

AUDITORÍA DE GESTIÓN AL CAPITAL INTELECTUAL

Autores: Dra. Frida Ruso Armada, Lic. Daniela Limonta, Lic. Yénifer Castrillo, Lic. Claudia Prado. Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de La Habana.

Resumen.

En un mundo que cada vez exige mayores competencias y que está enmarcado en lo que se llama sociedad del conocimiento, se considera que es precisamente el conocimiento el factor fundamental de creación de riqueza. Son las personas las encargadas de generar beneficios a través de sus conocimientos, los cuales fueron adquiridos principalmente en las instituciones de educación superior. Se hace necesario e importante evaluar continuamente, a través de auditorías de gestión, cómo se ha gestionado el capital intelectual en estas instituciones. Así se vela por la adecuada gestión de los recursos, con el fin de facilitar a los directivos la toma de decisiones. A partir de la importancia señalada anteriormente, y con el objetivo de efectuar una Auditoría de Gestión al Capital Intelectual, en una institución de educación superior en Cuba, se realizó esta investigación con el fin de presentarles a los usuarios interesados, cómo se han gestionado los recursos financieros dedicados al capital intelectual en un período para una mejor toma de decisiones.

Introducción.

Las entidades económicas deben tener la seguridad de que la información contable de que disponen se encuentra libre de desviaciones, de manera que los directivos puedan tomar decisiones más acertadas, con el fin de mejorar cuestiones tan importantes para las empresas como es el caso de los indicadores de corte económico, financiero, de productividad, entre otros, de modo que esta información cumpla con las normas de contabilidad, tanto internacionales como cubanas, por lo que se hace imprescindible, entre otras acciones, que se realicen revisiones, las cuales se les conoce como Auditoría.

Otro aspecto que resulta de vital importancia en la actualidad, ya que se puede considerar como un factor determinante en el éxito de las organizaciones, es el incorporar el Capital Intelectual (CI) en la toma de decisiones por parte de la dirección de las mismas, representando este uno de los elementos esenciales en la creación de la ventaja competitiva.

Por tanto, cabe mencionar que se entiende como CI la combinación de activos intangibles basados en el conocimiento, con capacidad de desarrollar ventajas competitivas sostenibles y generar valor. Está compuesto por cuatro componentes: el Capital Humano, referido a las habilidades y actitudes de los

miembros de la organización, así como la capacidad de aprendizaje y creatividad de los mismos; el Capital Estructural, que comprende al conocimiento sistemático, e interno de la organización, que permite una transmisión rápida de conocimientos; el Capital Relacional, definiendo a las formas de relacionarse la organización y los agentes de su entorno, y el Capital Social como los conocimientos que se acumulan producto del conjunto de las relaciones de la institución con el resto de los agentes sociales.

Cuba continúa evolucionando tecnológicamente y sobre todo en el desarrollo del conocimiento de la sociedad, teniendo como principal objetivo desarrollar la capacidad intelectual de todos los individuos, contribuyendo de esta manera a incrementar considerablemente, el valor de la economía y de los servicios. Precisamente el principal servicio que contribuye al crecimiento intelectual es el educacional, y dentro de este las universidades juegan un papel determinante.

Las universidades cubanas tienen un excelente CI, dado por la calidad de su claustro y el servicio que se brinda, por lo que se hace necesario realizar auditorías que permitan valorar el impacto de estos activos intangibles, en la toma de decisiones.

En el transcurso del trabajo se consolidan aspectos teóricos relacionados tanto con el CI como con la Auditoría de Gestión (AG), se pretende desarrollar una caracterización de un centro de educación superior en Cuba, como **objeto de estudio**, delimitándose sus principales características, de modo que se pueda realizar una AG al CI, utilizando como herramientas para ello, el programa y los cuestionarios que se proponen para realizar este tipo de auditorías, así como el modelo de identificación, valoración y exposición contable del CI para las universidades cubanas (CIUC), propuesto por el grupo de investigación de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana, además, dada la importancia de estos dos conceptos para la toma de decisiones de las entidades, al realizar este tipo de auditorías en las universidades, estas podrían contar con una herramienta que les permitiría conocer de forma más acertada, cómo gestionar eficientemente los recursos que se disponen al incremento del CI.

La Auditoría de Gestión.

Para poder adentrarse en los aspectos más representativos de la Auditoría de Gestión, se hace necesario darle respuesta a la siguiente pregunta: ¿qué es Gestión?

Este término comprende todas las actividades de una organización, que garantiza el cumplimiento de las metas y objetivos trazados, a partir del diseño

estratégico desarrollado con la participación de la dirección y demás trabajadores, incluye la evaluación oportuna y sistemática de su desempeño operativo, en función de las estrategias previstas.

Una herramienta de apoyo a la gestión de las empresas, es la denominada Auditoría de Gestión, la cual va encaminada a determinar con qué grado de economía, eficiencia y eficacia se están logrando las metas y objetivos previstos por la dirección de la empresa.

La definición de Auditoría de Gestión en Cuba es conceptualizada en la Ley No.107 del 2009 de la "Contraloría General de la República de Cuba" en su capítulo IV. En sentido general, esta actividad no es más que el examen que se efectúa a una entidad por un profesional (auditor), con el propósito de evaluar la eficacia de la gestión en relación con los objetivos generales; su eficiencia como organización y su actuación y posicionamiento desde el punto de vista competitivo, emitiendo un informe sobre la situación global de la misma, y la actuación de la dirección.

De manera general la Auditoría de Gestión, es un nuevo enfoque de la Auditoría que está contribuyendo poderosamente en la administración eficiente de los recursos. Esta actúa como sensor que detecta problemas en los sistemas, y permite la retroalimentación necesaria para determinar la oportunidad de la corrección.

Este tipo de Auditoría permite evaluar los resultados de la gestión, a través de la aplicación y medición de criterios de economía, eficiencia y eficacia, permitiendo dar opinión de la calidad de la gestión y el impacto que esta genera en la colectividad¹.

Se habla de **economía** cuando las entidades son capaces de obtener un óptimo aprovisionamiento de los recursos que se le asignan, empleando lo estrictamente necesario para maximizar los resultados, es decir, existe un ahorro.

Existe **eficacia** cuando determinada actividad logra las metas esperadas, independientemente de los recursos empleados, es decir, existe un cumplimiento.

En cuanto a la **eficiencia**, esta solamente se logra cuando la entidad es capaz de llegar a los resultados previstos en la mejor forma posible, es decir, existe productividad.

En la Guía Metodológica para la Auditoría de Gestión se definen los siguientes propósitos:

¹ Pueden existir otros criterios de medición que pudieran ser considerados objetivos para la Auditoría de Gestión o rendimiento como; equidad, efectividad, ecología, excelencia, ética entre otras.

▫ **Medición y comparación de logro:** Medir y comparar los logros alcanzados por las entidades en relación con las metas y objetivos previstos, lo cual permitirá promover la aplicación de las recomendaciones necesarias, al amparo de los principios de Economía, Eficiencia y Eficacia.

▫ **Control interno eficaz:** Enfatizar la importancia de poseer un sistema de control interno que promueva el logro de los objetivos y metas de la entidad, la detección temprana de desviaciones o áreas susceptibles de mejoras en los procesos productivos, administrativos y de servicios, y la aplicación de las medidas que sean necesarias de manera oportuna.

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

▫ **Mejoramiento de la planificación:** Promover en las entidades el mejoramiento de la formulación de sus presupuestos, con miras a lograr una mayor economía, eficiencia y eficacia en su ejecución.

▫ **Necesidad de un buen sistema de información integral:** Difundir la necesidad de poseer sistemas integrales de información, que faciliten la medición del desempeño de la entidad, tanto desde el punto de vista administrativo como organizacional, y sirvan de apoyo a los administradores en la toma de decisiones adecuadas.

Para la mejor ejecución de una Auditoría de Gestión, el profesional a cargo de esta función, debe transitar y respetar cada una de las cuatro fases de esta actividad.

Figura 2: Fases de la Auditoría de Gestión.



Fuente: Elaboración propia.

Luego de aplicar las fases primeras de la Auditoría de Gestión, el auditor en el informe debe detallar los hallazgos encontrados, y expresar cada uno de los siguientes atributos: (Pascual Agüero, 2014)

▫ **La Condición** es la operación, actividad o transacción tal como se desarrolla. La condición refleja el grado en que los criterios o estándares están siendo logrados o aplicados; constituye la situación encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción.

ρ **El Criterio** es el estándar con el cual el auditor mide la condición. Son las metas que la entidad fiscalizada está tratando de lograr, o los estándares relacionados con su logro. Constituyen las unidades de medida que permiten la evaluación de la condición.

ρ **La Causa** es la razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición, o es el motivo por el que no se cumplió el criterio o el estándar. Las recomendaciones que se formulen como resultado del estudio, deben estar directamente relacionadas con las causas que se hayan identificado.

ρ **El Efecto** es el resultado o consecuencia real o potencial, que resulta de la comparación entre la condición y el criterio que debió ser aplicado. Sean estos reales o potenciales, deben definirse en lo posible en términos cuantitativos, como moneda, tiempo, unidades de producción o números de transacciones.

Además de los aspectos anteriores, el auditor debe expresar las técnicas que empleó, y los tipos de evidencia que sustentan los hallazgos encontrados:

En el caso de la Auditoría de Gestión, la evidencia se define como cualquier información o hechos que utiliza el auditor, para comprobar si las actividades que se están auditando, se presentan o no, de acuerdo con los estándares o criterios establecidos. (Pascual Agüero, 2014).

Es necesario señalar que para la realización del informe final de la Auditoría de Gestión en Cuba, y en nuestra investigación, se tomara como referencia la Norma 1200 de "Informe de la Auditoría" donde se detallan las pautas generales para la presentación del informe de auditoría.

Además, para la evaluación y calificación de la Auditoría de Gestión, se tendrá en cuenta lo dictado por la Resolución No.36/2012 de la Contraloría General de la República de Cuba, que en su capítulo III habla sobre la evaluación y calificación según los tipos de auditorías.

Capital Intelectual en las universidades.

En las universidades, la gestión del proceso de investigación, desarrollo y transferencia (I+D) del conocimiento científico-técnico, es una de las actividades fundamentales; no obstante, este proceso, por sus características específicas, no puede ser analizado de forma efectiva mediante los instrumentos convencionales de diagnóstico empresarial; por ello, se estima que se requiere una metodología basada en el conocimiento y en el Capital Intelectual (CI).

El interés en el CI, tanto desde el enfoque académico, como gerencial, se ha desarrollado progresivamente, de forma paralela a la toma de conciencia de que, el conocimiento, como factor de producción, toma una clara precedencia sobre los

activos fijos, y en consecuencia, los activos intangibles llegan a ser una parte esencial para el desarrollo de la organización.

Se hace necesario que universidades y Organizaciones Públicas de Investigación (OPI), orienten sus procedimientos hacia la adopción de programas de medición y gestión del CI, pues esto permitirá que el aporte de la comunidad científica al incremento de la base de conocimiento de la sociedad se vea maximizada, de manera que si dichas organizaciones desarrollan las políticas, y formulan las estrategias que son necesarias para potenciar el CI, estas no solo estarán creando valor para ellas, sino para toda la sociedad en su conjunto, y eso permitirá que a cada paso, estemos más cerca de la construcción de la sociedad del conocimiento.

Según Ruso (2013), el CI puede ser considerado como uno de los principales factores de excelencia de la enseñanza superior, debido a la naturaleza científica y social de la organización.

El CI, a criterio de la Dra. Frida Ruso Armada (2013), es imprescindible para el cumplimiento de las variables evaluadas por el Ministerio de Educación Superior (MES), ejemplo de ello son, la colaboración y el impacto social y pertenencia, así como el reconocimiento del centro en la sociedad, y del conocimiento que es generado, por lo que la colaboración crece, reflejándose, en la inclusión de profesores, investigadores y estudiantes en proyectos investigativos, que solucionan problemáticas de sectores o entidades, entre otras acciones.

Además, la Dra. Ruso plantea que también son evaluados las maestrías y doctorados, a su criterio estas dos actividades son valoradas con gran interés, pues es la principal cantera, al igual que los graduados de pregrado, que demuestra el conocimiento generado en los centros educativos por los estudiantes y el profesorado.

Auditorías en las universidades en Cuba y el mundo.

En los momentos actuales, las universidades públicas disponen de fondos que el Estado pone a su disposición, para que alcancen sus metas y objetivos. Estos recursos deben ser objeto de control y seguimiento sistemático, para constatar la eficiencia y eficacia de los mismos y, sobre todo, para elevar la calidad del profesional que se forma con la utilización de estos. (Sánchez Marrero, 2013).

Evidentemente, el sistema de educación superior y sus instituciones, desempeñan la alta misión que les encomienda la sociedad, para lo que dispone de fondos públicos que deben gestionar de forma adecuada y transparente, rindiendo cuentas, como cualquier otro ente público, y por tanto estar sometida a una

función de fiscalización, auditoría y control, tanto externo como interno. (Muñoz Molina, 2013).

Para que los recursos humanos, bienes, servicios, capitales y tecnología de las universidades públicas alcancen sus metas, objetivos, misión y visión, es necesario que estén adecuadamente gestionados y controlados. En este marco, es fundamental contar con un Sistema de Control Interno, y un adecuado Sistema de Auditoría Interna, que se convierta en el proceso permanente y continuo que tiene como fin determinar, medir y/o comprobar si los recursos se han utilizado de conformidad con lo planificado, y se han alcanzado los objetivos programados. (Hernández Peñalver, 2013).

En la mayoría de las entidades del sector público, a pesar de la normatividad existente, se presentan numerosos y complejos problemas administrativos, financieros, contables, operarios y técnicos, por lo cual la dirección tiene que contar con una unidad funcional especializada, que coordine y evalúe el Sistema de Control Interno, a fin de disminuir el riesgo de ocurrencia de tales problemas. Debido a que los controles son útiles para la consecución de muchos objetivos, cada vez es mayor la exigencia de disponer de mejores sistemas de control, por lo que es de vital importancia la existencia de un Control Interno, vinculado a la gestión universitaria, como herramienta de organización, supervisión y control de procesos sustantivos como la docencia, la investigación y la propia gestión económica y financiera, además de identificar, evaluar y prevenir los riesgos que afectan el cumplimiento de los objetivos estratégicos de las instituciones. (Sánchez Marrero, 2013).

Las universidades cubanas como entidades presupuestadas, tienen que hacer uso de la Auditoría Interna, como principal instrumento del Sistema de Control Interno, con el fin de detectar en el plazo deseado, cualquier desviación con respecto a los objetivos sociales y económicos establecidos. Es fundamental contar con un sistema de Auditoría Interna, que mida el nivel de economía, eficiencia y eficacia, se gestionan los recursos destinados al logro del objetivo. El control que ejercen los auditores internos, permitirá asegurar que las políticas y procedimientos vigentes se adecuen a las necesidades de estas universidades. También, posibilitará la fidelidad y oportunidad de los informes remitidos, con el objetivo de que se puedan tomar las decisiones más acertadas. Asimismo, asegura un seguimiento adecuado para constatar si las políticas de control, son obedecidas por estas instituciones. (Sánchez Marrero, 2013).

La necesidad de incorporar los servicios de auditoría interna en una universidad, surge por diversos factores, como son la complejidad operacional de las actividades (docencia, investigación, extensión universitaria, dirección y

administración), y la necesidad de contar con mayor información fiable de los centros docentes, y precisamente estas son las razones de la realización de este trabajo investigativo.

Las universidades de hoy buscan el liderazgo mediante la excelencia en sus procesos formativos, de investigación y de transferencia, soportados en la misma excelencia que deben tener los procesos de gestión claves; y la auditoría, en su papel, es una pieza imprescindible como mecanismo de supervisión de los controles, para ayudar a verificar el logro de la excelencia. (Muñoz Molina, 2013).

La actividad de Auditoría Interna en las universidades públicas se define como un proceso objetivo, independiente y selectivo de evidencias, efectuado por los auditores internos para añadir valor y mejorar las operaciones, de conformidad con normas y procedimientos jurídicos y técnicos aplicables, para evaluar la administración y custodia de los recursos públicos entregados por la Administración Financiera del Estado, en términos de dirección, gestión de riesgos, control interno, preparación y presentación razonable de la información contable - financiera y de gestión; que permitan detectar y establecer las causas de los errores y fraudes cometidos por los responsables; para luego comunicar estos resultados al nivel jerárquico correspondiente, y recomendar las medidas correctivas necesarias, de acuerdo con las regulaciones establecidas. (Pozo Ceballos, 2013).

La actividad de Auditoría Interna, permite asegurar que las políticas y procedimientos vigentes se adecuen a las necesidades de las universidades públicas, también posibilita la fidelidad y oportunidad de los informes remitidos, con el objeto de que se puedan tomar las decisiones más acertadas. Asimismo, asegura un seguimiento adecuado para constatar si los procedimientos de control implementados son cumplidos. Debido a que la Auditoría Interna es útil para la consecución de muchos objetivos importantes, cada vez es mayor la exigencia de disponer de mejores procedimientos de Auditoría Interna. (Hernández Peñalver, 2013).

Un Sistema de Auditoría Interna en las universidades públicas, debe ser considerado como una solución a los problemas potenciales en la gestión de los recursos y actividades de estas entidades educativas, que cumplen una extraordinaria función para el desarrollo del país. La aplicación de un Sistema de Auditoría Interna, sirve para promover una gestión transparente de los recursos, brindando información adecuada, oportuna y actualizada, posibilitando su monitoreo y adecuada retroalimentación. Para el éxito de las universidades públicas es fundamental la práctica de la Auditoría Interna, y además que se disponga de un sistema de control interno que contribuya al logro de las metas, objetivos, misión y visión institucional, de forma tal que se convierta en una

herramienta eficaz para satisfacer las necesidades, optimizando la gestión de las universidades. (Hernández Peñalver, 2013).

Por lo antes mencionado, se puede decir que la Auditoría Interna es considerada como una solución a numerosos problemas que presenta el Sistema de Control Interno de estos centros, además fomenta la eficiencia, reduce los riesgos de pérdida de valor de los activos, ayuda a garantizar la fiabilidad de los estados financieros, y vela por el cumplimiento de las leyes y normativas vigentes. También la organización en las universidades juega un papel fundamental, para ayudar a que se logren los objetivos propuestos por estos centros, en materia de Control Interno. (Sánchez Marrero, 2013).

Dada la importancia que tienen las universidades en la creación de los futuros profesionales, que impulsarán el desarrollo económico de Cuba, y el resto del mundo, se hace necesario e importante que se realicen auditorías de gestión periódicamente en ellas. De esta manera, las personas interesadas en las mismas, conocerán hasta qué punto se cumplen los objetivos y propósitos que se trazan estas instituciones, las principales deficiencias, y los aspectos a mejorar para alzar los niveles de economía, eficiencia y eficacia, logrando así una calificación de excelencia para ser reconocidas por el resto del mundo. La economía está relacionada con los términos y condiciones bajo los cuales las universidades públicas adquieren recursos, sean estos financieros, humanos, físicos o tecnológicos, obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad y lugar apropiado y, al menor costo posible. (Muñoz Molina, 2013).

La eficiencia en las universidades está referida a la relación existente entre los servicios educativos prestados o entregados por las universidades, y los recursos utilizados para ese fin (productividad), en comparación con un estándar de desempeño establecido. (Muñoz Molina, 2013).

La eficacia en las universidades está referida al grado en el cual esas instituciones logran sus objetivos y metas u otros beneficios, que pretendían alcanzarse fijados por los directivos o exigidos por la sociedad. Las universidades disponen de indicadores de medición de los logros de los servicios educativos. Cuando se logren dichos resultados o estándares, se habrá alcanzado el objetivo de la gestión universitaria, aplicada por este tipo de instituciones gubernamentales. (Muñoz Molina, 2013).

La eficiencia y la eficacia no van de la mano, ya que una universidad puede ser eficiente en sus operaciones, pero no eficaz, o viceversa; puede ser ineficiente en sus operaciones y sin embargo ser eficaz, aunque sería mucho más ventajoso si la eficacia estuviese acompañada de la eficiencia, con lo cual el presente y la

prospectiva serían positivos. También puede ocurrir que no sea ni eficiente ni eficaz, por tanto, la prospectiva sería negativa. (Muñoz Molina, 2013).

Propuesta de herramientas para la realización de la Auditoría de Gestión al Capital Intelectual.

En este epígrafe se expondrá el programa por el cual se ejecutó la Auditoría de Gestión efectuada. Además, se hablará sobre los cuestionarios aplicados a los empleadores, estudiantes y profesores de la facultad. Cabe señalar que tanto los cuestionarios como el programa utilizado en esta investigación, fueron tomados de la propuesta realizada por Castrillo Borregos, en su tesis de diploma del año 2017. El programa de auditoría propuesto por Castrillo (2017) está estructurado en dos niveles, un primer nivel referido a los componentes del Capital Intelectual (Humano, Estructural, Relacional y Social), y un segundo nivel con las variables que conforman cada uno de estos componentes.

Esta estructura facilita el trabajo del auditor, pues permite vincular la principal herramienta de la auditoría, con el modelo de Capital Intelectual para las universidades en Cuba. (Castrillo Borregos, 2017).

Estructura del programa de auditoría.

Capital Intelectual.

1. Capital Humano.

- 1.1 Clima Laboral.
- 1.2 Capacidad de trabajo en equipo.
- 1.3 Maestría pedagógica.
- 1.4 Sentido de pertenencia.
- 1.5 Innovación y Desarrollo Científico Profesional.

2. Capital Estructural.

- 2.1 Pertinencia y Relevancia de la Investigación Científica.
- 2.2 Desarrollo de los diferentes Modos de Actuación Profesional.
- 2.3 Utilización de las TICS.
- 2.4 Aseguramiento de la Bibliografía Actualizada en las diferentes Asignaturas.

2.5 Calidad de los Programas de Pre y Postgrado.

3. Capital Relacional.

3.1 Relaciones interuniversitarias.

3.2 Relaciones con universidades nacionales.

3.3 Relaciones con universidades extranjeras.

3.4 Relaciones con centros científicos del entorno nacional.

3.5 Relaciones con Empleadores.

4. Capital Social.

4.1 Impacto de la Solución de los Problemas del Territorio.

4.2 Impacto territorial.

4.3 Impacto nacional.

4.4 Impacto medioambiental.

Una vez definido el programa a emplear en este trabajo investigativo, se hace necesario exponer las acciones para aplicar dicho programa de auditoría.

1. Aplicar el Programa de Auditoría que incluye a todas las variables e indicadores del Capital Intelectual.
2. Aplicar el Cuestionario de Auditoría que incluye a todas las variables e indicadores del Capital Intelectual.

Para aplicar el Programa de Auditoría de Gestión, se deben emplear los cuestionarios que responden a las interrogantes de cada uno de los indicadores, que conforman las variables mencionadas en el programa.

Además, se proponen los Papeles de Trabajo de la Auditoría de Gestión al Capital Intelectual, que conformarían el expediente de la auditoría. Estos son:

1. Encuestas a Profesores.
2. Encuestas a Empleadores.
3. Cálculo de la eficiencia en la utilización del CI, Valores absolutos.
4. Cálculo de la eficiencia en la utilización del CI, Valores estimados.

Estas encuestas e indicadores contribuyen a determinar con qué grado de economía, eficiencia y eficacia se utiliza el Capital Intelectual en las universidades cubanas. Sin embargo, este resultado debe ser expuesto a través de un informe de auditoría, el cual debe tener la siguiente estructura:

1. Introducción

2. Conclusiones
3. Resultados
4. Recomendaciones
5. Anexos

La investigación culmina con la presentación del Informe de la Auditoría de Gestión al Capital Intelectual, que servirá como una herramienta a la dirección de la misma, para ayudar a mejorar la gestión de los intangibles del centro que forman parte de su CI, y así contribuir a una mejor toma de decisiones.

Conclusiones.

- ❖ Los beneficios de la Auditoría de Gestión, fundamentalmente, están en: identificar las áreas problemáticas, las causas relacionadas, las soluciones para mejorar, localizar las oportunidades para eliminar derroches e ineficiencia, identificar los criterios para medir el logro de metas y objetivos de la organización, y habilitar un canal adicional de la comunicación entre los niveles de operación y la alta gerencia.
- ❖ Las técnicas de auditoría son un instrumento imprescindible para el trabajo del auditor. Estas se clasifican en verbales, oculares, documentales, físicas y escritas, y se aplican de acuerdo con las características y condiciones del trabajo que se realiza.
- ❖ El auditor cuando efectúa el análisis de la organización en una auditoría de gestión, debe evaluar los aspectos que se analizan en la visión sistémica, y la visión estratégica, para poder comprender la organización, evaluar su gestión y determinar las causas de los incumplimientos.
- ❖ El informe de auditoría publicado, es el producto con el cual el desarrollo de la auditoría es juzgado por el órgano legislativo, por la sociedad, y el público en general. Cualquier error material podría ser potencialmente perjudicial a la credibilidad de un informe particular, y a la entidad que practicó la auditoría. Es por lo tanto crucial que un alto grado de atención sea dada a la exactitud, lógica y claridad del informe.

Bibliografía.

- Asamblea Nacional del Poder Popular. "Reglamento de la Ley No.107/09 de la Contraloría General de la República de Cuba", Artículo 38, 39, 40, 42 y 43. (2009).

- Carrasco Cabrera, N. S. (2 de mayo de 2013). Trabajo de Diploma "La Auditoría Financiera a los ciclos contables de Cobros y Pagos, en la Empresa Importadora-Exportadora de Abastecimiento Técnico (EMIAT)". La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.
- Castrillo Borrego, Y. (2017) Trabajo de Diploma "Propuesta de herramientas para una Auditoría de Gestión al Capital Intelectual". La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Contraloría General de la República. (2012). Resolución No.36/2012, Capítulo III, "Evaluación y Calificación según los tipos de auditoría.
- Contraloría General de la República, Directrices Generales para realizar Auditoría de Gestión o Rendimiento, (2013).
- Córdova Olive, Y. (mayo de 2014). Trabajo de Diploma "Identificación, valoración, y exposición contable del Capital Intelectual en la Facultad de Contabilidad y Finanzas". La Habana, Cuba.
- De Armas García, R. (s.f.). Manual para el estudio de la Auditoría de Gestión. Parte 1 y Parte 3.
- Duar, J. (octubre de 2007). RUSC Revista de Universidad y Sociedad del Conocimiento. "La Universidad y su contexto en un mundo global".
- Hermida Echegoyen, M. (diciembre de 2012). Trabajo de Diploma "Auditoría Financiera a los Ciclos de Cobro, Pago y Activos Fijos Tangibles, en la Sucursal 324, Boyeros del Banco Metropolitano S.A". La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.
- Informe de Autoevaluación para la re acreditación de la Facultad de Contabilidad y Finanzas. (diciembre de 2015).
- Limonta Suren, D (2017). Trabajo de diploma " Auditoría de Gestión al Capital Intelectual, en la Facultad de Contabilidad y Finanzas. La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.
- Miranda Gómez, E. (14 de mayo de 2014). Trabajo de Diploma "Auditoría a los Estados Financieros en la Entidad ISA". La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.
- Pérez Font, L. (mayo de 2013). Trabajo de Diploma "Auditoría de Gestión a los Sistemas de Dirección y Recursos Humanos, en la Sucursal No.2301". La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.

- Pozo Ceballos, S. (2013). Tesis Doctoral. "Estrategia metodológica de auditoría interna a las relaciones de la administración financiera del Estado con la Universidad de la Habana". La Habana, Cuba.
- Prado Estrada, C. (2017). Trabajo de diploma " Auditoría de Gestión al Capital Intelectual en la Facultad de Contabilidad y Finanzas. La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.
- Prontuario MES, 2015-2016. (s.f.).
- Rencurrell Estévez, L. C. (14 de mayo de 2014). Trabajo de Diploma "Auditoría a los estados financieros de la Sucursal Extra hotelera Palmares Cabaret ISA". La Habana, Cuba: Universidad de la Habana.
- Resolución 34/2014 "Normas Cubanas de Auditoría", NCA 100 Objetivos y principios generales de auditoría. (2014).
- Ricardez Jiménez, Jerónimo Domingo y Borrás Francisco, Atienzar. (2013). El Capital Intelectual, una perspectiva para la sustentabilidad de las organizaciones. México-Cuba. Primera edición. México: Veracruz.
- Ruíz Payo, K. (mayo de 2013). Trabajo de Diploma, "La Auditoría de Gestión al área de recursos humanos de la Universidad de la Habana". La Habana, Cuba.
- Ruso Armada, F. (2013). Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias contables y financieras "Identificación, valoración y exposición contable del capital intelectual en la universidad cubana". La Habana, Cuba.
- Ruso Armada, F. (2014). Tesis de Doctorado "Modelo de identificación, valoración y divulgación contable del Capital Intelectual, en la universidad cubana". Santiago de Compostela: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
- Sánchez Marrero, R. (mayo de 2013). Manual de Organización del Departamento de Auditoría Interna de la Universidad de La Habana. La Habana, Cuba.