

MINISTERIO DE ENERGÍA Y MINAS

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA

# II TALLER DE BASE DE AUDITORÍA, SUPERVISIÓN Y CONTROL

**Título:** Metodología para determinar las causas y condiciones de los hallazgos de auditorías y en los hechos delictivos y de corrupción administrativa.

**Autor:** Esp. Juan Carlos Reyes Ricardo

La Habana, Abril de 2014

## RESUMEN

En el quehacer diario de la actividad de auditoría se impone determinar las causas y condiciones que generan las deficiencias identificadas en las auditorías, no solo porque esto constituye un atributo componente de los hallazgos, de acuerdo con las Normas Cubanas de Auditoría, sino porque es vital para elaborar un Plan de Medidas más efectivo y mayor justeza en la aplicación de las medidas administrativas, civiles o penales, al permitir relacionar las causas con los responsables directos y colaterales.

Se realiza un amplio y profundo estudio del marco teórico conceptual sobre la identificación de las causas de los efectos, que abarca desde la ciencia de la auditoría, la penalista, el control administrativo, la ingeniería, así como de la política del partido y el gobierno en Cuba.

Nuestro trabajo investigativo se enfocará en realizar una metodología que ayude al auditor a identificar las causas y condiciones que generan los efectos en los hallazgos de auditoría. La metodología propuesta toma la estructura del Diagrama de Causa Efecto o Espina de Pescado, del maestro japonés Ishikawa, ampliamente aplicado en la tecnología, pero en el contenido de las causas y subcausas se logra armonizar las normas de un sistema de control interno con las causas propuestas por las literaturas especializadas.

El método presentado, tiene gran impacto visual, con las causas y subcausas previamente propuestas y con una guía de preguntas que facilita al auditor en su trabajo de identificarlas, no siendo necesario equipos de trabajo adicionales, para realizar una tormenta de ideas, por lo que se incrementa la efectividad y eficiencia en la actividad de auditoría.

# INDICE

<b><u>Contenidos</u></b>	<b><u>PAG</u></b>
<b>Introducción</b> .....	1
Definición del problema.....	2
Hipótesis.....	2
Objetivos generales y específicos.....	2
<b>Capítulo I: DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.</b>	
1.1 Normas aplicables .....	4
1.2 Definición de Efecto, Causa y Condición.....	5
1.3 Diagrama Causa Efecto .....	6
1.4 Características principales del Diagrama Causa- Efecto.....	8
1.5 Pasos del Diagrama Causa- Efecto .....	9
<b>Capítulo II: PROPUESTA DE APLICABILIDAD</b>	
2.1 Metodología Propuesta de Análisis Causa- Efecto. ....	10
2.2 Implementación de la Metodología. ....	23
<b>Conclusiones</b> .....	25
<b>Recomendaciones</b> .....	26
<b>Bibliografía</b> .....	27
<b>Anexos</b> .....	28

## INTRODUCCIÓN

Como expresara el General de Ejército y presidente de Cuba, Raúl Castro Ruz *“La batalla económica constituye hoy, más que nunca, la tarea principal y el centro del trabajo ideológico de los cuadros, porque de ella depende la sostenibilidad y preservación de nuestro sistema social”*.

Hace un llamado a todos los revolucionarios que *“Se impone trabajar y perseverar con **orden, disciplina y exigencia**, por hacer realidad los Lineamientos de la Política Económica y Social, igual que los Objetivos aprobados en este evento”*.

Los auditores, como siempre enfatiza la Contralora General de la República, se encuentran en la primera trinchera de combate, para promover mejoras que fortalezcan los sistemas de control interno de las entidades públicas, para exigir **la responsabilidad a aquellos directivos que con decisiones, acciones u omisiones ocasionen daños y perjuicios a la economía, así como exigir la actuación ética de los cuadros**, haciendo cumplir con ello los lineamientos de la política económica y social del partido y la revolución No. 08 y 12.

Para cumplir con efectividad este mandato, se impone que los auditores conozcan a cabalidad las normas aplicables a los sistemas de control interno, porque de su incumplimiento, se derivan las causas y condiciones que generan las indisciplinas, los hechos delictivos y de corrupción administrativa, así como la ineficiencia en el uso de los recursos asignados por el Estado y la ineficacia en el cumplimiento de los objetivos y metas aprobadas por el gobierno. Deficiencias éstas, que tienen un impacto negativo en alcanzar la meta trazada en el nuevo modelo económico, de construir un socialismo próspero y sostenible.

Es vital, además que los auditores desarrollen las habilidades en la aplicación de las nuevas Normas Cubanas de Auditoría, específicamente la NCA 700 Evidencias y hallazgos de la auditoría y la Norma General y Específica 1100-1699 Informes y dictamen de la auditoría, Código 1200 , las que exigen que se determinen las causas y condiciones que conllevan a los hallazgos de auditoría.

Por otra parte, surge un nuevo reto con la recién establecida Resolución No. 512 del 2014 de la Contraloría General de la República, la cual requiere mayor profesionalidad de los auditores en identificar las causas y condiciones de los incumplimientos que sustente los daños y perjuicios causados al patrimonio público, que se determinen en las acciones de control.

Incrementar la profesionalidad y habilidad de los auditores, en este tema contribuirá decisivamente en la elaboración de planes de medidas o de acción más efectivos, mayor justeza al exigir la responsabilidad civil, administrativa o penal correspondiente y una mayor calidad como perito, en la sustentación de los informes especiales que se entreguen a los órganos de instrucción.

### **Definición del Problema.**

El **problema de la investigación** se basa en que se percibe deficiencias en la identificación por los auditores, de las causas y condiciones que generan los efectos, daños y perjuicios detectados en los hallazgos de las auditorías, y en los análisis de los presuntos hechos delictivos o de corrupción administrativa, lo que incide negativamente en su redacción, de acuerdo con las normas de auditoría, así como en la efectividad al determinar la relación causal de los responsables y de las medidas para corregir y evitar la ocurrencia del problema.

### **Hipótesis**

Con una metodología para identificar las causas y condiciones de los hallazgos de auditoría y de los presuntos hechos delictivos o de corrupción administrativa, se podría fortalecer el trabajo del auditor en la aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría, logrando mayor efectividad en las medidas correctivas enfocadas a solucionar las causas, así como en la identificación de la relación causal de los responsables directos y colaterales y en la aplicación a éstos de las medidas administrativas, civiles y penales.

### **Objetivos generales y específicos.**

Los **objetivos generales** del trabajo se especifican en establecer una metodología que ayude al auditor a determinar las causas y condiciones que propician los efectos, daños y perjuicios en los hallazgos de las auditorías y en los presuntos hechos delictivos y de

corrupción administrativa, lo que permitirá cumplimiento de las normas de auditoría, mayor precisión en la identificación de la responsabilidad y de las medidas correctivas para evitar su ocurrencia.

De ahí, se derivan los siguientes **objetivos específicos**:

1. Desarrollar un marco teórico conceptual sobre las causas y condiciones que generan los efectos en los hallazgos de auditoría, las legislaciones vigentes al respecto y las buenas prácticas internacionales.
2. Presentar una metodología para determinar las causas de los efectos, daños y perjuicios de los hallazgos de auditorías y en los presuntos hechos delictivos o de corrupción administrativa, armonizando las causas y condiciones según las normas de un sistema de control interno y las buenas prácticas internacionales, preestableciéndolas en la estructura del método de Diagrama Causa Efecto y con una guía de preguntas para facilitar la tormenta de ideas.

**En el Capítulo 1** se aborda el marco teórico conceptual y la legislación aplicable para identificar las causas y condiciones que influyen en los efectos determinados en los hallazgos de auditoría, así como en los presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.

**En el Capítulo 2** se propone la metodología para la solución del problema y un ejemplo de su aplicación práctica.

## CAPÍTULO 1: DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.

En el presente capítulo se aborda la teoría relacionada con los diagramas Causa-Efecto y la norma de Sistema de Control Interno establecido en la resolución No. 60/2011 de la Contraloría General de la República que se utilizarán en la metodología para la solución del problema planteado y los objetivos que se pretenden alcanzar.

### 1.1 Normas aplicables

La Norma Cubana de Auditoría NCA 700 Evidencias y hallazgos de la auditoría establece que " Cuando se detecten deficiencias, los hallazgos de la auditoría deben contener los atributos siguientes: la condición actual, los criterios aplicables, el efecto y la causa. "

En la Norma General y Específica 1100-1699 de las NCA Informes y dictamen de la auditoría, Código 1200 Informe de la auditoría, se dispone en cuanto a las secciones que conforman el informe de auditoría: En las conclusiones se reflejan los montos de los daños económicos, leyes y demás disposiciones jurídicas que se violan, así como las causas y condiciones que propician las deficiencias

La **declaración de responsabilidades administrativa**, precisa la responsabilidad de los directivos, ejecutivos, funcionarios y trabajadores, de acuerdo con los hallazgos, su análisis y las funciones que tienen asignadas, se incluye la inobservancia ética, en correspondencia con lo que se analiza.

**En la reunión de información a los trabajadores** se le ofrecen las conclusiones de la auditoría y se deben explicar las deficiencias y los hallazgos más importantes, las causas y condiciones que las generan.

La Resolución No. 512/2013 de la Contraloría General de la República "*Identificación y cuantificación de los daños y perjuicios causados al Patrimonio Público*", tiene como propósito, actualizar los aspectos a tener en cuenta por los auditores, para la identificación y cuantificación de los daños y perjuicios económicos causados al patrimonio público, siempre que se encuentren sustentados por los hallazgos

determinados en las acciones de auditoría, supervisión y control en correspondencia con los objetivos previstos.

**No necesariamente un daño o perjuicio económico cuantificado en las acciones de auditoría, supervisión y control es constitutivo de delito**, lo cual se define en correspondencia con lo establecido para el análisis de causas y condiciones, por otra parte, la determinación de responsabilidades se conforma en otra fase de la auditoría, en la que corresponde relacionar los hallazgos, sus características y naturaleza, las **causas** y **condiciones**, y si fue aplicada la responsabilidad material, hasta el límite de la escasa entidad o peligrosidad social.

No siempre, los incumplimientos están asociados a problemas en la gestión de los recursos materiales, humanos y financieros y al empleo de financiamientos o créditos; los mismos pueden estar generados por causas de fuerza mayor, como por ejemplo, afectaciones externas provocadas por la política de bloqueo económico, desastres naturales u otros, en estos casos también se considera un daño económico, que no conlleva a determinar responsabilidad administrativa o penal.

## 1.2 Definición de Efecto, Causa y Condición

De acuerdo con las normas cubanas de auditoría, la causa está referida a las razones por las cuáles se producen las desviaciones identificadas con respecto a las normas o los criterios aplicables, mientras que el efecto, se refiere a la identificación de cuáles son las consecuencias de las desviaciones, es decir, la pérdida y daños económicos calculados por el auditor relacionados con el hallazgo de auditoría objeto de revisión y análisis.

En la teoría del derecho penal se aborda la relación causa – efecto como esencia de la causalidad, planteándose que un fenómeno considerado causal produce necesariamente bajo determinadas condiciones, otro determinado fenómeno como efecto.

La causa precede siempre al efecto y lo origina, pero esto no significa que todo fenómeno precedente se encuentre en relación causal con el que le sucede.



El efecto es decidido por las circunstancias concretas bajo las cuales el proceso causal transcurre, la naturaleza e intensidad que el efecto muestre dependerá no solo de la causa, sino de las condiciones.

Las condiciones pueden ser definidas como fenómenos necesarios para que se produzca un resultado concreto, pero no lo provocan de por sí.

Las condiciones están vinculadas estrechamente al suceso causal concreto. Solo bajo condiciones dadas la causa produce necesariamente el efecto ocurrido. Bajo condiciones cambiantes el proceso causal no se afectaría en general o transcurriría en otras formas.

El concepto de necesidad respecto a relación causa efecto significa que bajo el conjunto de condiciones dadas era inevitable la aparición del efecto, es decir es producto inevitable de la causa.

Para poder determinar si entre determinados fenómenos que se investigan existe una relación causa - efecto es necesario el aislamiento artificial de dichos fenómenos de la interdependencia general.

### 1.3 Diagrama Causa Efecto

El Diagrama Causa-Efecto es una representación gráfica que muestra la relación entre un efecto y todas las posibles causas que influyen en él, permitiendo identificarlas y clasificarlas para su análisis. Ayudan a los auditores a pensar sobre todas las causas reales y potenciales de un suceso o problema, y no solamente en las más obvias o simples. Además, son idóneos para motivar el análisis y la discusión grupal, de manera que cada equipo de trabajo pueda ampliar su comprensión del problema, visualizar las razones, motivos o factores principales y secundarios, identificar posibles soluciones, tomar decisiones y organizar planes de acción.

El Diagrama Causa-Efecto es llamado usualmente Diagrama de "Ishikawa" porque fue creado por Kaoru Ishikawa, experto en dirección de empresas interesado en mejorar el control de la calidad; también es llamado "Diagrama Espina de Pescado" porque su forma es similar al esqueleto de un pez: Está compuesto por un recuadro (**cabeza**),

una línea principal (**columna vertebral**), y 4 o más líneas que apuntan a la línea principal formando un ángulo aproximado de 70° (**espinas principales**). Estas últimas poseen a su vez dos o tres líneas inclinadas (**espinas**), y así sucesivamente (**espinas menores**), según sea necesario.

El Doctor Kaoru Ishikawa sugiere la siguiente clasificación para las causas primarias. Esta clasificación es la más ampliamente difundida y se emplea preferiblemente para analizar problemas de procesos y averías de equipos; pero pueden existir otras alternativas para clasificar las causas principales, dependiendo de las características del problema que se estudia.

1. Causas debidas a la materia prima
2. Causas debidas a los equipos
3. Causas debidas al método
4. Causas debidas al factor humano
5. Causas debidas al entorno.
6. Causas debidas a las mediciones y metrología.

Muchos autores clasifican las causas principales utilizando el método de las "5M" o las "5P".

<i>Mano de obra</i>	<i>Personal</i>
<i>Materiales</i>	<i>Provisiones</i>
<i>Métodos</i>	<i>Procedimientos</i>
<i>Máquinas</i>	<i>Puestos</i>
<i>Medidas</i>	<i>Clientes</i>

El método propuesto en este trabajo investigativo, parte de agrupar las causas potenciales en seis ramas principales, que se corresponden con los cinco componentes establecidos en la resolución No. 60 del 2011 de la Contraloría General de la República más una causa adicional para los equipos y materiales, y armonizar las normas de cada componente con las buenas prácticas, dándole una estructura que facilite el análisis, siendo éstas:

1. Ambiente de Control.
2. Gestión y Prevención de Riesgos.
3. Actividades de Control.
4. Información y Comunicación.
5. Supervisión y Monitoreo.
6. Equipos y materiales.

### 1.4 Características principales del Diagrama Causa- Efecto.

A continuación se citan una serie de características que ayudan a comprender la naturaleza de la herramienta.

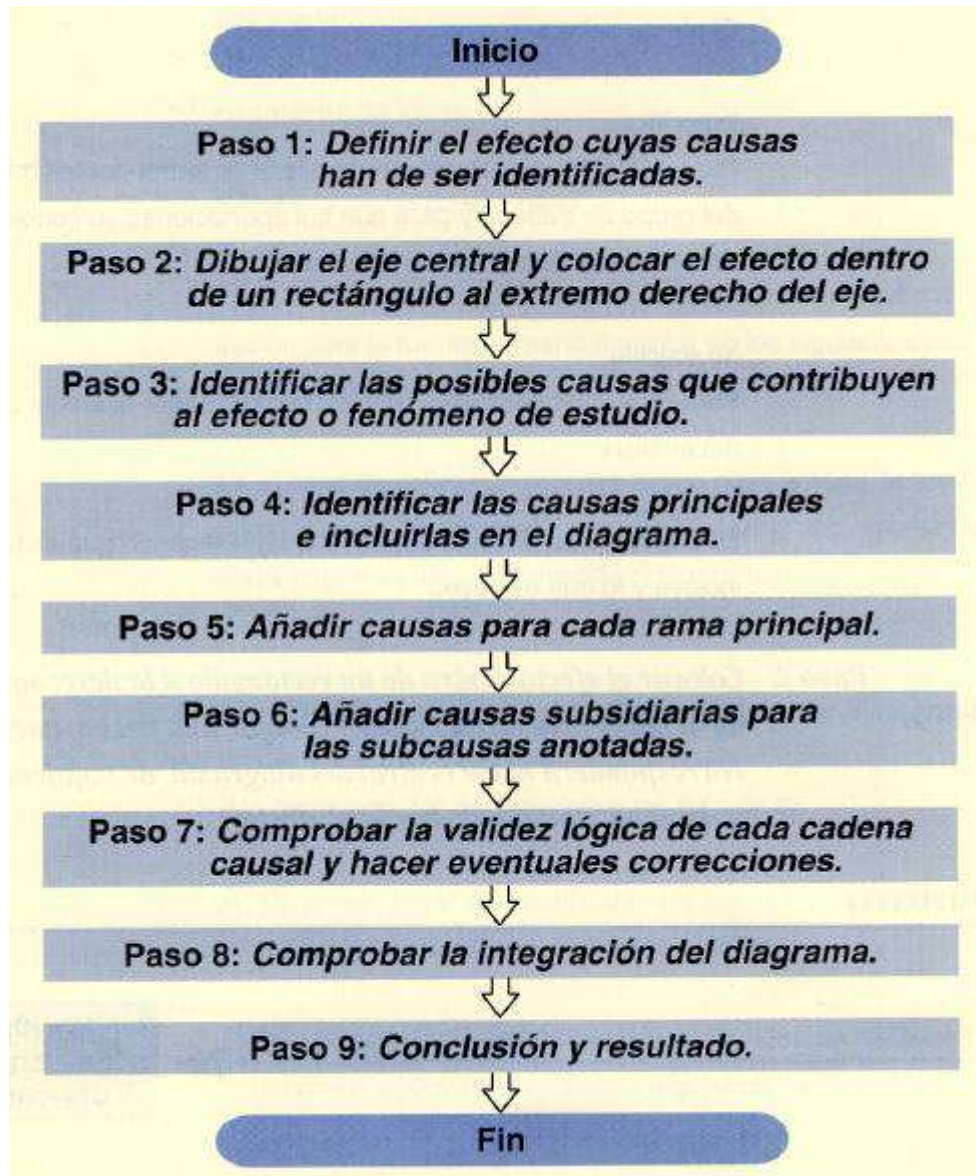
**Impacto visual.** Muestra las interrelaciones entre un efecto y sus posibles causas de forma ordenada, clara, precisa y de un solo golpe de vista.

**Capacidad de comunicación.** Muestra las posibles interrelaciones causa-efecto permitiendo una mejor comprensión del fenómeno en estudio, incluso en situaciones muy complejas.

Centra la atención de todos los componentes del grupo en un problema específico de forma estructurada y sistemática.

## 1.5 Pasos del Diagrama Causa- Efecto

Con el fin de tener una visión objetiva del proceso, a continuación se presenta un Diagrama de Flujo del mismo, el que se diferencia con el propuesto en el capítulo II, al agregarse un primer paso correspondiente al análisis y estudio del Diagrama Causa Efecto preestablecido.



## CAPÍTULO 2: PROPUESTA DE APLICABILIDAD

El presente capítulo centra su objetivo en dar solución al problema planteado para establecer la metodología para identificar las causas y condiciones de los efectos determinados en los hallazgos de auditoría.

### 2.1 Metodología Propuesta de Análisis Causa- Efecto.

#### **Paso 1. Estudiar el Diagrama Causa Efecto preestablecido y las preguntas guías.**

En el anexo 1 se presenta un Diagrama Causa Efecto preestablecido, basado en el método del ingeniero Kaoru Ishikawa, sustentado en las normas del sistema de control interno establecido en la resolución No. 60-2011 de la Contraloría General de la República y las buenas prácticas internacionales.

Para identificar las causas, subcausas y causas subsidiarias de los problemas o efectos analizados, el auditor se auxiliará de las preguntas propuestas para algunas causas más complejas, sin que se limite a realizar otras o a añadir otras subcausas, mientras no se alteren las causas principales propuestas.

Las causas se relacionan en los distintos niveles, con un numeral del 1 al 6, para las causas principales, una viñeta (•) para las subcausas, una viñeta (○) para las causas subsidiarias y un guión (–) para otro nivel inferior de causas, en el mismo orden que se muestran en el Diagrama Causa Efecto.

#### **1. Ambiente de Control.**

Las causas asociadas con el ambiente de control comprenden las relacionadas con la planificación adecuada de los procesos y actividades, con la organización estructural de las entidades, la definición correcta de las responsabilidades y autoridades del personal. En este grupo se incluyen los factores que pueden generar el problema desde el punto de vista del factor humano, su capacidad, conocimiento y habilidad o experiencia y su actitud, que puede ser causante de los problemas por negligencia, imprudencia, intencionalidad.

- **Planeación, planes de trabajo anual, mensual e individual**
- **Hombre.** En este grupo se incluyen los factores que pueden generar el problema desde el punto de vista del factor humano. Por ejemplo, falta de experiencia del personal, salario, grado de entrenamiento, creatividad, motivación, pericia, habilidad, estado de ánimo, etc.

Al determinar las causas relacionadas con el hombre, se requiere un análisis cuidadoso de la motivación del individuo que conllevaron al efecto o problema estudiado. Se debe tener en cuenta lo establecido en el Código Penal, al plantear que:

El delito es intencional cuando el agente realiza consciente y voluntariamente la acción u omisión socialmente peligrosa y ha querido su resultado, o cuando, sin querer el resultado, prevé la posibilidad de que se produzca y asume este riesgo.

El delito se comete por imprudencia cuando el agente previó la posibilidad de que se produjeran las consecuencias socialmente peligrosas de su acción u omisión, pero esperaba, con ligereza, evitarlas, o cuando no previó la posibilidad de que se produjeran a pesar de que pudo o debió haberlas previsto.

Es muy común, y es un error del auditor, pensar en las causas motivadas por el hombre en el momento de definir aplicar la responsabilidad administrativa, o lo que es peor aún, ante un proceso judicial. En los análisis de los casos de hechos de corrupción, es una costumbre plantear como causa la pérdida de valores, sin esforzarse en identificar cuál es la conducta o actitud causante del problema.

Una práctica deficiente y frecuente en los estudios de averías consiste en que ciertos integrantes del equipo de estudio, forzan conclusiones relacionadas con el factor humano como las causas más importantes de la avería. Una vez construido el diagrama Causa-Efecto el equipo llega a conclusiones como " los factores causales de la pérdida está en un alto porcentaje relacionados con la falta de capacitación de personal, experiencia, desmotivación, presión de los superiores, etc." No se quiere decir que estos temas no sean vitales; pero ante problemas técnicos de equipamiento, debido a la falta de información y al no poder priorizar

los factores con datos, se especula y finalmente se evade el problema central, que en conclusión es un problema técnico.

- **Actitud.**
  - Integridad y valores éticos.
  - Intencional o conoedora
  - Imprudente
  - Negligente
- **idoneidad demostrada.** *¿se ha realizado una selección y aprobación del personal, orientación, capacitación y adiestramiento adecuado? Se realizan periódicamente y con objetividad las evaluaciones de desempeño y se establecen los planes de capacitación para mejorar las capacidades?*
  - **Conocimiento** *¿los trabajadores conocen su trabajo?*
  - **Entrenamiento** *¿están entrenados los trabajadores?*
  - **Habilidad** *¿demuestran tener habilidad los trabajadores en la tarea realizada?*
  - **Capacidad** *¿realiza en forma eficiente su labor cada trabajador?*
- **estructura organizativa y asignación de autoridad y responsabilidad.** *¿están definidos clara y adecuadamente las responsabilidades?*
- **políticas y prácticas en la gestión de recursos humanos.** *¿están definidas las políticas adecuadas para la gestión de los recursos humanos?*

## 2. Gestión de Riesgos

En este grupo se analizan las causas relativas a no identificar y analizar los riesgos causantes del problema encontrado, ya sea los riesgos internos, del entorno y de los procesos, actividades y operaciones. Además, se incluyen las causas de la mala elaboración del plan de prevención de riesgos y la falta de seguimiento.

- **identificación de riesgos y detección del cambio.**

- **Procesos y actividades**, están identificados los riesgos asociados al proceso o actividad que conllevaron a la ocurrencia del efecto o problema?
- **Interno y**
- **Entorno**. Económico, Político, Mercado, Medio Ambiente. **Ciclos** *¿existen ciclos en los procesos que dependen de condiciones del medio ambiente?*  
**Temperatura** *¿la temperatura ambiental influye en las operaciones?*
- **objetivos de control**
- **prevención de riesgos** *¿está elaborado correctamente el plan de prevención de riesgos?*

### 3. Actividades de Control

En esta clase de causas se relacionan las relacionadas con las políticas, disposiciones legales y procedimientos de control que deben establecerse para prevenir y verificar la ocurrencia del problema, las que pueden ser causas directas o condiciones de la ocurrencia. Frecuentemente en los procesos industriales los problemas de los sistemas de medición pueden ocasionar pérdidas importantes en la eficiencia de una planta, por lo que en la norma de indicadores de rendimiento se crea un nuevo grupo de causas primarias para poder recoger las causas relacionadas con este campo de la técnica. Por ejemplo: descalibraciones en equipos, fallas en instrumentos de medida, errores en lecturas, etc.

- **coordinación entre áreas,**
- **separación de tareas, responsabilidades y niveles de autorización.** *¿Las responsabilidades están definidas, documentadas, asignadas y comunicadas al responsable de su ejecución?*
- **documentación y registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos.** *¿las transacciones, operaciones y hechos económicos tienen soporte documental, la documentación es fiable, cumple con los requisitos de uso obligatorio y garantiza la trazabilidad. ¿están implementados Procedimientos, documentos normativos y otros que regulan los procesos y actividades?*



- **acceso restringido a los recursos, activos y registros.** *¿están establecidas medidas física de protección de los recursos, las medidas para el control de acceso limitado a los recursos y activos? ¿Está implementado un adecuado sistema de control de archivo y de la documentación clasificada?*
- **Rotación del personal.** *¿está establecido que los trabajadores responsables de aspectos claves se roten periódicamente en otras funciones? ¿si no es factible rotar el personal, se aumenta la periodicidad de las acciones de supervisión y control?*
- **Tecnologías de la información y las comunicaciones TIC.**
  - **Controles generales.** *¿está elaborado el Plan de Seguridad Informática para la protección de los bienes e información? ¿están establecidos controles generales: controles de seguridad lógica, de seguridad física, permisos de acceso a los diferentes niveles de información automatizada, de adquisición y desarrollo de programas, de garantía de la continuidad del proceso de información, de organización, entre otros?*
  - **Aplicaciones.** *¿Los controles a los sistemas de aplicación soportados sobre las tecnologías de la información y las comunicaciones, garantizan la seguridad del procesamiento de las transacciones u operaciones?*
  - **Sistemas Contables.** *¿los sistemas contable – financieros están certificados por los ministerios de Finanzas y Precios y de la Informática y las Comunicaciones?*
- **indicadores de rendimiento y de desempeño.** *¿están establecidos indicadores de rendimiento y de desempeño del proceso productivo? ¿se evalúan y adoptan acciones para mejorar los indicadores?*
  - **Disponibilidad** *¿se dispone de las mediciones requeridas para detectar o prevenir el efecto o problema?*
  - **Definiciones** *¿están definidas operacionalmente las características o variables que son medidas?*

- **Tamaño de muestra** *¿las muestras tomadas son suficientes piezas, representativas, de tal forma que estén sustentadas las decisiones a tomar?*
- **Reproducibilidad** *¿los métodos y criterios para tomar mediciones son los adecuados?, ¿los aplican los responsables de las mediciones?*
- **Medición y metrología**
  - **Calibración** *¿están calibrados los instrumentos de medición y control, existe algún sesgo en las medidas?*
  - **Errores en lecturas**

#### **4. Información y comunicación.**

En este grupo se encuentran otras causas que condicionan la ocurrencia de los problemas, relacionada con la calidad de la información que se genera y se trasmite en la organización. Incluye, además la rendición de cuenta, como factor importante para analizar periódicamente los resultados que se van logrando, y la protección y conservación de la información.

- **sistema de información, flujo y canales de comunicación.** *¿está establecido un sistema de información adecuado para la toma de decisiones? ¿el sistema de información garantiza los requerimientos establecidos para la información oficial contable y estadística que corresponda? ¿se cuenta con mecanismos de retroalimentación y de seguridad para la entrada, procesamiento, almacenamiento y salida de la información, facilitando y garantizando su transparencia? ¿El flujo informativo circula en todos los sentidos y niveles de la organización, y ofrece información oportuna, clara y veraz para la toma de decisiones? ¿Se establecen y funcionan adecuados canales y medios de comunicación, que permitan trasladar la información de manera transparente, ágil, segura, correcta y oportuna, a los destinatarios (externos e internos)? ¿se realizan acciones de divulgación a partir de la investigación, casos de estudio, análisis de los principales problemas, resultados de acciones de control?*

- **contenido, calidad y responsabilidad.** *¿se transmite información que contribuye al cumplimiento de las responsabilidades individuales? ¿se transmite información sobre la situación existente en un determinado momento, de forma confiable, oportuna, suficiente, pertinente y con la calidad requerida? ¿está establecido un procedimiento que indique el emisor y receptor de cada dato significativo, así como la responsabilidad por su actuación y comunicación a quien lo utilice?*
- **rendición de cuentas.** *¿están establecidos procedimientos para que los directivos, ejecutivos y funcionarios informen acerca de su gestión, administración, manejo y rendimiento de fondos, bienes o recursos públicos asignados, ante sus órganos superiores, consejo de dirección y colectivo de trabajadores? ¿la rendición de cuenta incluye los elementos que permiten conocer el destino de los recursos, la forma y resultado de su aplicación, y el componente ético en su actuación y conducta?*

## **5. Supervisión y Monitoreo.**

Esta clase de causas, generalmente está asociada con las condiciones que propiciaron el problema y los responsables colaterales, ya que agrupa las acciones dirigidas a la detección de errores e irregularidades que no fueron detectados con las actividades de control, y la corrección oportuna. Se analizan las causas por falta de supervisión, del personal que participa en las actividades normales, el autocontrol de los jefes de las áreas y el monitoreo por auditores o comisiones creadas, para evaluar la eficacia del control interno.

- **Evaluación de Eficacia del Sistema de Control Interno:**
  - **Supervisión.** *¿la evaluación del control interno comprende un conjunto de actividades de control incorporadas a los procesos, actividades y operaciones que se llevan a cabo mediante el seguimiento de sus resultados. ¿La dirección o responsable de las operaciones compara la producción, las existencias, las ventas u otra información relacionada con las actividades diarias, con la información generada a través de los sistemas? ¿Se concilia la*

*información presentada en los informes operacionales, presupuestos de ingresos y gastos, etc. con los datos registrados en la contabilidad?*

- **Conciliaciones.** *¿Se realizan conciliaciones con los proveedores y clientes, de los estados de cuentas por pagar y cobrar, como mecanismo de control? ¿Se realizan confirmaciones con el área económica de los proveedores, de las facturas de compras realizadas, para detectar errores o irregularidades? ¿Se realizan arqueos sorpresivos y de fin de mes y las conciliaciones bancaria? ¿Se investigan las quejas presentadas por los clientes y proveedores?*
- **Conteos físicos.** *¿existe un plan de conteo físico anual de los activos fijos, útiles y herramientas? ¿se realizan los conteos periódicos, según el plan y se comparan con los importes registrados en la contabilidad? ¿se ajustan las diferencias?*
- **Autocontrol.** *¿Se adecua, actualiza y gradúa de la Guía de Autocontrol emitida por la Contraloría General de la República en correspondencia con su actividad y sus características y se aplica sistemáticamente? ¿a partir de los resultados obtenidos se elabora un plan de medidas, y es evaluado por el órgano colegiado de dirección?*
- **Corrección.** *¿Cuando se detectan deficiencias en el funcionamiento del Sistema de Control Interno, se emprenden oportunamente las acciones preventivas y correctivas pertinentes para su fortalecimiento. ¿se verifican sistemáticamente la implementación de las acciones adoptadas?*
- **Monitoreo.** *¿se realiza monitoreo sistemático al sistema de control interno, por comisiones de trabajo o auditores? ¿es efectivo el monitoreo?*
- **Comité de prevención y control:** *¿está establecido un Comité de Prevención y Control integrado por directivos, trabajadores y otros funcionarios que gozan de respeto en el colectivo por sus conocimientos y experiencia. ¿existe evidencia documental de su funcionamiento, del cronograma de reuniones, así como de los*

*temas tratados, acuerdos adoptados y su seguimiento en las sesiones de trabajo? ¿participan en la organización, conducción y revisión del proceso de elaboración del Plan de Prevención de Riesgos y su posterior seguimiento, a partir del análisis de los resultados de acciones de control y la evaluación de las causas y condiciones que generan las deficiencias detectadas y proponen las acciones y recomendaciones para el mejor funcionamiento y eficacia del Sistema de Control Interno? ¿coordina y orienta la divulgación de información y capacitación a los trabajadores acerca de políticas, disposiciones legales y procedimientos emitidos por la entidad o de carácter vinculante?*

## **6. Equipo y Material.**

Mientras que las cinco primeras causas están relacionadas con las causas de no implementar un adecuado sistema de control interno, en este grupo de causa principal se analizan los factores asociados al equipamiento y los materiales aplicados, que inciden en el incumplimiento de la eficiencia o eficacia de las operaciones, para lo que, generalmente se requiere la ayuda de especialistas técnicos.

- **Material.** Se tienen en cuenta las causas que generan el problema desde el punto de vista de las materias primas empleadas para la elaboración de un producto. Por ejemplo: causas debidas a la variación del contenido mineral, pH, tipo de materia prima, proveedor, empaque, transporte etc. Estos factores causales pueden hacer que se presente con mayor severidad una falla en un equipo.
  - **Variabilidad** *¿se conoce cómo influye la variabilidad de los materiales o materia prima sobre el problema, su composición química, ph?*
  - **Cambios** *¿ha habido algún cambio reciente en los materiales?*
  - **Proveedores** *¿cuál es la influencia de múltiples proveedores?*
  - **Tipos** *¿se sabe cómo influyen los distintos tipos de materiales?*
- **Máquinas o equipos.** En esta clase de causas se agrupan aquellas relacionadas con el proceso de transformación de las materias primas como las máquinas y

herramientas empleadas, efecto de las acciones de mantenimiento, obsolescencia de los equipos, cantidad de herramientas, distribución física de estos, problemas de operación, eficiencia, etc.

- **Capacidad** *¿las máquinas han demostrado ser capaces de dar la calidad que se les pide?*
- **Condiciones de operación** *¿las condiciones de operación en términos de variables de entrada son las adecuadas?*
- **Ajustes** *¿los criterios para ajustar las máquinas son claros y han sido determinados de forma adecuada?*
- **Mantenimiento** *¿hay programas de mantenimiento preventivo?, ¿son adecuados?*

## **Paso 2. Definir el efecto cuyas causas han de ser identificadas**

Identifique y defina con exactitud el efecto que se quiere analizar, que constituye un atributo integrante del hallazgo o deficiencia detectada en la auditoría. Éste debe plantearse de manera específica y concreta para que el análisis de las causas se oriente correctamente y se eviten confusiones. Se propone identificar el efecto sobre los objetivos de control, establecidos en la resolución No. 60- 2011, siguientes:

- **Eficiencia**, ejemplo ineficiente uso de los recursos, al excederse en los índices de consumo o en las normas técnicas.
- **Eficacia**, ejemplo incumplimiento del plan de producción o de ventas.
- **Cumplimiento**, ejemplo incumplimiento de ley tributaria o documentos normativos.
- **Salvaguarda de los recursos**, ejemplo pérdidas o faltantes de activos.
- **Razonabilidad de la Información**, ejemplo no razonabilidad de saldos contables, por causa de operación no autorizada o ilegítima, no registrada, no registrada oportunamente, registrada con importe incorrecto,

**registrada en cuentas incorrectas, diferencias entre mayor y submayor o con los documentos soportes.**

**Paso 3: Dibujar el eje central y colocar el efecto dentro de un rectángulo, a la derecha del eje.**

Una vez el efecto o problema se delimite correctamente, se escribe con una frase corta y sencilla, dentro del rectángulo denominado "EFECTO", a la derecha de la superficie de escritura y se dibuja la flecha del eje central del diagrama, de izquierda a derecha, apuntando hacia el efecto, como se muestra en el anexo1.

**Paso 4. Identificar las posibles causas que contribuyen al efecto o fenómeno de estudio.**

Para identificar categorías en un diagrama Causa-Efecto, es necesario definir los factores o agentes generales que dan origen al hallazgo que se quiere analizar y que hacen que se presente de una manera determinada. Se asume que todas las causas del problema que se identifiquen, pueden clasificarse dentro de una u otra categoría. Generalmente, la mejor estrategia para identificar la mayor cantidad de categorías posibles, es realizar una lluvia de ideas entre los auditores del equipo de auditoría. Cada categoría que se identifique debe ubicarse independientemente en una de las espinas principales del pescado.

**Paso 5. Identificar las causas principales e incluirlas en el diagrama.**

El método propuesto parte de agrupar las causas potenciales en seis ramas principales, que se corresponden con los cinco componentes establecidos en la resolución No. 60 del 2011 de la Contraloría General de la República más una causa adicional para los equipos y materiales, siendo éstas:

1. Ambiente de Control.
2. Gestión y Prevención de Riesgos.
3. Actividades de Control.
4. Información y Comunicación.

5. Supervisión y Monitoreo.

6. Equipos y materiales.

**Paso 6: Añadir causas a cada rama principal.**

En este paso, auxiliándose de las preguntas y el diagrama se identifican y rellenan cada una de las ramas principales con sus causas del efecto enunciado, es decir con causas de las causas principales, las que se en el diagrama, al final de las líneas, paralelas a la de la flecha central, conectadas con la línea principal correspondiente. Ejemplo de la causa principal Ambiente de Control, la subcausa relacionada con el Hombre.

**Paso 7: Establecer causas subsidiarias a las causas anotadas.**

Cada una de estas causas se coloca al final de una línea que se traza para conectar con la línea asociada al elemento al que afecta y paralela a la línea principal o flecha central. Ejemplo de la causa principal Ambiente de Control, la subcausa relacionada con el Hombre, causa subsidiaria Actitud, otro nivel inferior Integridad o valores éticos.

Este proceso continúa hasta que cada rama alcanza una causa raíz. Causa raíz es aquella que:

- Es causa del efecto que estamos analizando.
- Es controlable directamente.

**Paso 8: Comprobar la validez lógica de cada cadena causal y hacer eventuales correcciones**

Para cada causa raíz "leer" el diagrama en dirección al efecto analizado, asegurándose de que cada cadena causal tiene sentido lógico y operativo.

Este análisis asegura que la ordenación es correcta y también puede ayudar a identificar factores causales intermedios u omitidos.

*“La falta de conocimiento es la causa de la falta de idoneidad demostrada del hombre, que a su vez es la causa de la contabilización incorrecta.”*



**Paso 9: Comprobar la integración del diagrama**

Finalmente debemos comprobar, en una visión de conjunto del diagrama la existencia de ramas principales que:

- Tienen menos de 3 causas.
- Tienen, apreciablemente, más o menos causas que las demás.
- Tienen menos niveles de causas subsidiarias que las demás.

La existencia de alguna de estas circunstancias no significa un defecto en el diagrama pero sugiere una comprobación a fondo del proceso.

**Paso 10: Conclusión y resultado**

El resultado de la utilización de esta herramienta es un diagrama ordenado de posibles causas (teorías) que contribuyen a un efecto, como se muestra en el anexo 1 del presente trabajo.

Cuando el Diagrama ya esté finalizado, los auditores pueden discutirlo, analizarlo y, si se requiere, realizarle modificaciones. La discusión debe estar dirigida a identificar la(s) causa(s) más probable(s), y a generar, si es necesario, posibles planes de acción.

Los Diagramas Causa-Efecto pueden elaborarse, tanto manualmente utilizando un papel de trabajo, como mediante el uso de un Software o en Power Point, lo que facilita notablemente la elaboración de estos diagramas.

## 2.2 Implementación de la Metodología.

Teniendo en cuenta los elementos y la metodología expuesta anteriormente, se aplicó en el análisis de un caso detectado en acciones de control para validar su aplicabilidad.

**Ejemplo1.** Pagos de estimulación realizados en exceso al 15 por ciento máximos per cápita por trabajador, incumpliendo el Reglamento para la estimulación en divisa, con una afectación a la entidad de 310,00 CUC.

Se aplicó el diagrama Causa Efecto coloreando en amarillo las causas y las condiciones que propician el hallazgo de auditoría. Fig.1.

*“El error de cálculo en la aplicación en Excel utilizada para el cálculo de las nóminas de estimulación es la causa principal de la falta de control en la Tecnología de la Información y Comunicación, que a su vez es la causa del pago de estimulación en exceso al establecido en el Reglamento de Estimulación en divisa.”*

*“La actitud negligente de la especialista de nómina del área de recursos humanos es la causa o condición de que se repitiera y no se corrigiera oportunamente el error detectado e informado por la especialista de contabilidad. ”*

*“La no identificación del riesgo del sistema informático utilizado para el proceso de cálculo de las nóminas de estimulación en divisa es la causa o condición de que la Gestión de Riesgo no fuera efectiva al no establecerse medidas para prevenir la ocurrencia del hallazgo. ”*

*“La falta de definir un indicador de rendimiento de estimulación per cápita pagada por trabajador es la causa o condición que propicia el error, al no ser utilizado como actividad de control por la dirección para detectar el hallazgo. ”*

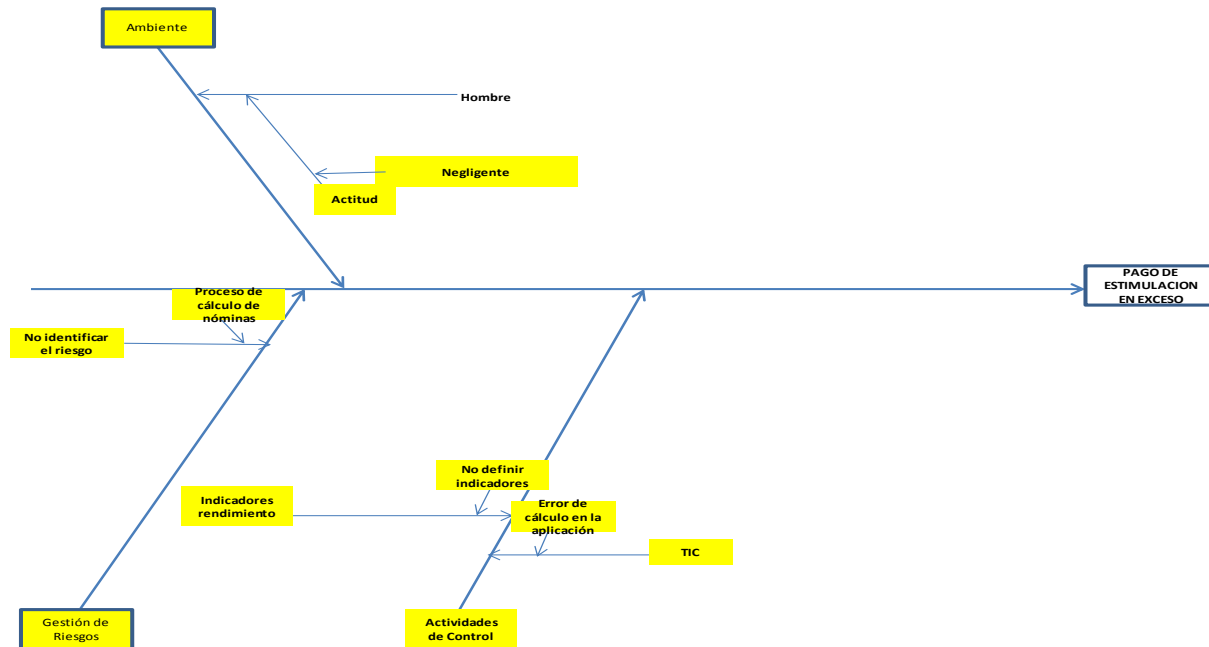


Fig. 1 Ejemplo de Diagrama Causa Efecto aplicado al Ejemplo 1.

**Ejemplo 2.** Hecho de Corrupción Administrativa ocurrido en una Refinería de Petróleo. El personal que labora en la terminal de combustible de la Refinería en coordinación con choferes de la empresa transportista de combustible, con el objetivo de lucro personal, cuando las pailas estaban cargando, interrumpían la operación, alegando problema de rotura, dirigiéndose posteriormente al lugar establecido para descargar el producto y de mutuo acuerdo con el operador, en vez de descargar la paila, lo que hacían era rellenarla, mientras que el producto que quedaba en el sistema era cargado por otra paila en coordinación con el personal de la terminal.

Se aplicó el diagrama Causa Efecto seleccionando las causas y condiciones que propician el hallazgo de auditoría. Fig.2.

- *La Pérdida de valores éticos de los implicados y la Concertación o confabulación para delinquir son las causas de la violación de la documentación establecida como actividad de control, violando los procedimientos de carga y descarga de las pailas y la instrucción para el uso de las líneas de tiempo de guerra, que a su vez es la causa del robo de combustible.*

El efecto ocurre porque concurren las siguientes condiciones que lo propician:

- *Infuncionalidad del sistema de medición de la entrada a la terminal y de la telemedición de los tanques.*
- *Violación de funciones del técnico de Seguridad y Protección y de los Jefes de Brigada de los diferentes turnos.*
- *Falta de control y exigencia en el trabajo de los implicados.*
- *No se rota el personal en áreas sensibles de alto riesgo.*
- *No existe instrucción para el control de acceso a la terminal para cuando el sistema original está fuera de servicio.*

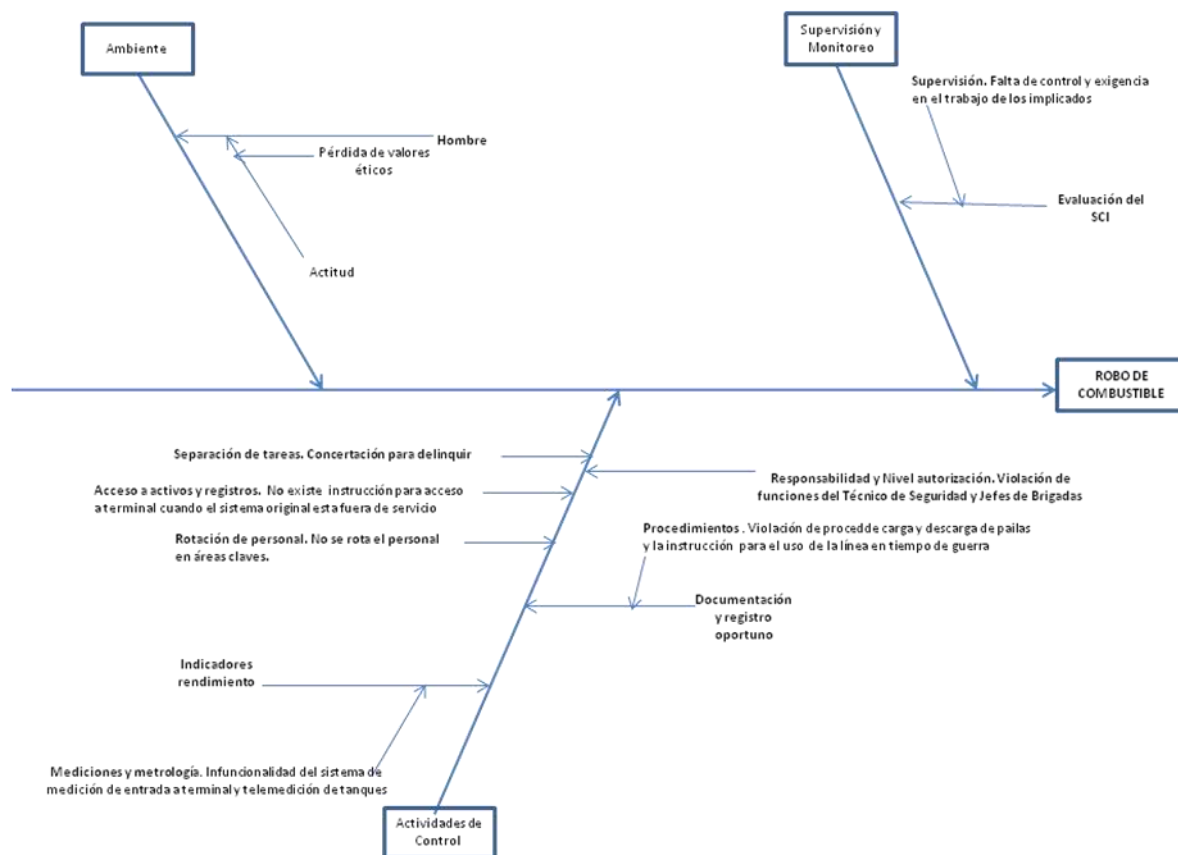


Fig. 2 Ejemplo de Diagrama Causa Efecto aplicado al Hecho de Corrupción Administrativa del Ejemplo 2.

### CONCLUSIONES

- El principal problema planteado fue resuelto al elaborarse una metodología, con gran impacto visual, que preestablece las causas potenciales de un problema, basándose en el diseño de un sistema de control interno y las buenas prácticas, con una guía de preguntas para facilitar el trabajo del auditor, al no ser necesario equipos de trabajo adicionales, para realizar una tormenta de ideas, lo que incrementa la efectividad y eficiencia en la actividad de auditoría.
- La metodología proporciona un conocimiento general de un problema complejo, con todos sus elementos y relaciones claramente visibles a cualquier nivel de detalle, lo que ayuda a organizar la búsqueda de causas de un determinado fenómeno, pero no las identifica y no proporciona respuestas a las preguntas.
- La herramienta se aplica luego del estudio preliminar del control interno, a partir de los hallazgos, daños y perjuicios identificados, en los análisis de presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa, muy útil en la fase de diagnóstico de los problemas para formular teorías sobre las causas y condiciones que lo generan y en la fase de corrección para identificar las soluciones efectivas, en los planes de medidas.
- La herramienta permite una mayor justeza en la identificación de los responsables directos y colaterales de los efectos de los hallazgos o daños económicos y al exigir responsabilidad administrativa, civil o penal, al correlacionar causas con el efecto.
- Permite fortalecer la aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría y de la legislación sobre los daños y perjuicios causados al Patrimonio público, constituyendo un instrumento poderoso en la batalla contra las indisciplinas, ilegalidades y hechos de corrupción administrativa.
- Se realizó un análisis exhaustivo y evaluación de la legislación vigente, se consultaron bibliografías especializadas para dar solución al problema y se mostró la aplicación práctica del resultado obtenido en la investigación realizada.

### RECOMENDACIONES

- Se recomienda esta investigación como material de estudio y realizar cursos y talleres en el Sistema Nacional de Auditoría de la metodología para identificar las causas y condiciones de los efectos en los hallazgos de auditoría, con el objetivo de alcanzar una mayor preparación dentro del sistema de auditoría y estimular a los auditores en su aplicación y mejora continua.

### BIBLIOGRAFÍA

- Resolución No. 060, Contraloría General de la República de Cuba, “*Normas del Sistema de Control Interno y Prevención*”. La Habana, Cuba, 1 de marzo de 2011.
- Resolución No. 512, Contraloría General de la República de Cuba, “*Identificación y cuantificación de los daños y perjuicios causados al Patrimonio Público*”. La Habana, Cuba, 22 de enero de 2014.
- Resolución 340, Contraloría General de la República de Cuba “*Normas Cubanas de Auditoría*”. La Habana, Cuba, 2012.
- Directrices contenidas en el discurso pronunciado por el General de Ejército y presidente de la República de Cuba, en la Clausura de la Primera Conferencia del Partido.
- Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución. La Habana, Cuba, 18 de abril de 2011.
- Diagrama de Causa efecto, [www.eduteka.org](http://www.eduteka.org)
- Diagrama de Causa efecto, [www.fundibeq.org](http://www.fundibeq.org)
- Código Penal.

