentes consultados permitieron sustentar el diseño de un sistema de indicadores para la auditoría interna, como parte del subsistema de apoyo denominado “**control**”, del Sistema de Gestión para la Auditoría Interna” (SGAI). El sistema de indicadores elaborado desde diferentes perspectivas, constituye una herramienta para conocer de forma sistemática, eficaz y objetiva la marcha del sistema; con su medición periódica se podrá establecer el grado de avance o logro del objetivo: “transformar el funcionamiento de la auditoría interna en una actividad que agrega valor”.

Referencias

- ALFARAZ, E. (2008). *Auditoría: ¿Qué valores aporta a una organización?* Auditoría interna y gobierno corporativo [en línea]. Disponible en: <http://www.ele-ve.com>. [Consulta 20 de enero de 2009].

- BECCHIO, J.; et al. (2009). *El rol de auditoría interna en tiempos difíciles. ¿Cómo puede auditoría interna generar valor a su organización?* 2da ed. Uruguay. PriceWaterHouse and Coopers.
- BERNATE, C. (2004). ¿Cómo diseñar un sistema de información estratégica basado en índices de gestión? [En línea]. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos2/documentos/fulldocs/ger/dissisconges.htm> [Consulta 10 de mayo de 2014].
- BIRKETT, W. (1998). The Management Accountant of the 21. Century, public lecture.
- BREWER, R. y Friedberg, A. (s.a). *El método mediante el cual los auditores internos crean valor* [en línea]. Disponible en: <http://www.cantuflores.com>. [Consulta 7 de abril de 2011].
- CAMPO, R. (2010). *Formas que tiene la auditoría para agregar valor* [en línea]. Disponible en: <http://auditoresinternosasociados.com/valor-agregado.html>. [Consulta 4 de julio de 2011].
- CUBA. Asamblea Nacional del Poder Popular. (2009). *Ley No. 107 De La Contraloría General de la República de Cuba*. La Habana. Gaceta oficial extraordinaria No. 29 de fecha 14 de agosto de 2009.
- CUBA. Consejo de Estado. (2010). *Reglamento de la Ley No. 107*. La Habana. Gaceta oficial extraordinaria No. 32 de fecha 22 de noviembre de 2010, pp. 161- 163.
- CUBA. Ministerio de Auditoría y Control. (2004). *Resolución No. 100*. Normas de Auditoría Interna. Anexo I. Regulaciones sobre la actividad de Auditoría Interna. Anexo II. La Habana. Gaceta oficial ordinaria No. 72 de fecha 21 de diciembre de 2004.
- _____. (2007). *Resolución No. 350*. Normas de Auditoría Interna. Anexo I. Regulaciones para la actividad de Auditoría Interna. Anexo II. La Habana. Gaceta oficial ordinaria No. 3 de fecha 22 de enero de 2008.
- ESPECHE, C. (2010). Balanced scorecard aplicado a la Auditoría Interna. *RAS LATAM*. (2). [En línea]. Disponible en: http://www.bdoargentina.com/downloads/ras/RAS_2.pdf [Consulta 19 de mayo de 2014].
- FALEATO, J. (2006). Auditoría interna: el eslabón del buen gobierno. *Revista Partida Doble*. (180):80-82. España. [En línea]. Disponible en: <http://www.pdfs.wke.es/5/4/7/9/pd0000015479.pdf>. [Consulta 20 de noviembre de 2011]

- FRETT, N. (2011). *Agregando valor a la función de auditoría interna*. Conferencia magistral. XII Congreso regional de auditoría interna y control de gestión. [en línea]. Disponible en: http://www.henrynunezasoc.files.wordpress.com/2011/09/m_nahumfrett.pdf [Consulta 19 de mayo de 2014].
- HERNÁNDEZ, A; (coord.) (2011). *La consultoría de organizaciones cubanas: experiencias y aprendizaje*. La Habana: Editorial Universidad de la Habana.
- HEVIA, E., (1999). Concepto moderno de auditoría interna. *Revista Partida Doble* (139). España.
- INSTITUTO INTERNACIONAL DE AUDITORÍA INTERNA. (2004). *Normas internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. [En línea]. Disponible en: <http://www.theiia.org>. [Consulta 5 de enero de 2010].
- _____. (2008a). *Normas internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. [En línea]. Disponible en: <http://www.theiia.org./2009>. [Consulta 3 de marzo de 2009].
- _____. (2008b). Redacción óptima. *Revista El Auditor Interno*. Abril 2008. [En línea]. Disponible en: http://www.theiia.org/translations/Spanish%20Documents/Spanish_Internal_AUDitor_WRITE_SMART_April_2008.pdf. [Consulta 4 de febrero de 2012].
- _____. (2012). *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna* [En línea]. Disponible en: <http://www.theiia.org./2013>. [Consulta 3 de marzo de 2013].
- KLUS, J.F. (2010). *Es posible medir el valor agregado de la auditoría*. [en línea]. Disponible en: <http://www.auditool.org/index.php?op>. [Consulta 14 de noviembre de 2012].
- MORELL, L. M. (2015). *Sistema de Gestión para la actividad de Auditoría Interna*. Tesis de Doctorado en opción al grado científico de Doctora en Ciencias Contables y Financieras. La Habana. Universidad de La Habana.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. (2013). *Alcanzando cotas más altas: ¿Listo para emprender el viaje?* Estudio sobre el estado de la profesión de auditoría interna de 2013. [En línea]. Disponible en: <http://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-estado-profesion-auditoria-interna-2013.pdf> [Consulta 19 de mayo de 2014].

- ROTH, J. (2004). Cómo agregan valor los auditores internos. Instituto de auditores internos de Argentina. *Revista El Auditor Interno*. [En línea]. Disponible en: <http://www.theiia.org>. [Consulta 24 de diciembre de 2011].
- SHARMA, R. (2005). *Creando valor mediante la auditoría interna* [en línea]. Disponible desde: <http://www.cantuflares.com>. [Consulta 4 de noviembre de 2013].
- SORIANO, G. (2007). *Perspectivas y retos de la auditoría interna* [en línea]. Disponible en: <http://www.sarbanes-oxley.com>. [Consulta 7 de abril de 2012].
- TORRES, A. y Campo. R. (2009). Cómo lograr que las auditorías internas aporten mayor eficiencia en las empresas. *Revista Fortuna* [en línea]. Disponible en: <http://www.iaia.org.ar>. [Consulta 4 de julio de 2012].