

# Manual de auditoría de gestión

## Enfoque empresarial y de riesgos



UNIVERSIDAD  
DEL AZUAY

Casa  
Editora



Teodoro Cubero Abril

# **Manual de auditoría de gestión**

Enfoque empresarial y  
de riesgos

**Teodoro Cubero Abril**





**UNIVERSIDAD  
DEL AZUAY**

Casa  
Editora

Francisco Salgado Arteaga  
**RECTOR**

Martha Cobos Cali  
**VICERRECTORA ACADÉMICA**

Jacinto Guillén García  
**VICERRECTOR DE INVESTIGACIONES**

Toa Tripaldi Proaño  
**DIRECTORA DE COMUNICACIÓN  
Y PUBLICACIONES**

**FACULTAD DE CIENCIAS  
DE LA ADMINISTRACIÓN**  
Escuela de Economía

**AUTOR**

Teodoro Cubero Abril

**Corrección de estilo**

Dr. Oswaldo Encalada

**Diagramación y diseño**  
**Departamento de Comunicación**  
**y Publicaciones**  
Priscila Delgado Benavides

**Manual de**  
**auditoría de gestión**  
Enfoque empresarial y  
de riesgos

**ISBN: 978-9942-778-80-2**  
**e-ISBN: 978-9942-778-82-6**



# Dedicatoria

A mi esposa Olga,  
A mis hijos Belén, Karen y Emilio.



# Contenido

<b>Introducción</b>	1
---------------------	---

## **01** CONTEXTO DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN 5

---

<b>1.1 Antecedentes históricos</b>	6
<b>1.2 El rol del Estado</b>	8
<b>1.3 La gerencia en las organizaciones</b>	9
<b>1.4 Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento</b>	22
<b>1.5 El sistema de control interno</b>	42
<b>1.6 La administración del riesgo empresarial</b>	58
<b>EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE</b>	69

## **02** HERRAMIENTAS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN Y SU PROCESO METODOLÓGICO 73

---

<b>2.1 El control de gestión</b>	74
<b>2.2 Fines del control de gestión</b>	77
<b>2.3 Elementos del control de gestión</b>	78
<b>2.4 Planificación estratégica</b>	79
<b>2.5 Indicadores de gestión</b>	83
2.5.1 Concepto de indicadores, estándares e índices	83
2.5.2 Indicadores de objetivo y de control	85
2.5.3 Indicadores de proceso o de control	88
<b>2.6 Relación entre planificación con los indicadores</b>	89
<b>2.7 El cuadro de mando integral</b>	90
<b>2.8 Identificación de variables</b>	93
<b>2.9 Construcción de indicadores</b>	93
<b>2.10 Requisitos semánticos para la redacción de indicadores</b>	94

<b>2.11 El tablero de control</b>	96
<b>2.12 Interpretación y análisis de indicadores</b>	99
<b>2.13 La auditoría interna y la auditoría externa</b>	99
<b>2.14 Muestreo en la auditoría de gestión</b>	104
2.14.1 Pruebas sin medición estadística	105
2.14.2 Pruebas con medición estadística	105
2.14.3 Métodos de selección de la muestra	106
2.14.4 Muestreo estadístico en auditoría	107
2.14.5 Métodos de muestreo estadístico	108
2.14.6 Metodología del muestreo estadístico en la auditoría	109
<b>2.15 La evidencia en la auditoría de gestión</b>	113
<b>2.16 Programa de auditoría</b>	116
<b>2.17 Pruebas de auditoría</b>	119
<b>2.18 Técnicas y prácticas de auditoría</b>	120
<b>2.19 Los papeles de trabajo</b>	123
2.19.1 Archivo de los papeles de trabajo	125
2.19.2 Ordenamiento y referencia de los papeles de trabajo	126
2.19.3 Marcas de auditoría	128
<b>2.20 Proceso metodológico de la auditoría de gestión</b>	129
<b>EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE</b>	132

## **03 LA PLANIFICACIÓN EN LA AUDITORÍA DE GESTIÓN**

137

<b>3.1 El plan operativo anual de auditoría</b>	138
3.1.1 Selección de las actividades que se examinarán	138
3.1.2 Control y evaluación del POA	140
<b>3.2 La planificación de la auditoría de gestión</b>	141
<b>3.3 La Fase de planificación preliminar</b>	141
3.3.1 Objetivo de la fase	141
3.3.2 Principales actividades de la fase	145
3.3.3 Notificación de inicio de la auditoría de gestión	146
3.3.4 Evaluación del control interno integral (preliminar)	147
3.3.5 Métodos de evaluación del control interno	147
3.3.6 Definición de objetivos y estrategia de auditoría	153
3.3.7 Identificación de los componentes y subcomponentes	154

<b>3.4 La Fase de planificación específica</b>	159
3.4.1 Objetivo de la fase	159
3.4.2 Principales actividades	160
3.4.3 Evaluación de control interno, riesgo de auditoría y niveles de confianza	160
3.4.4 Matriz de evaluación y calificación de riesgos de auditoría	164
3.4.5 Determinación del nivel de confianza y riesgo en la evaluación del control interno	165
3.4.6 El memorando de planificación	167
3.4.7 Los programas de auditoría	169
3.4.8 Principales modelos y formatos de aplicación de la fase	172
<b>EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE</b>	172

## **04 LA FASE DE EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN** 177

---

<b>4.1 Introducción</b>	178
<b>4.2 Objetivo de la fase</b>	178
<b>4.3 Principales actividades</b>	178
<b>4.4 Pruebas de auditoría de gestión</b>	180
<b>4.5 Hallazgos de auditoría</b>	186
<b>4.6 Ejemplos de construcción de indicadores y del tablero de control</b>	189
<b>4.7 Ejemplo aplicado a la fase de ejecución de una auditoría de gestión de la empresa “La Ecológica S.A.”</b>	194
<b>4.8 Principales modelos y formatos de aplicación de la fase</b>	201
<b>EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE</b>	201

## **05 LA COMUNICACIÓN DE RESULTADOS Y EL SEGUIMIENTO AL CUMPLIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES** 205

---

<b>5.1 La fase de Comunicación de resultados</b>	206
5.1.1 Introducción	206
5.1.2 Objetivo de la fase	206
5.1.3 Comunicación de resultados en el transcurso de la auditoría	207
5.1.4 Principales actividades de la fase	207
5.1.5 El informe de auditoría de gestión	209

5.1.6 Características del informe de auditoría de gestión	209
5.1.7 Estructura del informe de auditoría de gestión	212
5.1.8 Síntesis del informe	214
5.1.9 Principales modelos y formatos de aplicación de la fase	215
<b>5.2 Fase de seguimiento y monitoreo</b>	<b>215</b>
5.2.1 Introducción	215
5.2.2 Objetivo de la fase	215
5.2.3 Principales actividades	216
5.2.4 Métodos de implantación de recomendaciones	216
5.2.5 El cronograma de implantación de las recomendaciones	216
5.2.6 Recomendaciones incumplidas	218
<b>5.3 Impacto y satisfacción de la auditoría de gestión</b>	<b>219</b>
<b>5.4 Supervisión técnica y aseguramiento de la calidad</b>	<b>219</b>
<b>5.5 Principales, modelos y formatos de aplicación de la fase</b>	<b>221</b>
<b>EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE</b>	<b>221</b>
<b>Anexos</b>	<b>225</b>
Anexo 1. Plan operativo anual de auditoría	226
Anexo 2. Orden de trabajo preliminar	234
Anexo 3. Modelo de notificación para el inicio de auditoría de gestión.	235
Anexo 4. Modelo notificación por la prensa	236
Anexo 5. Datos personales de funcionarios y exfuncionarios	237
Anexo 6. Matriz de análisis organizacional	238
Anexo 7. Matriz de análisis del entorno	239
Anexo 8. Cuestionario (Matriz) de evaluación integral del control interno	241
Anexo 9. Ejemplo diagrama de flujo, proceso de compras	248
Anexo 10. Orden de trabajo definitiva	253
Anexo 11. Matriz de planificación y evaluación del control interno por componente y subcomponente	254
Anexo 12. Cuestionario de evaluación del control interno por componente	255
Anexo 13. Determinación del nivel de confianza y riesgo	258
Anexo 14. Memorando de planificación	260
Anexo 15. Programa de auditoría	263
Anexo 16. Hoja de Hallazgos	264
Anexo 17. Estructura del informe de auditoría de gestión	265
Anexo 18. Modelo de convocatoria a lectura de borrador del informe	266
Anexo 19. Modelo de convocatoria por la prensa a lectura de borrador del informe	267

Anexo 20. Modelo de carátula del informe	267
Anexo 21. Modelo de carta de presentación del informe	268
Anexo 22. Modelo de acta de conferencia final de la lectura del borrador del informe de auditoría de gestión	269
Anexo 23. Modelo de síntesis del informe	270
Anexo 24. Matriz de cronograma de cumplimiento de recomendaciones	271
Anexo 25. Modelo de encuesta post auditoría de gestión	272
Anexo 26. Lista de verificación y supervisión	274

<b>Referencias bibliográficas</b>	276
-----------------------------------	-----

## Contenido de gráficos

Gráfico 1.1 Las cinco fuerzas de Porter
Gráfico 1.2 Aspectos que se deben considerar en las cinco fuerzas de Porter
Gráfico 1.3 La cadena de valor de Mckinsey
Gráfico 1.4 La cadena de valor de Porter
Gráfico 1.5 Funciones de la gerencia
Gráfico 1.6 Requisitos básicos del gerente
Gráfico 1.7 Sistema de gestión gerencial
Gráfico 1.8 Categorías de objetivos COSO I
Gráfico 1.9 Niveles de madurez del control interno
Gráfico 1.10 Componentes del control interno COSO I
Gráfico 1.11 Enterprise Risk Management – Integrated Framework
Gráfico 1.12 Versiones COSO
Gráfico 1.13 Riesgos del negocio
Gráfico 1.14 Proceso de gestión de riesgos.
Gráfico 2.1 Implementación del control de gestión
Gráfico 2.2 Proceso de planificación estratégica
Gráfico 2.3 La planificación en la empresa
Gráfico 2.4 Niveles de planificación
Gráfico 2.5 Definición de la relación causa-efecto de las estrategias
Gráfico 2.6 El cuadro de mando integral
Gráfico 2.7 Cadena de valor

Gráfico 2.8 Elementos del tablero de control  
Gráfico 2.9 Tablero de control  
Gráfico 2.10 Gráficos de indicadores  
Gráfico 2.11 Técnicas de muestreo  
Gráfico 2.12 Técnicas de auditoría  
Gráfico 2.13 Características de los papeles de trabajo  
Gráfico 2.14 Propiedad y conservación de los papeles de trabajo  
Gráfico 2.15 Marcas de auditoría  
Gráfico 2.16 proceso metodológico de la auditoría de gestión  
Gráfico 3.1 Proceso de la gestión de riesgos  
Gráfico 3.2 Conocimiento y comprensión global de la empresa  
Gráfico 3.3 Análisis organizacional  
Gráfico 3.4 Métodos de evaluación del control interno  
Gráfico 3.5 Ventajas y desventajas de los métodos de evaluación de control interno  
Gráfico 3.6 Identificación de componentes  
Gráfico 3.7 Procedimientos analíticos  
Gráfico 3.8 Pruebas de proceso  
Gráfico 3.9 Ejemplo espina de pescado  
Gráfico 3.10 Ejemplo de componentes y subcomponentes  
Gráfico 3.11 Evaluación del riesgo  
Gráfico 3.12 Niveles de riesgo, significatividad y probabilidad  
Gráfico 3.13 Matriz de evaluación y calificación de riesgos de auditoría  
Gráfico 3.14 Factores clave de éxito  
Gráfico 3.15 Proceso para el programa por componente  
Gráfico 3.16 Elementos de un programa de auditoría  
Gráfico 4.1 Pruebas de control  
Gráfico 4.2 Pruebas sustantivas  
Gráfico 4.3 Procedimientos analíticos  
Gráfico 4.4 Ejemplo de procedimientos analíticos  
Gráfico 4.5 Pruebas del proceso insumo producto  
Gráfico 4.6 Pruebas de proceso  
Gráfico 4.7 Fase de ejecución y hallazgos  
Gráfico 4.8 Atributos de los hallazgos  
Gráfico 4.9 Diagrama causa efecto  
Gráfico 5.1 Proceso de comunicación de resultados  
Gráfico 5.2 Características del informe de auditoría  
Gráfico 5.3 Conclusiones de la auditoría de gestión  
Gráfico 5.4 Objetivo del seguimiento de las recomendaciones  
Gráfico 5.5 Proceso de seguimiento de las recomendaciones  
Gráfico 5.6 Monitoreo de las recomendaciones.

# Introducción

El presente manual desarrolla una metodología de trabajo y brinda una ayuda teórica y práctica, que sirve de guía a los estudiantes, a los profesionales de las carreras de Economía, Administración, Contabilidad y Auditoría; y al público en general. Genera resultados de aprendizaje y es un medio de consulta para los profesionales auditores. Está concebido con métodos, procedimientos, técnicas y prácticas nuevas y modernas, con un enfoque empresarial y con base en la gestión de riesgos, posibilitando de esta manera, evaluar el desempeño administrativo de los negocios.

La obra se compone de cinco capítulos; en el primero se desarrolla el contexto de la auditoría de gestión, a partir de un análisis de sus antecedentes históricos. Se realiza un estudio sobre el rol del Estado, que fija rumbos y entrega orientaciones a la sociedad, con leyes que regulan el quehacer de todos los ciudadanos, permitiendo potenciar la inversión pública y privada, emprendiendo programas, proyectos y actividades que generen equidad social e igualdad de oportunidades, con rendición de cuentas y transparencia. Se pone de relieve la ciencia gerencial y la literatura administrativa moderna de las organizaciones, que constituye el escenario de la auditoría de gestión. Se aborda las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA) cuyos estándares son de carácter obligatorio en el Ecuador, y se pretende un manejo uniforme en el mundo. Seguidamente se analiza, con profundidad, el control interno cuyo diseño e implantación en las organizaciones genera una seguridad razonable en la consecución de los objetivos. Su efectividad puede impedir el fraude y procura que la administración se comprometa con la responsabilidad social. Se realiza un análisis del gobierno corporativo y se termina este capítulo con la gestión de riesgos, considerando que modernamente tanto la administración empresarial cuanto la auditoría de gestión se desarrollan en base a riesgos.

El segundo capítulo estudia las herramientas de la auditoría de gestión y su proceso metodológico, efectuando una revisión del control de gestión empresarial, es decir, el proceso de aprovechamiento eficaz y permanente de los recursos para el logro de los objetivos. Se revisa el proceso de planificación estratégica, operativa y presupuesto, que constituye el punto de partida del proceso de la administración gerencial, del control de gestión, y de la auditoría de gestión. Se desarrolla con profundidad el uso de indicadores en la auditoría de gestión y el tablero de control, y se advierte de la necesidad de contar con un instrumento que permita establecer el marco de referencia para evaluar los resultados de la gestión empresarial. Se analiza la función de auditoría interna y externa, como actividades de aseguramiento, consulta y dictamen, que agregan valor a la empresa y ayudan a cumplir sus objetivos. Se aborda el muestreo estadístico desde la óptica de la auditoría de gestión, se incorpora además algunas herramientas indispensables para el desarrollo de una auditoría de gestión tales como los programas de auditoría, la evidencia, las pruebas y técnicas de auditoría, los papeles de trabajo y sus características, manejo y archivo. Al finalizar este capítulo se examina el proceso metodológico de la auditoría de gestión, es decir, las diferentes actividades, como base de actuación, productos y modelos y formatos, que se aplican en cada una de las fases, de una manera práctica, en los tres siguientes capítulos.

El tercer capítulo, está referido al POA y planificación de la auditoría de gestión. Se inicia con la formulación del POA de auditoría en base del análisis de la administración del riesgo empresarial, luego se desarrolla la primera fase del proceso metodológico de la auditoría de gestión concerniente a la planificación preliminar, y luego la segunda fase denominada planificación específica. En cada una de ellas se considera sus objetivos, las principales actividades, los productos que se obtienen como producto de su aplicación y al final de cada capítulo se anexan los modelos y formatos que se aplican en el desarrollo práctico de una auditoría de gestión.

En el cuarto capítulo se expone la fase de ejecución de la auditoría de gestión, la misma que normalmente absorbe más del 50% de los días hombre, destinados para la realización de este tipo de auditorías. Se da a conocer los objetivos de esta fase, las actividades y procedimientos que deben cumplirse, los productos que se obtienen en la misma y los principales modelos y formatos que se aplican en la vida práctica y que se anexan al capítulo.

El último capítulo se destina a las fases de comunicación de resultados y seguimiento y monitoreo del cumplimiento de recomendaciones. Se describe los objetivos de la fase, las actividades que deben cumplirse, antes durante y luego de la entrega del informe, que es el producto de la auditoría, así como la implantación y monitoreo de las recomendaciones, que permite mejorar las operaciones, generar valor agregado a la organización y cumplir los objetivos con eficiencia, eficacia, y calidad. Al igual que las fases anteriores se presentan modelos y formatos de aplicación.

Cabe indicar que, al final de cada capítulo, se incorpora una actividad de evaluación, mediante preguntas de opción múltiple.

La enseñanza de la auditoría de gestión constituye un reto de grandes dimensiones para quienes ejercemos la docencia en la Universidad; se trata de entregar resultados de aprendizaje significativos. Debe educarse con realismo, ubicando a los estudiantes en el entorno que enfrentarán cuando comiencen sus actividades profesionales.

Es muy satisfactorio ofrecer el fruto de mi experiencia tanto profesional como docente, en el ejercicio de la auditoría en general y la auditoría de gestión en particular. Deseamos que este libro constituya una guía práctica para los estudiantes y profesores en la Universidad, con el genuino propósito de contribuir a la formación de profesionales útiles para la sociedad en un marco de transparencia y ética.



Capítulo  
**01**

**Contexto  
de la auditoría  
de gestión**

---

## 1.1 Antecedentes históricos

Desde los tiempos medievales hasta la Revolución Industrial, el desarrollo de la auditoría estuvo estrechamente vinculado a la actividad puramente práctica; y desde la producción de carácter artesanal, el auditor se limitaba a desarrollar simples revisiones de cuentas, tales como compras, ventas, cobros, pagos y otras funciones similares, con el objetivo de descubrir operaciones fraudulentas, así como determinar si las personas que ocupaban puestos de responsabilidad fiscal en el gobierno y en el comercio, actuaban e informaban de modo honesto. Esto se hacía con un estudio exhaustivo de cada una de las evidencias existentes. Esta etapa se caracterizó por un lento desarrollo de la auditoría.

Durante la Revolución Industrial el objeto de estudio comienza a diversificarse se desarrolla la gran empresa y por ende la contabilidad. El avance tecnológico hace que las empresas manufactureras crezcan en tamaño. En los primeros tiempos se limitaba a escuchar las lecturas de las cuentas y en otros casos a examinar detalladamente las cuentas reuniendo en las primeras, las cuentas "oídas por los auditores firmantes"; y en la segunda se realizaba una declaración del auditor.

Los propietarios empiezan a utilizar los servicios de los gerentes a sueldo. Con esta separación de la propiedad y de los grupos de administradores, la auditoría protegió a los propietarios no solo de los empleados sino de los gerentes. A partir del siglo XVI las auditorías en Inglaterra se concentran en el análisis riguroso de los registros escritos y la prueba de la evidencia de apoyo. Los países donde más se alcanza este desarrollo es en Gran Bretaña y más adelante en Estados Unidos.

En la primera mitad del siglo XX, de una auditoría dedicada solo a descubrir fraudes se pasa a un objeto de estudio cualitativamente superior. La práctica social exige que se diversifique y el desarrollo tecnológico hace que cada día avancen más las industrias y se socialicen más, por lo que la auditoría pasa a dictaminar los estados financieros, es decir, conocer si la empresa está dando una imagen recta de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los cambios en la situación financiera. Así la auditoría daba respuesta a las necesidades de los inversionistas, del gobierno y de las instituciones financieras.

En etapas muy recientes, en la medida en que el desarrollo tecnológico ha producido cambios en los aspectos organizativos y empresariales, la auditoría se ha posesionado en la gerencia y hoy se interrelaciona fuertemente con la administración. Además ha ampliado su objeto de estudio, motivada por las exigencias sociales, y de la tecnología en su concepción más amplia pasa a ser un elemento vital para la gerencia a través de la cual se puede medir la eficacia, eficiencia y economía con lo que se proyectan los ejecutivos.

En 1935, James O. McKinsey, en el seno de la American Economic Association sentó las bases para lo que él llamó "auditoría administrativa", la cual, en sus palabras, consistía en "una evaluación de una empresa en todos sus aspectos, a la luz de su ambiente presente y futuro probable."

En 1945, el Instituto de Auditores Internos Norteamericanos menciona que la revisión de una empresa puede realizarse analizando sus funciones. A fines de 1940 los analistas financieros y los banqueros expresaron el deseo de tener información que les permitiera realizar una evaluación administrativa, lo cual trajo consigo el surgimiento de la auditoría de gestión.

En 1949, Billy E. Goetz aclara el concepto de auditoría administrativa, señalando que es la encargada de descubrir y corregir errores administrativos. Seis años después, en 1955, Harold Koontz y Cyril O'Donnell, también en sus Principios de Administración, proponen a la auto-auditoría, como una técnica de control del desempeño total, la cual estaría destinada a "evaluar la posición de la empresa para determinar dónde se encuentra, hacia dónde va con los programas presentes, cuáles deberían ser sus objetivos y si se necesitan planes revisados para alcanzar estos objetivos."

El interés por esta técnica lleva en 1958 a Alfred Klein y Nathan Grabinsky a preparar el *Análisis factorial*, obra en la cual abordan el estudio de las causas de una baja productividad para establecer las bases para mejorarla a través de un método que identifica y cuantifica los factores y funciones que intervienen en la operación de una organización.

En 1962, William Leonard incorpora los conceptos fundamentales y programas para la ejecución de la auditoría administrativa. A finales de 1965, Edward F. Norbeck da a conocer su libro *Auditoría Administrativa*, en donde define el concepto, contenido e instrumentos para aplicar la auditoría. Asimismo, precisa las diferencias entre la auditoría administrativa y la auditoría financiera, y desarrolla los criterios para la integración del equipo de auditores en sus diferentes modalidades.

En 1975, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn desarrollan el marco metodológico para instrumentar una auditoría de las operaciones que realiza una empresa; y Gabriel Sánchez Curiel, en 1987, aborda el concepto de auditoría operacional, la metodología para utilizarla, la evaluación de sistemas, el informe y la implantación y

seguimiento de sugerencias, mientras que John Williams Wingate en su obra *Auditoría Administrativa para comerciantes*, señala como evaluar el comportamiento comercial de la empresa.

En 1989, Joaquín Rodríguez Valencia analiza los aspectos teóricos y prácticos de la auditoría administrativa, las diferencias con otra clase de auditorías, los enfoques más representativos, incluyendo su propuesta y el procedimiento para llevarla a cabo.

En 1994, Jack Fleitman S. incorpora conceptos fundamentales de evaluación con un enfoque profundo; muestra las fases y metodología para su instrumentación, la forma de diseñar y emplear cuestionarios y cédulas, y presenta un caso práctico para ejemplificar una aplicación específica.

Desde sus inicios, la necesidad que se le plantea al administrador de conocer en qué está fallando o qué no se está cumpliendo, lo lleva a evaluar si los planes se están llevando a cabalidad y si la empresa está alcanzando sus metas. Forma parte esencial del proceso administrativo, porque sin control, los otros pasos del proceso no son significativos, por lo que además, la auditoría va de la mano con la administración, como parte integral en el proceso administrativo y no como otra ciencia aparte de la propia administración.

Después de la Revolución Industrial el balance y la complejidad de los negocios se amplía notablemente; al aumentar en tamaño las compañías emplearon mayor número de personas y sus sistemas contables se volvieron mucho más desarrollados. Esto llevó al establecimiento de controles internos efectivos para proteger los activos, prevenir y detectar desfalcos.

Cabe señalar que el propósito fundamental de estas primeras auditorías era detectar desfalcos y determinar si las personas en posiciones de confianza estaban actuando e informando de manera responsable.

Por consiguiente la Auditoría de Gestión surgió de la necesidad de medir y cuantificar los logros alcanzados por la empresa en un período de tiempo determinado. Surge como una manera efectiva de poner en orden los recursos de la empresa para lograr un mejor desempeño y productividad. Desde el mismo momento en que existió el comercio se llevaron a cabo auditorías de algún modo. Las primeras fueron revisiones meticulosas y detalladas de los registros establecidos para determinar si cada operación había sido asentada en la cuenta apropiada y por el importe correcto.

En la actualidad, el inversionista, el accionista, las actividades del gobierno, y el público en general, busca información con el fin de juzgar la calidad administrativa.

## 1.2 El rol del Estado

En general el Estado debe ser ágil, eficiente y descentralizado, con decisión para fijar rumbos y entregar orientaciones a la sociedad, con leyes claras que regulen el quehacer de todos los ciudadanos, permitiendo potenciar la inversión pública y privada, emprendiendo programas, proyectos y actividades que generen equidad social e igualdad de oportunidades, con rendición de cuentas y transparencia.

El Estado debe ser capaz de interpretar equitativamente las aspiraciones de todos sus miembros, constituyéndose en un real servidor de los ciudadanos. Debe ser eficiente y efectivo en el

uso de los recursos, que incluye no sólo los aspectos económicos, sino que involucra además aspectos éticos, políticos, sociales, científicos, culturales y cualquier otro, inherente al ser humano que vive en sociedad.

El Estado no solamente es una expresión de leyes, sino también de las instituciones que lo componen y de las personas que lo integran. Por ello, la actitud y comportamiento de los servidores públicos y la gestión de los administradores del Estado, resultan determinantes a la hora de obtener logros y resultados. Los administradores y servidores de entidades públicas deben actuar con responsabilidad y al servicio de la ciudadanía con los recursos que aportan y les confían los ciudadanos, para lograr el bien común.

Consecuentemente, es responsabilidad de toda entidad pública brindar un servicio de calidad, así como responder por el uso de los recursos administrados.

En este contexto, la Contraloría General del Estado (CGE) encuentra su misión y fundamento en la evaluación de la gestión de quienes ejercen el servicio público, la ejecución de obras de calidad, en un marco de rendición de cuentas a la ciudadanía, por el desempeño de sus funciones y el uso de los recursos.

Al Estado le corresponde orientar a los ciudadanos, obtener resultados, preocuparse por el quehacer público, fortalecer su imagen competitiva, actuar con creatividad y mentalidad empresarial, tener sentido de futuro y anticipación, descentralizar, desconcentrar, estar a tono con el desarrollo tecnológico, no temerle al mercado y asumir que sus servicios son demandados por consumidores exigentes.

Al igual que en la empresa privada, al Estado le corresponde emitir el plan nacional de desarrollo, el plan estratégico, POA, el plan de ordenamiento territorial, el presupuesto. Se requiere tener objetivos, metas, misión, visión, estrategias y poder medir los resultados y evaluar su gestión en términos de eficiencia, eficacia y economía; todo ello dentro de una cultura de servicios.

En general la administración pública es un conjunto de acciones y realizaciones que, con el uso de medios y recursos, se orienta a la obtención de fines que ésta gestiona.

Sin embargo, la consecución de dichos fines se obtiene por la acción de distintas entidades y organismos que conforman la organización del Estado que, en conjunto, procuran el bien común de los ciudadanos.

La característica fundamental del Estado constituye su organización. Está conformado por dos niveles de gobierno: gobierno nacional y GAD con atribuciones y competencias establecidas en la Constitución Política de la República.

El Sistema Nacional de Planificación Participativa para el Desarrollo y el Sistema Nacional de Finanzas Públicas se encuentran regulados en el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, que deben ser observados por cada uno de los órganos y niveles de gobierno.

### 1.3 La gerencia en las organizaciones

En la actualidad los gerentes de las organizaciones se encuentran presionados para responder tanto a las demandas de sus clientes como a la creciente complejidad y cambio de los ambien-

tes globales. Tienen el reto de administrar en un mercado extremadamente competitivo, con una ciudadanía con más educación democrática, exigente y ávida de estrategias y resultados, calidad de los bienes y servicios que ofrecen, entre otras prioridades.

El acceso a las tecnologías de la información ha originado una ciudadanía que demanda mejores y más amplios servicios, ocasionando que los gerentes sean hábiles e innovadores, a fin de responder a las crecientes expectativas y necesidades de los ciudadanos.

Por consiguiente, los gerentes deben, como reto, generar nuevos y mejores métodos de dirección en los que se incluya: la innovación y mejores tecnologías, la definición de efectivos planes, un liderazgo que genere alineación y despliegue de las estrategias, distribución óptima y transparencia en el uso de los recursos, un adecuado seguimiento y evaluación de las estrategias y la generación de las bases de modelos de mejora continua.

Actualmente existen varias metodologías y herramientas administrativas tales como la gerencia estratégica, la administración del desempeño, *Balanced Scorecard*, entre otras, que están siendo analizados y utilizadas por varias organizaciones.

En este contexto, con frecuencia las organizaciones aplican métodos analíticos para el área de estrategias, tales como el análisis FODA, las cinco fuerzas de Michael E. Porter y de la cadena de valor, en lo que fuese aplicable, logrando con ello, la identificación de los riesgos internos y externos que afectan a la entidad.

Dada la importancia de las estrategias en las entidades, a continuación realizamos un análisis de dichos métodos para el área de estrategias, sobre tres de las principales que en la actualidad aplican los gerentes.

El FODA representa uno de los métodos analíticos más clásicos del área de estrategias, que nos permite iniciar el enfoque dinámico de una organización, los aspectos internos y externos que favorecen o dificultan su accionar operativo, financiero y económico en la toma de las decisiones administrativas.

Consiste en analizar el contexto competitivo de la entidad desde dos puntos de vista; interno (Ambiente organizacional) donde se ubican las fortalezas y debilidades y externo (Entorno) por las oportunidades y amenazas.

Si empezamos el análisis por el ambiente organizacional, se tenderá a ser más conservador y a mantener la situación del momento del análisis; mientras que si se comienza por el entorno, probablemente se tiende a ser innovador y se propongan más acciones para aprovechar las oportunidades desarrollando las fortalezas necesarias.

Los factores internos se deben detectar en el ambiente organizacional, reconociendo las fortalezas donde se acumulan los éxitos, y las debilidades para tratar de remediarlas, corregirlas o evitarlas utilizando medidas sanas y éticamente convenientes.

Es indudable que el esfuerzo que se dedica a esta situación analítica, facilita determinar ¿Qué debemos hacer ante esta situación? Y ¿Qué estrategia debemos seguir?

Los inconvenientes que más se destacan son la dificultad a la hora de clasificar algunos acontecimientos bajo un epígrafe u otro y la falta de un planteamiento sistemático para buscar todos los hechos que influyen en cada categoría. Se complementa con otras herramientas que añaden otras perspectivas tales como las cinco fuerzas de Porter, cadena de valor, etc.

Entre los factores más importantes que se deben considerar en el análisis organizacional tenemos el personal, la organización, los productos, las finanzas, la plusvalía y los conocimientos técnicos, experiencia, mercado, competencia, etc.

## FACTORES QUE SE DEBEN CONSIDERAR

<p><b>PERSONAL</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Habilidades</li> <li>• Entrenamiento</li> <li>• Actitud</li> </ul>	<p><b>ORGANIZACIÓN</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estructura</li> <li>• Normatividad interna</li> <li>• Ambiente interno de control</li> </ul>	<p><b>PRODUCTOS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Calidad</li> <li>• Vida útil</li> <li>• Costos</li> </ul>
<p><b>PRODUCCIÓN</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Naturaleza</li> <li>• Capacidad</li> <li>• Fama</li> <li>• Calidad</li> </ul>	<p><b>FINANZAS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Disponibilidad</li> <li>• Credibilidad entidades financieras</li> <li>• Ciudadanía y autoridades comprometidas</li> </ul>	<p><b>PLUSVALÍA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reputación</li> <li>• Percepción de los ciudadanos</li> </ul>
<p><b>CONOCIMIENTOS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Técnicos</li> <li>• Mercado</li> <li>• Competencia</li> </ul>		

En lo concerniente a los factores externos, se pueden presentar oportunidades o amenazas que deben ser aprovechadas dependiendo de la capacidad instalada intelectual, humana y ma-

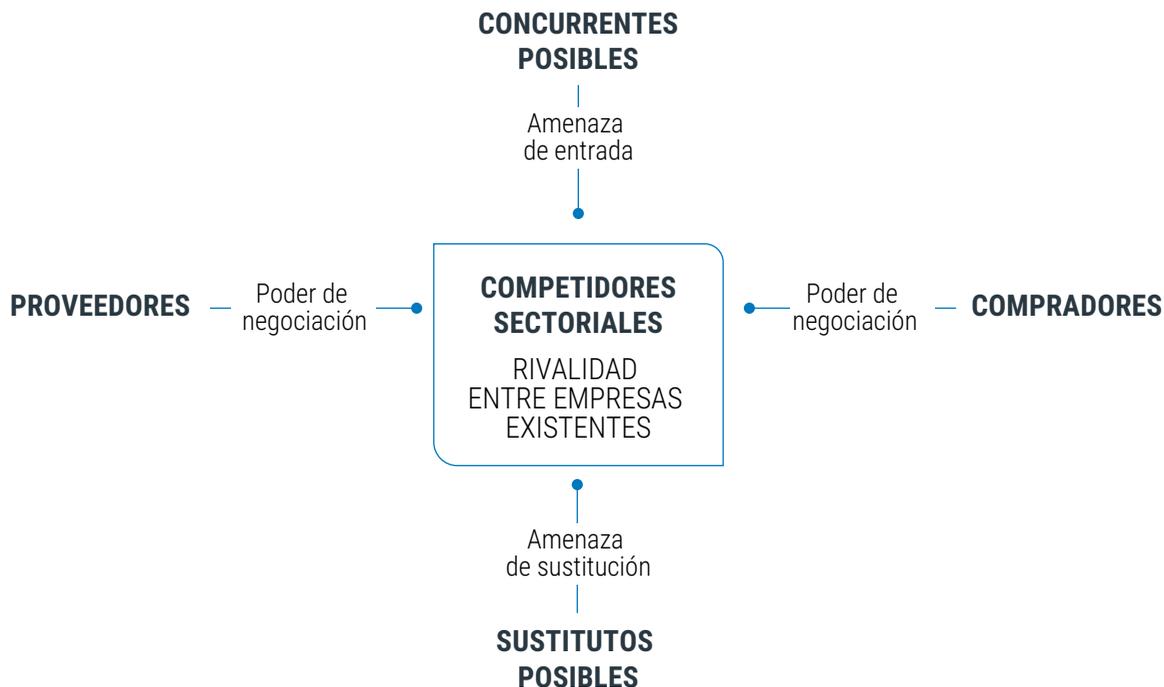
terial de la entidad. Para identificarlas se deben considerar factores de mercado, tecnología, economía, legislación, sociedad y ecología.

## FACTORES QUE SE DEBEN CONSIDERAR

<p><b>MERCADO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Crecimiento</li> <li>• Declive</li> <li>• Cambio de moda</li> </ul>	<p><b>TECNOLOGÍA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desarrollo de productos</li> <li>• Sustitución</li> <li>• Tecnologías de información</li> </ul>	<p><b>ECONOMÍA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inflación o deflación</li> <li>• Recesión</li> <li>• Fortaleza de la moneda</li> </ul>
<p><b>LEGISLACIÓN</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contaminación ambiental</li> <li>• Protección consumidores</li> <li>• Responsabilidad servicios y productos</li> <li>• Impuestos, tasas, contribución especial de mejoras</li> <li>• Constitución, leyes, ordenanzas, reglamentos</li> </ul>	<p><b>SOCIEDAD</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prácticas culturales</li> <li>• Prácticas de empleo</li> <li>• Prácticas de sindicatos y asociación de empleados</li> </ul>	<p><b>ECOLOGÍA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Políticas con respecto a energía</li> <li>• Reciclaje</li> <li>• Protección ambiental</li> </ul>

**Las cinco fuerzas de Porter.-** Es una herramienta que nos ayuda a entender mejor el entorno de la entidad. Básicamente este modelo define una serie de protagonistas del sector, denominadas cinco fuerzas (competidores,

compradores, proveedores, posibles nuevos concurrentes y sustitutos) cuyas interrelaciones determinan el éxito a largo plazo de la organización. Michael E. Porter (2008)



**Gráfico 1.1** Las cinco fuerzas de Porter

**Las amenazas de entrada de nuevos competidores.**- Los nuevos participantes amenazan con entrar en el mercado; pero se encuentran con una serie de barreras. El mercado es atractivo o no, dependiendo de la complicitad de los productos. Por ejemplo fórmulas secretas, calidad del producto, etc., para que nuevos competidores puedan entrar con recursos novedosos y capacidades para apoderarse de una porción del mercado.

**La rivalidad entre los competidores.**- Será más difícil competir en un mercado o en uno de sus segmentos, donde los competidores estén muy bien posicionados, sean muy numerosos y los costos fijos sean bajos, pues constantemente

estarán enfrentados a guerras de precios, campañas publicitarias agresivas, promociones y entrada de nuevos productos.

**Poder de negociación de los proveedores.**- Un mercado o segmento no será atractivo cuando los proveedores estén muy bien organizados, no exista control de precios por parte del gobierno, tengan fuertes recursos y puedan imponer sus condiciones de precio y tamaño del pedido. La situación será aún más complicada si los insumos que suministran son claves para la entidad, no tengan sustitutos claros, sean pocos y además de alto costo.

**Poder de negociación de los compradores.-**

Un mercado o segmento no será atractivo cuando el bien o servicio para los clientes, tenga varios o muchos sustitutos; el producto no se diferencie mucho de otros y que sea de bajo costo, lo que permitiría que ellos puedan hacer sustituciones por igual o a muy bajo costo.

**Amenaza de ingreso de productos o servicios sustitutos.-**

Un mercado o segmento no es atractivo si existen productos o servicios sustitutos reales o potenciales y más aún cuando los sustitutos están más avanzados tecnológicamente o pueden entrar a precios más bajos, incrementando sus posibilidades de éxito en el sector.

Algunos autores han intentado paliar algunas limitaciones de este modelo, definiendo una especie de sexta fuerza, al considerar que existen productos complementarios que añaden valor a esas empresas, confiriéndoles a las entidades del sector cierto poder de negociación y cooperación entre ellas, haciendo que las entidades del sector se beneficien de los mismos productos complementarios.

Las cinco fuerzas de Porter ayudan a las entidades a tomar mejores decisiones estratégicas, que permitan conocer su entorno competitivo.

Para evaluar las incidencias de cada fuerza se deben considerar los siguientes aspectos que se presentan en el gráfico:

## LAS CINCO FUERZAS

### COMPETIDORES POTENCIALES

- Economías de escala
- Identidad de marcas
- Requerimientos de capital
- Obstáculos de salida
- Represalia previsible
- Ventajas absolutas de costo
- Curva de aprendizaje para los competidores potenciales
- Diseños de productos de bajo costo
- Acceso a información necesaria
- Políticas gubernamentales

### PROVEEDORES

- Diferencia en los suministros
- Costos cambiantes de los proveedores y las firmas en la industria
- Presencia de los proveedores
- Concentración de proveedores
- Importancia de los proveedores
- Costo relativo al total de las compras en la industria
- Efecto de los insumos en el costo o en la diferencia

### POSIBLES SUSTITUTOS

- Precio / calidad relativa del sustituto
- Costos de intercambio
- Propensión del comprador a sustituir
- Velocidad de cambio de productos
- Nivel de investigación y desarrollo

## COMPRADORES

- Concentración de compradores
- Volumen de los compradores
- Costos de sustitución de compradores
- Capacidad para sustituir productos
- Precio / total de las compras
- Diferencia de los productos
- Identidad de las marcas
- Efecto de calidad/desempeño
- Rentabili. del comprador/  
Fortaleza financiera
- Incentivos de los que toman  
decisiones

---

## COMPETENCIA

- Crecimiento de la industria
- Costos fijos/valor agregado
- Sobrecapacidad de producción  
intermitente
- Diferencia de los productos  
dentidad de las marcas
- Diversidad de la competencia
- Obstáculos para salir del mercado
- Intereses corporativos
- Costos que cambian

---

**Gráfico 1.2** Aspectos que se deben considerar en las cinco fuerzas de Porter

**La cadena de valor.-** Es un instrumento que facilita el análisis y diagnóstico interno de la entidad. Nos ayuda a determinar los fundamentos de la ventaja competitiva por medio de la desagregación ordenada de un conjunto de actividades.

Se parte de la base de que cada actividad incorpora una parte del valor asociado al bien o servicio final y representa asimismo una parte del costo total de dichos productos.

El objetivo del análisis que propone la cadena de valor es identificar los aspectos o partes de la entidad que más contribuyen a la generación de valor total del bien o servicio, esto es lo que se llama "ventaja competitiva", considerando que ésta puede provenir no solo de una activi-

dad concreta sino de diversas interrelaciones entre actividades.

La cadena de valor facilita la comprensión de algo tan dinámico e interactivo como es la estrategia de una organización. Según el criterio que utilizemos a la hora de subdividir las actividades de la entidad podemos definir dos tipos de cadena de valor:

1. De Mckinsey, empresa consultora de su mismo nombre; y,
2. De Michael Porter de la Universidad de Harvard.

La primera es una mezcla de las funciones internas de la entidad y la visión global del sector, tal como se evidencia en el siguiente gráfico:



**TEMAS RELEVANTES:**

Sistemas y tecnologías de información	Funcionalidad	Integración	Promoción	Canales	Garantía
Fuentes	Característica física	Mat. primas	Publicidad	Integración	Rapidez
Sofisticación	Estética	Capacidad	Fuerza del servicio	Almacenes	Calidad
Patentes	Calidad	Localización	Presentación	Inventarios	Integración
Elecciones de obra		Aprovisionamiento	Marca	Transporte	Tarifas
Servicio		Administración directa	Usuarios satisfechos		Impacto
Proceso del producto		Contrato			Satisfacción
		Concesión			
		Acuerdo estratégico			

**Gráfico 1.3** Cadena de valor de Mckinsey

El procedimiento que se debe seguir consiste en ir incluyendo dentro de las columnas definidas por el autor, aquellos factores que determinan la ventaja competitiva de la entidad, que conducen a una posición ventajosa en costos y diferenciación.

Entre las ventajas podemos decir que es sencilla de aplicar. Se realiza en base del diagnóstico de la ventaja competitiva y su evolución comparativa; ayuda a establecer prioridades y facilita la comunicación con la organización. En las desventajas se encuentra la falta de disciplina.

Es difícil en cuanto a concepto y diseño y las fronteras de la entidad son confusos.

Mientras que la cadena de valor de Porter tiene una perspectiva más interna porque se centra en la entidad, incluye una perspectiva horizontal de las relaciones inter departamentales, que enfatiza las interrelaciones de la organización con proveedores y clientes, a través de cadenas denominadas "logística de entrada" y "logística de salida", tal como se observa en la siguiente ilustración:

Infraestructura de la firma				
Manejo de recursos humanos				
Desarrollo de tecnología				
Adquisiciones				
LOGÍSTICA DE ENTRADA	OPERACIONES	LOGÍSTICA DE SALIDA	MERCADOTECNIA Y VENTAS	SERVICIO

**Actividades Primarias**

**Gráfico 1.4** Cadena de valor de Porter

Para su aplicación se comienza en cada actividad genérica y se van identificando aquellas actividades individuales que aportan valor. Entre las ventajas podemos citar: estrategia disciplinada, la base del diagnóstico es la ventaja competitiva; coordinación de actividades, los resultados están explícitos; constituye una fuente de ideas para actuar estratégicamente, va más allá de las fronteras de la entidad. Entre las dificultades podemos indicar que es más compleja, resulta difícil encontrar la información en la entidad con estos criterios y se comunica con dificultad a la organización.

La cadena de valor nos ayuda a realizar un análisis sistemático y riguroso, desagregando a la entidad en sus actividades estratégicamente relevantes con el fin de comprender mejor el comportamiento de los costes y de las fuentes existentes y potenciales de diferenciación.

Por consiguiente, se basa en dividir a la organización por actividades según ciertos servicios. Sirve para diagnosticar la ventaja competitiva

frente a los competidores, facilita el control estratégico de costes y ayuda en las decisiones de integración vertical.

Por lo tanto, con un pensamiento o visión estratégica en la gerencia de las organizaciones, con un enfoque integral en busca de una mayor competitividad, será mucho más fácil comenzar cualquier proceso de planeamiento y control estratégico con resultados claves para el éxito.

Las empresas deben elaborar un plan que plasme la visión, los objetivos y estrategias que se deberán alcanzar en el corto, mediano y largo plazo; aterrizadas en acciones (programas y proyectos) que se ejecutarán en los períodos de gestión. La falta de efectividad de dichos planes, la podemos atribuir a la ausencia de una visión consensuada y a una estrategia para trasladar el plan a acciones concretas y con objetivos definidos y alcanzables.

La ciencia gerencial y la literatura administrativa moderna todavía se apoyan en las funciones

gerenciales, que de una manera general constituyen cuatro funciones básicas: planificación, organización, dirección y control.

Por consiguiente, la gerencia consiste en dirigir a la organización de una manera eficiente, eficaz, efectiva, económica y transparente. Debe definir cómo alcanzar los fines, así como los medios para lograrlo. La función de planeación requiere de la definición de la misión, visión, objetivos, metas de la organización, el establecimiento de estrategias para alcanzarlos y la elaboración de planes de corto, mediano y largo plazo con el objeto de integrar y coordinar las actividades.

Debe diseñar la estructura de la organización para el logro de los objetivos. Implica, por lo tanto, determinar qué tareas hay que realizar, quién debe hacerlas, cómo debe agruparse, quién se reporta a quién, a qué niveles se toman las decisiones y cómo se realizará el monitoreo y la supervisión del cumplimiento de los objetivos.

Toda organización está conformada por personas que tienen su talento, correspondiéndole al gerente dirigir y coordinar a esos individuos. Esta es la función de dirección; por consiguiente, cuando se motiva al personal, dirigen las

actividades de sus subalternos, seleccionan los mejores canales de comunicación, difunden los planes y objetivos institucionales, resuelven conflictos entre sus miembros, integran a la gente en la implantación de nuevos sistemas administrativos y tecnológicos, es decir, se lleva adelante la gestión de dirección.

Finalmente, la última función que debe desarrollar el gerente es el control. Una vez definidos los planes estratégicos, operativos, presupuestos, sus objetivos y metas, su estructura organizacional; seleccionado, capacitado, entrenado y motivado al personal, es menester monitorear y supervisar el desempeño y cumplimiento de tales propósitos. Por lo tanto, el desempeño real debe ser comparado con los objetivos y metas previamente establecidas y si existe alguna desviación o brecha importante es obligación del gerente, realizar los ajustes y reformas correspondientes para la consecución de dichos fines. Por consiguiente, el proceso de observar, comparar, monitorear, supervisar, ajustar, reformar se denomina control.



**Gráfico 1.5** Funciones de la gerencia

Si bien la evolución en la gestión administrativa muestra una especie de fragmentación del trabajo gerencial, en donde se mezclan una serie de roles interpersonales, informativos y decisivos con las funciones clásicas de la administración, de planificar, organizar, dirigir y controlar, la esencia de la acción gerencial de hoy, no solamente está en la aplicación de estas funciones, sino en imaginar, prever, crear, innovar, diferenciar, evaluar, hacer seguimiento, es decir, saber ser para integrar al hacer.

En este marco, al gerente le corresponde, poseer mayor capacidad de innovación (tecnológica) y espíritu empresarial.

El gerente debe demostrar una alta calificación en inteligencia, educación, don de gentes, experiencia, habilidad política y administrativa, capacidad de liderazgo, valores éticos y morales, etc.



**Gráfico 1.6** Requisitos básicos del gerente

Una práctica gerencial de calidad solamente se logra con gerentes que sustenten su acción, esfuerzos y estrategias en la teoría gerencial y cultiven el aprendizaje y conocimiento profundo, puntos centrales de la filosofía de las teorías de la calidad.

Hablar de conocimiento profundo implica tener una visión sistémica de la organización, del propósito de la misma, de sus elementos e interrelaciones. Un sistema debe ser gerenciado para lograr su optimización que significa el cumplimiento del fin, con el esfuerzo organizado de todos los elementos.

Los aspectos antes indicados pueden ser logrados si se cultivan nuevos patrones de pensamiento. Peter Senge (1988) en su libro *La quinta disciplina* sugiere una estrategia dirigida

a ampliar la capacidad para crear los resultados que se aspira a corregir. Para ello plantea cinco disciplinas o sendas para el desarrollo de las potencialidades en la organización: dominio personal, modelos mentales, visión compartida y aprendizaje en equipo. Como parte de esta última disciplina considera al pensamiento sistémico como un factor que integra las demás funciones en un cuerpo coherente de teoría y práctica, es decir, es un marco para ver totalidades, interrelaciones, interconexiones.

El pensamiento sistémico constituye la piedra angular de las cinco disciplinas, todas se relacionan con un cambio de enfoque. Ver totalidades en vez de partes, en donde las personas son participantes activos de la modelación de la realidad.

La práctica del pensamiento sistémico, comienza con la comprensión de un concepto simple, llamado "Feedback" que muestra cómo los actos pueden reforzarse entre sí.

Consecuentemente, la estrategia actual para el desarrollo de una gerencia de calidad, es el aprendizaje de pensamiento sistémico, con una visión compartida a través de equipos con altos niveles de dominio personal, donde se comprendan las emociones de los demás y predomine la libertad y creatividad para el logro de los resultados.

La utilización del pensamiento sistémico en la gerencia constituye un sustento metodológico fundamental para el gerente, que debe orientar su gestión, para lo cual es posible concebirla como un sistema integrado por varios componentes o subsistemas como por ejemplo: administrativos, de información, de apoyo, etc.



**Gráfico 1.7** Sistemas de gestión gerencial

Además, ninguna organización tiene posibilidades de permanecer en el mercado si no cuenta con bases sólidas de valores morales, entre los cuales destaca la comunidad de intereses o servicio mutuo, que implica obligaciones recíprocas entre sus miembros, es decir, deben aprender que el logro del objetivo es esencial para el bienestar colectivo.

## 1.4 Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

La adopción a escala mundial de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA) es obligatoria, debido a que es un proceso por el cual muchos países deben atravesar, si desean mantenerse activos en el marco de la globalización y así poder establecer relaciones comerciales y financieras con otros países, manteniendo en común el mismo conjunto de normas al momento de efectuar un proceso de auditoría.

Se presenta la urgencia de hablar un mismo idioma en el desarrollo del proceso de la auditoría y de conocer en profundidad el uso de las NIAA, que motiva al estudio, análisis y comprensión de este nuevo enfoque de un mundo globalizado. Es por esto que, en la actualidad, el conocer sobre estas Normas se constituye una ventaja competitiva en el mercado laboral y una condición indispensable para acceder a puestos relacionados con contabilidad y auditoría.

Las NIAA, que fueron adoptadas en el Ecuador, a partir del año 2009, según Resolución N°.06. Q.ICI.003 de 21 de agosto del 2006, representan un avance significativo para el país, proporciona un alto nivel de seguridad y de confianza a los diferentes usuarios de la información financiera, y por ende la credibilidad de sus contenidos, evaluando adecuadamente el riesgo de audito-

ría, que da inicio desde los aspectos previos a la contratación, siguiendo con la planeación hasta concluir con el Informe.

El fin primordial es ayudar a fortalecer las prácticas de contabilidad y auditoría en el sector privado y a mejorar la transparencia financiera en los sectores financiero y empresarial; promover la competitividad y la integración económica del Ecuador a los niveles regional e internacional y mejorar el clima de inversión.

Las NIAA a no dudarlo benefician

- a. A las empresas, por cuanto mejoran su capacidad para atraer inversiones y captar capitales.
- b. Al sector bancario, por cuanto necesita información financiera confiable y de calidad del sector empresarial para llevar a cabo su actividad.
- c. Al sector público, desde el punto de vista de la generación de ingresos.
- d. A los empleados, quienes tienen un importante interés en el estado de los asuntos de la compañía que los emplea, y
- e. A la profesión propiamente dicha, con el desarrollo e imagen organizacional.

### Breve historia

Fundada en 1977, IFAC, (International Federation of Accountants) es una asociación registrada en Suiza, cuyos miembros son los órganos profesionales de contabilidad. La Secretaría de la IFAC está en Nueva York. Los estándares internacionales para el reporte de información financiera para el sector privado son emitidos por el IASB (International Accounting Standard Board). Ambos organismos trabajan de manera coordinada.

La IFAC, nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la auditoría, en la triple vertiente: técnica, deontológica y de formación profesional. En la organización funcionan comités de educación, ética, normas técnicas de auditoría, congresos internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión.

Cabe indicar que la nueva gestión de la auditoría ya no comprende sólo los controles tradicionales, sino que en la búsqueda de proteger los activos de la organización audita el cumplimiento de normas internas o externas, políticas, directrices y principios fundamentales de gestión moderna en las organizaciones.

Las NIAA son un conjunto de reglas, principios y procedimientos que debe seguir el auditor para que pueda evaluar de manera íntegra y confiable la situación de la empresa.

Las Declaraciones de Normas de Auditoría o SAS (Statements on Auditing Standards) son interpretaciones de las normas de auditoría generalmente aceptadas, que son obligatorias para los socios del American Institute of Certified Public Accountants AICPA; pero se han convertido en estándar internacional, especialmente en nuestro continente. Las Declaraciones de Normas de Auditoría son emitidas por la Junta de Normas de Auditoría (Auditing Standard Board ASB). Estas normas, si bien están dirigidas a las auditorías de los estados financieros, también rigen a las auditorías de gestión, como son el caso de las NIAA: 200 Responsabilidades; 300 Planeación; 400 Control interno; 500 Evidencia de auditoría; 600 Uso del trabajo de otros; y 700 Conclusiones y dictamen de la auditoría.

Las NIAA comprenden:

- Asuntos introductorios
- Principios generales y responsabilidades

- Evaluación de riesgos y respuesta a los riesgos evaluados
- Evidencia de auditoría
- Uso del trabajo de otros
- Dictámenes y conclusiones de auditoría
- Áreas especializadas
- Declaraciones internacionales sobre prácticas de auditoría

Las NIAA son importantes porque

- Dirigen el trabajo del auditor
- Rigen los procedimientos que desarrolla el auditor en su trabajo
- Ayudan a la evaluación del control interno al momento de la auditoría
- Desarrollan conceptos y aspectos relacionados con la evaluación de cualquier riesgo que se pueda presentar así como la solución a ellos
- Emiten criterios de orden para desarrollar los procedimientos
- En base de estas normas el auditor ejecuta su trabajo y prepara el informe
- Establecen un marco de referencia para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría.
- Muestran la evidencia que debe tener el profesional para la auditoría
- Describen las declaraciones internacionales sobre prácticas de auditoría, que comprenden procedimientos y descripción de los ambientes TI
- Ayudan a visualizar y saber cómo utilizar el trabajo de otros profesionales
- Establecen cómo realizar un debido dictamen de los estados financieros

- Muestran cómo es la auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora

A continuación presentamos una sinopsis de las NIAA

## **100 – 199.- Asuntos introductorios**

**100. Contratos de aseguramiento.-** Se promueve el marco conceptual global dirigido a los trabajos de aseguramiento. Establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para la práctica independiente, en relación con el desempeño de contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de seguridad. Sin embargo, esta norma no provee los principios básicos ni los procedimientos esenciales de los contratos que tienen la intención de proveer de un nivel moderado de seguridad.

El objetivo de un contrato de aseguramiento es evaluar o medir con criterios adecuados, identificados, y expresar una conclusión que provea al usuario de un nivel de seguridad sobre los aspectos requeridos. Los contratos de aseguramiento tienen la intención de enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto principal, evaluando si el asunto está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados, mejorando, por consiguiente, la probabilidad de que la información satisfaga las necesidades de un usuario propuesto.

Un contrato de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos: una relación entre tres partes (Contador público, parte responsable y un usuario propuesto), un asunto principal, criterios adecuados, un proceso de contratación, y una conclusión.

El auditor debe cumplir con los requerimientos del Código de Ética para Contadores Públicos

de IFAC; ser independiente, aceptar un contrato solamente si el asunto principal es responsabilidad de otra parte, acordar los términos del contrato de aseguramiento con la parte que lo contrata.

Es necesario que el auditor implemente políticas y procedimientos de control de calidad para asegurar que todos los contratos de aseguramiento se conduzcan de acuerdo con las normas aplicables emitidas por la IFAC. Las políticas y los procedimientos de control de calidad se relacionan con la planeación, conducción, dirección, supervisión y revisión del trabajo del personal involucrado en un contrato específico de aseguramiento.

El auditor deberá documentar los asuntos que sean importantes, con el objeto de proporcionar evidencia para sustentar la conclusión expresada en su informe, y proporcionar evidencia respecto de que el contrato de aseguramiento se llevó a cabo de acuerdo con las normas aplicables.

Igualmente, la extensión de cualquier consideración sobre los hechos posteriores depende del potencial de que dichos hechos afecten el asunto principal y afecten lo apropiado de las conclusiones del auditor.

## **200 – 299.- Responsabilidades**

### **200. Objetivos y principios generales que rigen una auditoría de estados financieros**

Esta norma plantea que el auditor debe conducir una auditoría de acuerdo con las NIAA, planear y desempeñar con una actitud de escepticismo profesional, por cuanto pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén representados en forma errónea.

El alcance de una auditoría se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la misma.

En lo referente a la certeza razonable, se refiere a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas sustanciales en los estados financieros tomados en forma integral.

Respecto de la responsabilidad de los estados financieros, el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros, mientras que la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la administración de la entidad.

En cuanto a los términos de los trabajos de auditoría, las NIAA pretenden ayudar al auditor en la preparación de cartas compromisos, relativas a auditorías de estados financieros. Los lineamientos son también aplicables a servicios relacionados. Cuando se prestan otros servicios tales como servicios de asesoría sobre impuestos, contabilidad o administración, es pertinente emitir cartas por separado. Las cartas compromiso de auditoría documentan y confirman la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma del informe.

**220.- Control de calidad para el trabajo de auditoría.-** Esta norma establece las políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general; y procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular. En ambos casos debe implementarse el control de calidad con el objeto de asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo a las NIAA.

La naturaleza, tiempos y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de su tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio.

**230. Documentación.-** Es menester que el auditor documente los asuntos que son importantes para apoyar la opinión de la auditoría y dar evidencia de que se llevó a cabo de acuerdo con las NIAA. Para esto el auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría y registrar en los papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados, y por lo tanto los resultados.

La forma y el contenido de los papeles de trabajo deben desarrollarse considerando asuntos tales como la naturaleza del trabajo, la forma del dictamen del auditor, la naturaleza y complejidad del negocio, la naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad; las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión y revisión del trabajo desempeñado por los auxiliares; metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso de la auditoría. Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en particular.

El auditor debe adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con los requisitos legales y profesionales de retención de registros. Los papeles de trabajo son propiedad del auditor.

**240. Responsabilidad del auditor de considerar el fraude y el error en una auditoría de estados financieros.-**

Al planear y llevar a cabo procedimientos de auditoría y al evaluar e informar los resultados correspondientes, el auditor deberá considerar el riesgo de representaciones erróneas de fraude o error, de importancia relativa en los estados financieros resultantes.

En general las representaciones erróneas en los estados financieros pueden originarse en fraude o error. El término "error" se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, lo que incluye la omisión de una cantidad o una revelación, tales como una equivocación al reunir o procesar datos con los cuales se preparan los estados financieros, una estimación contable incorrecta que se origina por descuido o mala interpretación de los hechos, una equivocación en los principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación. En tanto que el término "fraude" se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de la administración, los encargados del mando, empleados, o terceras partes, que implique el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

En este contexto es responsabilidad de la administración de una organización establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr los objetivos de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye poner en vigor y asegurar la operación continua de los sistemas de contabilidad y de control interno diseñados para prevenir y detectar fraude y error. Consecuentemente, la administración asume la responsabilidad de cualquier riesgo remanente.

En tanto que las responsabilidades del auditor se derivan de las limitaciones inherentes de una auditoría, como el escepticismo profesional.

En tal virtud al planear la auditoría, el auditor deberá discutir con otros miembros del equipo de auditoría la susceptibilidad de la entidad a representaciones erróneas de importancia en los estados financieros resultantes de fraude o error, investigaciones con la administración, discusiones con los encargados del mando, riesgo de auditoría, riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

**250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.-**

Es necesario considerar y reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y regulaciones puede afectar substancialmente a los estados financieros. No obstante, no puede esperarse que una auditoría detecte incumplimiento con todas las leyes y reglamentos. La detección de incumplimiento, sin considerar la importancia relativa, requiere que se considere las implicaciones para la integridad de la administración los empleados, y el posible efecto en otros aspectos de la auditoría. Por lo tanto, es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la empresa, se conduzcan de acuerdo con las leyes y regulaciones, así como la prevención y detención de incumplimiento. El auditor no es, y no puede ser considerado, responsable de prevenir el incumplimiento. El hecho de que se lleve a cabo una auditoría anual puede, sin embargo, actuar como una fuerza disuasiva o freno.

El auditor tan pronto como sea factible, debe comunicarse con el comité de auditoría, el consejo de directores y ejecutivos, y obtener evidencia de que están apropiadamente infor-

mados, respecto del incumplimiento que llamó la atención del auditor. Sin embargo, el auditor no necesita hacerlo así para asuntos que no son relevantes y puede llegar a un acuerdo por adelantado sobre la naturaleza de los asuntos que deberán comunicarse. Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto sustancial sobre los estados financieros, y no ha sido apropiadamente reflejado en los mismos, debería expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa. Si el auditor es impedido por la entidad de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si ha ocurrido o es probable que ocurra incumplimiento que afecte substancialmente los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión con salvedad o una abstención de opinión sobre los estados financieros basado en una limitación al alcance de la auditoría.

**260. Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del mando.-** El auditor deberá comunicar los asuntos de auditoría de interés del mando, que surjan de la auditoría de los estados financieros, a aquellos encargados del mando de una entidad, para lo cual deberá determinar las personas relevantes que estén a cargo del mando y a quienes se comunican los asuntos de auditoría de interés del mando. Al respecto, el auditor deberá comunicar oportunamente los asuntos de auditoría de interés del mando con el objeto de que se tomen las acciones apropiadas.

La comunicación del auditor con los encargados del mando puede hacerse en forma oral o por escrito, ello depende de factores tales como el tamaño, estructura de operaciones, así como de la naturaleza, sensibilidad e importancia de los asuntos de auditoría.

**300 – 399.- Planificación.-** El auditor deberá planear su trabajo de modo que la auditoría sea desarrollada de una manera efectiva. “Planeación” significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría.

El auditor planifica desarrollar la auditoría de manera eficiente y oportuna. Ello ayuda a asegurar que se preste atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales sean identificados y que el trabajo sea llevado a cabo en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, la experiencia del auditor con la entidad y su conocimiento del negocio.

El auditor deberá desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la misma. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa; su forma y contenido variarán de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnologías específicas usadas por el auditor.

En esta parte es menester demostrar el conocimiento del negocio, cuáles son los factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio, las características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar, incluyendo cambios desde la fecha de la auditoría anterior, el nivel general de competencia de la administración.

Conviene que el auditor comprenda los sistemas de contabilidad y de control interno, las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas, el efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría, y el conocimiento adquirido por el auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera aplicar en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.

En relación con los riesgos, es importante realizar evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control, y la identificación de áreas de auditoría importantes. Además conviene establecer los niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría, la posibilidad de representaciones erróneas, incluso la experiencia de períodos pasados, o de fraude, la identificación de áreas de contabilidad complejas con la inclusión de las que implican estimaciones contables.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos deben establecerse considerando los posibles cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría, el efecto de la tecnología de la información sobre la auditoría, el trabajo de auditoría interna y su efecto esperado sobre los procedimientos de auditoría externa, la coordinación, dirección, supervisión y revisión; la participación de otros auditores en las auditorías de otros componentes; por ejemplo, subsidiarias, sucursales y divisiones. La participación de especialistas de otras disciplinas, el número de localidades y los requerimientos de personal.

En consecuencia, el auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados

que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempo con las horas estimadas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.

El plan global de auditoría y su programa deberán revisarse según sea necesario durante el curso de la auditoría. La planeación es continua a lo largo del trabajo, a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. En todo caso deberán registrarse las razones para cambios importantes.

**310. Conocimiento del negocio.-** Para desarrollar una auditoría el auditor debe tener un conocimiento del negocio, suficiente para que le sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a su juicio, puedan tener un efecto importante sobre el examen de auditoría. Por ejemplo, dicho conocimiento es usado por el auditor al evaluar los riesgos inherentes y de control, y al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Antes de aceptar el trabajo, el auditor deberá obtener un conocimiento preliminar de la industria y de los dueños, administración y operaciones de la entidad que va a ser auditada, y considerará si pudo obtener un nivel de conocimiento del negocio adecuado para desarrollar la auditoría.

El conocimiento del negocio es un marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional. Comprender el negocio y usar esta información apropiadamente ayu-

da al auditor para evaluar riesgos e identificar problemas, planear y desarrollar la auditoría en forma efectiva y eficiente, y proporcionar mejor servicio al cliente.

**320. Importancia relativa de la auditoría.-** El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo cuando conduzca una auditoría. Cuando el auditor planea la auditoría, deberá considerar qué haría que los estados financieros estuvieran representados erróneamente, con una importancia relativa. La evaluación del auditor de la importancia relativa, relacionada con saldos de cuentas y clases de transacciones específicas, ayuda a decidir sobre aspectos como qué partidas examinar y si aplicar procedimientos de muestreo o analíticos.

#### **400 – 499.- Control interno**

El auditor deberá obtener una comprensión del sistema de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque efectivo. El auditor deberá usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo inherente. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor debería determinar si dicha evaluación está dirigida a lograr objetivos. Al obtener una comprensión del sistema de control interno para planear la auditoría, el auditor obtiene un conocimiento del diseño de los sistemas administrativos y de contabilidad y de control interno, y de su operación. El auditor debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de los directores y la administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad. El auditor debería obtener una comprensión de los

procedimientos de control, suficiente para desarrollar el plan de auditoría. Al obtener esta comprensión el auditor consideraría el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la comprensión del ambiente de control.

La evaluación preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de control interno de una entidad, para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa. Siempre habrá algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de control interno.

Es pertinente que el auditor documente los papeles de trabajo de la auditoría, la comprensión obtenida de los sistemas de control interno de la entidad y la evaluación del riesgo de control.

El auditor deberá obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para sustentar cualquier evaluación del riesgo de control que sea menos que alto.

Mientras más baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.

Al determinar la evidencia de auditoría apropiada para sustentar una conclusión sobre riesgo de control, el auditor puede considerar la evidencia de la auditoría obtenida en auditorías previas. En un trabajo continuo, el auditor estará consciente de los sistemas de control interno a través del trabajo llevado a cabo previamente; pero necesitará actualizar el conocimiento adquirido y considerar la necesidad de obtener evidencia de la auditoría adicional de cualesquier

cambio en el control. Antes de apoyarse en procedimientos aplicados en auditorías previas, el auditor debería obtener evidencia de una auditoría que sustente esta confiabilidad.

Antes de la conclusión de la auditoría, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otra evidencia de auditoría obtenida por el auditor, el auditor debería considerar si la evaluación del riesgo de control fue adecuada. El nivel de riesgo de detección se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente, influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que deben desarrollarse para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. Algún riesgo de detección estaría siempre presente aun si un auditor examinara el 100 por ciento de un componente, o clase de transacciones porque, por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no concluyente.

Como resultado de obtener una comprensión del sistema de control interno y de las pruebas de control, el auditor puede detectar debilidades en los sistemas. El auditor debería informar a la administración, tan pronto fuera factible, por escrito.

**401.- Auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizado.-** Es importante que el auditor considere cómo afecta a la auditoría un ambiente SIC. Si bien el objetivo y alcance globales de una auditoría no cambian en un ambiente SIC, sin embargo, el uso de una computadora cambia el procesamiento, almacenamiento y comunicación de la información financiera y puede afectar los sistemas de contabilidad y de control interno empleados por la entidad.

Por consiguiente, el auditor debería tener suficiente conocimiento del SIC para planear dirigir, supervisar y revisar el trabajo desarrollado, considerar si se necesitan habilidades especializadas en SIC en una auditoría.

Igualmente, el auditor debería obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque efectivo, así también hacer una evaluación de los riesgos inherentes y de control para las aseveraciones importantes de los estados financieros.

Es menester considerar el ambiente SIC al diseñar los procedimientos de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

**420. Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios.-** El auditor deberá considerar cómo afecta una organización de servicios a los sistemas de contabilidad y de control interno del cliente, a fin de planear la auditoría y desarrollar un enfoque efectivo.

Cuando los servicios proporcionados por la organización de servicio están limitados al registro y procesamiento de las transacciones del cliente y éste retiene la autorización y mantenimiento de la responsabilidad de rendir cuentas, el cliente puede implementar políticas y procedimientos efectivos dentro de su organización. Cuando utiliza el dictamen del auditor de una organización de servicio, el auditor del cliente debería considerar la naturaleza y el contenido de dicho dictamen. El auditor debería considerar el alcance del trabajo realizado por el auditor de la organización de servicio y debería evaluar la utilidad y propiedad de los informes emitidos por el auditor de la organización de servicio.

**500 – 599.- Evidencia de auditoría.-** El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar su opinión. La evidencia de auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente de los procedimientos sustantivos.

Las pruebas de control significan pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de control interno, en tanto que los procedimientos sustantivos significan pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia.

La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría. La propiedad es la medida de la calidad de evidencia de auditoría y su relevancia para una particular aseveración y su confiabilidad.

Con frecuencia el auditor encuentra necesario confiar en evidencia de auditoría que es persuasiva y no concluyente, y a menudo buscará evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para sustentar la misma aseveración.

El auditor obtiene evidencia de auditoría por uno o más de los siguientes procedimientos: inspección, observación, investigación y confirmación; procedimientos de cómputo y analíticos. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte, de los períodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoría buscada esté disponible.

Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de índices y tendencias significativos incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos pronosticados.

**501. Evidencia de auditoría.-** La aplicación de las NIAA ayudará al auditor a obtener evidencia en relación a los montos específicos de los estados financieros y otras revelaciones consideradas.

**505. Confirmaciones externas.-** El auditor, en el desarrollo de su trabajo, determina si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener suficiente evidencia de auditoría para sustentar las aseveraciones. Es importante además que el auditor considere la importancia relativa, el nivel evaluado de riesgo inherente y de control, y cómo reducirá la evidencia de otros procedimientos de auditoría planeados. Para lo cual el auditor deberá ajustar con exactitud las solicitudes de confirmación externa al objetivo de auditoría específico y los factores que es probable afecten la confiabilidad de las confirmaciones; factores tales como, la forma de la solicitud de confirmación externa, experiencia previa en la auditoría o trabajos similares, la naturaleza de la información que se confirma, porque estos factores tienen un efecto directo sobre la confiabilidad de la evidencia obtenida mediante procedimientos de confirmación externa.

En estos casos el auditor debe evaluar si los resultados del proceso de confirmación externa junto con los resultados de otros procedimientos realizados, proporcionan suficiente evidencia de auditoría respecto de las aseveraciones.

## 510. Trabajos iniciales – balances de apertura

Para trabajos iniciales de auditoría, el auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de que los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que de manera importante afecten los estados financieros del período actual, es decir, si los saldos de cierre del período anterior han sido pasados correctamente al período actual y si las políticas y sus cambios son aplicados consistentemente y revelados en forma adecuada.

Sin embargo, si después de aplicar los procedimientos analíticos el auditor no puede obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría concerniente a los saldos de apertura, el dictamen del auditor debería incluir una opinión calificada.

Si las políticas contables del período actual no han sido aplicadas consistentemente en relación con los saldos de apertura y si el cambio no ha sido contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea el caso.

## 520. Procedimientos analíticos

En la etapa de planeación y revisión global de la auditoría, el auditor debe aplicar procedimientos analíticos. Pueden también ser aplicados en otras etapas. Este procedimiento, significa el análisis de índices y tendencias significativos e incluye la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que se desvíen de las cantidades pronosticadas. La naturaleza y propósito de los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad con infor-

mación comparable de periodos anteriores, resultados anticipados de la entidad, tales como presupuestos o pronósticos, o expectativas del auditor, como una estimación de depreciación, información similar de la industria, como una comparación de la proporción de ventas de la entidad a cuentas por cobrar, con promedios de la industria o con otras entidades de tamaño comparable en la misma rama.

Los procedimientos analíticos al planear la auditoría, ayudan en la comprensión del negocio y en identificar áreas de riesgo potencial, permitiendo determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría. Por ejemplo: la confianza del auditor en los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección relativo a aseveraciones específicas, puede derivarse de las pruebas de detalles, de procedimientos analíticos, o de una combinación de ambos. La decisión sobre qué procedimientos usar para lograr un objetivo particular de auditoría se basa en el juicio del auditor sobre la efectividad y la eficiencia esperadas de los procedimientos disponibles para reducir el riesgo de detección.

## 530.- Muestreo de auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas

Cuando se formulan los procedimientos de auditoría, el auditor debe determinar los medios apropiados y las pruebas necesarias a fin de que la evidencia cumpla con los objetivos de la auditoría. El muestreo implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas o componentes de la auditoría, de manera que todas las unidades del muestreo tengan igual oportunidad de selección. Esto permitirá al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre algunas características

de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo del que se extrae la muestra. El muestreo en la auditoría puede usar un enfoque estadístico o no estadístico.

Al obtener evidencia, el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos para asegurar que este riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo. Al diseñar procedimientos de auditoría, el auditor deberá seleccionar partidas para la prueba. Puede decidir que lo más apropiado sea examinar todas las partidas que constituyen la cuenta o componente, (o un estrato del universo). Un examen del 100% es poco probable en el caso de pruebas de control; sin embargo, es más común para procedimientos sustantivos. Por ejemplo, un examen del 100% puede ser apropiado cuando el universo constituye un pequeño número de partidas de monto relevante, cuando tanto los riesgos inherentes como los de control son altos y otros medios no proporcionan evidencia suficiente, o cuando la naturaleza repetitiva de un cálculo u otro proceso desarrollado por un sistema de información computarizado hace que un examen del 100% sea efectivo en cuanto al costo.

Puede también el auditor seleccionar partidas específicas de un universo, basado en factores tales como conocimiento del negocio del cliente, evaluaciones preliminares de los riesgos inherentes y de control, y las características del universo que se somete a prueba. La selección de partidas específicas está sujeta a riesgo no proveniente del muestreo.

Cuando se realiza el muestreo en la auditoría, el auditor puede decidir aplicar un muestreo estadístico o no estadístico. Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar los objetivos de la prueba y los atributos

del universo del que se extraerá la muestra. El auditor debe considerar primero los objetivos específicos que se lograrán y la combinación de procedimientos de auditoría que es probable que cumplan de mejor forma dichos objetivos.

La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relacionadas con dicha evidencia, ayudarán al auditor a definir qué constituye un error y qué universo usar para el muestreo. Es importante para el auditor asegurarse de que el universo es apropiado al objetivo del procedimiento de muestreo.

La eficiencia de la auditoría puede mejorarse si el auditor estratifica un universo dividiéndolo en sub-universos, que tengan una característica de identificación. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de partidas dentro de cada estrato y, por lo tanto, permitir que se reduzca el tamaño de la muestra sin un incremento proporcional en el riesgo del muestreo. Los sub-universos necesitan ser cuidadosamente definidos, de modo que cualquier unidad de muestreo pueda pertenecer solamente a un estrato.

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor deberá considerar si el riesgo del muestreo se reduce a un nivel aceptablemente bajo. El tamaño de la muestra es afectado por el nivel de riesgo del muestreo que el auditor esté dispuesto a aceptar. Mientras más bajo es el riesgo que esté dispuesto a aceptar el auditor, mayor necesitará ser el tamaño de la muestra.

#### **540.- Auditoría de estimaciones contables.-**

Conviene obtener suficiente evidencia de auditoría respecto de las estimaciones contables; quiere decir, una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición.

El auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría sobre si una estimación contable es razonable en las circunstancias y, cuando se requiera, si es revelada en forma apropiada. Se debe evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son exactos, completos y relevantes. Las estimaciones contables importantes ordinariamente son revisadas y aprobadas por la administración.

**545. Auditoría de mediciones y revelaciones hechas a valor razonable.-** Las mediciones y revelaciones del valor razonable no son aseveraciones en sí mismas, pero pueden ser relevantes para aseveraciones específicas, dependiendo del marco de referencia de la información financiera aplicable. Es menester obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las mediciones y revelaciones del valor razonable están de acuerdo con el marco de referencia de la información financiera aplicable de la entidad.

**550.- Partes relacionadas.-** El auditor debe realizar procedimientos de auditoría con el objeto de obtener evidencia suficiente y apropiada respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y del efecto para los estados financieros, sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte todas las transacciones de partes relacionadas. Donde exista alguna indicación de tales circunstancias el auditor deberá usar procedimientos modificados, ampliados o adicionales según las circunstancias. Cabe indicar que se consideran partes relacionadas, cuando se tiene la capacidad de controlar a la otra, de ejercer influencia significativa al tomar decisiones financieras y de operación.

**560. Hechos posteriores.-** es necesario considerar el efecto de hechos posteriores en los

estados financieros y en el dictamen. La NIC 10, se refiere al tratamiento en los estados financieros, de los hechos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren después del final del periodo e identifica dos tipos de hechos: aquellos que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del periodo; y aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron con posterioridad al final del periodo. El auditor debe desarrollar procedimientos orientados a obtener evidencia suficiente de que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen del auditor han sido identificados. Si después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor se da cuenta de un hecho que existía en la fecha del dictamen del auditor y que, si hubiera sido conocido en esa fecha, pudiera haber sido causa de modificación de su dictamen, el auditor deberá considerar si los estados financieros necesitan revisión, y deberá discutir el asunto con la administración.

**570.- Negocio en marcha.-** Cuando se planean y se llevan a cabo los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de los mismos, el auditor deberá considerar lo apropiado del uso por parte de la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros. El negocio en marcha, es un principio fundamental, que una entidad continúa en negocios por el futuro predecible, de liquidarse, para dejar de realizar negocios o de buscar protección respecto de sus acreedores, de acuerdo con las leyes o reglamentos. La responsabilidad del auditor es considerar lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha, en la preparación de los estados financieros y, si hay incertidumbres importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, que necesiten ser reveladas en los estados financieros.

### **600 – 699.- Uso del trabajo de otro auditor.-**

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, deberá determinar cómo afectará a la auditoría dicho trabajo. El auditor principal tiene la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor. Otro auditor u otros auditores incluyen firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no y corresponsales, así como auditores que no tengan vínculos.

Cuando se planea usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica.

### **610.- Consideración del trabajo de auditoría interna.-**

El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría. Las funciones de la auditoría interna entre otras, consisten en examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno. El auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría que desarrollará con un enfoque efectivo.

Cuando el auditor externo tiene intención de usar un trabajo específico de auditoría interna, deberá evaluar y aprobar dicho trabajo para confirmar si es adecuado para sus propósitos.

### **620.- Uso del trabajo de un experto.-**

Cuando se usa el trabajo de un experto se debe evidenciar que dicho trabajo es adecuado para los fines que persigue. Durante la auditoría el auditor puede necesitar obtener evidencia en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Al planear es ne-

cesario evaluar la competencia profesional del experto, considerando la certificación o licencia profesional, o membresía del experto en un órgano profesional apropiado, y la experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría. El riesgo de que la objetividad de un experto sea menoscabada aumenta cuando el experto sea empleado de la entidad o esté relacionado de algún otro modo con la entidad. Por ejemplo, al ser financieramente dependiente de o tener una inversión en la entidad.

### **700 – 799.- Conclusiones y dictamen de auditoría.-**

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría, obtenida como base para la expresión de una opinión, sobre los estados financieros. El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de opinión, por escrito, sobre los estados financieros tomados en conjunto como un todo. Debe tener un título apropiado, deberá estar dirigido a los accionistas o al consejo de directores de la entidad, cuyos estados financieros están siendo auditados. En el párrafo introductorio deberá identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período cubierto por los estados financieros. Deberá incluir una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión en base a la auditoría. El dictamen del auditor deberá describir el alcance de la auditoría, declarando que fue conducida de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas o de acuerdo con normas o prácticas nacionales relevantes, según sea apropiado. Deberá incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y realizada para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de erro-

res importantes. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. El auditor deberá fechar su dictamen el día de terminación de la auditoría y deberá firmarla.

**710.- Comparativos.-** El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos importantes con el marco de referencia para información financiera relevante a los estados financieros que están siendo auditados. La existencia de diferencias en los marcos de referencia para información financiera entre los países da como resultado que se presente la información financiera comparativa en forma diferente en cada marco de referencia.

El auditor deberá verificar que las cifras correspondientes cumplan los requisitos del marco de referencia relevante para información financiera. Cuando los estados financieros del período anterior no han sido auditados, el auditor entrante deberá declarar en su dictamen que las cifras correspondientes están sin auditar.

Es importante evidenciar que los estados financieros comparativos cumplen con los requisitos del marco de referencia relevante para información financiera. Cuando los estados financieros del período anterior hubieran sido auditados por otro auditor o, cuando no hubieran sido auditados, el auditor entrante deberá declarar en el dictamen que los estados financieros comparativos están sin auditar.

**720.- Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.-** El auditor deberá leer la otra información para identificar las inconsistencias importantes en relación con los estados financieros auditados.

Una entidad ordinariamente emite un informe anual que incluye sus estados financieros con el dictamen del auditor. El objetivo y alcance de una auditoría se basan en la premisa de que la responsabilidad del auditor está restringida a la información identificada. Consecuentemente, el auditor no tiene responsabilidad específica de determinar que la otra información esté presentada en forma apropiada. Si al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia importante, el auditor deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser corregidos. Cuando toda la otra información no esté disponible para el auditor antes de la fecha de su dictamen, el auditor debería leer la otra información en la oportunidad más cercana después de esa fecha, para identificar las inconsistencias importantes. Si al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia importante o se da cuenta de una aparente representación errónea importante, el auditor debería determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan revisión.

**800 – 899.- Áreas especializadas.-** Es menester definir normas para dictámenes sobre estados financieros preparados sobre una base integral de contabilización diferente de las contempladas por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o normas de carácter nacional, dictámenes sobre trabajos de auditoría de cuentas o partidas especiales de un estado financiero, opiniones sobre auditorías de convenios especiales contractuales y dictámenes sobre estados financieros resumidos.

En lo referente a los dictámenes sobre un componente de los estados financieros, no generan un dictamen de estados financieros tomados en conjunto y se debe limitar a expresar que “el componente auditado está preparado respecto

de todo lo importante, de conformidad con una base identificada de contabilización”, de acuerdo con la cual se presenta el componente y la importancia relativa del mismo.

En los dictámenes sobre el cumplimiento de convenios contractuales, el auditor debe ser consciente de que está en capacidad de expresar un dictamen de esta naturaleza. De lo contrario, debe considerar la posibilidad de contratar un experto para realizar el trabajo o abstenerse de opinar. El dictamen debe señalar si una empresa ha cumplido con las condiciones de un convenio.

En lo concerniente a los dictámenes sobre estados financieros resumidos, lo habitual es no expresar un dictamen de esta naturaleza, a no ser que el auditor haya expresado un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto, de donde haya extractado estos resúmenes y éste, debe aclarar que se trata de un resumen de estados financieros extractados de otros que sí han sido dictaminados.

**810.- El examen de la información financiera prospectiva.-** Las estimaciones son lógicas y consistentes con el propósito de que la información esté adecuadamente presentada y revelada, con respecto a los supuestos usados, y si se han utilizado datos o estados financieros históricos consistentes. Sin embargo debe tenerse cuidado de no opinar sobre el grado de seguridad de que la información y los datos que contiene se van a cumplir, no ser contundente en cuanto a la confianza de que los datos estén exentos de errores. El grado de seguridad que se intenta proporcionar debe ser moderado.

**900 - 999 Servicios relacionados.-** El objetivo de una revisión de estados financieros es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base

de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha llamado la atención del auditor, que hace creer que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros.

El auditor deberá cumplir con el "Código de Ética para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores. El alcance para la revisión deberá ser determinado por el auditor, tomando en cuenta los requerimientos de esta NIA, los órganos profesionales relevantes, la legislación, los reglamentos, los términos del trabajo de revisión y los requisitos para informes.

Un trabajo de revisión proporciona un nivel moderado de certeza de que la información sujeta a revisión está libre de representación errónea de importancia relativa. Al respecto, el auditor y el cliente deberán convenir sobre los términos del trabajo. En relación con la planeación el auditor deberá actualizar el conocimiento del negocio incluyendo la organización de la entidad, sistemas contables, características de operación y la naturaleza de sus activos, pasivos, ingresos y gastos.

Cuando se use un trabajo desarrollado por otro auditor o por un experto, el auditor debería asegurarse de que dicho trabajo sea adecuado para los fines de la revisión. Se deberá documentar los asuntos importantes para proporcionar evidencia, y sustentar el informe de revisión y la evidencia de que la revisión fue llevada a cabo de acuerdo con esta NIAA.

El auditor deberá aplicar su juicio para determinar la naturaleza específica, oportunidad y grado de los procedimientos de revisión.

Con respecto a las conclusiones e informes, estos deberán contener una clara expresión escrita de certeza negativa. El auditor debería revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida como la base para la expresión de certeza negativa.

**920.- Trabajos con procedimientos convenidos respecto de la información financiera.-** El objetivo de un trabajo con procedimientos convenidos es que el auditor lleve a cabo procedimientos de una naturaleza de auditoría en los cuales han convenido el auditor y la entidad.

En relación con trabajos con procedimientos convenidos el auditor deberá cumplir con el "Código de Ética para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores, con las NIA y con los términos del trabajo. El auditor debería asegurarse con representantes de la entidad y ordinariamente, con otras partes especificadas, quienes recibirán copias del informe de resultados. Igualmente, deberá planear el trabajo de modo que se desarrolle adecuadamente, debiendo documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia para sustentar el informe de resultados de hechos y la evidencia de que el trabajo fue llevado a cabo de acuerdo con esta NIA y con los términos del trabajo. Además, se llevará a cabo los procedimientos convenidos y usará la evidencia obtenida como base para el informe de resultados.

**930.- Trabajos para compilar información financiera.-** El objetivo de un trabajo de compilación es que se realice con pericia contable y de auditoría, con el objeto de reunir, clasificar y resumir información financiera; para lo cual se deberá asegurar que haya una clara comprensión, respecto de los términos del trabajo. Igualmente se deberá planear el trabajo de

manera que se desarrolle de forma efectiva. Se deberá documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia de que el trabajo fue llevado a cabo de acuerdo con esta NIA y con los términos del trabajo. En los procedimientos se deberá obtener un conocimiento general del negocio y operaciones de la entidad y estar familiarizado con los principios y prácticas contables de la industria en que opera la entidad y con la forma y contenido de la información financiera que sea apropiada en las circunstancias.

Es importante obtener una representación de la administración sobre su responsabilidad por la apropiada presentación de la información financiera y de la aprobación de la administración de la información financiera.

**1000 – 1100.- Declaraciones internacionales de auditoría.-** En la aplicación de procedimientos, la confirmación entre bancos es un importante paso de auditoría en el examen de los estados financieros. Es pertinente solicitar confirmación directa de otros bancos tanto de los saldos y otras cantidades que aparecen en el balance general, como de otra información que pueda no estar mostrada en el balance; pero que pueda ser revelada en las notas a los estados financieros. Este tipo de evidencia de auditoría es valioso porque viene directamente de una fuente independiente y, por lo tanto, proporciona mayor confiabilidad que la obtenida únicamente en los propios registros del banco.

Una característica esencial del control de la administración sobre las relaciones de negocios, con individuos o grupos de instituciones financieras, es la capacidad de obtener confirmación de las transacciones con dichas instituciones, y de las posiciones resultantes. El requerimiento de confirmación por un banco surge de la nece-

sidad de la administración del banco y de sus auditores de confirmar las relaciones financieras y de negocios entre el banco y otros bancos dentro del mismo país; el banco y otros bancos en diferentes países; y el banco y sus clientes que no son bancos.

Es importante que el auditor prepare y envíe solicitudes y recepción de respuestas, para lo cual deberá determinar la dependencia apropiada a la que debe enviarse la solicitud de confirmación. La forma y contenido de una carta solicitud de confirmación dependerá del propósito para el que se requiera, de prácticas locales, y de los procedimientos contables del banco al que solicita, tales como la utilización del procesamiento electrónico de datos.

**1001.- Ambientes de CIS – microcomputadoras independientes.-** Lo que se trata con esta declaración es de ayudar a los auditores así como al desarrollo de una buena práctica, proporcionando lineamientos sobre la aplicación de las NIAA cuando se usen microcomputadoras independientes en la producción de información que sea importante para los estados financieros de la entidad. El auditor ejerce su juicio profesional para determinar el alcance en que pueden ser apropiados los procedimientos de auditoría descritos en esta declaración, a la luz de los requerimientos de las NIAA y de las circunstancias particulares de la entidad.

**1002.-Ambientes de CIS – sistema de computadoras en línea.-** El propósito de esta declaración igualmente es de ayudar a los auditores proporcionando lineamientos sobre la aplicación de las NIAA cuando se usen microcomputadoras independientes en la producción de información que sea importante para los estados financieros de la entidad, tales como: tipos de sistemas de computadoras en línea, procesamiento en línea/tiempo real, procesamiento en

línea/por lote, actualización en línea/memo (y procesamiento posterior), consultas en línea; y procesamiento de descarga/carga en línea.

El control interno en un sistema de computadoras en línea está relacionado con el efecto de los sistemas de computadoras en línea sobre el sistema de contabilidad y los controles internos relacionados, el efecto de los sistemas de computadoras en línea sobre los procedimientos de auditoría.

**1003.- Ambientes de CIS – sistemas de base de datos.-** El auditor comprende y considera las características de un ambiente de sistema de información de cómputo (CIS) porque afectan al diseño del sistema de contabilidad y a los controles internos relacionados. Consecuentemente, un ambiente de CIS puede afectar al plan general de auditoría, incluyendo la selección de los controles internos en que el auditor tiene la intención de apoyarse, y a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Cuando una entidad usa un sistema de bases de datos, es probable que la tecnología sea compleja y pueda estar ligada con los planes estratégicos de negocios de la entidad. El equipo de auditoría puede requerir de habilidades especiales de CIS para hacer las investigaciones apropiadas y para entender las implicaciones de las respuestas que obtenga.

**1004.- La relación entre supervisores bancarios y auditores externos.-** Los bancos juegan un papel vital en la vida económica y la fuerza y estabilidad continua del sistema. Los papeles separados de los supervisores bancarios y de los auditores externos son importantes a este respecto. La creciente complejidad de la banca hace necesario que haya mayor comprensión mutua y, donde sea apropiado, más comunicación entre los supervisores bancarios y los auditores externos.

La estabilidad del sistema bancario, nacional e internacional, ha venido a ser reconocida como un asunto de interés público general. Este interés público se refleja en la solvencia financiera supervisada por parte de los bancos centrales y de otras dependencias oficiales. Los estados financieros de los bancos también están sujetos a examen por los auditores externos. La opinión del auditor presta credibilidad a dichos estados y por lo tanto ayuda a promover la confianza en el sistema bancario.

**1005.- Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas.-** El objetivo es describir las características comúnmente encontradas en las entidades pequeñas e indicar cómo pueden afectar a la aplicación de las NIAA, incluye la discusión de las características de las entidades pequeñas, lineamientos sobre la aplicación de NIAA en la auditoría de las entidades pequeñas, lineamientos sobre el impacto en el trabajo del auditor cuando el auditor también proporciona servicios contables a la entidad pequeña.

El auditor adapta el enfoque de auditoría a las circunstancias de la entidad y del trabajo. La auditoría de una entidad pequeña difiere de la auditoría de una entidad grande, ya que la documentación puede ser poco sofisticada y las auditorías de las entidades pequeñas ordinariamente son menos complejas, pudiendo desarrollarse con menos asistentes.

Las entidades pequeñas de negocios ordinariamente tienen pocos dueños; a menudo hay un solo propietario. El dueño puede emplear a un gerente para dirigirla; pero en la mayoría de los casos está implicado directamente en el manejo de la entidad. De igual modo, en el caso de las organizaciones pequeñas no lucrativas y de las entidades del sector público, aunque

hay a menudo varios individuos a cargo de la responsabilidad formal por la entidad, puede haber pocas personas implicadas en el manejo de la misma en una base diaria. Las entidades pequeñas a menudo tienen una gama limitada de productos o servicios y operan desde una ubicación única o de un número limitado de ubicaciones, tales características pueden hacer más fácil al auditor adquirir, registrar y mantener un conocimiento de la entidad de lo que sería el caso para una entidad mayor. Los procedimientos analíticos pueden brindar evidencia útil, reduciendo a veces la necesidad de otros procedimientos sustantivos.

**1006.- La auditoría de bancos comerciales internacionales.-** Un banco es un tipo de institución financiera reconocida por las autoridades reglamentarias en los países en que opera, y generalmente tiene el derecho exclusivo a usar el término “banco” como parte de su nombre. Un banco comercial es un banco cuya función principal es la aceptación de depósitos y el otorgamiento de préstamos. Un banco comercial con frecuencia ofrecerá también otros servicios financieros como la compra y venta de metales preciosos, moneda extranjera, y un amplio rango de instrumentos financieros.

**1008.- Evaluación del riesgo y el control interno -** características y consideraciones del CIS.- En un entorno de CIS, una entidad establecerá una estructura organizacional y procedimientos para administrar las actividades de CIS. Las características de una estructura organizacional de CIS incluyen la concentración de funciones y conocimiento— aunque la mayoría de los sistemas que emplean métodos de CIS incluye ciertas operaciones manuales, generalmente el número de personas involucradas en el procesamiento de información financiera es significativamente reducido.

El uso de computadoras puede dar como resultado el diseño de sistemas que proporcionen menos evidencia que aquellos que usen procedimientos manuales. Además, estos sistemas pueden ser accesibles a un mayor número de personas.

Los controles internos en un entorno de CIS, sobre el procesamiento por computadora, incluyen tanto procedimientos manuales como procedimientos integrados en programas de computadora. Dichos procedimientos de controles manuales y por computadora comprenden los controles globales que afectan al entorno de CIS (controles generales de CIS) y los controles específicos sobre las aplicaciones contables (controles de aplicación de CIS).

El propósito de los controles generales de CIS es establecer un marco de referencia de control global sobre las actividades de CIS y proporcionar un nivel razonable de certeza de que se logran los objetivos globales del control interno. En tanto que el propósito de los controles de aplicación de CIS es establecer procedimientos específicos de control sobre las aplicaciones contables para proporcionar certeza razonable de que todas las transacciones están autorizadas y registradas y son procesadas completamente, con exactitud y oportunamente.

En la revisión de los controles de aplicación de CIS el auditor deberá evaluar cómo afectan los controles generales las aplicaciones de CIS importantes para la auditoría. Los controles generales de CIS que se relacionan a algunas o todas las aplicaciones son controles típicamente interdependientes en cuanto que su operación es, a menudo, esencial para la efectividad de los controles de aplicación de CIS.

Los controles generales de CIS pueden tener un efecto penetrante en el procesamiento de transacciones en los sistemas de aplicación. Si estos controles no son efectivos, puede haber un riesgo de que pudieran ocurrir representaciones erróneas y que no sean detectadas en los sistemas de aplicación. Así, las debilidades en los controles generales de CIS pueden imposibilitar la prueba de ciertos controles de aplicación de CIS; sin embargo, los procedimientos manuales ejercidos por los usuarios pueden proporcionar control efectivo al nivel de aplicación.

**1009 - Técnicas de auditoría con ayuda de computadora.-** Los objetivos y alcance global de una auditoría no cambian cuando se conduce una auditoría en un ambiente de sistemas de información de cómputo (CIS). Sin embargo, la aplicación de procedimientos de auditoría puede requerir que el auditor considere técnicas conocidas como técnicas de auditoría con ayuda de computadora (TAAC) que usan la computadora como una herramienta de auditoría. Las técnicas son programas y datos de computadora que el auditor usa como parte de los procedimientos para procesar datos importantes para la auditoría, contenidos en los sistemas de información de una entidad.

Se trata, por lo tanto, de considerar el nivel de habilidades y competencia que necesita el equipo de auditoría para conducir una auditoría en un ambiente de CIS. Por lo tanto, el equipo de auditoría deberá tener suficiente conocimiento para planificar, ejecutar y usar los resultados de la técnica de auditoría con ayuda del computador particular que se adopte. El nivel de conocimiento requerido depende de la complejidad y naturaleza de la técnica y del sistema de información de la entidad.

El auditor deberá considerar la disponibilidad de las técnicas, instalaciones adecuadas de computación y los sistemas de información y datos necesarios basados en computadoras. Puede planificar el uso de otras instalaciones de computación cuando el uso de técnicas en una computadora de la entidad no es económico o no es factible, por ejemplo, a causa de una incompatibilidad entre el programa del paquete del auditor y la computadora de la entidad. Además, el auditor puede elegir usar sus propias instalaciones, como microcomputadoras o laptops.

Es posible que no sea posible desempeñar manualmente algunos procedimientos de auditoría porque dependen de un procesamiento complejo (por ejemplo, análisis estadístico avanzado) o implica cantidades de datos que sobrepasarían cualquier procedimiento manual. Además, muchos sistemas de información por computadora desempeñan tareas para las que no hay evidencia de copias impresas disponibles y, por lo tanto, puede no ser factible para el auditor usar las pruebas manualmente. La falta de evidencia en copias impresas puede ocurrir en diferentes etapas del ciclo de negocios.

Los pasos principales que debe tomar el auditor en la aplicación de una técnica de auditoría con ayuda de computadoras son: establecer el objetivo de aplicación de la técnicas de auditoría con ayuda de computadoras (TAAC), determinar el contenido y accesibilidad de los archivos de la entidad, identificar los archivos específicos o bases de datos que deben examinarse y entender la relación entre las tablas de datos, cuando deba examinarse una base de datos.

El estándar de papeles de trabajo y de procedimientos de retención para una técnica de

auditoría con ayuda de computadoras (TAAC) es consistente con el de la auditoría como un todo. Los papeles de trabajo necesitan contener suficiente documentación para describir la aplicación de la técnica de auditoría con ayuda de computadoras (TAAC).

**1010.- La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros.-** Los problemas ambientales se están volviendo de importancia para un creciente número de entidades y pueden, en ciertas circunstancias, tener un impacto importante sobre sus estados financieros. Estos temas son de un interés creciente para los usuarios de estados financieros. El reconocimiento, medición y revelación de estos asuntos es responsabilidad de la administración.

**1012. Auditoría de instrumentos financieros derivados.-** El propósito de esta declaración internacional de prácticas de auditoría (IAPS) es proporcionar lineamientos al auditor para planificar y desempeñar procedimientos de auditoría para las aseveraciones de los estados financieros relacionadas con instrumentos financieros derivados. Esta IAPS se centra en la auditoría de derivados poseídos por usuarios finales, inclusive bancos y otras entidades del sector financiero cuando son los usuarios finales.

## 1.5 El sistema de control interno

### El control

Actualmente el control es cualquier acción tomada por la gerencia para mejorar la probabilidad de que los objetivos establecidos sean alcanzados, es decir, un conjunto integrado de componentes o actividades que son usados por la organización para alcanzar sus objetivos y metas.

Los controles existen y son usados para asistir a la gerencia en el logro de sus objetivos primarios, lograr que la información financiera y operacional sea confiable, creíble y relevante; que haya efectividad y eficiencia en la aplicación de recursos, salvaguarda de activos, cumplimiento de leyes y normas, identificación de exposiciones al riesgo, establecimiento de estrategias para su control y establecimiento de objetivos y metas operacionales.

Pero ¿cuáles son los asuntos clave que se deben evaluar y por qué?

Los objetivos, ya que por sí mismos son motivo de revisión con el objeto de determinar si están de acuerdo con la misión, se basan en información precisa, son acordes con las regulaciones aplicables y cubren las necesidades de la sociedad.

### **Tipos de control**

Los controles se diseñan para cumplir varias funciones que pueden ser:

**Preventivos:** anticipan eventos no deseados antes de que sucedan. Son más rentables. Normalmente deben quedar incorporados en los sistemas, pues evitan costos de corrección o reproceso.

**Detectivos:** identifican los eventos en el momento en que se presentan. Son más costosos y miden la efectividad de los preventivos. Algunos errores no pueden ser evitados en la etapa preventiva. Incluyen revisiones y comparaciones (registro de desempeño), conciliaciones, confirmaciones, conteos físicos de inventarios, análisis de variaciones, técnicas automatizadas, límites de transacciones, passwords, edición de reportes y auditoría interna.

**Correctivos:** aseguran que las acciones correctivas sean tomadas para revertir un evento no deseado. Desarrolla por lo tanto acciones y procedimientos de corrección (la recurrencia), se obtiene documentación y reportes que informan a la gerencia, sobre los asuntos supervisados hasta que son corregidos o solucionados

**Directivos:** es el que posibilita monitorear los resultados de la empresa en su conjunto y de las diferentes áreas clave en que se pueda segmentar. Está más orientado al seguimiento de indicadores de los resultados internos de la empresa en su conjunto y en el corto plazo.

Los preventivos, detectivos y correctivos se focalizan en evitar eventos no deseados; los directivos son acciones positivas a favor de que sucedan ciertos acontecimientos que favorecen al control interno; por ejemplo, una política de contratación de un director financiero.

### **Eliminar probabilidades no posibilidades**

En la práctica, ningún sistema de control elimina la posibilidad de error. Los controles son diseñados y ejecutados por el personal de la organización, y las personas son fallibles y están sujetas a presión, por lo tanto, no se puede eliminar completamente la posibilidad de error.

### **Beneficios del control**

Es indudable que el control ayuda a la gerencia. Se considera un medio que favorece el logro de metas y objetivos. Es un medio que integra al personal con los objetivos, ayuda al personal a medir su desempeño y mejorarlo, evita las tentaciones de fraude y facilita a los directores demostrar cómo han aplicado los recursos y logrado los objetivos.

El sistema de control normalmente está conformado por dos componentes:

El control interno que es de responsabilidad administrativa de cada una de las organizaciones, mientras que el control externo se lo ejerce mediante la auditoría interna o auditoría externa.

### El control interno

Según el *Glosario de Términos* definido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el control interno es “Un proceso diseñado, implementado y mantenido por los encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad, respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. El término ‘control’ se refiere a cualquier aspecto de uno o más de los componentes de control interno”.

En consecuencia, se definiría al control interno como un proceso integral que efectúan todos quienes conforman una organización, con el propósito de tener una seguridad razonable respecto del correcto uso de los recursos y del logro de los objetivos.

En general el control es inherente a la actividad humana desde todos los tiempos. Evoluciona desde la simple necesidad de seguridad individual o colectiva, hasta la necesidad de verificar el cumplimiento de objetivos preestablecidos y sus acciones consiguientes.

El control interno evoluciona o cambia al igual que los mercados y sus actores, conforme se han transformado las estructuras organizacio-

nales, lo que implica que el control interno se ubica de manera diferente y estratégica en tales estructuras. Podemos decir que las organizaciones van comprendiendo que los tradicionales controles internos, que han funcionado adecuadamente en el pasado, pueden haber dejado de ser eficaces, pueden perder su eficacia o dejar de aplicarse. La modernización incluye necesariamente la modernización de los mecanismos de control en las organizaciones lo que permitirá que sea más eficaz y exitosa.

Por mucho tiempo el alcance del control interno estuvo limitado a las áreas económicas, de manera que se hablaba al respecto como de un asunto inherente a las actividades de contabilidad y finanzas; por ende, las restantes áreas operacionales y, de hecho, sus trabajadores, no se sentían involucrados. Es por ello que podemos hablar de ciertas referencias de la evolución del control interno, derivadas de la evolución de la auditoría.

Así, en la Edad Media su principio fue considerar acciones empíricas partiendo de los procedimientos de ensayo y error. Luego la etapa entre 1880 y 1990 se encuentra marcada por el sesgo legal. Se logran imponer estructuras y prácticas de control interno, especialmente en el sector público; pero desafortunadamente dio una conciencia distorsionada de este, al hacerlo operar muy cerca de la línea de cumplimiento y lejos de los niveles de calidad. Finalmente tenemos una etapa de aseguramiento desde 1990 a la actualidad. Ahora se basa en principios y se orienta al cumplimiento de objetivos, por lo que en la última década los controles internos han tomado una orientación dirigida de manera prioritaria a fomentar la eficiencia, reduciendo el riesgo en la consecución de los objetivos. Ayudan a asegurar la confiabilidad de la infor-

mación financiera y la de gestión, a proteger los recursos, y a cumplir las leyes, reglamentos y cláusulas contractuales aplicables.

De conformidad con el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2013), un sistema de control interno efectivo requiere del juicio y del criterio profesional. La dirección y el consejo de administración deben utilizar su criterio profesional para determinar el nivel de control que es necesario aplicar.

En tanto que los auditores, entre otros profesionales, deben aplicar su criterio a la hora de supervisar y evaluar la efectividad del sistema de control interno,

El control interno es muy importante en las organizaciones, puesto que su efectividad puede impedir el fraude y procura que la administración se comprometa con la responsabilidad social.

Se han publicado diversos modelos de control interno, con el objeto de mejorar las operaciones en las organizaciones. Los modelos más conocidos son: el COSO (USA), el COCO (Canadá), el Cadbury (Reino Unido), el Vienot (Francia), el Peters (Holanda), King (Sudáfrica) y MICIL (adaptación del COSO para Latinoamérica). El modelo COSO es uno de los más adoptados en las empresas del continente americano.

COSO es una comisión voluntaria constituida por representantes de cinco organizaciones del sector privado en EEUU, para proporcionar liderazgo intelectual frente a tres temas interrelacionados: la gestión del riesgo empresarial (ERM), el control interno, y la disuasión del fraude.

El Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO) fue conformado en 1985 con la finalidad de identificar los factores que originaban la presentación de información financiera falsa o fraudulenta y emitir las recomendaciones que garantizaran la máxima transparencia informativa en ese sentido. COSO se dedica a desarrollar marcos y orientaciones generales sobre el control interno, la gestión del riesgo empresarial y la prevención del fraude; diseñados para mejorar el desempeño organizacional y la supervisión, y reducir el riesgo de fraude en las organizaciones. El Comité considera que una buena gestión del riesgo y un sistema de control interno son necesarios para el éxito a largo plazo de las organizaciones.

En 1992, se publicó el informe denominado COSO I con el objeto de ayudar a las entidades a evaluar y mejorar sus sistemas de control interno, facilitando un modelo en base al cual pudieran valorar sus sistemas de control interno y generando una definición común de control interno.

A finales de 2004, se difundió el COSO II, denominado marco integrado de gestión de riesgos, que amplió el concepto de control interno a la gestión de riesgos; y en 2013 se emitió la tercera versión, conocida como COSO III, la cual permitió corregir aspectos del marco original, no limitándose a la fiabilidad de la información financiera sino dando cabida a todo tipo de información.

En 1999 se recomendó un marco latinoamericano de control interno similar al COSO, en español en base de las realidades de la región. Se nombró una comisión especial de representantes de la Asociación Interamericana de Con-

tabilidad (AIC) y la Federación Latinoamericana de Auditores Internos (FLAI) para iniciar el desarrollo del Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica (MICIL), que se emite en el año 2004, cuyo modelo se basa en estándares de control interno para las pequeñas, medianas y grandes empresas desarrollado en el informe COSO.

El MICIL incluye cinco componentes de control interno, presentados bajo un esquema que parte del ambiente de control como pieza central, que promueve el funcionamiento efectivo de los otros cuatro componentes que encajan en él como una pieza central de un rompecabezas, lo que asegura su funcionamiento efectivo en todos los niveles de la organización. Estos componentes son: ambiente de control y trabajo institucional, evaluación de los riesgos para obtener objetivos, actividades de control para minimizar los riesgos, información y comunicación para fomentar la transparencia, y supervisión interna continua y externa periódica.

En el año 2006, el Proyecto Anticorrupción ¡Sí Se Puede!, elaboró un estudio denominado Control de los Recursos y los Riesgos - Ecuador (CORRE), el cual consideró como base técnica los informes COSO I, COSO II y MICIL, desarrollando su estudio a través de los ocho componentes que cita el informe COSO II. Por consiguiente, los informes COSO sirven de base para la definición de un propio modelo de control interno, tanto en la parte pública como en la privada.

En 2009, la Contraloría General del Estado promulgó las Normas de Control Interno de aplicación obligatoria en las entidades y organismos del sector público, las cuales recogen en gran medida el marco integrado de control interno

COSO, que plantea cinco componentes interrelacionados e integrados al proceso de administración, con la finalidad de ayudar a las entidades a lograr sus objetivos.

De acuerdo con el informe COSO el control interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una organización, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos, de acuerdo a los siguientes puntos:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables

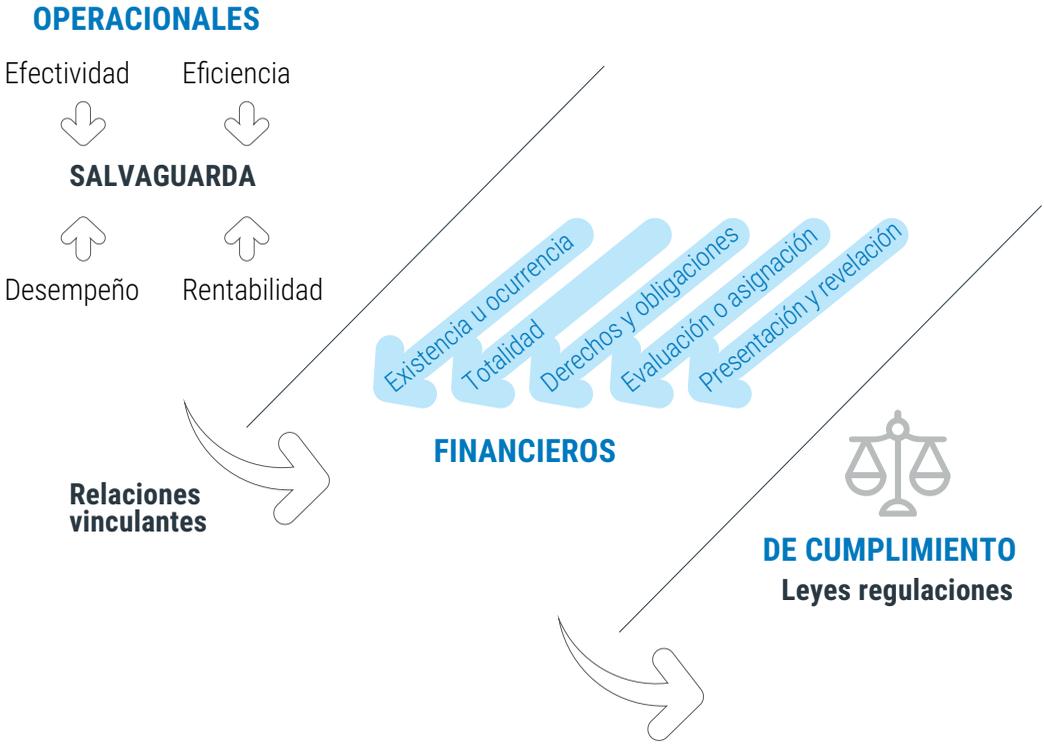
COSO I (Integral Control – Integrated Framework) aparece en el año 1992 como una solución para facilitar a las empresas a evaluar y mejorar sus sistemas de control interno, desde entonces esta metodología se incorporó en las políticas, reglas y regulaciones y ha sido utilizada por muchas compañías para mejorar sus actividades de control hacia el logro de sus objetivos.

Por lo tanto, el control interno es una multitud de procesos que están orientados hacia un fin, pero no es un fin en sí mismo. Está concebido y ejecutado por personas de todos los niveles de la organización a través de sus acciones. Proporciona una seguridad razonable, más que absoluta, de que se lograrán los objetivos definidos.

Por consiguiente, el control interno es un proceso llevado a cabo por personas, no son sólo manuales de políticas y formularios, son las personas a todo nivel jerárquico. Es la conformación de un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes

de cada entidad. Aporta un grado de seguridad razonable, no absoluta precisamente porque está realizado por personas. Promueve honestidad y responsabilidad, facilita la consecución de los objetivos de la organización y es aplicado en toda la organización.

**Para efectos del análisis del control interno los objetivos pueden ser categorizados en:**



**Gráfico 1.8** Categoría de objetivos COSO I



**Gráfico 1.9** Niveles de madurez del control interno

Nivel 1.- No confiable. Ambiente impredecible donde las actividades de control no existen y no están diseñadas.

Nivel 2.- Informal. Las actividades y controles de divulgación de la información existen y están diseñados; pero no están adecuadamente documentados. Los controles dependen básicamente de las personas. No hay un entrenamiento formal ni comunicación de las actividades de control.

Nivel 3.- Estandarizado. Las actividades de control existen y están diseñadas, han sido documentadas y comunicadas a los empleados. Las desviaciones de las actividades de control probablemente no serán detectadas.

Nivel 4.- Monitoreado. Controles estandarizados en la preparación y diseño de los reportes a la gerencia. Pueden utilizarse herramientas en una forma limitada para sustentar las actividades de control.

Nivel 5.- Optimizado. Una estructura integrada de control interno, con un monitoreo en tiempo real por la gerencia, así como mejoramiento continuo – autocontrol (Enterprise Wide Risk Management). Se utilizan herramientas para sustentar las actividades de control que permiten a la organización efectuar cambios rápidos a las actividades de control, si es necesario.

Consecuentemente es importante preguntarnos permanentemente: ¿Cuál es el grado de madurez que observamos en nuestra organización? ¿Se transmiten los objetivos de la empresa de una manera fácil y oportuna? ¿El control interno se encuentra documentado y actualizado? ¿La empresa cuenta con herramientas tecnológicas de apoyo para el desarrollo de mis tareas? ¿Las desviaciones de control interno son detectadas y corregidas oportunamente? ¿Los procesos de control son coordinados en la empresa?

La estructura del COSO I se basa en los siguientes cinco componentes:

**Ambiente de control:** Comprende el establecimiento de un entorno que estimule e influya en la actividad del personal con respecto al control de sus actividades. Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, proporciona disciplina y estructura. Es en esencia el principal elemento sobre el cual se sustentan o actúan los otros cuatro componentes. Crea el tono de la organización al influir en la conciencia de control. Puede verse como el fundamento del resto de los componentes.

El ambiente de control influye de manera importante en la forma cómo se estructuran las actividades del negocio, se establecen los objetivos y se valoran los riesgos y, sobre todo, cómo operan en la práctica.

En el ambiente de control se distinguen siete factores tales como Integridad y valores éticos; compromiso por la competencia; consejo de directores o comité de auditoría; filosofía y estilo operativo de la gerencia; estructura organizacional; asignación de autoridad y responsabilidades; y políticas y procedimientos de recursos humanos.

**Evaluación de riesgos:** Se refiere a la identificación, calificación y análisis de los riesgos que podrían incidir en la consecución de los objetivos.

Toda entidad requiere establecer sus objetivos globales y de actividades o áreas de resultado clave con el propósito de obtener una base sobre la cual se identifiquen y analicen los factores de riesgo que amenazan su cumplimiento.

Cabe señalar que todas las empresas, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o clase de industria, enfrentan riesgos, por lo que la identificación de los objetivos es una condición previa para la valoración de los riesgos. Consecuentemente, primero debe definirse los objetivos a fin de que la administración pueda identificar los riesgos y tomar acciones con la finalidad de administrarlos y mitigarlos. La definición de objetivos se relaciona además con el sistema de control interno.

**Actividades de control:** Son aquellos procedimientos y políticas que coadyuvan a asegurar que las directrices administrativas se lleven a cabo adecuadamente. Este conjunto de actividades pueden ser de carácter manual o computarizadas, administrativas u operacionales, generales o específicas, preventivas o detectivas. Podemos decir que las actividades de control son muy importantes porque son el medio más idóneo para hacer las cosas de mejor manera y asegurar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

**Información y comunicación:** Es la identificación, obtención y comunicación de información necesaria con la finalidad de que el personal de la organización pueda cumplir con sus responsabilidades.

La información es importante en todos los niveles del negocio y coadyuvan a la consecución de los objetivos, en todas las categorías: operaciones, información financiera y cumplimiento legal y normativo.

En tal virtud el control, la correcta toma de decisiones y el manejo y optimización del uso de los recursos, tienen como base fundamental la información adecuada y oportuna, por ejemplo, de los estados financieros, debiendo la información ser integral, es decir, en el ámbito financiero y no financiero.

La calidad de la información constituye un aspecto muy importante que de hecho incrementa la ventaja competitiva en todas las organizaciones, y es un medio efectivo de control, en la medida que sea oportuna, actualizada, razonable y accesible.

Los canales de información y comunicación adecuados permiten llegar a todos los niveles de la organización y son necesarios para proporcionar información a los entes de control y a los *stakeholders* tales como clientes, proveedores, instituciones financieras, Estado y público en general.

**Monitoreo:** Se encarga de determinar el desempeño del sistema de control interno en el tiempo, es decir si estos funcionan adecuadamente. Para dicho propósito se realizan actividades de evaluaciones periódicas, por lo que el alcance y la frecuencia dependerán de los riesgos que se pretenden controlar y del grado de confian-

za que generen los controles implementados. Dichas evaluaciones deben conducir a la identificación de controles débiles, insuficientes o innecesarios, los mismos que con apoyo de la administración puedan ser mejorados, implantados o corregidos.

Las evaluaciones pueden llevarse a cabo durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la organización; de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades, y mediante la combinación de las dos formas anteriores.



**Gráfico 1.10** Componentes del control interno COSO I

El COSO II es un proceso formal diseñado para identificar, comunicar y monitorear los riesgos a lo largo de la organización, orientando esfuerzos para reducir las amenazas, manejar la incertidumbre y aprovechar en todo su potencial las oportunidades.

Hacia finales del año 2004, el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* amplió el concepto de control interno, proporcionando una guía más detallada sobre la identificación, evaluación y gestión integral del riesgo.

Como respuesta a una serie de escándalos e irregularidades que provocaron pérdidas importantes a inversionistas, empleados y otros grupos de interés, el comité antes citado, a partir de enero de 2005 formalizó el COSO II para la práctica de la administración de riesgos empresariales (ERM), bajo ocho componentes que son:



**Gráfico 1.11** Enterprise Risk Management- Integrated Framework

Este nuevo enfoque no se emitió para sustituir COSO I, sino que lo incorpora como parte de él, lo que permite a las empresas mejorar sus prácticas de control interno o decidir encaminarse hacia un proceso más completo de gestión de riesgo. El COSO II (ERM) incorpora tres componentes adicionales a los que conforma COSO I, tales como:

- El establecimiento de objetivos
- Identificación de riesgos
- Respuesta a los riesgos

Podemos decir que estos componentes son claves para definir las metas de las empresas. Si los objetivos son claros se puede decidir qué riesgos tomar para hacer realidad las metas de

la organización. De esta manera se puede hacer una clara identificación, evaluación, mitigación y respuesta a los riesgos evaluados.

Cabe indicar que los ocho componentes se encuentran alineados con los cuatro objetivos (estratégicos, operaciones, reportes y cumplimiento), donde se consideran las actividades en todos los niveles de la organización. En tanto que COSO I solamente tiene tres objetivos. (Operaciones, reportes y cumplimiento)

COSO II desarrolla conceptos claves que deben considerarse en los negocios, tales como:

- Administración de riesgos en la determinación de la estrategia

- Eventos y riesgo
- Apetito de riesgo
- Tolerancia al riesgo
- Visión de portafolio de riesgo
- Sopesar oportunidades
- Racionalizar el capital

COSO II enfatiza en la gestión del riesgo empresarial con el fin de identificar e implementar acciones que permitan prevenir su ocurrencia, y constituye la base para la planificación e implementación de los controles necesarios dentro de las organizaciones.

Por consiguiente, el ERM es un proceso efectuado por la junta de directores, la administración, y todo el personal de la entidad, aplicando, una vez definido, la estrategia, diseñada para identificar los eventos potenciales que pueden afectar a la entidad, y para administrar los riesgos que se encuentran dentro de su apetito por el riesgo, para proveer de seguridad razonable en relación con el logro del objetivo de la entidad.

Es indudable que la administración de riesgos debe estar orientada al futuro, permitiendo a la dirección anticipar los nuevos riesgos y adoptar las medidas oportunas necesarias. Entre los principales beneficios de la administración de riesgos podemos señalar:

- Alinear el apetito por el riesgo y la estrategia
- Vincular crecimiento, riesgo y retorno
- Enriquecer las decisiones de respuesta frente al riesgo
- Minimizar sorpresas y pérdidas operacionales
- Identificar y administrar los riesgos de los impactos
- Proveer de respuestas integradas para los riesgos múltiples

La metodología ERM se encuentra orientada a generar valor para los accionistas o propietarios de organizaciones y hacia la continuidad de la organización dentro del mercado al que pertenece.

A continuación realizamos una breve sinopsis de los ocho componentes de COSO II:

**Ambiente interno:** Es el punto central de todos los otros componentes del ERM; provee disciplina y estructura. El ambiente interno influencia en el establecimiento de estrategias y objetivos, en la estructuración de las actividades del negocio y en la identificación de los riesgos, su evaluación y las medidas de tratamiento que deben actuar sobre ellos.

Está referido a atributos que incluyen la integridad, valores éticos, asignación de autoridad, habilidades y el ambiente en el que estos se desarrollan.

La gerencia establece la filosofía de gerenciamiento de riesgo. Es la base fundamental para los otros componentes dándole disciplina y estructura. Dentro de las organizaciones sirve para que los empleados creen conciencia de los riesgos a los cuales se encuentra expuesta una organización.

**Establecimiento de objetivos:** Las organizaciones deben plantear sus objetivos alineados a su misión y visión, los mismos que deben ser medibles, alcanzables y acordes a los recursos disponibles. Los objetivos son importantes

para que las organizaciones prevengan los riesgos, tengan una identificación de los eventos, una evaluación del riesgo y una clara respuesta a los mismos. En tal sentido, los objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar potenciales eventos que afecten a su consecución.

**Identificación de eventos:** Es necesario identificar los eventos que afectan a los objetivos de la organización, independientemente de que sean positivos o negativos; mediante una combinación de técnicas vinculadas con herramientas de apoyo, como la identificación de eventos pasados y futuros, considerando situaciones como cambios demográficos, mercados nuevos, medidas económicas, entre otros.

Los acontecimientos internos y externos que afectan a los objetivos de la entidad deben ser identificados, diferenciando entre riesgos y oportunidades. Estas últimas permiten establecer estrategias y fijar objetivos a la dirección.

**Evaluación de riesgos:** Luego de identificados los riesgos, las entidades deben implementar controles que permitan evaluar los posibles impactos en la gestión, los cuales pueden ser positivos y negativos; pero inclusive en los impactos positivos la estimación debe ser cuidadosa, pues los posibles beneficios pueden encontrarse asociados con riesgos más complejos, de manera que los diferentes escenarios se puedan proyectar. Normalmente los riesgos se analizan considerando su probabilidad e impacto para determinar cómo deben ser administrados. Los riesgos son evaluados sobre una base inherente y residual.

**Respuesta al riesgo:** Luego de la evaluación de los riesgos, la administración debe identificar y definir posibles respuestas al riesgo en relación con las necesidades de la entidad. Las res-

puestas al riesgo que se presenta pueden ser: evitarlo (discontinuar actividades que generan riesgo); reducirlo (reducir el impacto o la probabilidad de ocurrencia o ambos); compartirlo (transferir o compartir una porción del riesgo a un tercero); o, aceptarlo (no tomar acciones que afecten el impacto o probabilidad de ocurrencia del riesgo).

**Actividades de control:** Consiste en un conjunto de políticas y procedimientos para asegurar que las respuestas al riesgo se lleven de manera adecuada y oportuna. Los controles en general son muy puntuales, específicos, estructurados y reglamentados.

**Información y comunicación:** Es pertinente generar información confiable y oportuna en todos los niveles de la organización para hacer frente a los riesgos. La comunicación debe fluir por toda la organización en todos los sentidos. La información relevante permite al personal de las organizaciones afrontar sus responsabilidades con eficiencia.

**Monitoreo:** Permite supervisar que el proceso de administración de riesgos sea efectivo a lo largo del tiempo y que todos los componentes del marco ERM funcionen adecuadamente. El monitoreo puede ser medido a través de actividades de monitoreo continuo, evaluaciones puntuales o una combinación de ambas. El monitoreo permite verificar que la totalidad de la gestión de riesgos corporativos se encuentre funcionando y operando, debiendo realizarse modificaciones oportunas cuando sea necesario.



**Gráfico 1.12** Versiones COSO

Si bien la primera versión del Marco Integrado de Control Interno COSO I, fue aceptado alrededor del mundo y se ha convertido en un marco líder en diseño, implementación y conducción de control interno y evaluación de su efectividad; el Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway tenía como principal objetivo definir un nuevo marco conceptual capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos utilizados en el campo del control interno, considerando los grandes cambios que ha tenido la industria y los avances tecnológicos, motivo por el cual en mayo de 2013 lanzó la tercera versión actualizada (COSO III), lo que permitirá que las empresas desarrollen y mantengan sistemas de control interno efectivos que ayuden, en un escenario cambiante, al cumplimiento de los objetivos de las organizaciones, mitigando riesgos a un nivel aceptable, y apoyando la toma de decisiones a la gestión de la dirección y gobierno.

Entre los factores más relevantes que contribuyeron a la actualización del Marco Integrado de Control Interno tenemos los siguientes;

- Variación de los modelos de negocio como consecuencia de la globalización.

- Mayor necesidad de información a nivel interno debido a los entornos cambiantes.
- Incremento del número y complejidad de las normas aplicables al mundo empresarial a nivel internacional.
- Nuevas expectativas sobre la responsabilidad y competencias de los gestores de las organizaciones.
- Incremento de las expectativas de los grupos de interés (inversores, reguladores) en la prevención y detección del fraude.
- Aumento del uso de las nuevas tecnologías, y su desarrollo constante.
- Exigencias en la fiabilidad de la información reportada.

El modelo de control interno COSO III actualizado está compuesto por los cinco componentes establecidos en el marco anterior, y 17 principios y puntos de enfoque que presentan las características fundamentales de cada componente. Se caracteriza por tener en cuenta los siguientes aspectos y generar diferentes beneficios:

- Mayores expectativas del gobierno corporativo
- Globalización de mercados y operaciones
- Cambio continuo en mayor complejidad en los negocios
- Mayor demanda y complejidad en leyes, reglas, regulaciones y estándares
- Expectativas de competencias y responsabilidades
- Uso y mayor nivel de confianza en tecnologías que evolucionan rápidamente
- Expectativas relacionadas con prevenir, desalentar y detectar el fraude

La efectividad del sistema de control interno depende de estas características, pudiendo de esta manera obtener una certeza razonable en el logro de los objetivos de la entidad.

Un sistema de control interno efectivo reduce a un nivel aceptable el riesgo de no alcanzar un objetivo de la entidad y puede hacer referencia a las categorías de objetivos. Para esto es indispensable que los componentes y principios estén presentes y en funcionamiento. Esto quiere decir que los componentes y principios relevantes existen en el diseño e implementación del sistema de control interno para alcanzar los objetivos especificados.

Además, los componentes y principios deben ser aplicados en el sistema de control interno y funcionar de manera integrada. Cuando se determina que el sistema de control interno es efectivo la alta dirección y la junta directiva tienen una seguridad razonable acerca del cumplimiento de las tres categorías de objetivos.

Sin embargo, es importante aclarar que un eficaz sistema de control interno no garantiza el éxito

de una entidad. Este puede ayudar a la consecución de los objetivos y suministrar información sobre el progreso de la entidad, pero el desempeño de la administración y directivas y factores externos como condiciones económicas tienen gran influencia en el éxito de la entidad.

El control interno no puede evitar que se aplique un deficiente criterio profesional o se adopten malas decisiones. Además, el sistema de control interno puede garantizar solo una seguridad razonable en relación con el cumplimiento de los objetivos de la organización. Las limitaciones siempre están presentes e impiden que el consejo de administración y la dirección tengan una seguridad absoluta. Sin embargo, estas limitaciones tienen que ser tenidas en cuenta al momento de seleccionar, desarrollar y desplegar los controles, para que minimicen en lo posible dichas limitaciones.

Este marco actualizado apoya a la administración, la dirección, los accionistas y demás partes que interactúan con la entidad, ofreciendo un entendimiento de lo que constituye un sistema de control interno efectivo, el mismo que debe verse como un proceso integrado y dinámico y se caracteriza por las siguientes propiedades:

- Permite aplicar el control interno a cualquier tipo de entidad y de acuerdo con sus necesidades.
- Presenta un enfoque basado en principios que proporcionan flexibilidad y se pueden aplicar a nivel de entidad, a nivel operativo y a nivel funcional.

Este nuevo marco de control interno COSO III, brinda una mayor cobertura de los riesgos a los que se enfrentan actualmente las entidades. Entre los principales objetivos podemos señalar:

- Aclarar los requerimientos del control interno
- Actualizar el contexto de la aplicación del control interno a muchos cambios en las empresas y ambientes operativos
- Ampliar su aplicación al expandir los objetivos operativos y de emisión de informes

Según el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2013), este marco define tres categorías para los objetivos:

- **Objetivos operativos:** Se refieren a la efectividad y eficiencia de las operaciones de la entidad, incluidos sus objetivos de rendimiento financiero y operacional, y la protección de sus activos frente a posibles pérdidas.
- **Objetivos de información:** Se refieren a la información financiera y no financiera interna y externa, y pueden abarcar aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparencia, u otros conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la propia entidad.
- **Objetivos de cumplimiento:** Tienen que ver con el cumplimiento de las leyes, reglamentos y demás regulaciones relacionadas con las actividades de las organizaciones.

El informe COSO III posee cinco componentes y diecisiete principios, los cuales son:

**Entorno de control:** Incluye la integridad y los valores éticos de la organización; los parámetros que permiten al consejo llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión del gobierno corporativo; la estructura organizacional y la asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes; y el rigor aplicado a las medidas de evaluación del desempeño, los

esquemas de compensación para incentivar la responsabilidad por los resultados del desempeño. El entorno de control de una organización tiene una influencia muy relevante en el resto de componentes del sistema de control interno.

**Principio 1:** La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos.

**Principio 2:** El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno.

**Principio 3:** La dirección establece, con la supervisión del consejo, las estructuras, las líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.

**Principio 4:** La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en alineación con los objetivos de la organización.

**Principio 5:** La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.

**Evaluación de riesgos:** Los riesgos a los que se encuentra expuesta la entidad proceden de fuentes externas e internas. La evaluación del riesgo implica un proceso dinámico e iterativo para identificar y evaluar los riesgos de cara a la consecución de los objetivos. Los riesgos deben evaluarse en relación con unos niveles preestablecidos de tolerancia. La evaluación de riesgos constituye la base para determinar cómo se gestionarán, debiendo previamente establecer los objetivos operativos, de información y de cumplimiento, asociados a los diferentes niveles de la organización.

**Principio 6:** La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.

**Principio 7:** La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determinar cómo se debe gestionar.

**Principio 8:** La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.

**Principio 9:** La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.

**Actividades de control:** Constituyen todas aquellas acciones establecidas a través de políticas y procedimientos que contribuyen a garantizar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección para mitigar los riesgos con impacto potencial en los objetivos. Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización, en las diferentes etapas de los procesos de negocio, y en el entorno tecnológico. Según su naturaleza, pueden ser preventivas o de detección y pueden abarcar una amplia gama de actividades manuales y automatizadas, tales como autorizaciones, verificaciones, conciliaciones y revisiones del desempeño empresarial. La segregación de funciones normalmente está integrada en la definición y funcionamiento de las actividades de control.

**Principio 10:** La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos.

**Principio 11:** La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad so-

bre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos.

**Principio 12:** La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y los procedimientos que llevan dichas políticas a la práctica.

**Información y comunicación:** Para que la entidad pueda llevar a cabo sus responsabilidades de control interno y sustentar el logro de sus objetivos es necesaria la información. La comunicación es el proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener la información necesaria. La información proviene de fuentes internas y externas; así como la comunicación es interna y externa.

**Principio 13:** La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno

**Principio 14:** La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.

**Principio 15:** La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.

**Actividades de supervisión:** Las evaluaciones continuas, e independientes o una combinación de ambas se utilizan para determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno, incluidos los controles para cumplir los principios de cada componente, están presentes y funcionan adecuadamente. Las evaluaciones independientes se efectúan de manera periódica.

**Principio 16:** La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.

**Principio 17:** La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno, de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, inclusive la alta dirección y el consejo, según corresponda.

Los principales cambios que se presentan en cada uno de los componentes del informe COSO III son los siguientes:

**Entorno de control.-** Incluye los primeros cinco principios y se refieren a la relevancia de la integridad y los valores éticos, la importancia de la filosofía de la administración y su manera de operar, la necesidad de una estructura organizativa, la adecuada asignación de responsabilidades y la importancia de las políticas de recursos humanos. Se explican las relaciones entre los componentes del control interno para destacar la importancia del entorno de control. Se amplía la información sobre el gobierno corporativo de la organización, reconociendo diferencias en las estructuras, requisitos, y retos a lo largo de diferentes jurisdicciones, sectores y tipos de entidades. Se enfatiza la supervisión del riesgo y la relación entre el riesgo y la respuesta al mismo.

**Evaluación de riesgos.-** En este componente se amplía la categoría de objetivos de reporte, considerando todas las tipologías de reportes internos y externos, se aclara que la evaluación de riesgos incluye la identificación, análisis y respuesta a los riesgos. Se incluyen los conceptos de velocidad y persistencia de los riesgos como criterios para evaluar la criticidad de los mismos, se considera la tolerancia al riesgo en

la evaluación de los niveles aceptables de riesgo, y finalmente se considera el riesgo asociado a las fusiones, adquisiciones y externalizaciones, ampliándose la consideración del riesgo al fraude.

**Actividades de control.-** En este componente se indica que las actividades de control son acciones establecidas por políticas y procedimientos. Se considera el rápido cambio y evolución de la tecnología, se enfatiza la diferenciación entre controles automáticos y controles generales de tecnología.

**Información y comunicación.-** En esta parte se enfatiza en la relevancia de la calidad de información dentro del sistema de control interno, se profundiza en la necesidad de información y comunicación entre la entidad y terceras partes, se enfatiza el impacto de los requisitos regulatorios sobre la seguridad y protección de la información, se refleja el impacto que tiene la tecnología y otros mecanismos de comunicación en la rapidez y calidad del flujo de información.

**Supervisión.-** Finalmente en este componente se clarifica la terminología y se definen dos categorías de actividades de monitoreo: evaluaciones continuas y evaluaciones independientes. Se profundiza en la relevancia del uso de la tecnología y los proveedores de servicios.

## 1.6 La administración del riesgo empresarial

La administración de riesgos es una herramienta importante en las organizaciones, por cuanto ayuda a sus ejecutivos en la toma de decisiones. En este marco, no solo convierte la incertidumbre en oportunidad, sino que mitiga los

riesgos que podrían incidir negativamente en el logro de los objetivos de la entidad.

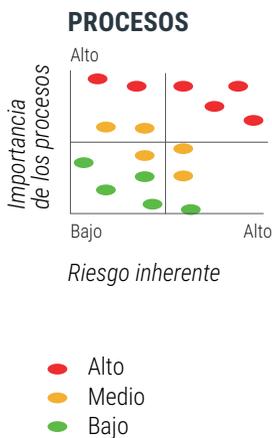
La administración de riesgos engloba una serie de actividades dirigidas a identificar y evaluar los riesgos que puedan afectar a dichos objetivos.

La palabra riesgo procede del italiano *risicare* que significa desafiar, retar, arriesgar. En el nuevo diccionario español-latino etimológico se fija como *peligro, prueba, tentativa, suscitarse algún peligro o ponerse en peligro uno mismo*.

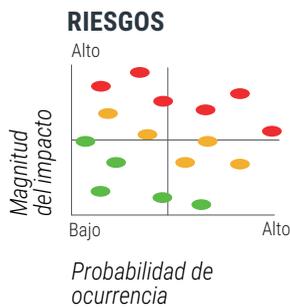
El riesgo es la probabilidad de que se produzca algún acontecimiento que pueda afectar la ejecución de los objetivos, tanto de una organización como de un proceso. Es por este motivo que el riesgo es considerado como la posibilidad de ocurrencia de un evento no deseado que pueda provocar pérdida para la entidad.

## LA GERENCIA DEBE ALINEAR CON LOS RIESGOS DEL NEGOCIO

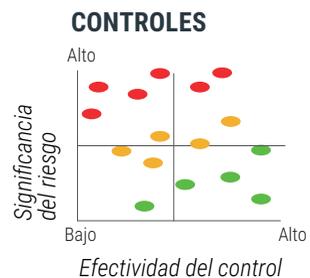
**1** Da prioridad a los procesos con potencial significativo de impactar los objetivos de negocio para la evaluación posterior del riesgo



**2** Da prioridad a los riesgos con potencial de impactar los objetivos para la evaluación del control



**3** Da prioridad adicional a los riesgos considerando la efectividad del control



**Gráfico 1.13** Riesgos del negocio  
**Fuente:** Módulo nuevos conceptos de control interno, maestría en contabilidad y finanzas, UDA.

La administración de riesgos empresariales enlaza la estrategia con el logro de los objetivos del negocio, minimizando los riesgos críticos y mejorando la rentabilidad. En tal sentido, un modelo apropiado de administración de riesgos empresariales le permite a una organización evitar problemas y mejorar el negocio para fortalecer los resultados de operación. Un elemento importante de estos modelos es administrar los riesgos estratégicos, tanto las amenazas como las oportunidades.

La administración de riesgos empresariales integra la estrategia corporativa con el gobierno corporativo, los riesgos críticos el control interno, los procesos más importantes y el logro de los objetivos. Para entender de mejor manera es menester analizar cada uno de los componentes antes indicados:

### **La estrategia**

Las organizaciones requieren formular una estrategia que sea clara, muy bien enfocada y que constituya un reto para las personas que lo conforman. Una vez formulada la estrategia se tiene que implementar y administrar en el tiempo. Es un proceso dinámico, que se ve afectado por cambios tanto de carácter interno como del entorno, y cuyas consecuencias son a menudo repentinas, con consecuencias profundas y muchas veces radicales.

Dichos cambios generan normalmente, a su vez, cambios en las estrategias, adoptándose posturas defensivas, conservadoras y de cautela en las organizaciones.

De hecho, la administración de riesgos empresariales en las organizaciones son efectivas en función de las estrategias que se aplican. Por consiguiente, es importante administrar las amenazas

de los riesgos, así como establecer lo que vamos hacer y cómo lo haremos.

### **Estructura**

Las organizaciones exitosas normalmente se estructuran de tal manera que les permita materializar la estrategia. Si bien a los negocios se les asigna recursos, tales como capital, tecnología y talento; pero necesitan igualmente estructuras, equilibrios y contrapesos que permitan mitigar riesgos empresariales existentes y los que surjan en el camino.

Una estructura óptima está dotada de un adecuado gobierno corporativo, eficiencia operacional, uso de tecnología e innovación avanzada, posicionamiento de mercado. Es clave que la estructura gire en tono a ventajas competitivas de mediano plazo y comparativas de corto plazo.

### **Gobierno corporativo**

Desde mediados de esta última década, uno de los cambios significativos en las organizaciones es que los organismos reguladores y las legislaciones han visto al gobierno corporativo como medida esencial para evitar abusos, reducir riesgos, y establecer controles compensatorios. En teoría un buen gobierno corporativo logra esos objetivos, sin embargo, en la práctica depende de la interacción de los componentes que analizamos, los valores éticos y morales y las personas que conforman las organizaciones.

Podemos ver entonces, al gobierno corporativo como una forma de llevar talento, experiencia y conocimientos a la junta directiva, con la finalidad de crear valor para las partes involucradas e interesadas. Por lo tanto, no es solo para efecto de control sino más bien para fortalecer

la calidad intelectual de los servidores que conforman las organizaciones.

El pilar fundamental del gobierno corporativo es la junta directiva, la que no solo tiene la función de proteger los intereses de los accionistas y asegurar que la entidad tenga una estrategia bien definida, administrada, comunicada y controlada, sino la cotización e imagen corporativa de la organización.

El cuidado, atención y responsabilidad que debe ejercer la junta directiva sobre las actividades de las organizaciones se debe estructurar de forma que disponga del talento y la experiencia suficiente, para cuyo propósito la junta directiva delega a sus comités, funciones que requieren de conocimientos especializados tales como el comité de auditoría, el comité de riesgos.

La interacción y administración efectiva de la junta directiva son indispensables para que tales comités puedan cumplir su función. Los elementos que se describen a continuación son claves para su éxito:

- Incluir a directores externos e independientes de la administración
- Conocimientos y experiencia en la industria en la cual se desarrolla el negocio
- Integración clara y efectiva del código de ética con conductas, compensación y medición del desempeño en cascada desde la junta directiva, la alta dirección, hasta los niveles medios y bajos de la organización
- Un modelo claro y comprensivo de gestión de riesgos empresariales
- Un gobierno corporativo bien estructurado y fuerte

Un término apropiado en el gobierno corporativo es la rendición de cuentas a todos los niveles de la administración. Un buen gobierno corporativo diferencia a la junta directiva y a sus comités de la administración, de manera clara y precisa. A la administración responsable le corresponde:

- Implantar el control interno incluyendo su diseño, efectividad y confiabilidad.
- Administrar los riesgos, lo que incluye el modelo de administración de riesgos empresariales.
- Integrar la información financiera y los controles sobre la manera de informarla a terceros, así como su calidad y precisión.
- Cumplir con leyes, regulaciones y disposiciones legales.

Por consiguiente, un buen gobierno corporativo está conformado por una función efectiva de la junta directiva y de sus comités. Comienza con el tono en la cúpula, independiente de la administración; balanceada y organizada, con directores externos bien escogidos y con interacción dinámica, energía y actitud constructiva.

Objetivos del GC.-

- Coadyuvar en el establecimiento de un marco que integre y alinee las responsabilidades de los titulares con los asuntos que impactan el ambiente ético, el nivel de desempeño y la transparencia institucional.
- Proporcionar principios y elementos para cumplir con la obligación de rendir cuentas.
- Promover el fortalecimiento y efectividad de la gestión directiva.
- Fomentar el trabajo con base en los valores institucionales.

Elementos del GC:

- Órganos de gobierno
- Código de ética
- Auditoría
- Normas generales de control interno
- Modelo de administración de riesgos
- Independencia y objetividad de los auditores internos y externos
- Comunicación, revelación de información y transparencia gubernamental
- Efectividad, medición del desempeño y rendición responsable de cuentas

La junta directiva, como órgano de gobierno, tiene la responsabilidad de establecer estrategias y mecanismos pertinentes para el logro de los objetivos, salvaguardar los intereses y recursos, cumplir con el marco normativo correspondiente, asegurar la transparencia de la gestión a su cargo, la preparación, difusión e integridad y confiabilidad de la información financiera y operativa, así como de respaldar una efectiva instancia de control y auditoría.

La junta directiva es responsable del establecimiento, actualización y difusión de códigos de conducta, que incluyan los pronunciamientos relativos al comportamiento que se debe observar en el desarrollo de las actividades, de manera que en todo momento persistan los valores propios de la entidad.

La administración debe velar por la integridad y confiabilidad de la información financiera y presupuestal; revelación de los hechos que puedan afectar sustancialmente la condición financiera y operativa; medición y evaluación del desempeño; estado que guardan los riesgos que

puedan afectar el logro de objetivos; evaluación del trabajo de la auditoría interna y externa; y la atención de todo lo relacionado con quejas, inconformidades y denuncias de los clientes y más interesados.

La junta directiva debe reconocer la existencia de riesgos que puedan afectar de manera relevante el cumplimiento de metas, objetivos, programas y proyectos; así como la obligación de establecer estrategias para mitigarlos y fortalecer los controles internos para identificarlos, medirlos y administrarlos. Por consiguiente, es menester que se informe a través de auditoría, la situación que guardan los riesgos y los mecanismos establecidos para prevenirlos.

La responsabilidad primaria por el establecimiento de la medición del desempeño descansa en la junta directiva y en la administración, con el apoyo permanente a la auditoría, así como el funcionamiento sistemático de indicadores estratégicos de gestión y las normas de desempeño correspondientes.

Al respecto, el Instituto de Auditores Internos, recomienda que para mejorar el gobierno corporativo de una entidad es menester que se cuente con:

- Principios de gobierno corporativo
- Sistema de control interno
- Auditoría interna

Toda entidad debe establecer y mantener una función de auditoría interna independiente, competente y con los recursos adecuados para proporcionar a la administración, una evaluación continua de los procesos de riesgo y del sistema de control interno.

Para lograr una adecuada gestión administrativa es menester que se genere una sinergia entre los cuatro componentes del sistema de dirección: la Junta directiva, la administración, los auditores internos y los auditores externos.

En conclusión, un buen gobierno corporativo busca fundamentalmente asegurar la sobrevivencia de la institución; fomentar la transparencia y fortalecer el proceso de rendición de cuentas; promover el ambiente ético y la cultura de control; fomentar la administración de riesgos y de procesos adecuados para manejar y monitorear los riesgos; incrementar la credibilidad en la institución; y promover el mejoramiento sistemático del desempeño de la organización.

### Auditoría interna

Tradicionalmente en América Latina la auditoría interna ha sido un brazo de la administración, que actúa en emergencias, detección de fraude, en funciones de control interno, como parte de procesos de información financiera y como apoyo a la auditoría externa. Si bien estas tareas son importantes, pero corresponden a la administración y por lo tanto deben ser parte de la oficina del director general y/o director financiero.

Las mejores y nuevas prácticas de administración de riesgos empresariales consisten en establecer un cuerpo de apoyo al comité de auditoría, cuya función principal es verificar y evaluar que el sistema de administración de riesgos empresariales funciona según su diseño y objetivos. Sus principales funciones deben incluir los siguientes aspectos:

- Riesgos críticos del negocio, es decir, asegurarse de que la administración haya identificado los riesgos más importantes y los administre efectivamente, considerando que los riesgos que no se pueden controlar

y tienen un alto impacto podrían ocasionar la quiebra de la empresa. Debe incluir, por lo tanto, los riesgos operativos, que son el fundamento del negocio.

- Información financiera. Se trata de verificar que los procesos, controles y estructura relacionados con la información financiera sean efectivos.
- Cumplimiento de leyes y regulaciones.
- Tecnología de información. En las organizaciones de alta dependencia de las TI se deben evaluar los procesos, controles y estructuras relacionadas con la seguridad, operaciones, aplicaciones, respaldo a la estrategia con tecnología apropiada, y gestión de proyectos, considerando que la probabilidad de que un proyecto salga mal o cueste más es muy alto.

El líder de la auditoría interna no necesariamente debe ser un contador público, sino puede ser un profesional MBA, con experiencia en operaciones, asuntos financieros y en la actividad del negocio. Naturalmente que el equipo debe aportar experiencia en contaduría pública y otras disciplinas.

La auditoría interna debe reportar al comité de auditoría, donde es el presidente del comité la cabeza máxima. El comité normalmente aprueba el plan anual de auditoría, el presupuesto, el nombramiento del líder, los recursos de apoyo y la capacitación. Cabe indicar que el equipo debe ser independiente de la administración.

### Riesgos críticos

En general toda organización tiene riesgos críticos propios. Por ejemplo, en el sector financiero se pueden enlistar la calidad de la cartera, el nivel de cumplimiento del presupuesto de ventas,

la liquidez, el cumplimiento con reguladores y leyes, financiamientos, cumplimiento de préstamos y controles de TI, entre otros riesgos.

La administración de los riesgos empresariales se basa en la identificación de los riesgos más críticos y la manera cómo se administran. Por ejemplo: en una entidad financiera su reputación y percepción de solidez son importantes, porque un descuido o error puede causar una corrida. Estos riesgos críticos tienen que estar en permanente observancia de la junta directiva, de los comités y de la alta administración, por lo tanto la administración de los riesgos críticos es constante y dinámica.

La metodología para identificar los riesgos críticos inicia con un mapa de riesgos, denominado universo de riesgos de la industria donde opera la organización. Los riesgos se pueden clasificar en estratégicos, operativos, de cumplimiento y financieros. Las estrategias incluyen: el gobierno, planeamiento y asignación de recursos, dinámica de mercado entre otros. Los operativos incluyen las operaciones nucleares de la empresa y la tecnología. El cumplimiento es amplio y va desde impuestos y leyes, hasta reguladores y otras partes interesadas. Los financieros abarcan aspectos como capitalización, liquidez, impuestos, reportes financieros.

Por lo tanto, el modelo de administración de riesgos empresariales inicia con la identificación de los riesgos más importantes por parte de la administración, así como con la forma de administrarlos y los controles clave. Se termina de armar el modelo con los riesgos secundarios y rutinarios.

Podemos decir entonces que la administración de los riesgos empresariales cubre toda la empresa, partiendo de los accionistas. Si el

modelo es efectivo, puede lograr dos objetivos simultáneos: mitigar el posible impacto de los riesgos del negocio y mejorar la rentabilidad.

La inclusión de miembros independientes con funciones específicas, comités de auditoría y las responsabilidades de la administración de emitir información financiera reportable veraz e íntegra, y que los controles relacionados con ese proceso son razonables, resulta fundamental en las organizaciones para su adecuado desempeño.

### Norma ISO 31000

En general la norma ISO 31000 no tiene un largo pasado ya que su primera versión apareció en el año 2009. Sin embargo, la necesidad de adaptarla a la situación del mercado actual y de las organizaciones, así como la de facilitar su uso, puso en marcha su revisión.

En septiembre de 2013 en Chicago, se planteó introducir cambios técnicos. Sin embargo, en la reunión de marzo de 2015 en París, se discutió la posibilidad de llevar a cabo una revisión global que favorezca la aplicación a los usuarios, discusión que se ha mantenido hasta la presente fecha.

El grupo encargado de llevar a cabo la revisión de la ISO 31000 es el grupo ISO/TC 262. Se encuentran unificando las diferentes opiniones y comentarios de los diferentes expertos, se está trabajando en estándares relacionados con la gestión del riesgo con grupos de trabajo de 52 países participantes y 16 países observadores. Se tiene previsto su publicación en el primer trimestre de 2018. Actualmente se encuentra disponible el borrador, el cual permite conocer cuáles serán los cambios clave relacionados con los emitidos en el año 2009.

La norma ISO 31000 sobre riesgos estratégicos, establece principios y guías para el diseño, implementación y mantenimiento de la gestión de riesgos en forma sistemática y transparente, de toda forma de riesgo en cualquier contexto.

El riesgo se define en términos del efecto de la incertidumbre en los objetivos. Implica que la palabra “riesgo” se refiere tanto a las situaciones negativas tradicionales de riesgo que provocan pérdidas, como a las situaciones positivas de riesgo, que constituyen oportunidades.

La norma ISO 31000 se puede aplicar a cualquier tipo de riesgo, por ejemplo: financieros, de infraestructura, de operación, de mercado, de imagen/reputación corporativa, etc., además por supuesto de la seguridad de la información

La generalización de los tipos de riesgos implica que la norma no está pensada para un sistema de gestión en particular ni tampoco para un grupo particular de empresas, sino más bien para proveer de una estructura de mejores prácticas y guía para todas las operaciones relacionadas con la gestión de riesgos.

El alcance de la norma a la gestión de riesgos consiste en habilitar todas las tareas estratégicas, de gestión y operacionales de una organización por medio de proyectos, funciones y procesos alineados a un conjunto común de objetivos de gestión de riesgos.

La ISO 31000 está estructurada en tres elementos claves para una gestión de riesgos efectiva, transparente, sistemática y creíble. Dichos elementos son:

1. Principios de la gestión de riesgos
2. Marco de trabajo (framework) para la gestión de riesgos

3. Proceso de gestión de riesgos

### **Principios de la gestión de riesgos**

Una efectiva gestión de riesgos debe satisfacer los siguientes principios:

1. Crear y proteger el valor
2. Estar integrada a todos los procesos de la organización
3. Ser parte de la toma de decisiones
4. Tratar explícitamente la incertidumbre
5. Ser sistemática, estructurada y oportuna.
6. Basarse en la mejor información disponible
7. Tener en cuenta los factores humanos y culturales
8. Ser transparente e inclusiva.
9. Ser dinámica, iterativa y sensible al cambio
10. Facilitar la mejora continua

### **Marco de trabajo para la gestión de riesgos**

El segundo elemento clave es el marco de trabajo o marco de referencia, o estructura de soporte, cuyo objetivo es integrar el proceso de gestión de riesgos al gobierno corporativo. Por cierto, esta relación con el gobierno corporativo refuerza la importancia de las decisiones estratégicas de alto nivel con referencia a la seguridad de la información.

La ISO 31000 recomienda desarrollar, implementar y mejorar en forma continua un marco de referencia, cuyo propósito es integrar el proceso de la gestión de riesgos en el gobierno, estrategia y planificación, gestión, informes de los procesos, políticas, valores y cultura de toda la organización.

El marco de trabajo, sigue básicamente los lineamientos del ciclo de vida PDCA (planificación, ejecución, evaluación, actuación), luego de una etapa previa de mandato y compromiso. Se establece una serie de mandatos que se han de cumplir por parte de la gerencia para asegurar la efectividad de la gestión de riesgos, lo que exige un compromiso fuerte y sostenido por parte de la gerencia, así como una planificación estratégica y rigurosa.

Entre los principales mandatos tenemos:

- a. Articular y avalar la política de gestión de riesgos
- b. Determinar los indicadores de desempeño alineados con los de la organización
- c. Asegurar el alineamiento de los objetivos de la gestión de riesgos con los objetivos y estrategias de la organización
- d. Asegurar las conformidades legales y regulatorias.
- e. Asignar rendición de cuentas y responsabilidades conforme las diferentes niveles de la organización
- f. Asegurar que se dispongan de los recursos necesarios para la gestión de riesgos
- g. Comunicar los beneficios de la gestión de riesgos a todas las partes interesadas
- h. Asegurar que se mantenga el marco de trabajo apropiado para la gestión

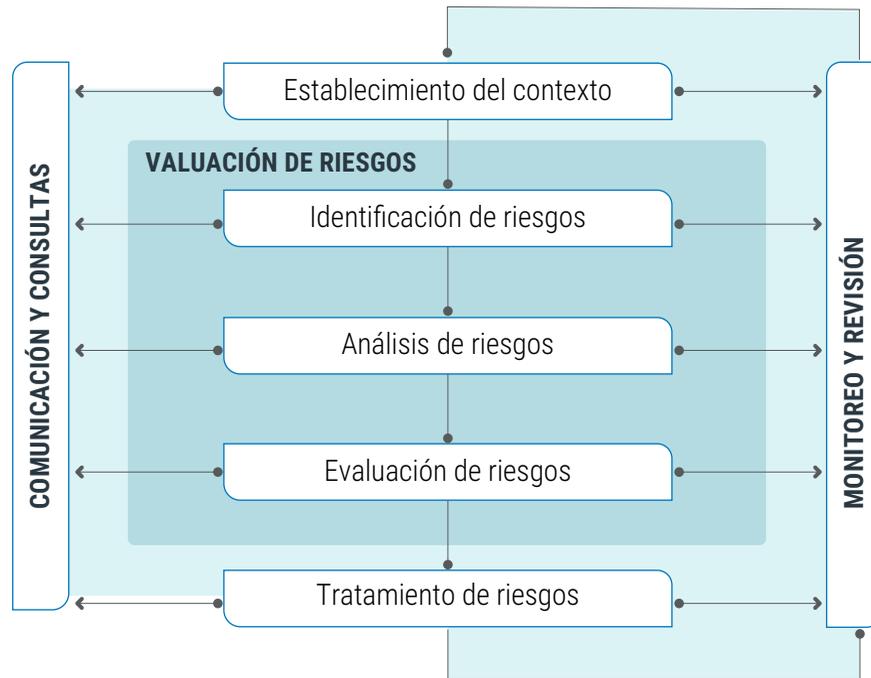
Por su parte, las cuatro fases propias del ciclo PDCA se refieren a:

1. El diseño del marco de referencia para la gestión del riesgo, que incluye los siguientes puntos:

- a. Comprensión de la organización y su contexto, tanto interno como externo
  - b. Política de gestión de riesgos
  - c. Integración con los procesos de la organización
  - d. Rendición de cuentas
  - e. Recursos
  - f. Establecimiento de las comunicaciones internas y los mecanismos de informe.
  - g. Establecimiento de las comunicaciones externas y los mecanismos de informes
2. La implementación del marco de referencia de riesgos, en dos aspectos:
    - a. Implementación del marco de trabajo para la gestión de riesgos
    - b. Implementación del proceso de gestión de riesgos
  3. El monitoreo y revisión de la efectividad del marco de trabajo. Establecimiento de las medidas de desempeño, revisión periódica del avance y desviaciones, informes y revisión de la efectividad del marco de trabajo.
  4. La mejora continua del marco de trabajo.
    - jo. Decisiones para mejorar la gestión de riesgo y la cultura correspondiente.

### **Proceso de gestión de riesgos**

El tercer elemento clave lo constituye el proceso de riesgos, el mismo que describimos gráficamente;



**Gráfico 1.14** Proceso de gestión de riesgos  
**Fuente:** Modelo coso II  
**Elaboración:** Autoría propia

El proceso de gestión de riesgos tiene tres etapas: Establecimiento del contexto, valuación de riesgos y tratamiento de los mismos. La valuación de los riesgos está constituida en forma progresiva por la identificación, análisis, y evaluación de riesgos. Un verdadero pilar de la norma es establecer el contexto en el que opera la organización.

Se trata, por lo tanto, de establecer tanto el contexto interno como externo, es decir, los entornos correspondientes en los que la organización busca alcanzar sus objetivos; así como también establecer el proceso para la gestión de riesgos, y la definición de los criterios de evaluación de los mismos.

Algunos de estos parámetros son similares a los que se consideran en la fase de diseño del marco de trabajo, pero en esta etapa hay que considerarlas en mayor detalle en referencia al proceso de gestión de riesgos.

Por su parte, para la selección de opciones de tratamiento de los riesgos, la norma da una lista de opciones aplicables en forma individual o concurrente, las mismas que se detallan a continuación:

1. Evitar el riesgo decidiendo no comenzar o continuar con la actividad que da lugar al riesgo en cuestión
2. Aceptar o incrementar el riesgo con el objeto de concretar una oportunidad

3. Remover la fuente de riesgo
4. Cambiar la probabilidad
5. Cambiar las consecuencias (impactos)
6. Compartir el riesgo con terceros (incluyendo contratos y financiamiento del riesgo)
7. Retener el riesgo por decisión propia

Finalmente el proceso de gestión de riesgos se cierra con la interconexión de todas las etapas mencionadas con la comunicación y consultas por un lado, y el monitoreo y revisión, por el otro.

Cabe señalar que en el anexo de la ISO 31000, se señala que la meta de una organización es procurar un nivel adecuado de desempeño del marco de trabajo. La norma establece los atributos que caracterizan una gestión avanzada de riesgos, a partir de metas explícitas de desempeño. Estos atributos son los siguientes:

1. Mejora continua
2. Rendición de cuentas
3. Aplicación de la gestión de riesgos en la toma de decisiones
4. Comunicación permanente
5. Integración con el gobierno corporativo de la organización

Adicionalmente, en el anexo se proporciona algunos indicadores para medir el desempeño de cada uno de dichos atributos. Se puede incluso trabajar con el Balanced ScoreCard (BSC) definiendo los objetivos e iniciativas correspondientes para lograr cumplir las respectivas metas.

Un complemento muy útil de la norma ISO 31000 es la ISO 31010 de técnicas de valuación de riesgos, en donde primero se revisa el proceso de valuación de riesgos y luego los

diferentes criterios para la selección de las técnicas correspondientes. Se ofrece una tabla de 31 técnicas diferentes y su aplicación a las diferentes etapas del proceso de valuación de riesgos, así como la respectiva relevancia respecto de recursos, incertidumbre, complejidad y posibilidad de resultados cuantitativos.

### ISO 31000 y COSO ERM

En general, las normas ISO 31000 han sido extensamente comparadas con COSO ERM, que tiene su origen en la primera versión de COSO de 1992, y cuyo núcleo principal ha estado, y sigue estando, centrado en los controles internos especialmente de carácter financiero.

En 2004 apareció lo que suele denominarse COSO II, donde al COSO original se incorpora la gestión de riesgos. El uso del ERM de COSO se ha difundido mucho, especialmente en Estados Unidos entre contadores y auditores. Incluso la ley americana Sarbanes-Oxley hace referencia a su uso.

Comparando con COSO ERM, la ISO 31000, contiene normas nada complejas. Es fácil de comprender, clara y práctica, escrita por especialistas en riesgos.

La ISO 31000 se viene expandiendo rápidamente ya que, si bien es bastante reciente, se valora la experiencia acumulada y se encuentra en marcha su actualización y revisión.

De hecho, la influencia de la ISO 31000 se puede llegar a reflejar en las próximas versiones de COSO y otros estándares de gestión de riesgos, tales como FERMA, IRM, M\_o\_R, y Solvency II, entre otros.

## EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE

1. La planeación estratégica se desarrolla e integra en los siguientes niveles organizacionales
  - A Prospectivo, escenarios, operativo
  - B Planear, hacer, verificar y actuar
  - C Estratégico, táctico, operativo
  - D Estratégico, táctico, contingencial
2. En el proceso de planificación, una declaración de misión
  - A Se utiliza sólo para la información de los públicos externos.
  - B No se puede cambiar la declaración de propósitos en una organización
  - C Debe ser la guía para todos sus objetivos
  - D Es importante para los ejecutivos de la empresa.
3. Las normas de auditoría constituyen estándares mínimos que deben observarse para la práctica profesional del auditor. Dentro de este marco. ¿Cuál es el significado del estándar de auditoría que requiere que el auditor sea independiente?
  - A El auditor debe tener tendencias con respecto al cliente que le encargó la auditoría
  - B El auditor debe adoptar una actitud crítica durante la auditoría
  - C La única obligación del auditor es con terceros
  - D El auditor debe mantener una actitud mental sin tendencias
4. El auditor es un profesional valioso y altamente necesario en nuestra sociedad; es uno de los llamados a \_\_\_\_\_
  - A Conformar el cuerpo policial y mantener su disciplina
  - B Formular políticas contra la inseguridad ciudadana
  - C Combatir la corrupción financiera, pública y privada.
  - D Enfrentar físicamente a los criminales de cuello blanco
5. Evaluar el riesgo organizacional en un ambiente de manufactura. ¿Cuál de las siguientes cuestiones tendría el impacto de mayor rango en la organización?
  - A Programa de producción
  - B Política de inventario
  - C Calidad del producto
  - D Presupuesto de ventas

6. El comité de organizaciones patrocinadoras ha emitido dos versiones del modelo de control interno; COSO ERM y COSO I. Si usted compara los dos modelos, el modelo COSO ERM:

- A. Es anterior al informe COSO I y está conformado por cinco componentes
- B. Es posterior al informe COSO I y está conformado por ocho componentes
- C. Es parte del informe COSO I y está conformado por ocho componentes
- D. Es simultáneo al informe COSO I y está conformado por cinco componentes

7. El gobierno corporativo es el sistema por el cual una empresa es dirigida y controlada en el desarrollo del negocio, incluye además la responsabilidad. Respeto del gobierno corporativo, el control interno

- A. Es condición necesaria pero no suficiente
- B. Es condición necesaria y suficiente
- C. Es incondicional
- D. Es condición obligatoria

8. Conforme al COSO, los riesgos se miden en términos de:

- A. Probabilidad
- B. Impacto
- C. Tanto probabilidad como impacto
- D. Apetito

9. ¿Cuál de los siguientes no es un componente del control interno según el informe COSO?

- A. El ambiente de control
- B. La gestión de riesgos
- C. La información y comunicación
- D. Riesgo residual

10. Cuando el nivel de riesgo es alto y el control interno no es confiable

- A. El alcance y profundidad de las pruebas de auditoría son mayores
- B. El alcance y profundidad de las pruebas de auditoría son menores
- C. El alcance y profundidad de las pruebas de auditoría no interesa
- D. El alcance y profundidad de las pruebas se aplican en la etapa de seguimiento

11. Conforme a las normas internacionales de auditoría y aseguramiento, el proceso básico de la auditoría es:

- A Contratación, planeación, ejecución, documentación, reporte.
- B Planeación, contratación, ejecución, documentación, reporte.
- C Ejecución, contratación, planeación, documentación, reporte.
- D Documentación, contratación, planeación, ejecución, reporte.

12. El control interno COSO I consta de cinco componentes, uno de ellos es Ambiente de Control, éste se refiere a:

- A Establecer el tono de una organización, influyendo en la conciencia que la gente tiene sobre el control. Es el fundamento para el control efectivo, y provee disciplina y estructura.
- B Las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración.
- C Valorar el diseño y la operación de los controles sobre una base oportuna y tomar las acciones correctivas necesarias.
- D La manera cómo la administración identifica los riesgos relevantes para la preparación de los estados financieros.

13. Objetivos operacionales, informativos y de cumplimiento son enunciados por:

- A El marco tradicional de control interno
- B El informe COSO
- C El informe COCO
- D El informe COSO – ERM

14. Manuales de procedimientos, registro de firmas y niveles de autorización, organigramas, descripciones de puestos y segregación de funciones, conteos físicos, confirmaciones con terceros y análisis de variaciones contables y presupuestarias en el marco de control interno COSO integran:

- A El ambiente de control
- B La información y comunicación
- C La supervisión
- D Las actividades de control

15. Respecto de los riesgos, los controles son principalmente idóneos para:
- A Terminarlos
  - B Reducirlos
  - C Posponerlos
  - D Aceptarlos
16. El pensamiento sistémico consiste en:
- A Identificar el problema, generar posibles soluciones y evaluarlas a través de un proceso de tormenta de ideas
  - B Determinar la capacidad de ver los cambios repentinos y no los graduales
  - C Es una relación circular entre la causa y el efecto de los paradigmas mentales
  - D Capacidad de ver de forma holística las imágenes del entorno y entender sus interrelaciones incluyendo el objeto y el sujeto.
17. La cantidad de objetivos del control interno son:
- COSO  
COSO – ERM
- A I: 4, II, 5
  - B I: 6, II: 8
  - C I: 2, II: 3
  - D I: 3, II: 4
18. Respecto de los riesgos, el orden apropiado es:
- I. Decisión sobre aceptarlos o reducirlos
  - II. Estimación de su probabilidad
  - III. Identificación de alternativas para reducir los riesgos en los casos aplicables
  - IV. Selección de la mejor alternativa de reducción de riesgos
- A I, II, III,IV
  - B II, I, III, IV
  - C IV,I,II,III
  - D III,II,I,IV

Capítulo  
**02**

**Herramientas  
de la auditoría de  
gestión y su proceso  
metodológico**

---

## 2.1 El control de gestión

En general, la gestión comprende todas las actividades de una organización, lo que implica el establecimiento de metas y objetivos, así como la evaluación de su desempeño y cumplimiento; además del desarrollo de una estrategia operativa que garantice la supervivencia.

Robbins, (2004) define al control de la siguiente manera:

“Para que las cosas marchen como deben, la administración debe supervisar el desempeño de la organización. El desempeño real debe compararse con las metas fijadas con antelación. Si hay desviaciones significativas, es tarea del administrador el hacer que la organización regrese al camino correcto. Este acto de supervisar, comparar y, eventualmente, corregir es lo que se entiende por la función de controlar.”

La Contraloría General del Estado (CGE) por ejemplo señala que “... el control es un conjunto de mecanismos utilizados para asegurar y evaluar el cumplimiento de los objetivos y planes diseñados y para que los actos administrativos se ajusten a las normas legales.”

El control de gestión es el examen de eficiencia y eficacia de la gerencia, mediante la evaluación de los procesos administrativos, la utilización de indicadores de desempeño y la rentabilidad que éstas producen.

Todo gerente de una organización necesita dar respuesta a preguntas tales como:

- ¿Está la organización realmente controlada?
- ¿Se controla lo realmente importante?
- ¿Tengo un control preventivo y concurrente que me permita anticiparme a los hechos?

- ¿Me ayuda el control a la consecución de los objetivos?

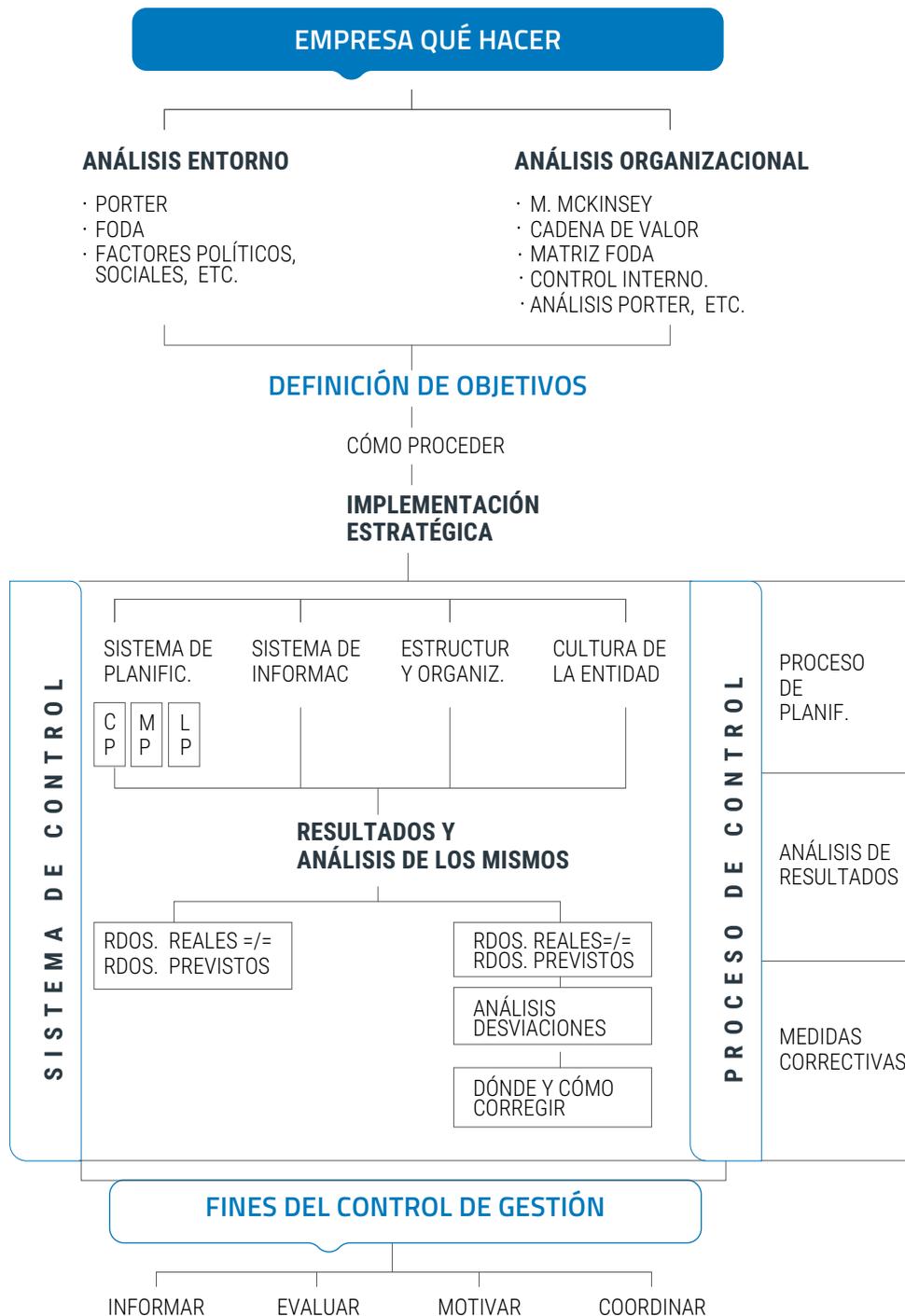
- ¿Se cumple con eficiencia y eficacia los planes?

Por consiguiente, al proceso de aprovechamiento eficaz y permanente de los recursos para el logro de los objetivos es lo que se conoce como control de gestión, de lo cual podemos deducir dos aspectos importantes:

- El control de gestión es un proceso, es decir, tiene continuidad en el tiempo, se alimenta y transforma constantemente.
- Si el control de gestión sirve de guía para alcanzar el objetivo propuesto es porque previamente este ha sido fijado, es decir, sin objetivo previo no hay control.

A este segundo punto lo conocemos con el nombre de eficacia, es decir, a la capacidad de alcanzar los objetivos propuestos. Si esto se consigue con los menores recursos posibles, habremos alcanzado la eficiencia. Ambos conceptos son fundamentales en el control de gestión, puesto que de nada serviría alcanzar un objetivo con derroche de medios ni aprovechar racionalmente los recursos, si luego no alcanzamos las metas previstas.

Al ser el control de gestión, un proceso que se relaciona con otras áreas de la organización, el primer paso es el establecimiento de unos objetivos estratégicos, que aseguren su funcionamiento, y hacia los cuales se encaminarán todos los esfuerzos. La formulación de estos objetivos se apoya en la planificación estratégica (planificación de largo plazo) es decir el “qué hacer”. Luego, como muchos aspectos de la vida determinamos el “cómo lo vamos a hacer” (implementación estratégica) es decir qué herramientas y cómo las vamos a utilizar y qué implicaciones tendrán en el resultado final.



**Gráfico 2.1** Implementación del control de gestión

Una herramienta importante en la implementación estratégica es el sistema de planificación, cuyo proceso se puede dividir en función del tiempo:

- Planificación estratégica (largo plazo)
- Planificación presupuestaria (mediano y corto plazo)
- Planificación operativa (corto plazo)

Como podemos notar, la planificación determina en distintos plazos, los diferentes estándares de actuación de una organización y los objetivos que se deben conseguir.

La segunda herramienta básica es el sistema de información, ya que la administración necesita conocer, en todo momento, que está realmente sucediendo dentro de su organización, así como a los órganos de control para su posterior procesamiento y evaluación.

La tercera herramienta vital es determinar la estructura y organización más conveniente para llevar a cabo los programas, proyectos y actividades que permitan lograr la consecución de los objetivos.

Por último, la cultura organizacional de la entidad es una variable determinante a la hora de implementar y controlar la consecución de los distintos objetivos estratégicos. A no dudarlo la cultura tiene un impacto fundamental en el control de gestión y en el sistema integrado de la entidad.

Una vez implantadas estas herramientas, cuya puesta en marcha determina la actividad organizacional, se producen unos resultados que en líneas globales habrá que comparar con los objetivos que previamente se establecieron en el proceso de planificación, tanto a corto como a largo plazo.

De este análisis podemos obtener que los resultados reales son iguales, menores o mayores que los resultados previstos.

Es menester destacar que las desviaciones pueden tener tanto un carácter positivo como negativo con respecto a los estándares establecidos, y el análisis debe ser estricto en ambos sentidos.

Lo realmente importante en las desviaciones es emprender las acciones correctivas que promuevan la reducción de las mismas, reconduciendo a la entidad nuevamente al logro de los fines preestablecidos.

Pero, ¿cómo corregimos las desviaciones y reconducimos a la empresa? En realidad el sistema es volver a empezar, es decir, repasar el establecimiento de herramientas que nos ayudaron a la primera consecución de los objetivos. Revisaremos si nuestras estrategias, programas, presupuestos, la estructura de la organización, etc. fueron los más convenientes, si la cultura ha activado positiva o negativamente, si el sistema de información es el adecuado para detectar oportunamente lo que ocurre: Es lo que llamamos la retroalimentación del sistema. Esto se alimenta asimismo tantas veces como sea necesario.

Por lo tanto, la razón de ser del control de gestión es el proceso continuo y dinámico de control, que como dijimos anteriormente, debe asegurar su permanencia y funcionamiento con esa continua retroalimentación.

Esta retroalimentación no se debe producir solamente a nivel operativo sino que debe alcanzar el nivel estratégico. Cuando las desviaciones son frecuentes e importantes es necesario un replanteamiento estratégico de la entidad, que nos haga repasar los objetivos estratégicos previamente establecidos.

Se presentan también algunas variables que limitan o condicionan la función de control de gestión, algunas de ellas fueron mencionadas anteriormente, tales como la estructura organizacional, su cultura; pero conviene agregar otras, tales como el entorno, los objetivos y el tamaño de la organización.

El entorno es un condicionante no solamente del sistema sino de los propios objetivos; obviamente los sistemas de control son diferentes según el entorno donde se mueva la entidad. No es lo mismo actuar en un entorno estable que en uno más dinámico, en donde la entidad debe permanentemente adaptarse al cambio.

Las diferentes formas de estructura de la empresa, que tradicionalmente se plantean como modelo, son también condicionantes importantes de los sistemas de control. Así por ejemplo: una estructura funcional, divisional o matricial implican sistemas de control diferentes, con variables de control distintas ya que normalmente también son diferentes los objetivos a los que responden cada una de las estructuras.

Por lo tanto, el futuro diseño del sistema de control vendrá condicionado al tipo de estructura que tenga la organización, debiendo en todo caso conseguir la estructura más adecuada para el logro de los objetivos estratégicos.

Finalmente, la cultura de la entidad es un factor determinante del control de gestión, si bien no es sencillo definir el término cultura, Paúl J. Stonich (1991) manifiesta que es la manera en que una organización ejecuta un conjunto dado de cometidos.

No estamos hablando de "clima", que está más relacionado con la motivación, sino las formas que toman las relaciones entre las personas que conforman la organización. La cultura es un factor difícil de manejar, por cuanto la conducta hu-

mana sigue mecanismos complejos y la cultura se basa en una parte importante en la conducta y en las formas de ser, pensar y actuar de las diferentes personas, y por su puesto el control se preocupa de ella, por cuanto la cultura indudablemente, impacta directamente en la consecución de los objetivos de la entidad.

Al respecto, existe una herramienta muy valiosa para evaluar el desempeño de la gestión administrativa, denominada *Balanced Scorecard* (Cuadro de mando integral) desarrollado por Robert S. Kaplan de *Harvard Business School* y David P. Norton de *Nolan Norton and Company*, quienes han diseñado una propuesta para gestionar las evaluaciones de desempeño a través de un sistema integrado, que combina tanto las medidas financieras como las operativas en un sistema de indicadores de desempeño a base de cuatro perspectivas. (Financiera, del cliente, interna y la innovación y aprendizaje organizacional).

## 2.2 Fines del control de gestión

El fin primordial del control de gestión es aprovechar con la mayor eficacia los recursos disponibles, para la consecución de los objetivos. Existen además otros fines específicos del control de gestión y que son fundamentales en las organizaciones, tales como:

- **Informar.**- El control de gestión se encarga, a través del sistema de información, de transmitir y comunicar a cada dirección, unidad, sección, o grupos de la entidad la información necesaria para su gestión.
- **Coordinar.**- El sentido de conjuntar y orientar todos los esfuerzos de la entidad en la consecución de los objetivos, procurando la eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos.

- **Evaluar.**- Es uno de los fines más importantes del control de gestión y uno de los más difíciles de alcanzar. Es menester tratar de conseguir un sistema capaz de asociar objetivos con personas.
- **Motivar.**- Es de una importancia capital dentro del control de gestión. El personal necesita verse motivado para la consecución de sus objetivos, y se obtienen de mejor manera.

### 2.3 Elementos del control de gestión

Toda empresa requiere de planificación estratégica y de parámetros e indicadores de gestión, cuyo diseño e implantación es una función de la alta dirección, de su personal ejecutivo, en razón de su responsabilidad, de la rendición de cuentas y de demostrar su gestión y sus resultados; mientras que al auditor le corresponde evaluar la gestión.

Existen varios elementos del control de gestión, entre los cuales se encuentran lo que se denomina las "E", (Economía, eficiencia, eficacia, ecología, ética y equidad) cuyos conceptos son los siguientes:

- **Economía.**- Es la adquisición de recursos idóneos en cantidad y calidad correctas, en el momento previsto, en el lugar indicado, y al precio convenido; es decir, al menor costo posible, en relación con los programas de la organización.
- **Eficiencia.**- Constituye la obtención de los mejores resultados con el menor costo y la utilización provechosa de los recursos, que se utilicen al máximo las capacidades instaladas; que se cumplan los parámetros técnicos - productivos, que garanticen la calidad;

que las mermas y los desperdicios que se originen en el proceso, sean los mínimos. Esto se obtiene con una misión, objetivos y políticas compartidas, una estructura operativa y estratégica definida, personal idóneo, y una adecuada cultura organizacional.

- **Eficacia.**- Es la relación entre los servicios generados y los objetivos y metas programados, entre los resultados esperados y los resultados reales de los planes, proyectos, programas u otras actividades; por lo que la eficacia es el grado en que una actividad o programa alcanza sus objetivos en la calidad y cantidad esperados.
- **Ecología.**- Son las condiciones, operaciones y prácticas relativas a los requisitos ambientales y su impacto, que deben ser reconocidos y evaluados en la gestión de la entidad, de un proyecto, programa o actividad. CGE (2001) manual de auditoría de gestión.
- **Ética.**- Es un elemento básico de la gestión institucional, expresada en la moral y conducta individual y grupal de sus servidores, basada en sus deberes, en su código de ética, y en el marco normativo interno y externo de las organizaciones.
- **Equidad.**- Consiste en distribuir y asignar los recursos entre toda la población, teniendo en cuenta el territorio en su conjunto, la necesidad de estimular las áreas cultural y económicamente deprimidas, y con respeto a las normas legales imperantes sobre el reparto de la carga tributaria, los gastos, las inversiones, las participaciones, las subvenciones y transferencias públicas.
- **Rendimiento.**- Es la gestión gerencial o desempeño en busca de la eficiencia con eficacia más economía; es decir, la medición de

calidad de trabajo más el logro de objetivos que, en conjunto nos aseguran una gestión sistemática, que permita la satisfacción de los clientes.

- **Calidad.**- Es la cantidad, grado y oportunidad en que el producto o servicio prestado satisface la necesidad del usuario. Se refiere a los procesos sistemáticos utilizados por la institución para asegurar la ejecución o entrega de sus productos o servicios, cada vez con mejor calidad. Se evalúa, además el control de dichos procesos y su mejoramiento continuo, de modo que satisfagan crecientemente al usuario y aseguren el uso eficiente de los recursos. CGE (2001) manual de auditoría de gestión.
- **Resultados.**- Es la relación con los niveles de calidad y mejoramiento obtenido sobre la base del análisis de la satisfacción de las necesidades y expectativas de los usuarios, y del análisis de las distintas operaciones del servicio, a todo lo que podrían y deberían estar contenidos en los indicadores de gestión. Son los elementos de gestión más importantes, por cuanto el auditor puede comprobar si los parámetros o indicadores diseñados por la administración de la entidad, se traducen o sirven para medir efectivamente la calidad de los programas, productos o servicios. CGE (2001) manual de auditoría de gestión.
- **Impacto.**- Es la repercusión a mediano o largo plazo en el entorno social, económico o ambiental, de los productos o servicios prestados. Incluye la obtención de información y percepción de la comunidad respecto de los servicios, prestaciones y productos que se ponen a su disposición.

- **Excelencia gerencial.**- Es el logro de los objetivos corporativos, asegurando la dinámica de la organización, manteniendo una adecuada moral del personal, y principalmente buscando la satisfacción de los clientes. CGE (2001) manual de auditoría de gestión.

## 2.4 Planificación estratégica

Constituye el punto de partida del proceso de control de gestión. Es menester analizar con mayor profundidad en que consiste esta importante herramienta administrativa.

La planificación es uno de los procesos más críticos en las empresas. No puede pensarse en un buen funcionamiento, sin un mínimo proceso de planificación de las actividades. La planificación está en estrecha relación con el futuro, y lo que se trata es de reducir la incertidumbre, y es consecuencia de varias alternativas que pueden producirse, frente a un determinado planteamiento.

Si bien en la mayoría de los casos, no se pueden estudiar todas y cada una de las alternativas por razones de tiempo y costo; pero la elección de alguna de ellas, tras un detenido estudio, a no dudarlo reduce la incertidumbre.

Dentro de la planificación es importante el periodo de tiempo al cual nos estamos refiriendo, el futuro es siempre algo difícil de predecir y es evidente que esta dificultad crece con el plazo, por consiguiente lo cercano es más sencillo que lo lejano.

Al proceso que se ocupa de planificar el largo plazo se denomina planificación estratégica, mientras que del corto plazo se ocupa la plani-

ficación operativa y presupuestaria. Si bien todas ellas deben estar alineadas, se diferencian exclusivamente del plazo y horizonte que vayamos a desarrollar. Por consiguiente:

- Planificar tiene una mayor relación con el largo plazo, mientras que presupuestar es más un concepto a corto tiempo.
- La planificación es algo genérico y difícil de cuantificar porque el horizonte es más amplio; presupuestar implica poder determinar con mayor exactitud los objetivos y su cuantificación.
- Planificar se refiere a objetivos más estructurados, mientras que el presupuesto es la herramienta que hace a éstos más operativos al acortar los plazos y cuantificarlos.
- El presupuesto obliga a establecer con mayor exactitud los objetivos, las variables que los definen, los recursos a emplear y los responsables de conseguir esos objetivos.
- Los diferentes tipos de planificación, por lo tanto, requieren de diferentes tipos de control, ya que los objetivos y fines son diferentes en su consecución en el tiempo.

Podemos decir entonces que la planificación es un proceso racional, lógico, estructurado y participativo, mediante el cual una organización, partiendo del análisis de la realidad, fija una visión de futuro, la misión, la expresión de ésta en objetivo, y al establecimiento de metas concretas, a las cuales se encamina una acción coordinada para lograrlo en un determinado tiempo y con la mayor eficacia posible.

En este proceso es importante que la alta dirección se pregunte; ¿dónde estamos?, ¿qué somos?, ¿qué hacemos?, ¿hacia dónde vamos? ¿cuánto costará? ¿qué se debe hacer?, ¿cómo hacerlo? ¿cuándo hacerlo? ¿qué medidas de ejecución satisfactoria debo establecer?

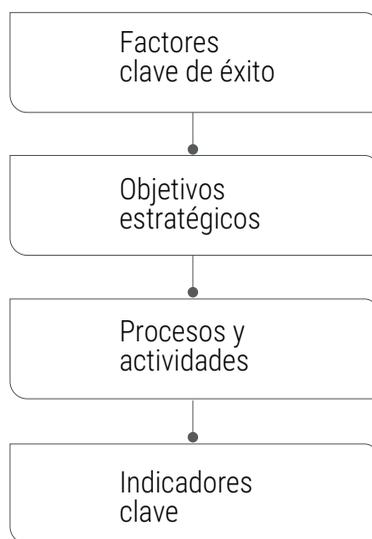
La planificación no es otra cosa que un proceso que comprende un conjunto ordenado de etapas de naturaleza dinámica, progresiva que lo podemos sintetizar en la siguiente ilustración:



La planeación estratégica analiza el entorno y la situación organizacional, la misión y estrategias para el cumplimiento de los objetivos, la obtención de resultados y el grado de satisfacción de las necesidades de los usuarios.

Como herramienta para la toma de decisiones en un período de tiempo, la planeación estratégica se enfoca hacia metas determinadas, ayuda a la organización a realizar mejor su trabajo. Es una disciplina orientada a producir decisiones y acciones que guían la razón de ser de la entidad.

El proceso de planeación estratégica está alineado a la necesidad de reorientar a la organización hacia la búsqueda de resultados. En la planeación estratégica, un sistema de indicadores y metas es un factor clave, ya que permite la medición de objetivos y su posterior evaluación; todo ello dentro de un proceso permanente de revisión, control y mejora continua.



Podemos decir entonces que la planeación estratégica es un proceso que permite a los ejecutivos ordenar sus objetivos y hacerlos operativos por medio de presupuestos, programas, proyectos y actividades. Los elementos que destacan son:

- La misión y visión de la unidad responsable
- El diagnóstico
- Los objetivos

- Las metas e indicadores y,
- Los programas, proyectos y actividades definidos y priorizados.

El proceso de planeación estratégica inicia identificando la misión de la organización, luego se determina y revisa la visión (lo que se quiere ser), es decir, un escenario futuro altamente deseado de la entidad.

Para la medición de los objetivos estratégicos se establecen indicadores y metas que se orientan a los resultados. Finalmente, los proyectos estratégicos (lo que se realizará) es la materialización de las estrategias.

En síntesis, el modelo de planeación estratégica parte de la identificación de la misión, objetivos estratégicos, indicadores metas y proyectos y termina con la evaluación de los resultados, para cumplir con la misión, mediante un sistema de control y monitoreo.

El plan operativo anual es utilizado en la planificación, para lograr metas y objetivos por áreas o departamentos dentro de la organización, en períodos cortos máximo de un año, con ello se evita desviaciones que puedan afectar a la planificación estratégica.

Mientras que el presupuesto es un plan en términos económicos, junto con la comprobación subsecuente de realización de dicho plan, es decir, un presupuesto implica expresar los planes en términos monetarios.

## 2.5 Indicadores de gestión

El uso de indicadores en la auditoría de gestión obedece a la necesidad de contar con un instrumento que permita establecer el marco de referencia para evaluar los resultados de la gestión empresarial.

Los indicadores aportan elementos sustanciales para promover la mejora continua de los procesos en la empresa, el empleo eficiente de sus recursos y la posibilidad de instrumentar los cambios necesarios para lograr el cumplimiento de los objetivos organizacionales.

Si bien es importante la medición de los resultados de la empresa, igualmente es importante generar la evaluación de los procesos que permiten el logro de los objetivos y metas. Cabe analizar los indicadores desde el punto de vista de los resultados de la empresa o sus áreas principales y de los procesos que nos llevan a su consecución.

En la práctica, decidir los indicadores clave de resultados que se deberán usar, normalmente es una de las experiencias más difíciles de un proyecto de cuadro de mando. Ello se debe a que estas serán las medidas usadas para fijar objetivos.

En esencia, la consecución de los objetivos organizacionales constituye el punto de partida en el diseño de los indicadores. Su análisis se complementa con aquellas medidas que obligatoriamente debemos tomar para que nos lleven a su consecución.

El instrumento que permite medir y evaluar la gestión se denomina indicador, a través del cumplimiento de las metas y objetivos, que se van materializando de acuerdo con las actividades que se ejecutan, para cualquier función, área o rubro que se quiera medir.

### 2.5.1 Concepto de indicadores, estándares e índices

En general, controlar es comparar un resultado frente a un parámetro previamente definido. El principio básico que rige la aplicación de los indicadores de gestión, lo constituye la comparación.

El elemento clave para el control de gestión y el uso de indicadores inicia con la importancia de disponer de la planificación estratégica, táctica

y operativa, para la definición de los valores pre-determinados y rangos que nos servirán como parámetros de comparación de los indicadores. Esto involucra el proceso administrativo como punto de partida de la administración.

La planificación, desde la estratégica hasta la operativa, establece los objetivos y metas; los mismos que al cuantificarse definen los valores de referencia que serán medidos posteriormente por medio de los indicadores.

Un indicador es la relación entre las variables cuantitativas o cualitativas, que permite observar la situación y las tendencias de cambio generadas en el objetivo.

Los indicadores clave de desempeño son medidas financieras o no financieras, utilizadas para cuantificar objetivos que reflejan el rendimiento de una organización, y que generalmente se desarrollan en su plan estratégico

Si bien es importante medir el desempeño y rendimiento de la empresa, es necesario definir aquellos aspectos relevantes que serán evaluados por medio de indicadores. Debe responder a las reales necesidades empresariales, y el cuadro de mando integral debe estar conformado con indicadores de impacto.

Conforme la empresa ha definido su visión de futuro, debe identificar los medios específicos para medir su desarrollo y evolución, mediante la determinación de los indicadores críticos de éxito para cada división, unidad funcional o unidad estratégica de negocio. Los factores clave de éxito son un conjunto de indicadores considerados como esenciales para asegurar el desempeño competitivo y exitoso de una división funcional o unidad estratégica de negocio. Estos indicadores son específicos para cada

empresa por lo que deben ser definidos por cada empresa en particular.

Podríamos decir, entonces, que un indicador es la medición de un objetivo, meta o proceso. Deben identificar claramente la variable a medir. Los indicadores para medir eficiencia, eficacia y calidad son claramente diferenciables.

El estándar es el nivel deseado de gestión; constituye el parámetro al que se comparará el indicador. Se obtiene de la planificación y se genera mediante modelos de proyección u otros medios. Se lo conoce también como normas de desempeño.

La fijación de los estándares puede definirse, por ejemplo, por un fabricante (número proyectado de horas de funcionamiento de una máquina), lo cual constituye un parámetro de comparación. Puede establecerse por organizaciones especializadas, por ejemplo, sobre niveles óptimos de desempeño. La Organización Panamericana de la Salud dispone y publica estándares relacionados con atención médica, normas internacionales y estándares aplicables a uso de medicamentos, almacenamiento, organización y gestión, etc.

Los estándares pueden establecerse por consenso, por ejemplo, un equipo técnico de la empresa establece los niveles proyectados para un año o período. Pueden establecerse por proyecciones. A base del comportamiento histórico se proyectan las metas y objetivos para el siguiente.

El índice es la comparación entre el indicador y el estándar, de cuyo resultado se pueden establecer brechas o desviaciones, las mismas que pueden ser favorables o desfavorables. En el índice está la esencia del control, al proceder

a comparar lo realmente ejecutado con aquello que se planificó. Su cuantificación y análisis constituye la base para generar acciones correctivas. Es conveniente que esta comparación se realice en forma de razón o división, ya que esto facilitaría su comparación posterior con un valor óptimo del 100%.

## 2.5.2 Indicadores de objetivo y de control

Como ya señalamos, la planificación organizacional implica tres niveles: estratégico, táctico y operativo; debidamente interrelacionados y alineados.

Al respecto, Robert Kaplan y David Norton señalan que



**Gráfico 2.3** La planificación en la empresa

“El proceso de despliegue consiste en desarrollar programas y acciones estratégicas que permitirían a la unidad de negocio alcanzar los objetivos fijados en el plan estratégico... ilustra como ABB utilizó entonces el procedimiento de

“pasos descendentes” para integrar el cuadro de mando en su proceso de gestión.

1. Traducir la estrategia en objetivos e indicadores de un cuadro de mando integral...

2. Desarrollar un plan de negocio de dos años; establecer objetivos exigentes para cada objetivo estratégico, junto con marcas intermedias.

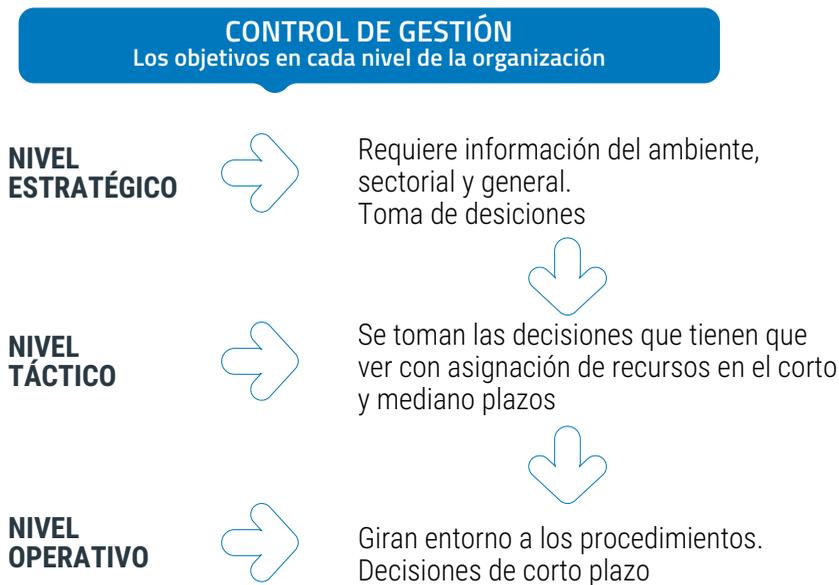
3. Identificar los programas estratégicos para implementar el plan de negocio. Cada programa tenía una persona o departamento responsable de su implementación, y un calendario. Además, se representaban los programas en diagramas de causa efecto que ilustraban los vínculos entre las cuatro perspectivas del cuadro de mando integral.

4. A su vez, romper cada programa en uno o más planes de acción. Se incluyeron estos programas en el presupuesto de operaciones..."

Ello refleja la relación entre los diferentes niveles de la planificación, las metas y su relación con el presupuesto empresarial debido a los costos para llevarlo adelante.

Consecuentemente, los objetivos operativos tienen la característica de ser específicos, y tienen las siguientes características:

- Comienzan con un verbo en infinitivo, que denota acción
- Señalan en forma puntual una meta o logro
- Establecen el plazo de ejecución de dicha meta
- Indican los costos o presupuesto asignado para la consecución de la meta.



**Gráfico 2.4** Niveles de planificación

Los objetivos operativos responden esencialmente a las preguntas:

1. ¿Qué se quiere lograr?
2. ¿Cuándo?
3. ¿Cuánto?

La manera específica como se plantean estos objetivos permite identificar fácilmente las variables o atributos que serán medidos posteriormente a través de los indicadores. Para coleccionar lo antes señalado presentamos un ejemplo:

Ejemplo:

El servicio de vinculación con la colectividad de la Universidad, de la Carrera de Economía, ha proyectado el siguiente objetivo operativo:

Asesorar a 500 PYME de la Ciudad de Cuenca en el primer semestre del año 2017 con un presupuesto total de 50.000 dólares.

Podemos notar que los objetivos operativos responden a las preguntas:

1. ¿Qué se quiere lograr? Asesorar a 500 PYME
2. ¿Cuándo? En el primer semestre del año 2017
3. ¿Cuánto? Con un presupuesto de 50.000,00 dólares

Por lo tanto, el objetivo operativo cumple los requisitos de redacción descritos.

A continuación es menester identificar las variables, es decir, lo que vamos a medir a través de los indicadores.

¿Qué mediría usted al finalizar el primer semestre del año 2017?

Las variables identificadas en el objetivo operativo son PYME y dólares, es decir, se relacionan con la meta y los recursos.

Podemos notar que si redactamos objetivos conforme a las recomendaciones semánticas, la determinación de variables se facilita y así éstas constituyen el insumo básico para la construcción del indicador.

La eficiencia al relacionarse con recursos utilizará la *variable dólares* y la eficacia, cuyo enfoque es hacia el cumplimiento de las metas utilizará la *variable PYME*.

En general, con los indicadores pueden construirse en relación con los objetivos y también en relación con los procesos aplicados en la empresa. Los objetivos no son posibles de conseguir sin que se haya seguido previamente un proceso, que incluya procedimientos, pasos o actividades que reflejen controles. Para lograr un buen producto o servicio que satisfaga a los clientes, éste debe ser obtenido del cumplir una serie de controles previstos en los procesos e implantados por la organización. Entonces, es procedente identificar variables en los objetivos, metas y también en los controles.

El objetivo operativo establece una meta cuantificada y el presupuesto asignado para su logro. El análisis debe abarcar, además el proceso que se siguió para alcanzar los niveles propuestos.

En el caso del ejemplo antes señalado, en el evento de que los resultados fueran desfavorables en el asesoramiento a las PYME por parte de la Universidad, se deberán analizar aquellas variables inmersas en el proceso de asesoría, ya que el incumplimiento no se identificará en el resultado sino en el proceso.

El enfoque sistémico incluye como elementos del sistema organizacional los siguientes:

- Proveedores
- Insumos
- Procesos
- Productos
- Metas, objetivos y misión
- Clientes
- Entorno

Para cada uno de estos elementos es factible identificar variables relacionadas, que serán medidas por medio de los indicadores de gestión. Por consiguiente, en todo este proceso o *enfoque sistémico*, es pertinente medir la gestión y sus resultados.

### 2.5.3 Indicadores de proceso o de control

Evaluar los resultados obtenidos luego de un período determinado, significa usar los indicadores de objetivo. No obstante, es necesario completar el análisis con la determinación de las causas, en los casos en que los indicadores no cumplan con los estándares definidos.

Podemos deducir, entonces, que las causas de una desviación no están en el nivel de cumplimiento de una meta u objetivo, sino *en el proceso*. El conjunto de actividades que se involucran en un proceso tienen como fundamento esencial la aplicación de controles que garanticen el logro de lo propuesto.

La determinación de causas se debe realizar por medio de la aplicación de indicadores de gestión, orientados a las actividades que forman parte del proceso y que determinan el éxito

o fracaso de un proyecto o programa. Se deben identificar las variables relacionadas con los controles clave de un proceso, diseñar los indicadores y medirlos para determinar las razones que generaron el incumplimiento. Por lo tanto existen indicadores orientados a los objetivos; y otros, a los procesos.

A continuación se presenta un ejemplo con una actividad que permite el logro del objetivo para el caso de una empresa comercial:

#### *Objetivo operativo*

- Incrementar en un 25% las ventas en el año 2017, con un presupuesto de 40.000 dólares.

Como sabemos el sistema de control interno es un proceso que proporciona seguridad razonable en el logro de los objetivos, es decir, está constituido por las actividades, que forman parte de un proceso, mediante el cual se podrá alcanzar esta meta.

Se incluyen como actividades:

- Ampliar el número de vendedores a 18
- Disminuir el tiempo de atención al cliente de 20 minutos promedio a 15
- Disminuir la tasa de interés para compras a crédito de 11 a 9%
- Realizar publicidad por medio de 100 cuñas mediante radio y en periódicos

Luego es necesario identificar la forma de medir estas actividades, para lo cual se ubican las variables susceptibles de evaluarse para cada actividad. Para el caso del ejemplo planteado:

ACTIVIDAD	VARIABLE
Ampliar a 18 vendedores	Vendedores
Disminuir el tiempo de atención 15 min.	Disminución de tiempo
Disminuir la tasa de interés a 9%	Disminución de tasas de interés
Publicidad por medio de 100 cuñas	Cuñas

Podemos concluir que las variables constituyen atributos cuantitativos o cualitativos que pueden asumir diferentes valores, dependiendo del momento en que son medidas; constituyen el insumo básico para la construcción de un indicador.

## 2.6 Relación entre planificación con los indicadores

La gestión empresarial debe medirse, pues lo que no se mide no se controla y lo que no se controla no se gestiona, pero debe existir un parámetro de comparación, una norma de desempeño, una situación deseada u óptima. Por lo tanto es menester definir criterios de evaluación elaborados y aprobados por la administración.

La confiabilidad de los criterios implica requisitos de relevancia, uniformidad, neutralidad, comprensibilidad e integridad, que se integran

en los planes estratégicos, tácticos y operativos. Su correcta definición nos permitirá identificar las variables o atributos que serán medidos por medio de los indicadores.

La planificación estratégica aporta con los grandes lineamientos organizacionales que se viabilizan a través de la planificación operativa, que incluye objetivos debidamente cuantificados y presupuestados. La planificación empresarial constituye el criterio fundamental para el control y la auditoría de gestión. Podemos decir que es el punto de partida para realizar un examen de este tipo. Aquí se definen los estándares establecidos como metas, que servirán como parámetros de comparación de los indicadores de gestión, herramienta básica para la auditoría.

Por consiguiente, es importante que los objetivos operativos cumplan con las siguientes características:

- Sus niveles de desempeño deseado deben constituir un reto.
- Las metas proyectadas deben ser realistas.
- Las metas deben estar adecuadamente cuantificadas en lo referente al presupuesto
- Los plazos de ejecución y su cronograma.

Es importante armonizar entre los niveles estratégico, corporativo y operativo, ya que la estrategia no es solamente un proceso de gestión. Comienza con lo más amplio que es la misión de la organización, y las acciones de los individuos de la organización deben apoyarla. La estrategia es un proceso continuo, lógico que mueve a una organización.

Por lo tanto, debemos estar en capacidad de medir la gestión de la empresa de arriba hacia abajo y verificar el alineamiento y apoyo de los niveles operativos hacia el cumplimiento de la misión organizacional. Agrupar los indicadores en relación con las áreas relevantes de la empresa, significa formar un tablero de indicadores o cuadro de mando.

Como ya señalamos, es pertinente disponer de información del desempeño real o logro de objetivos y metas, que constituye el indicador; y los niveles de gestión, que es el estándar. La comparación de estos elementos, generalmente en forma de razón o división, constituye el índice.

## 2.7 El cuadro de mando integral

El cuadro de mando integral constituye una herramienta poderosa para medir la actividad y los resultados de una organización a base de indicadores financieros (hechos históricos) y no financieros (resultados futuros), es decir, inductores que indican cómo crear valor a través de las inversiones en clientes, proveedores, empleados, tecnología e innovación.

El cuadro de mando integral nos proporciona un marco para considerar la estrategia utilizada en la creación de valor, desde cuatro perspectivas diferentes:

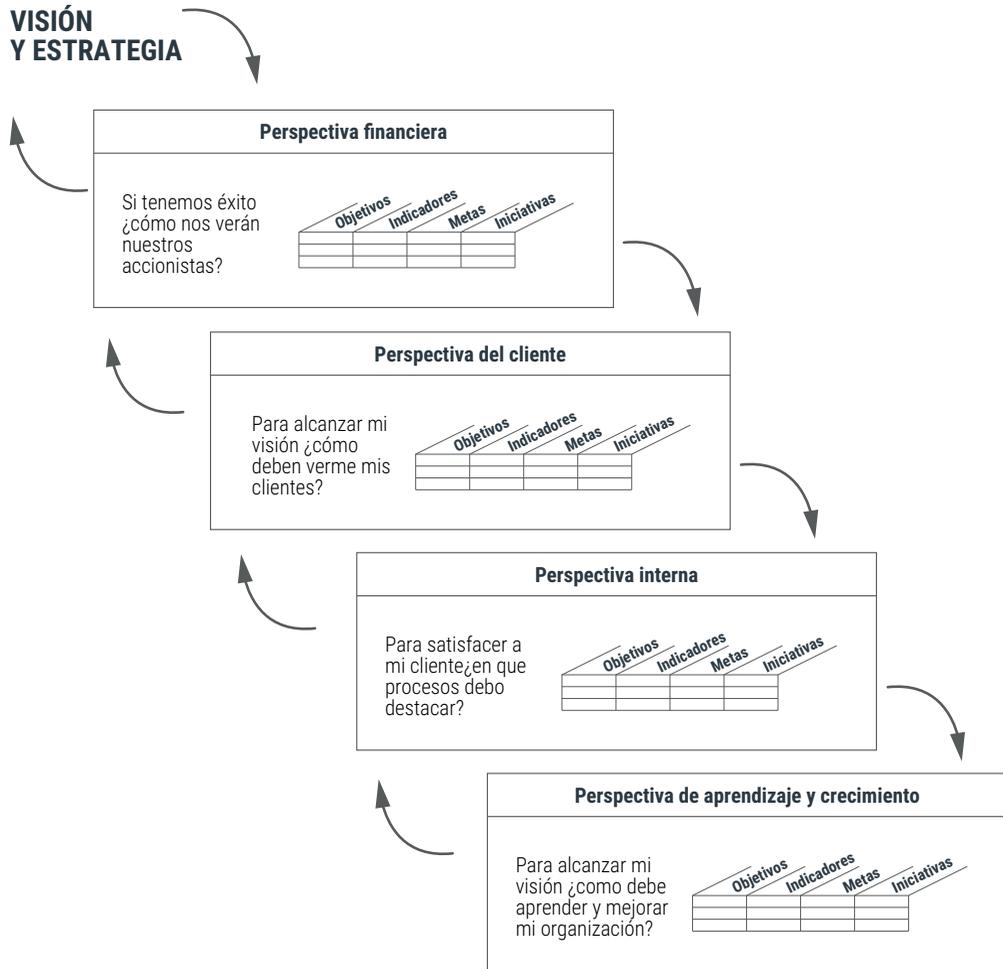
**1. Financiera:** La estrategia del crecimiento, la rentabilidad y el riesgo vistos desde la perspectiva del accionista.

**2. Cliente:** La estrategia para crear valor y diferenciación desde la perspectiva del cliente.

**3. Procesos internos:** Las prioridades estratégicas de distintos procesos que crean satisfacción en los clientes y accionistas.

**4. Aprendizaje y crecimiento:** Las prioridades para crear un clima de apoyo al cambio, la innovación y el crecimiento de la organización.

## DEFINICIÓN DE LAS RELACIONES CAUSA – EFECTO DE LA ESTRATEGIA



**Gráfico 2.5** Definición de las relaciones causa – efecto de la estrategia

**Fuente:** Tomado de; Robert S. Kaplan / David P. Norton

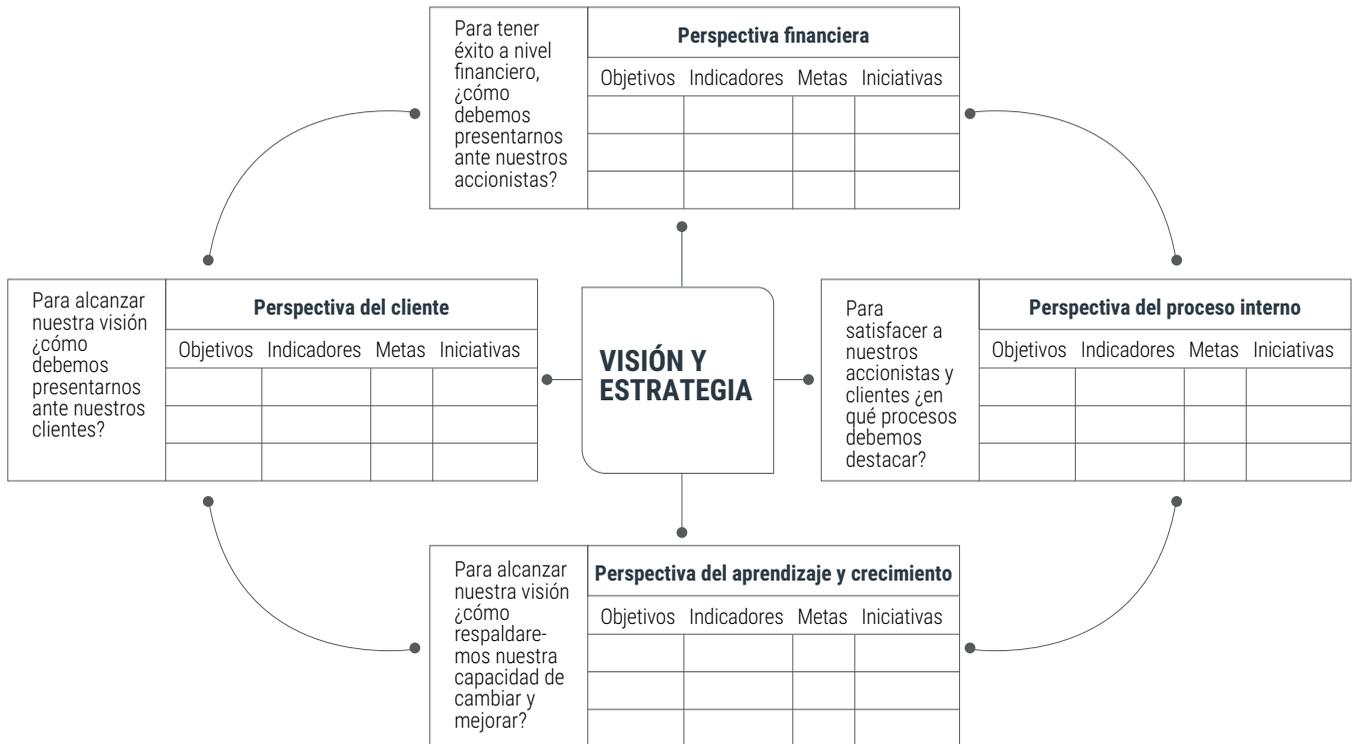
Las áreas funcionales de la empresa, sus objetivos, metas e indicadores se ubican en las diferentes perspectivas del cuadro de mando integral. Por lo tanto, la planificación corporativa o de gerencia media y la operativa, se alinean, obligatoriamente en un perfil financiero, de procesos, de aprendizaje y del cliente.

Cabe indicar que existen divisiones que tienen impacto en más de una perspectiva. Por ejemplo; la gerencia comercial y de ventas, en una organización tendrá objetivos relacionados con procesos de comercialización con el cliente, y metas financieras que tendrán impacto en los ingresos de la organización.

El enfoque estratégico implica la interrelación entre los objetivos de las diferentes perspectivas del cuadro de mando integral. Es decir la organización debe vincular en el cuadro de

mando el nivel general con todas las unidades organizativas descentralizadas. Ello crea alineación y sinergia a base de la estrategia.

### EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL



**Gráfico 2.6** El cuadro de mando integral  
**Fuente:** Tomado de; Robert S. Kaplan / David P. Norton

El gráfico precedente nos indica que todos los objetivos definidos en la organización deben estar debidamente cuantificados con respecto a las metas, lo que facilitaría la creación de indicadores. La integración de estas cuatro perspectivas permite desarrollar:

- Objetivos
- Metas (cuantificación)
- Inductores (actividades) e
- Indicadores.

Se debe, por lo tanto, identificar las variables relevantes tanto para objetivos como para los procesos que servirán de punto de partida para el diseño de los indicadores de gestión.

Conviene señalar que lo fundamental no es solamente lograr los resultados esperados, sino lograrlos con el mejor método y el más económico, sean estos de los resultados corporativos, de una parte de la organización, de un proceso, de un proyecto o de la gestión de los individuos. Es decir hacer las cosas bien; entregando al cliente el producto con las características especificadas, en la cantidad requerida, en el tiempo pactado, en el lugar convenido y al precio establecido, es decir, la satisfacción del cliente, con el empleo de los mejores métodos, aprovechando de manera óptima los recursos. En definitiva con eficacia, eficiencia y calidad.

## 2.8 Identificación de variables

La variable es lo que se va a medir y lo que cambia en el tiempo. Debe ser identificada dentro de un objetivo, meta o proceso. Las variables dependen de la naturaleza y actividades propias del negocio, sin embargo el tema de la eficiencia y calidad tienen características comunes en la mayoría de los casos.

La eficiencia, que como sabemos se relaciona con el uso adecuado y racional de los recursos, tendrá como variables típicas los medios humanos, materiales, financieros, tecnológicos, entre otros. Cuestión común de todos los recursos es que tienen un costo y su utilización genera un gasto o una inversión, siempre cuantificables en términos monetarios. Por ejemplo, el talento humano es reconocido por medio de las remuneraciones o incentivos, los activos son utiliza-

dos en la empresa y sufren una depreciación, la utilización de suministros e insumos representa un gasto, la tecnología igualmente sufre una depreciación, que incluso frente a otros activos, es más acelerada.

Los elementos antes señalados, son representables en términos monetarios, por lo tanto, la variable de eficiencia es la unidad monetaria.

Igualmente, la calidad al estar relacionada con el nivel de satisfacción de los clientes, las variables que se medirán para este criterio, deben ser diseñadas en forma específica, de acuerdo con los atributos del bien o servicio. Por lo tanto, la variable común para calidad, es la satisfacción.

Podemos notar que las múltiples variables que se evaluarán dependen del tipo y naturaleza de la organización.

## 2.9 Construcción de indicadores

Es evidente la relación que existe entre la planificación empresarial y las variables. La continuación de indicadores constituye el primer paso para el análisis de resultados.

De los índices que se obtengan estaremos en capacidad de identificar brechas de desempeño, que serán analizadas e interpretadas partiendo de los indicadores.

Las variables constituyen el insumo básico para construir los indicadores, los mismos que servirán para medir los resultados de una gestión.

Conviene definir una estrategia de diseño que le brinde al indicador las características de especificidad necesarias para su identificación, ubicación, medida e interpretación.

Una referencia importante es el análisis histórico, que nos permite conocer el comportamiento del indicador a través del tiempo, usualmente año a año, para proponer un avance racional de cumplimiento y obtener el estándar racional y real.

Una referencia importante son los estándares internacionales. Se estudia el comportamiento de los diferentes indicadores aceptados a nivel internacional, para ir ajustando los propios. Las referencias por consenso, es decir, un grupo de técnicos se ponen de acuerdo y dan un valor del indicador según su experiencia. Se utiliza cuando no se cuenta con valores históricos ni estudios para obtener valores estándar.

Existe una referencia de indicadores por los elementos teóricos; normalmente están vinculados a capacidades de máquinas y equipos en cuanto a producción, consumo de materiales, fallas esperadas. El nivel teórico de referencia es un dato que da el fabricante del equipo, es un dato de diseño, de su máxima capacidad del sistema con una maquinaria y equipo determinado.

Existe una referencia por el requerimiento de los usuarios, es decir, los clientes señalan los mecanismos de mejora en caso de que éstos sean deficientes. Ello supone un conocimiento a fondo de las verdaderas necesidades de los usuarios. Implica el conocimiento de las características de calidad real del usuario a fin de fijar adecuadamente parámetros para las características de calidad sustitutas.

Referencia por nivel de consideración política – planeación, generalmente expresan nuevos retos, problemas que serán creados, y se establecen a través de un proceso de planeación estratégica, en donde se evalúan oportunidades, amenazas, fortalezas y debilidades.

Cada una de estas referencias o metodologías se utilizan simultáneamente y permiten identificar la realidad del comportamiento de los indicadores, mientras que el estudio de los estándares internacionales permite identificar qué tan lejos se encuentra el valor histórico con respecto a estos. Es importante utilizar estándares a base de una proyección técnica y consensuada, y por lo tanto útiles para compararla con los indicadores. Por ello, la redacción de los indicadores debe facilitar la cuantificación necesaria de las variables que vayan a ser medidas.

## 2.10 Requisitos semánticos para la redacción de indicadores

Agregación más preposición

- Cantidad de.....
- Porcentaje de...
- Total de...

Variable (generalmente en sustantivo plural)

- Empleados....
- Cuentas que se deben cobrar ...
- Alumnos....

Verbo en participio pasado (acción)

- Capacitados.....
- Recuperadas....
- Promocionados....

Complementos circunstanciales (tiempo, lugar)

- En el área técnica de la empresa... en el año 20xx.
- En menos de dos meses en el... en el año 20xx.
- Por la Facultad de... en el año 20xx.

Un ejemplo de redacción de un indicador podría ser:

- Cantidad de personas capacitadas en la carrera de Economía en el año 2017.
- Porcentaje de cartera recuperada oportunamente por el Departamento de Cobranzas.

Antes de construir los indicadores debemos determinar los atributos o variables que serán medidos y asegurar la existencia de información veraz y confiable en la empresa, debiendo identificar los datos que serán utilizados en su cálculo.

Cabe indicar que los indicadores deben cumplir con algunas características, entre las principales tenemos: la oportunidad, veracidad, comparabilidad, facilidad de entender, relevancia.

Es pertinente dentro de la empresa contar con indicadores que permitan evaluar la gestión en forma continua, y cuyos resultados generen acciones preventivas y correctivas, para lo cual necesitamos fundamentar nuestros cálculos y resultados en información real y sustentada, es decir con datos veraces. Además, constituyen un elemento cuantitativo que se compara con los estándares previamente definidos.

La comparabilidad de los indicadores puede ser vertical u horizontal, los de carácter vertical se realizan en un mismo período e identifica el avance de la gestión con respecto a los parámetros previamente definidos en los planes operativos. Mientras que el horizontal permite comparar los resultados, parámetros o estándares y los índices o resultados de comparación, entre diferentes períodos o con empresas similares o promedios sectoriales. Sirve para mostrar el comportamiento de los resultados actuales con respecto a cifras pasadas e incluso para estructurar series históricas que nos permitan diseñar planes con resultados futuros.

Es necesario que los indicadores sean fáciles de comprender, con una redacción clara y entendible, de manera que faciliten conocer lo que será medido.

Un aspecto esencial en el diseño de los indicadores es la identificación de los factores críticos de éxito, cuyo control es necesario para lograr el éxito de la gestión.

Los factores críticos, en la mayoría de ocasiones son externos, por lo que su análisis requiere identificar aquellas acciones, por parte de la empresa, que nos permitan mitigar sus efectos o al menos garantizar que su impacto no sea decisivo en la gestión.

La relevancia de los indicadores de gestión se fundamenta en su relación con áreas misionales y de impacto. Es necesario justificar, por ejemplo, el costo de diseñar un tablero de indicadores. Con frecuencia el trabajo con indicadores no es una demanda integral para todas las unidades administrativas de la organización. Consecuentemente se debe establecer las variables que conviene ser medidas.

Definir áreas relevantes implica determinar su relación con la misión y objetivos estratégicos empresariales, garantizar que la inversión en estas áreas o unidades administrativas sea significativa con respecto al presupuesto empresarial. Estos hechos constituyen aspectos que obligatoriamente deben ser medidos y por lo tanto garantizan su importancia dentro de la empresa.



**Gráfico 2.7** Cadena de valor  
**Fuente:** <http://www.gramaudit.com> [consulta 24-04-2012]

La relevancia de los indicadores de gestión se relaciona con el adecuado enfoque hacia los procesos y departamentos que agregan valor, lo cual no significa que se dejarán de lado los procesos de gobierno y los habilitantes. La prioridad son los procesos misionales. Lo prioritario es identificar los objetivos y variables de las actividades principales, luego se diseñarían los indicadores y se los aplicaría en las restantes actividades.

## 2.11 El tablero de control

El tablero de control es una herramienta que facilita la medición y evaluación de los indicadores de gestión, para determinar lo correcto de la gestión empresarial. No es suficiente cubrir las

expectativas del cliente sino hacerlo bajo procesos y procedimientos acertados en cuanto al uso de recursos humanos y materiales.

Beltrán Jaramillo (2009) señala 9 fases para el establecimiento de indicadores de gestión:

1. Contar con objetivos y estrategias
2. Identificar los factores claves de éxito
3. Definir los indicadores para los factores claves de éxito
4. Determinar estatus, umbral y rango de gestión
5. Diseñar la medición
6. Determinar y asignar recursos
7. Medir y ajustar

8. Estandarizar y formalizar, y
9. Mantener en uso y mejorar continuamente

El tablero de control constituye una herramienta útil para la medición continua de la gestión, ayuda en el monitoreo permanente de los resultados y procesos con las áreas relevantes de la organización, y constituye un insumo importante para tomar acciones preventivas y correctivas.

Entre los principales elementos del tablero de control tenemos;

- La denominación del indicador
- El estándar y rango de aceptación
- La periodicidad
- El responsable
- La fórmula utilizada para su cálculo, y
- La unidad de medida

### ELEMENTOS DEL TABLERO DE CONTROL

Nombre del indicador	Estándar y rango	Periodicidad	Cálculo	Unidad de medida	Análisis de resultados
Se construye el indicador con: agregación más preposición, variable en plural, verbo en participio pasado y complemento circunstancial.	<b>Estándar</b> es el nivel planificado o deseado de gestión. Es diseñado por la organización para ser comparado. <b>Rango</b> es el nivel de variabilidad aceptable. Conviene definir los márgenes en los cuales se puede concluir que una gestión y sus resultados son admisibles.	Es la frecuencia con que se aplicará el indicador	Fórmula que se utilizará para cuantificar el indicador. Es aplicable cuando el indicador se relaciona con % o con indicadores financieros. No siempre lleva fórmula.	Es la forma como se leerá el indicador una vez que ha sido cuantificado.	Es la interpretación del índice, que es la comparación entre el indicador (que es lo real), sobre el estándar (que es lo planificado), por cien. Obtenemos la brecha que puede ser favorable o desfavorable.

**Gráfico 2.8** Elementos del tablero de control

A manera de ejemplo, con la finalidad de construir el tablero de indicadores con sus elementos, describimos a continuación un objetivo para una unidad de capacitación:

Lograr un nivel de aprobación mínimo del 90% en los programas de capacitación de la empresa..... en el año 2017.

Por lo tanto la variable que se va a medir es la aprobación de los participantes.

**TABLERO DE CONTROL  
EMPRESA**

Nombre del indicador	Fórmula del indicador	Cálculo	Unidad de medida	Estándar y rango	Frecuencia	Fuentes de verificación	Brecha	Análisis de resultados
							<b>Cantidad</b>	
Porcentaje de aprobación de participantes capacitados de la Empresa... en el año 2017	Particip. Aprobados x 100/total particip.	$87/120 \times 100 = 72,5\%$	%	90% Rango $\pm 10\%$	Anual	Secretaria de la Unidad de capacitación. Certificados y listados de asistencia	Desfavorable	ÍNDICE= indicador/est. ÍNDICE = (72,5/90)

**Gráfico 2.9** Tablero de control

Como señalamos anteriormente, el *análisis* del indicador constituye el producto de la comparación entre el indicador y el parámetro de comparación o estándar es el *índice*.

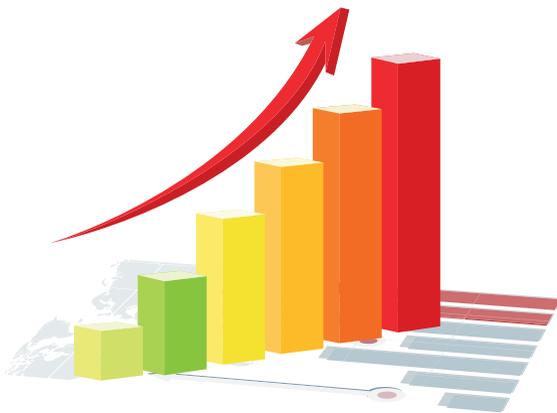
En general existen varias formas de presentación de los indicadores:

- Gráficos
- Tablas

- Gráficos con seguimiento
- Gráficos de control

Para efectos de análisis se elegirá aquellas que sean de preferencia de la persona que realiza el análisis. Con frecuencia se escoge las presentaciones gráficas. Normalmente se utiliza diferentes programas computarizados, por ejemplo:

## TABLAS CON SEGUIMIENTO



## GRÁFICOS DE CONTROL



Gráfico 2.10 Gráficos de indicadores

### 2.12 Interpretación y análisis de indicadores

Así como en el análisis financiero, en el caso de los indicadores de gestión podemos analizarlos en forma vertical y horizontal. Los resultados de la comparación del indicador con el estándar, establecido en la planificación para un mismo período pueden analizarse en forma horizontal mediante la definición de tendencias en un período. Son de mucha utilidad en la auditoría de gestión.

Los estándares constituyen el criterio fundamental para una auditoría de gestión y son parte de los atributos de los hallazgos cuando se redactan los comentarios y son información necesaria para formular del informe.

Las causas de las brechas establecidas en las metas y la situación real definida en el indicador, deben ser atendidas mediante las acciones correctivas pertinentes.

En consecuencia, tenemos los insumos necesarios para redactar un comentario de auditoría. Así, el indicador constituye la medición real de una condición, el estándar es la situación deseada o programada de gestión, las causas constituyen el origen de las desviaciones entre el indicador y el estándar y se determinan mediante la aplicación de indicadores al proceso relacionado; y la brecha lo conforma el efecto, es decir, el impacto.

### 2.13 La auditoría interna y la auditoría externa

Desde su origen la función de auditoría fue revisar la situación económico-financiera de la empresa, buscando posibles fraudes o errores y asegurando la aplicación correcta de las normas contables. La auditoría interna se concebía como un control de controles valorando su adecuación y funcionalidad de éstos.

La mayor dimensión y complejidad de las empresas llevó a crear en 1941 el Instituto de Auditores Internos (IAI), cuyas funciones fundamentales eran la formación profesional de los auditores internos, perfilar y desarrollar la función de auditoría interna, y elaborar las normas y reglas que aseguraran la correcta práctica de dicha función, con las debidas garantías de eficacia y ética.

En junio de 1999 el Consejo de Administración del IAI aprobó las “Normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna”, donde se contempla la definición de auditoría interna, el código de ética, las normas y otras guías para el ejercicio profesional de la auditoría interna.

Desde enero de 2011, el IAI puso en vigencia el nuevo marco internacional para la práctica profesional de la auditoría interna, en donde se la define como; “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.”

El marco normativo que regula la profesión de auditoría interna tiene como propósito:

- Establecer los principios básicos para el ejercicio de la auditoría interna.
- Prever un marco normativo para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
- Establecer las bases para medir el desempeño de la auditoría interna.

- Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

Por consiguiente en la definición aparecen conceptos nuevos tales como; “aseguramiento”, “consulta”, “aumentar el valor”, “evaluar y mejorar los procesos de manejo de riesgos”. La auditoría interna ha de percibirse por la organización como una unidad de valor añadido, que está implicada en la consecución de los objetivos y estrategias de la organización. Debe verse como un centro de beneficio a través de un trabajo profesional y cualificado, que aporta recomendaciones y mejoras de control, que incrementen el valor y los resultados, objetivamente apreciables y cuantificables.

La auditoría externa, en su definición más tradicional, es el servicio prestado por profesionales cualificados en contabilidad, consistente en la revisión de los estados financieros de una empresa, según normas y técnicas específicas, a fin de expresar su opinión independiente sobre la situación económico-financiera de dicha empresa en un momento dado, sus resultados y los cambios presentados en ella, durante un periodo determinado, de acuerdo con los principios contables, generalmente aceptados.

Por su parte, la auditoría interna debe ser una función de control, de gestión y de consulta, adscrita al comité de auditoría, con la misión establecida por el consejo de administración, de vigilancia y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno y la prevención y valoración de los riesgos, que trabaja sometida al cumplimiento de las normas previstas en el marco internacional para la práctica profesional de la auditoría interna del IAI.

El objetivo de la auditoría de estados financieros de una entidad, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si las cuentas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la citada entidad, así como el resultado de sus operaciones en el periodo analizado, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.

Los objetivos de la auditoría interna son múltiples y abarcan todo el campo de operaciones y actividades de la empresa. En todo caso, no es competencia de la auditoría interna opinar sobre las cuentas de los estados financieros de la empresa.

La actividad de la auditoría interna debe asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y promoviendo la mejora continua de los mismos. Debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles que comprenden el gobierno, las operaciones y los sistemas de información de la organización. Esta evaluación debe incluir:

- Integridad y confiabilidad de la información financiera y operativa
- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Protección de los activos, y
- Cumplimiento de las leyes, regulaciones y contratos.

De acuerdo con el Informe COSO I, el objetivo de la auditoría interna es asegurar el sistema de control interno de las organizaciones a las que sirven. Este es el contenido funcional básico y global de la auditoría interna, que luego podrá desglosarse tanto como se quiera y que dependerá de las políticas del consejo de ad-

ministración y del comité de auditoría de cada organización, de los objetivos que pretenden conseguir, del estilo y filosofía de la dirección, de la profesionalidad, criterios y personalidad; del jefe de la unidad.

Hay que destacar la función de consultoría de la auditoría interna con la finalidad de aumentar el valor y mejorar las operaciones de la organización. La auditoría interna y el auditor interno deben ser un consultor de su organización.

La auditoría externa se lleva a cabo por personas independientes de la empresa. Por su parte la auditoría interna es un órgano que actúa por delegación del consejo o el comité de auditoría, con mentalidad y visión gerencial. Está situada en el organigrama a nivel asesor con dependencia jerárquica directa del consejo de administración.

La metodología de trabajo de auditoría interna es aplicar un enfoque disciplinado y sistemático para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de manejo del riesgo, control y dirección.

La configuración y desarrollo de un mapa de riesgos asociados a la actividad empresarial es un paso necesario e ineludible para planificar y desarrollar todos los trabajos de auditoría interna necesarios, que verifiquen su adecuada medición, control y gestión.

De hecho, existe una relación del auditor interno con el auditor externo, sus campos de actuación, es decir, los puntos fundamentales que deben guiar la relación de auditores internos y externos es el mismo.

Debe existir una adecuada coordinación del trabajo de auditoría interna y externa para asegurar una cobertura adecuada y para minimizar la duplicidad de esfuerzos.

El alcance del trabajo de auditoría interna abarca objetivos y actividades tanto financieras como operacionales; mientras que el examen de los auditores externos está encaminado a obtener evidencia suficiente que sustente una opinión sobre la fiabilidad global de los estados financieros.

La supervisión del trabajo de los auditores externos, incluida la coordinación con los auditores internos, es responsabilidad, generalmente, del consejo de administración. La coordinación de hecho debe ser responsabilidad del director de auditoría interna, quien requerirá del apoyo del consejo para alcanzar una coordinación efectiva del trabajo de auditoría.

Al coordinar el trabajo de los auditores internos con el de los externos, el director de auditoría interna debe asegurarse, de que el trabajo de los auditores internos no se duplique con el trabajo de los auditores externos, que deben confiar, en la cobertura de la auditoría interna.

La auditoría interna puede acordar la realización de trabajos para los auditores externos referidos a su auditoría anual de los estados financieros.

Además, el director de auditoría interna debe realizar evaluaciones periódicas de la coordinación entre los auditores internos y los auditores externos. En el ejercicio de su papel de supervisión el consejo de administración, puede solicitar al director de auditoría interna, que evalúe la actuación de los auditores externos.

Las evaluaciones de la actuación de los auditores externos deben estar basadas en información suficiente para apoyar las conclusiones alcanzadas.

Las evaluaciones de la actuación de los auditores externos en temas de coordinación con los auditores internos, pueden referirse a factores tales como conocimiento y experiencia profesional, conocimiento del sector de la organización, independencia, disponibilidad de servicios especializados, anticipación y comprensión de las necesidades de la organización, continuidad razonable del personal clave contratado, mantenimiento de relaciones laborales adecuadas, cumplimiento de los compromisos contractuales, aportación de valor añadido a la organización.

El director de auditoría interna debe comunicar los resultados de las evaluaciones de la coordinación entre los auditores internos y externos a la alta dirección y al consejo y, en caso de ser necesario, incluir cualquier comentario importante sobre la actuación de los auditores externos.

El director de auditoría interna debe comunicarse con los auditores externos con respecto a temas tales como debilidades de control importantes, errores e irregularidades, actos ilegales, criterios de la dirección y estimaciones contables, ajustes de auditoría importantes, desacuerdos con la dirección, dificultades encontradas para realizar la auditoría.

Es menester que se realicen reuniones periódicas para discutir asuntos de interés mutuo. Las actividades de auditoría planificadas para los auditores internos y externos deben ser discutidas para asegurar que la cobertura de auditoría está coordinada y se minimiza la duplicidad de esfuerzos.

Conviene tener un acceso mutuo a los programas de trabajo de auditoría y papeles de trabajo, con el objeto de que los auditores internos queden satisfechos de la conveniencia de

confiar, en el trabajo de los auditores externos. Dicho acceso implica la responsabilidad, para la auditoría interna, de respetar la confidencialidad de aquellos programas y papeles de trabajo. Igualmente, se debe permitir el acceso de los auditores externos a los programas y papeles de trabajo de los auditores internos para que los auditores externos queden satisfechos de la conveniencia de confiar en el trabajo de los auditores internos.

Es importante el intercambio de informes de auditoría y de cartas de recomendaciones a la dirección y el entendimiento común de las técnicas, métodos y terminología de auditoría.

El director de auditoría interna debe conocer el alcance del trabajo planificado por los auditores externos y debe estar satisfecho con dicho trabajo, en conexión con el planificado por la auditoría interna.

De hecho, es más eficiente para los auditores internos y externos el utilizar técnicas, métodos y terminología similares para coordinar de forma efectiva sus trabajos y confiar cada uno en el trabajo del otro.

Si bien el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría emitida y de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos de auditoría, algunos de los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles y relevantes para la auditoría de los estados financieros.

Cabe indicar que la auditoría interna es parte integrante de los sistemas de control interno de la entidad. Al margen de su nivel de autonomía y objetividad, no puede alcanzar el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo para emitir su opinión sobre los estados

financieros. La opinión de auditoría es responsabilidad exclusiva del auditor externo, la cual no se ve reducida por la utilización que pudiera haber hecho del trabajo de auditoría interna. Toda consideración relativa a la auditoría financiera corresponde al auditor externo.

El auditor externo obtendrá un conocimiento de las actividades de la auditoría interna, que le ayude en la planificación de la auditoría y en el desarrollo de un enfoque adecuado de la misma.

Podemos señalar algunos criterios que se deberán tener en cuenta para la obtención del adecuado conocimiento de la función de auditoría interna y para realizar su evaluación preliminar, entre los cuales tenemos: situación en el organigrama, ámbito de actuación, naturaleza y alcance de las tareas realizadas por la auditoría interna, competencia técnica y recursos, diligencia profesional.

Una auditoría interna efectiva influye en la determinación de la naturaleza y momento de realización de los procedimientos aplicados por el auditor externo, así como en una reducción del alcance de éstos, pero no puede eliminarlos por completo.

Podemos decir entonces que la auditoría interna, como una profesión, es relativamente nueva y moderna, distinta de la auditoría externa; una profesión que exige una profesionalización y formación gerencial que va más allá de la especialización contable. Se hace necesario un reconocimiento de la sociedad y sobre todo de los profesionales, de la utilidad de la auditoría interna como actividad diferenciada de cualquier otra, conveniente y necesaria para el buen gobierno corporativo y la transparencia de la sociedad.

Un departamento de auditoría interna adecuadamente posicionado en el organigrama de la organización puede llegar a gozar de mayor independencia y objetividad. El comité de auditoría de la organización debe establecer las reglas de entendimiento y colaboración entre auditoría interna y externa.

En necesario contar con mayores instrumentos que mejoren el control interno. Es necesaria la colaboración entre auditores externos e internos, ofreciéndose toda la información necesaria, bajo la responsabilidad del consejo de administración, el que debe asegurar que la alta dirección mantenga un adecuado y efectivo sistema de control.

Ambas profesiones no son excluyentes sino complementarias en los alcances y objetivos. El objetivo último debe ser ayudar a las organizaciones, y por ello se hace necesaria una coordinación y colaboración en el desarrollo del trabajo de auditoría.

## 2.14 Muestreo en la auditoría de gestión

Las normas internacionales de auditoría establecen que el plan de muestreo es utilizado para la selección de un porcentaje o un valor representativo del universo que será examinado, empleando métodos estadísticos (aleatorio) y no estadísticos (discrecional).

El muestreo de auditoría se define como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de la población, con el fin de evaluar la evidencia de la auditoría sobre ciertas características de los elementos seleccionados para llegar a una conclusión respecto de la población.

El auditor, al diseñar el tamaño y la estructura de la muestra en la etapa de planificación de la auditoría de gestión, debe considerar los factores de riesgo, los objetivos del examen, la naturaleza de la población y los métodos de muestreo y selección.

Para determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe tener en cuenta el riesgo muestral:

- **Referidos a la evaluación de los controles.-** Sobre confianza en los controles: (muestra más pequeña que la necesaria); desconfianza en los controles (muestra mayor que la necesaria)
- **Referidos a la evaluación de la información.-** Riesgo de aceptación incorrecta (Beta) es el riesgo de que se juzgue un error poco probable cuando en realidad la población tiene errores importantes. Riesgo de rechazo incorrecto (Alfa) es el riesgo de que se juzgue que un error importante es probable, cuando en realidad la población no tiene errores importantes.
- **Referido a que los procedimientos muestrales** no se encuadren dentro de parámetros poblacionales (intervalo de confianza)

El riesgo de la muestra surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor sea distinta de aquella a la que se llegaría, si se sometiera a toda la población al mismo procedimiento de auditoría. Por consiguiente, el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar, afecta el tamaño de la muestra. Los riesgos de muestreo deben considerarse en relación con el modelo de riesgo de auditoría y sus componentes; riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

### 2.14.1 Pruebas sin medición estadística

Son aquellas en las que el auditor se apoya exclusivamente en su criterio, basado en sus conocimientos, habilidad y experiencia profesional. Por esta razón su naturaleza es de carácter subjetivo.

Normalmente su aplicación se justifica cuando resulta más simple y menos costosa. Es recomendable en universos reducidos y heterogéneos, tales como transacciones en instituciones medianas y pequeñas, y cuando sea necesario emplear con mayor exigencia la apreciación profesional y la selección de los elementos para que la prueba descansa en la idoneidad del auditor.

La determinación del tamaño de la muestra sobre bases absolutamente subjetivas puede dificultar la justificación del fundamento de la extensión de las pruebas.

Las conclusiones también son subjetivas ya que no pueden transmitirse a terceros la cuantificación del grado de seguridad y confianza con que el auditor ha extraído su juicio. No obstante, la experiencia ha demostrado que el muestreo no estadístico es un método eficiente y fiable como instrumento para la formulación de opiniones de auditoría.

Cuando se ha optado por esta modalidad, al seleccionar cualquier tipo de muestra, deberá considerarse, en todos los casos, las partidas de mayor monto, aquellas sobre las cuales el auditor tenga alguna sospecha de error, aquellas transacciones con monto pequeño, pero que pueden tener mucho movimiento o gran repetitividad, y las partidas sin movimiento.

### 2.14.2 Pruebas con medición estadística

La utilización del muestreo estadístico genera ventajas tales como objetividad en la obtención de una muestra basada en un método con rigor científico, y la posibilidad que brinda este método para medir el grado de seguridad y el nivel de precisión que puede ser asumido con los resultados del muestreo.

En este tipo de pruebas, el auditor lleva a cabo las distintas etapas del proceso aplicando tablas y fórmulas matemáticas que le permiten obtener precisión y seguridad en sus apreciaciones.

Para la utilización óptima de las técnicas estadísticas de muestreo, es necesario que existan ciertas condiciones o requisitos que permitan la aplicación del mismo.

El tamaño de la muestra surge de la complementación del criterio del auditor y las características del universo por examinar, factores, que, mediante fórmulas matemáticas determinan el número de elementos para estudio.

La selección de la muestra se efectúa excluyendo la subjetividad del auditor. Para tal propósito se utilizan distintos métodos que aporta la técnica estadística. Tales métodos permiten que los elementos que componen la muestra sean elegidos al azar.

La evaluación de los resultados se realiza considerando fórmulas matemáticas que estiman razonablemente el comportamiento del universo, a partir de los valores de la muestra.

Como aspectos positivos que se desprenden de la aplicación de esta modalidad se mencionan:

- Disminuye la influencia de factores subjetivos en la determinación del tamaño de la muestra a través de fórmulas matemáticas.
- Se puede medir la precisión de las conclusiones y el grado de seguridad y nivel de confianza, definidas de acuerdo con la opinión del auditor.
- Se economiza tiempo cuando el universo es muy grande, ya que el tamaño de la muestra no es directamente proporcional a la magnitud del universo.
- Aumenta la calidad del trabajo a través de una mayor rigurosidad en la definición del universo, margen de error, desviación, etc. por así requerirlo las fórmulas matemáticas empleadas.
- Facilita la planificación del trabajo.

Es menester que el universo posea masividad y homogeneidad, es decir, que el universo se encuentre formado por un número considerable de elementos; de lo contrario, su aplicación resulta antieconómica y por otro lado, no deben existir elementos que, con respecto a las características bajo análisis, se diferencien notablemente del resto.

Con respecto de la muestra, se requiere que sea seleccionada al azar, lo que implica que todos los elementos del universo deben tener iguales probabilidades de integrar la muestra, en otras palabras, el muestreo debe ser aleatorio.

Cabe señalar que los dos tipos de muestreo hacen uso del criterio profesional del auditor para la planeación, elaboración y evaluación de una muestra. Para la elección entre el muestreo estadístico y no estadístico se debe considerar que ambos métodos se basan en la presunción de que una muestra revelará información sufi-

ciente acerca del universo en su conjunto, para permitir al auditor llegar a una conclusión sobre el universo, en concordancia con:

- La visión y misión de la organización
- Los objetivos y metas planteados o programados
- El manejo eficiente y económico de los recursos
- La calidad esperada por el usuarioLa norma que regula las actividades y justifica la existencia de la entidad.
- Los indicadores de gestión establecidos por la organización, cuando fuere del caso

### 2.14.3 Métodos de selección de la muestra

Existen tres formas para seleccionar los elementos de una muestra:

#### *Bloque o conglomerado*

Consiste en seleccionar grupos o elementos en forma masiva. Se acoge una diversidad de características para su agrupación, por ejemplo: se selecciona para analizar todas las transacciones de un periodo determinado, identificadas con letras del alfabeto y que se encuentren bajo la custodia de unidades administrativas escogidas, etc. Conviene señalar que se trata de un método arbitrario y subjetivo, que tiende a dejar de utilizarse, ya que al no ser aleatorio es inaplicable el muestreo estadístico.

#### *Sistemático*

Luego de que el auditor ha determinado el tamaño de la muestra, se relaciona la cantidad de elementos que serán seleccionados con la población total: el cociente obtenido indica el intervalo

de los ítems por revisar, examinando cada comprobante escogido, por ejemplo: el número de adquisiciones realizadas en el periodo bajo examen es de 2.000 y se decide analizar 200 de ellos. Se deberá iniciar, al azar, con uno de los 10 primeros, así el 7, luego al 17 luego, se pasará al 27 así sucesivamente hasta completar los 200. Este método ofrece la ventaja de eliminar factores extraños, como la facilidad o dificultad de acceder a la información, que pueden influir sobre el auditor cuando elige arbitrariamente la muestra.

### *Selección de la muestra a través de una tabla de números aleatorios*

Una vez definido el tamaño de la muestra y asignado el número de orden de cada elemento bajo examen, el auditor elige los que verificará, valiéndose de las tablas de números científicamente elegidos al azar, en la forma en que se desarrolla en una tabla preestablecida.

#### **2.14.4 Muestreo estadístico en auditoría**

El uso del muestreo estadístico en auditoría es una práctica muy valiosa en la determinación de la proporción o frecuencia con que se suceden situaciones adversas o desviaciones a efectos de demostrar la importancia de un hallazgo. Es de mucha utilidad también para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría y la selección de los hechos que serán examinados.

La característica fundamental del muestreo estadístico, como ya dijimos al inicio de este punto, está en la posibilidad que tiene el auditor que emplea este método en la medición del riesgo.

A continuación desarrollamos algunos términos del muestreo estadístico, que conviene sean comprendidos:

**Precisión.-** Se denomina al margen de tolerancia de error aceptable que el auditor esté dispuesto a admitir cuando se realiza una estimación. Puede venir indicado como una cantidad o un porcentaje, y constituye una de las decisiones de mayor importancia en el diseño de una muestra estadística.

**Intervalo de confianza.-** Son los valores dentro de los cuales puede encontrarse el promedio de la población, dado cierto grado de seguridad.

**Grado de confianza o de seguridad.-** Es el porcentaje que mide la probabilidad de que los resultados obtenidos mediante el examen de la muestra representativa de la realidad y de que la muestra examinada, contengan errores que no excedan del límite de precisión. Por ejemplo: un grado de seguridad del 95% indica que 95 de cada 100 veces, las características reales del universo se encontrarán dentro de lo que señale el intervalo de confianza o de que los errores que pudiesen localizarse no excedan del límite de precisión. El factor de confianza que se utilizará en el diseño de una muestra depende de la evaluación de la efectividad potencial de los procedimientos de control interno aplicados por la organización.

**Coefficiente de riesgo.-** Es el porcentaje complementario del grado de seguridad, por ejemplo: con respecto al punto anterior, el coeficiente de riesgo es del 5%, es decir, que 5 veces de cada 100, las características reales del universo se encontrarán fuera de lo que señala el intervalo de confianza obtenido.

**Factor compuesto de apreciación.-** Resulta de la división del límite de precisión para el factor de confianza. Cuanto menor sea la confianza que se tenga en el funcionamiento del control interno, menor será el factor compuesto de apreciación y por lo tanto mayor el número de partidas seleccionadas para el examen.

### 2.14.5 Métodos de muestreo estadístico

Los métodos de muestreo estadístico más aplicados en auditoría son los siguientes:

- Muestreo de atributos o numérico
- Muestreo de variable o monetario

**Muestreo de atributos.-** Se basa en la utilización de magnitudes o parámetros numéricos y su objetivo es el de estimar la frecuencia con que cierta característica o atributo aparece en un universo, o bien la medida de alguna magnitud relacionada con la misma.

Este tipo de muestreo se aplica cuando las pruebas de auditoría tienen como finalidad cerciorarse de que ciertos controles internos operan en la práctica, lo cual lo hace muy compatible con las pruebas de cumplimiento, a efectos de evaluar la estructura del control interno y la observancia de sus normas. Es muy útil para probar operaciones, y puede también emplearse como parte de las pruebas sustantivas.

Para su aplicación es necesario seleccionar documentos o registros independientemente de la magnitud monetaria de cada uno de ellos, para determinar si cumplen con los requisitos de control interno previamente establecido. Se debe verificar, en consecuencia, la existencia en los documentos de las firmas de aprobación, revisión, validación, etc. de donde se desprende que generalmente se lo utiliza solo si existe una pista de evidencia documentada de que se llevan a cabo los procedimientos de control.

Normalmente no es aplicable en controles que dependen primordialmente de la separación de funciones o de controles que no producen una evidencia documentada de las operaciones efectuadas.

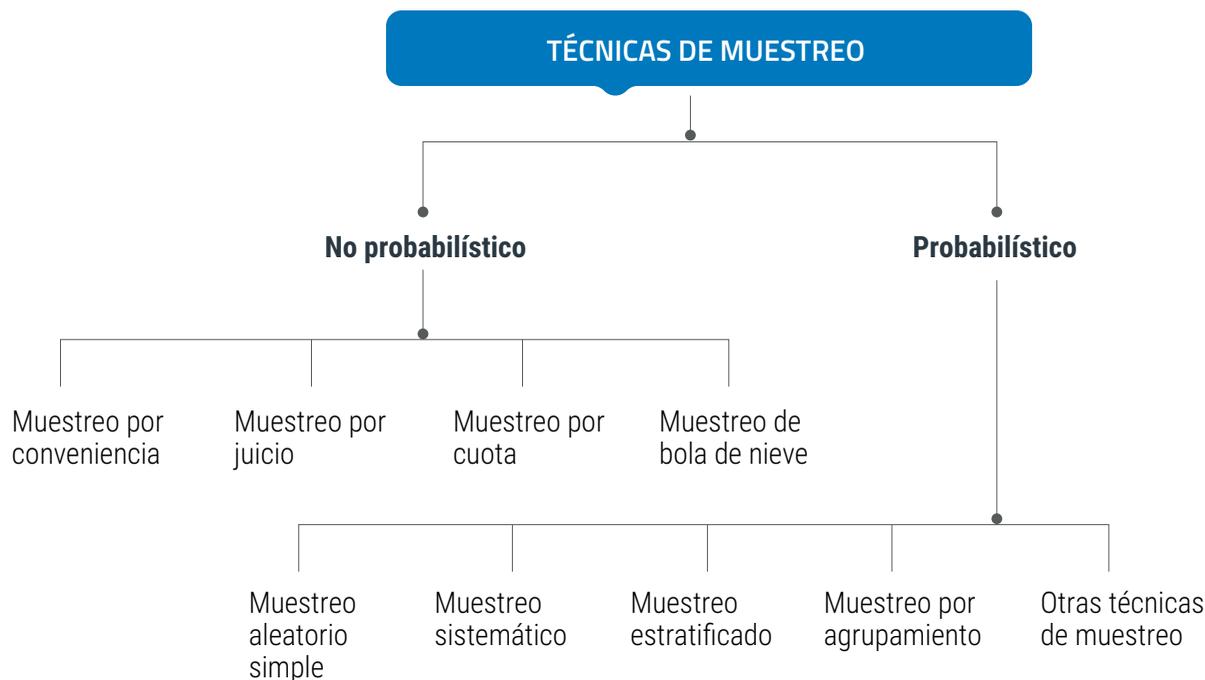
**Muestreo de variables.-** En este método se manejan variables monetarias, y el análisis fundamental radica en el impacto monetario de las partidas. Este muestreo es más útil para los auditores cuando se trata de aplicar pruebas de auditoría sustantiva, y su objetivo es determinar que los saldos de las cuentas o transacciones examinadas no contienen errores monetarios de significación. Por ejemplo, verificar los valores totales de inventarios, analizar por antigüedad las cuentas que se deben cobrar, establecer provisiones para existencias obsoletas o en mal estado o por cuentas incobrables y depreciaciones acumuladas.

Métodos de selección de elementos que serán analizados en el muestreo estadístico.- De acuerdo con los criterios de selección se puede optar por:

- Sistemático o por intervalos
- Por programa de computadora
- Al azar por tablas de números aleatorios

En lo atinente a la utilización de las dos primeras, se explicó en qué consiste al inicio de este tema.

En relación con la selección por programa de computadora, el auditor debe usar el ordenador para escoger los números y ponerlos en serie.



**Gráfico 2.11** Técnicas de muestreo  
**Fuente:** Autoría propia

### 2.14.6 Metodología del muestreo estadístico en la auditoría

Lo fundamental en el muestreo estadístico consiste en medir el límite de precisión y el grado de confianza en poblaciones de características muy especiales y con métodos que pueden ser aplicados por auditores.

Por consiguiente, es menester que el auditor observe sistemáticamente y en forma ordenada, la aplicación de un plan de muestreo estadístico, que comprende los siguientes pasos:

- Definición del objetivo y naturaleza de la prueba

- Determinación del universo sujeto al muestreo
- Decisión con respecto al límite de precisión y niveles de confianza
- Estimación del tamaño de la muestra
- Selección y análisis de la muestra
- Interpretación de los resultados de la prueba; y
- Documentar los resultados

#### Definición del objetivo y naturaleza de la prueba

Es importante considerar en forma clara la naturaleza de las pruebas, se trate de cumplimiento o sustantiva, y las conclusiones o excepciones

a las que se han de llegar. Por ejemplo: el objetivo de una prueba de cumplimiento para compras puede ser el determinar que los controles internos estén operando de la forma prevista o de conformidad con las políticas y procedimientos de la empresa. Luego se determina qué es lo que se está buscando, es decir, si se emiten las órdenes de compra, sobre la base de pedidos y cotizaciones o facturas proformas de compras, debidamente legalizadas y aprobadas.

### **Determinación del universo sujeto al muestreo**

Esto significa determinar la naturaleza de las transacciones o elementos que lo componen y su número total, considerando fundamentalmente las características de éstas. Es necesario conocer la extensión del universo si se desea seleccionar una muestra representativa. Una determinación precisa del tamaño del universo es vital para obtener precisión en un muestreo monetario.

### **Decisión con respecto a los límites de precisión y grados de confianza**

Al planear los procedimientos de la prueba el auditor especifica los tipos de error que son significativos para el objeto de su examen. Por ejemplo, al revisar la estructura del control interno sobre desembolsos, puede estar interesado en determinar si se preparan o no documentos de respaldo, si se los compara con las facturas y si se elaboran órdenes de pago sobre la base de requerimientos sustentados y si se concilian con los documentos de recepción de bienes o servicios y con las facturas.

La presencia de errores de este tipo indicarán debilidades en la estructura del control interno o que los errores no se corrigen por medio de la

interacción de otros controles. La ausencia de este tipo de errores indicará que los controles están funcionando.

Puesto que cada tipo de error puede tener una significación diferente para el examen, es a menudo eficiente estimar diferentes tamaños de muestra para cada tipo de error. Los errores de mayor significación requerirán tamaños de muestras mayores que aquellos de menor significación. Esto no quiere decir que sea necesario tomar una serie de muestras, por el contrario, una sola muestra es suficiente.

El tamaño total de la muestra se basará en la precisión y grado de confianza que el auditor especifica para el tipo más significativo de error.

Al decidir sobre los errores de interés debe incluirse solamente aquellos que influyan sobre el objetivo principal del examen. No hacer esto puede solo provocar desperdicio de esfuerzo, al menos que haya otras razones para interesarse en errores menores.

Es necesario también tener presente que los límites de precisión (cantidad máxima de error aceptable) deberán relacionarse con la importancia de las partidas sujetas a examen.

La fijación del grado de confianza estará estrechamente relacionada con la evaluación del control interno y con los resultados de la revisión analítica, de manera que a medida que éstos fuesen más satisfactorios, se podría reducir el grado de confianza requerido y por lo mismo, la amplitud de la muestra.

### Estimación del tamaño de la muestra

Al aplicar el muestreo estadístico, el auditor previamente hace una estimación del tamaño de la muestra, antes de empezar a examinar las transacciones seleccionadas y estará en capacidad de estimar el tiempo que requerirá la selección y el análisis.

Los factores que inciden en el tamaño de la muestra son:

- El tamaño del universo
- La precisión necesaria
- El grado de confianza
- La proporción de error que se encuentra en el universo

### Selección y análisis de la muestra

Esta es la fase más crítica en la aplicación del muestreo estadístico y se la debe efectuar aplicando cualquiera de los métodos de selección indicados anteriormente o puede optarse, de acuerdo con las circunstancias, por una combinación de los mismos.

Debido a que el auditor examina solo unos pocos elementos en lugar del total del universo, los pocos elementos seleccionados para el estudio deben ser revisados con el mayor cuidado y diligencia profesional. En caso contrario, existe considerable riesgo de que se obtenga conclusiones equivocadas sobre el universo.

A medida que el auditor realiza su examen de las unidades de muestreo encontrará aparentes desviaciones en relación con el tipo de características que está observando y tal vez otras discrepancias con las condiciones aceptables, que no había contemplado al planear la muestra.

Tales desviaciones y discrepancias deben enlistarse para ser investigadas después, con el objeto de determinar si representan errores de significación para la revisión.

El auditor puede encontrar una sola transacción dudosa, aun cuando existan muchas de estas en los registros, motivo por el cual, cada transacción dudosa debe investigarse con cuidado para establecer un error significativo para la auditoría. Al identificar los errores el auditor debe considerar sus implicaciones con respecto al universo entero.

### Interpretación de los resultados de la prueba

Una vez examinada la muestra, el auditor está en condiciones de interpretar los resultados de la prueba. Este es el punto en que se debe determinar si la estimación de la muestra ha producido resultados significativos y si la precisión calculada es satisfactoria dentro del nivel de confianza previsto.

La interpretación del plan del muestreo es muy importante, por cuanto si luego de la evaluación de la muestra, el auditor comprueba que la proyección de los errores es significativa, puede tomar decisiones finales, como:

- Solicitar que se revise el 100% de la población
- Extender el alcance de las pruebas con el fin de tener una idea más precisa de la magnitud y significación de los errores existentes en la población; o
- Confiar en la estructura del control interno y diseñar procedimientos de auditoría
- Confiar parcialmente en el sistema de control interno y diseñar procedimientos de auditoría más extensos que en la situación anterior; o

- No confiar en el sistema de control interno y diseñar, de acuerdo con esta decisión, los procedimientos de auditoría

Cuando los resultados de la prueba no son satisfactorios, el auditor debe usar otros procedimientos de auditoría. Es preciso también mencionar que al efectuar la evaluación de los resultados obtenidos en el análisis de una muestra, el auditor debe considerar:

- El error proyectado determinado para la muestra
- La tolerancia de riesgo del muestreo y
- El límite máximo de error

### Documentar los resultados

En este proceso el auditor luego de evaluar si se cumplieron o no los objetivos perseguidos, y la actitud a adoptar en el curso de su trabajo de auditoría, debe dejar constancia en papeles de trabajo sobre la aplicación del proceso anteriormente descrito, ya sea que se adopte el muestreo sin medición o con medición estadística, al tiempo que deberá justificar razonadamente su decisión de optar por la aplicación de una de las dos alternativas.

A continuación presentamos un ejemplo de muestreo de atributos:

Un GAD municipal requiere examinar los títulos de crédito emitidos por concepto de impuesto al predio urbano, con el objeto de cerciorarnos de que han sido preparados de conformidad con el COOTAD y contienen las aprobaciones y revisiones respectivas. Esta verificación es necesaria para tener una apreciación de la estructura del control interno aplicando la metodología sistemática del proceso de muestreo estadístico, para lo cual procedemos de la siguiente manera:

### Definición del objetivo y naturaleza de la prueba.-

La prueba de auditoría está encaminada a verificar el funcionamiento del control interno mediante el examen de los títulos de crédito, para determinar si contienen las evidencias de haberse aplicado los procedimientos de control previo.

### Determinación del universo sujeto al muestreo.-

La población es de 80.000 predios que corresponden a igual número de títulos de crédito que el municipio ha emitido para el periodo 2017, cuyo valor asciende a US \$ 2.800.000.

### Decisión con respecto al grado de confianza y límite de precisión.-

El auditor, en base a la evaluación del control interno y exámenes anteriores, tanto de auditoría interna como externa, asigna un grado de confianza del 95% y determina como límite de precisión un 3% (equivalente a un máximo de 2.400 posibles excepciones). Esto significa que el auditor espera un 95% de seguridad matemática de que las posibles ausencias de control, no excedan del 3% o 2.400 casos.

**Estimación del tamaño de la muestra.-** Para el procedimiento del cálculo se utiliza la siguiente simbología:

- N = Número de elementos de la población
- P = Límite de precisión porcentual o relativo
- NP = Límite de precisión numérico (N x P)
- R = Grado y factor de confianza

	Grado de confianza	Factor	
Control interno:	Del 76 al 95%	Alto	1
	Del 51 al 75%	Mediano	2
	Del 15 al 50%	Bajo	3

i= Intervalo de muestreo (NP/R) = 2.400 casos

gn = Número máximo de elementos sugeridos para la selección (N/i = R/P)

#### Sustitución:

N = 80.000

P = 3% o 0.03

NP = 2.400

R = 1

$I = \frac{2.400}{1}$

$$gn = \frac{80.000}{2.400} = \frac{1}{0.03}$$

$$gn = 33.33$$

**Selección y análisis de la muestra.-** Ahora, para escoger los 33 elementos que conformarán la muestra, se puede emplear técnicas de selección como tablas de números al azar o sistemáticamente, por medio de intervalos fijos. El examen de la muestra propone identificar si existen transacciones u operaciones en las cuales no se ha dado cumplimiento a los procedimientos de control interno seleccionados.

#### Interpretación de los resultados de la prueba.-

Asumiendo que para los efectos de esta aplicación práctica se detectó un caso de incumplimiento en la muestra examinada, el auditor deberá revelar en los papeles de trabajo del muestreo, esta excepción, la misma que será proyectada a la población total para efectuar la comparación con el nivel de precisión numérico establecido en el plan de muestreo.

#### Demostración:

$$\frac{\text{Número de excepciones} \times N}{gn} = \frac{1 \times 80.000}{33} = 2.424$$

El valor obtenido, 2.424, comparado con el margen o nivel de error permisible 2.400, supera en 24 unidades lo previsto. En tal situación, el auditor puede resolver ampliar moderadamente el tamaño de la muestra o, a su vez, por no ser muy representativo 24 con respecto a 2.400, admitir como aceptable la evaluación efectuada.

## 2.15 La evidencia en la auditoría de gestión

En la auditoría de gestión normalmente se obtiene evidencias que constituyen elementos de prueba, que obtiene el auditor sobre los hechos que examina y cuando éstas son suficientes y competentes, son el respaldo del examen y sustentan el contenido del informe.

Las conclusiones y las recomendaciones en un informe de auditoría se realizan en base de la evidencia. Consecuentemente, los auditores de gestión deben pensar cuidadosamente en la naturaleza y cantidad de la evidencia recogida, con la aplicación de técnicas y pruebas de auditoría.

Al planear la auditoría, el auditor debe identificar la naturaleza, las fuentes y la disponibilidad probable de la evidencia requerida. Antes de emprender la recolección de la evidencia es importante detenerse y pensar en lo siguiente:

- Qué clase de evidencia debe ser recogida

- Si esta forma de evidencia será la más útil
- Cómo apoyará o refutará las conclusiones de los temas bajo examen; y
- Cómo puede esta evidencia traducirse a hechos para el informe final

Hay diferentes tipos de evidencia que podrían ser obtenidos por el auditor para sustentar sus conclusiones y recomendaciones, por ejemplo:

- Física.- Obtenida de una inspección y observación directa de actividades, documentos y registros. Por ejemplo: la verificación física de efectivo, visitas a sitios del proyecto, verificación de inventarios, etc.
- Testimonial.- Obtenida en entrevistas cuyas respuestas son verbales y escritas, con el fin de comprobar la autenticidad de un hecho.
- Documental.- Obtenidas de fuente externa o ajena a la entidad, tales como; archivos, reportes, manuales e instrucciones.
- Analítica.- Consiste en el estudio y evaluación de la información utilizando comparaciones con otros datos relevantes: El ejemplo más común en la auditoría de gestión es el análisis costo-beneficio.
- Evidencia electrónica.- Debido al rápido y constante avance de la información tecnológica, estamos en la era de cero papeles. Los sistemas en los municipios cada vez más están siendo computarizados. El tradicional rastro del auditor mediante registros y documentos ha sido reemplazado por el rastro magnético u óptico, los cuales no son visibles a simple vista. Ello con frecuencia genera muchas dificultades así como retos para el auditor.

Al respecto, el desarrollo tecnológico y los cambios normativos han generado un uso más frecuente de documentación electrónica y el respaldo de operaciones y transacciones en este mismo medio informático. Por lo tanto, los auditores deberán diseñar y aplicar procedimientos para obtener evidencia electrónica confiable y de calidad, de actos y transacciones en forma distinta a como lo harían si la documentación se encontrara exclusivamente en papel.

En este contexto, el tema de la evidencia electrónica de auditoría es, sin duda, un actor relevante, que obliga a quienes se desempeñan en esta disciplina a poseer competencias para obtener evidencias en forma confiable y completa, que respalde los hallazgos y conclusiones contenidos en el informe de auditoría. En este mundo “sin papeles” es clave entonces, que los auditores, que son los encargados de examinar y verificar la integridad de las operaciones y transacciones electrónicas, desarrollen competencias en el manejo de documentos electrónicos.

Por lo tanto, la pregunta que surge es ¿Cuentan los auditores con las competencias para obtener evidencia electrónica de auditoría confiable y de calidad?

Se trata entonces de desarrollar competencias específicas para enfrentar los retos que nos exige la profesión para asumir con solvencia la auditoría en ambientes electrónicos.

La evidencia de auditoría es la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones en las cuales sustenta su opinión. La evidencia de auditoría, equivale a la convicción que le asiste al auditor de que una cosa es tal cual como él la ha percibido, luego de practicar el examen analítico de dicha cosa, mediante la aplicación de procedimientos que se estima son adecuados.

La creciente tendencia a los ambientes de trabajo sin papel, genera un nuevo contexto para los auditores, quienes deben recopilar crecientemente información electrónica como evidencia de auditoría. La evidencia electrónica de auditoría es información creada, transmitida, procesada, registrada y mantenida electrónicamente, que apoya el contenido de un informe de auditoría. Los documentos electrónicos pueden tomar formas como texto, imágenes, audio, video y otros. La evidencia de auditoría electrónica es información digital que cuenta con una estructura lógica que está separada de la información regular.

Además de evaluar la confiabilidad de la evidencia, el auditor debe examinar la disponibilidad de la evidencia para propósitos de auditoría. La suficiencia y propiedad de la información electrónica de auditoría deben ser evaluadas considerando los riesgos específicos del uso de tal evidencia.

De acuerdo con estudios del *The Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) los atributos de la evidencia electrónica de auditoría son básicamente cuatro:

- La evidencia de auditoría electrónica es información en formato digital. Se requieren software y hardware apropiados para leer y entender la información.
- La información electrónica no está asociada con un medio físico permanente; la migración de datos se puede hacer fácilmente de un medio electrónico a otro.
- La estructura lógica de un documento en papel es parte integrante de un documento y contribuye a su autenticación. La estructura de la información electrónica es definida por códigos y registros establecidos en este formato.

- Un documento en papel contiene información en el contexto del documento que puede incluir los datos y lugar de su creación, envío y recepción e información del autor. Un metadato no es una parte integrante de un documento electrónico, pero contiene información del origen y destinación de la información electrónica y las fechas en que ha sido enviado y recibido.

Según dicho instituto, la función de la evidencia en soporte electrónico es la misma que la tradicional, esto es, respaldar hallazgos y conclusiones contenidas en el informe de auditoría.

Existen varios tipos de evidencia electrónica tales como:

- Diagramas de red y hardware
- Bitácora de sistemas operativos de software
- Bitácora de redes y comunicaciones de software
- Mini computador y micro software
- Despachos y servicios externos; cuadernos de actividades y actas
- Diarios de operador y consolas
- Registros de tiempo y asistencia
- Programas de aplicación
- Listados de librería
- Diagramas de flujo, códigos fuente y archivos de gastos; y
- Otros registros y multimedia, por ejemplo, correo de voz.

Por consiguiente, la recolección de la evidencia electrónica requiere cuidadosa planeación y ejecución, preferiblemente por expertos. Puede ser puesta en tela de juicio basada en la irrealidad, sin embargo esto puede ser evitado si se toman los controles apropiados en el lugar.

Para que una evidencia tenga credibilidad debe cumplir con los siguientes atributos:

- **Suficiente.**- Se refiere a la cantidad de la evidencia requerida, para emitir una opinión de un objetivo de auditoría. Los auditores deben preguntarse si ellos tienen suficiente evidencia para persuadir a una persona de la validez de los hallazgos de auditoría. La determinación de la suficiencia de la evidencia incluye: la calidad de la evidencia recolectada, el nivel de la materialidad o significado de los hallazgos, el grado del riesgo asociado que viene de una opinión incorrecta, la experiencia ganada en exámenes anteriores, la evidencia persuasiva de la auditoría; y el costo de obtener esta.
- **Competente.**- La evidencia es competente si es conforme a la realidad, es decir, si es válida. Para ser competente, la evidencia se debe obtener de una fuente confiable. En este contexto, la competencia es sinónimo de confiabilidad. La competencia de las evidencias se refiere solo a los procedimientos de auditoría escogidos. No puede mejorarse la competencia escogiendo una muestra más grande o una población diferente. Solo puede mejorarse escogiendo procedimientos de auditoría que contengan una mejor calidad de uno o más de las siguientes cinco características de las evidencias competentes:
- **Pertinente.**- Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La oportunidad de las evidencias de auditoría puede referirse al momento en que son recopiladas o al período que abarca la auditoría. Generalmente, las evidencias son más convincentes cuando se obtienen lo más cerca posible de la fecha del examen. La evidencia obtenida sobre la que se basan

las observaciones y conclusiones debe ser actual para ser tomada como fundamento que las sustente.

La credibilidad de las evidencias sólo se evalúa después de considerar la combinación de la competencia, la suficiencia y la pertinencia. El auditor debe evaluar el grado en que estos atributos se han cumplido para decidir sobre la credibilidad.

## 2.16 Programa de auditoría

La auditoría de gestión debe ser controlada por medio de la utilización de programas de trabajo, que constituyen planes que se hacen por adelantado del trabajo que ha de efectuarse durante la auditoría y están basados en objetivos aprobados y en la información disponible sobre las actividades operaciones y procedimientos de la entidad.

Un programa de auditoría entonces es el resultado de la planificación y presenta etapa por etapa los procedimientos detallados del trabajo del auditor. Describe minuciosamente la forma de aplicar los procedimientos que están conformados por técnicas, prácticas y pruebas de auditoría.

Se puede definir el programa de auditoría como un esquema detallado del trabajo que se realizará y los procedimientos que se emplearán, determinando la extensión y la oportunidad en que serán aplicados, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados.

Constituye, por lo tanto, una herramienta esencial en la auditoría de gestión, en el que se especifica el procedimiento que se seguirá durante el

examen. Su contenido debe ser flexible, sencillo y conciso de tal manera que los procedimientos empleados en la auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen y que su aplicación permita alcanzar los objetivos del mismo.

El programa de auditoría es una guía que especifica lo que deberá ser hecho y posibilita la ejecución fiel de los trabajos con gran nivel de profesionalismo. El programa de auditoría, deberá ser revisado periódicamente, de conformidad con las condiciones cambiantes en las operaciones de la organización, y ser ajustado en la fase de ejecución, en caso de ser necesario, de la misma forma, deberán ser diseñados y preparados al finalizar la fase de planeación en base a la información, análisis y sobre todo de la evaluación del sistema de control interno, respecto de su confiabilidad y nivel de riesgo.

### Propósitos

El programa de auditoría tiene dos propósitos:

- Servir como guía en la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- Servir como registro de la labor de auditoría, evitando olvidarse la aplicación de algún procedimiento.

Por lo tanto, el programa de auditoría constituye un plan de trabajo para los auditores y al mismo tiempo permite el registro del logro de cada etapa o procedimiento en el proceso de la auditoría.

### Ventajas de un programa

Entre las principales ventajas que proporciona un programa de auditoría tenemos las siguientes:

- Promueve un plan sistemático de cada fase del trabajo, el cual puede ser comunicado tanto a los miembros del equipo de auditoría como a los supervisores.
- Permite fijar las responsabilidades por cada procedimiento de auditoría.
- Proporciona una base sistemática para asignar tareas a los auditores y auxiliares al efectuar la distribución del trabajo entre los miembros del equipo y una coordinación de labores entre los auditores y auxiliares.
- Sirve como un historial del trabajo efectuado y como una guía para futuras auditorías de la misma entidad, ayudando a futuros equipos de auditoría a familiarizarse con la naturaleza de la labor efectuada anteriormente.
- Facilita la revisión del trabajo al auditor jefe de equipo y al auditor supervisor.
- Permite el alineamiento a los principios y normas de auditoría
- Refiere y documenta el alcance de la auditoría.
- Proporciona las pruebas que demuestran el trabajo efectivamente realizado.
- Proporciona un registro resumido de las labores que se han efectuado durante la auditoría.

### Responsabilidad por el programa

La responsabilidad de la elaboración del programa de auditoría le corresponde al auditor; es quizás tan importante como la redacción del informe.

El programa de auditoría normalmente es elaborado por el auditor jefe del equipo basándose en su experiencia y preparación. Es importante también que el auditor supervisor revise el programa, su suficiencia, y el director de auditoría

lo apruebe. No obstante, la responsabilidad por el contenido y ejecución del programa de auditoría la tiene el auditor encargado del trabajo en el campo, el cual no sólo se encarga de distribuir la labor y velar por el logro del programa, sino también de evaluar de manera continua su pertinencia y suficiencia, efectuando revisiones o ajustes en el mismo, cuando lo considere necesario según las circunstancias.

Los responsables por la auditoría deben velar siempre porque se emplee sólo las pruebas y procedimientos relativos a los fines de la auditoría.

### Estructura del programa de auditoría

El programa de auditoría debe contener las siguientes partes: objetivo general, es decir, describir para qué se va a efectuar el examen, cuál es en forma global su propósito principal; el alcance, debe mencionarse la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas y/u otras normas nacionales; restricciones si las hubiere, y cualquier otro requisito específico requerido. Para la auditoría financiera se indica el período que será examinado.

El programa de auditoría presenta en forma lógica las instrucciones para el auditor o auxiliar sobre los procedimientos que debe aplicar. En general, el contenido del programa incluye primero los procedimientos generales y luego los procedimientos más específicos para su verificación según los componentes seleccionados para el examen en la auditoría de gestión.

El programa contiene un espacio para las instrucciones detalladas, seguido por columnas en las cuales se registran las iniciales del auditor o auxiliar que efectúa el procedimiento, el período cubierto, volumen examinado, etc.; y una referencia a los papeles de trabajo donde se encuentran los detalles del mismo.

La referencia a los papeles de trabajo en armonía con el programa de auditoría, es muy importante por la ayuda que presta al supervisor, al director de auditoría y al jefe de equipo en sus labores de revisión. Esta referencia también ayuda a otros auditores al revisar los papeles de trabajo en la presente auditoría y en futuros trabajos.

### Características del programa de auditoría

Entre las principales características que debe tener el programa de auditoría de gestión tenemos las siguientes:

- Sencillo y exhaustivo
- Encaminado a alcanzar el objetivo principal
- Permitir al auditor examinar, analizar, investigar y obtener evidencias para luego poder dictaminar y recomendar
- Será elaborado tomando en cuenta los procedimientos que se utilizarán de acuerdo con el tipo de empresa.
- Establece una rutina de trabajo económico y eficiente
- Efectúa una adecuada distribución del trabajo entre los componentes del equipo de auditoría, y una permanente coordinación de labores entre los mismos
- Facilita la revisión del trabajo por parte del supervisor
- Sirve como un registro del trabajo efectuado y como una guía para futuros trabajos.
- Para su elaboración el auditor debe relacionar los objetivos del programa de auditoría con los procedimientos que usará, ya sea en la aplicación de pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas

## 2.17 Pruebas de auditoría

Las pruebas de auditoría consisten en la selección de las técnicas y las herramientas más adecuadas de llevar a cabo, dentro de una serie de procedimientos de auditoría, a través de los cuales se espera obtener los elementos de juicio pertinentes para detectar, confirmar o delimitar las posibles incidencias o consecuencias que se pueden presentar en la organización.

Por lo tanto, en base de los resultados de la evaluación del sistema de control interno, el auditor prepara y efectúa las pruebas de auditoría, definiendo su naturaleza, su alcance y el tiempo asignado a la ejecución de los procedimientos de la misma.

Las pruebas de auditoría pueden ser:

- Pruebas de cumplimiento
- Pruebas sustantivas

### Pruebas de cumplimiento

Son pruebas que diseña el auditor con el objeto de comprobar si los riesgos internos y externos, la efectividad y seguridad razonable de que los controles internos establecidos por la empresa auditada son efectivos y están siendo aplicados de forma correcta y funcionan adecuadamente. Se les conoce también como pruebas de control

La confiabilidad del sistema de control interno y la evidencia disponible sobre su cumplimiento determinan necesariamente la profundidad de las pruebas y sobre el momento de ejecución y extensión de las mismas.

El propósito de las pruebas de cumplimiento es suministrar un grado razonable de seguridad de que éstas se utilizan tal y como se planificaron. Determinar un grado razonable de seguridad es

una cuestión de juicio para el auditor, ya que depende de la naturaleza, período y extensión de las pruebas y de los resultados obtenidos.

Se deben efectuar pruebas de cumplimiento para indicar si el procedimiento de control se está ejecutando y que la información sujeta al control es correcta. Estas pruebas normalmente requieren de inspección de documentos (pruebas de detalle), diseño de técnicas de observación e indagación con el objeto obtener evidencia de que se cumple con los procedimientos establecidos.

En definitiva el propósito de la prueba de cumplimiento es reunir evidencia suficiente para determinar factores de riesgo y la existencia o no de un adecuado sistema de control interno.

El auditor puede llevar a cabo las pruebas de cumplimiento mediante los siguientes métodos:

- Diagrama de flujo por medio del cual identifica puntos críticos de control interno
- Mediante un cuestionario de control interno con preguntas cerradas, que permiten conocer las deficiencias y fortalezas, y
- Mediante un proceso descriptivo de manera ordenada y secuencial de las funciones que se ejecutan en la organización

Permiten comprobar el funcionamiento de los controles y aseguran la comprensión de la entidad sobre los mismos.

### Pruebas sustantivas

Permiten obtener evidencia directa sobre la validez de las áreas o componentes. Se efectúan por medio de indagaciones, opiniones de los servidores, procedimientos analíticos, verificaciones de la documentación de respaldo, observaciones físicas y confirmaciones.

Estas pruebas son aquellas que el auditor plantea, con la finalidad de obtener convicción o evidencia clara, concisa y precisa referente a las transacciones e información observada. Tienen relación directa con principios como la imparcialidad y objetividad; además están orientadas a ser base que sustente la validez y confiabilidad de la información analizada.

Incluyen comprobaciones de detalles como las aplicaciones de muestreo o pruebas selectivas y procedimientos analíticos diseñados para detectar errores o irregularidades

Unas son utilizadas con mayor frecuencia que otras, a fin de obtener la evidencia o información adecuada y suficiente para fundamentar sus opiniones y conclusiones contenidas en el informe.

En la fase de planeación el auditor determina las técnicas que empleará, cuándo deberá hacerlo y de qué manera. Las técnicas seleccionadas para una auditoría al ser aplicadas se convierten en los procedimientos de la misma.

Las técnicas más utilizadas en las organizaciones se clasifican en base a la acción que se va a efectuar, y se agrupan en las siguientes:

## 2.18 Técnicas y prácticas de auditoría

En la auditoría de gestión las técnicas utilizadas constituyen métodos prácticos de investigación y prueba, que el auditor emplea en base a su criterio o juicio, según las circunstancias.

VERIFICACIÓN	TÉCNICAS
<b>OCULAR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Comparación</li> <li>b. Observación</li> <li>c. Rastreo</li> </ul>
<b>VERBAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Indagación</li> <li>b. Entrevista</li> <li>c. Encuesta</li> </ul>
<b>ESCRITA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Análisis</li> <li>b. Conciliación</li> <li>c. Confirmación</li> <li>d. Tabulación</li> </ul>

<b>DOCUMENTAL</b>	a. Comprobación b. Cálculos c. Revisión selectiva
<b>FÍSICA</b>	a. Inspección

**Gráfico 2.12** Técnicas de auditoría

**La comparación.-** Es la similitud o diferencias entre dos o más hechos u operaciones. Normalmente se comparan las operaciones realizadas por la empresa, con criterios normativos, técnicos y prácticas, mediante lo cual se puede evaluar y emitir un informe.

**La observación.-** Realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso para examinar aspectos físicos, tales como proceso de trabajo, documentos, materiales, etc.

**Rastreo.-** Es el seguimiento de una operación, dentro de un proceso o de un proceso a otro, a fin de conocer y evaluar su ejecución.

**Indagación.-** Es la obtención de información verbal mediante averiguaciones o conversaciones directas con servidores de la entidad o terceros, sobre las operaciones que se encuentran relacionadas, especialmente de hechos o aspectos no documentados.

**Entrevista.-** A servidores de la entidad y terceros con el objeto de obtener información, que requiere ser confirmada y documentada.

**Encuesta.-** Realizadas directamente o por correo, con el propósito de recibir de los servidores de la empresa o de terceros, de un universo, mediante el uso de cuestionarios cuyos resultados deben ser posteriormente tabulados.

**Análisis.-** Consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer su propiedad y conformidad con criterios normativos y técnicos; como por ejemplo, el análisis de la documentación interna y externa de la organización, hasta llegar a una deducción lógica. Involucra la separación de las diversas partes y determina el efecto inmediato o potencial.

**Conciliación.-** Hacer concordar dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes; por ejemplo, analizar la información producida por las diferentes unidades operativas o administrativas, con el objeto de hacerles concordantes entre sí y a la vez determinar la validez y veracidad de los registros, informes y resultados bajo examen.

**Confirmación.-** Comunicación escrita de los servidores de la entidad o de fuera de la misma, para comprobar la autenticidad de los registros y documentos sujetos al examen, así como para determinar la exactitud o validez de una cifra, hecho u operación.

**Tabulación.-** Agrupar resultados importantes obtenidos en áreas, segmentos o elementos examinados que permitan llegar a conclusiones.

**Comprobación.-** Verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones realizadas por la entidad a través de la documentación de respaldo.

**Cálculo.-** Verificación de la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado presentado en informes, contratos, comprobantes y otros.

**Revisión selectiva.-** Examen de una parte del universo de datos u operaciones, con el objeto de separar y analizar aspectos que requieren de una atención especial y evaluación durante la ejecución de la auditoría.

**Inspección.-** Examen físico y ocular de activos, obras, documentos, valores y otros, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad. Requiere en el momento de la aplicación de la combinación de otras técnicas, tales como indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.

Igualmente, las técnicas de auditoría asistidas por computadora o TAAC (*Computer Assisted Audit Techniques*), constituyen importantes herramientas para la realización de auditorías, estas técnicas automatizadas permiten emplear varios procedimientos de auditoría, tales como: software genérico de auditoría, programas uti-

litaris, ensayos con datos de prueba, análisis de trazabilidad y análisis de correspondencia de aplicaciones, y la utilización de sistemas expertos para la auditoría.

Las TAAC son empleadas en la ejecución de múltiples procedimientos, como por ejemplo:

- Pruebas de detalle de transacciones y saldos
- Procedimientos de revisión analítica
- Pruebas de cumplimiento de controles de aplicación de SI
- Pruebas de penetrabilidad
- Analizar registros
- Determinar duplicados
- Encontrar cortes de secuencia numérica de un campo
- Importar y exportar archivos desde o hacia varias plataformas
- Hacer operaciones, cálculos
- Simular parte del sistema o el sistema completo

Las TAAC pueden producir un gran porcentaje de toda la evidencia obtenida en las auditorías, por consiguiente el auditor deberá planificar cuidadosamente su uso y aplicar el debido cuidado profesional.

Además de las técnicas señaladas anteriormente, existen otras técnicas y prácticas que pueden ser aplicadas en la auditoría de gestión, tales como las siguientes:

**Otras técnicas:****Verificación**

Se relaciona con el proceso de auditoría. Asegura que las cosas son como deben ser. Podría verificarse operaciones del período que se audita y otras de períodos posteriores.

**Investigación**

Examina acciones, condiciones y acumulaciones y procesamientos de activos y pasivos, y todas aquellas operaciones relacionadas con éstos.

**Evaluación**

Consiste en el proceso de arribar a una conclusión de auditoría a base de las evidencias disponibles.

**Medición**

Consiste en medir la eficacia, economía, eficiencia, ecología y ética de una entidad.

**Prácticas:****Síntomas**

Constituyen indicios de algo que está sucediendo o va a ocurrir, que advierten al auditor de la existencia de un área crítica o problema y que le orienta para que haga énfasis en el examen de determinados rubros, áreas u operaciones. Esto permite definir las técnicas que se usarán para obtener la evidencia requerida.

**Intuición**

Consiste en la reacción o respuesta que normalmente manifiestan los auditores con experien-

cia, ante la presencia de ciertos síntomas que inducen a pensar en la posibilidad de un hallazgo.

**Sospecha**

Consiste en desconfiar de una información a la que no se le otorga el crédito suficiente, debiendo en consecuencia validar dicha información y obtener documentación probatoria.

**Síntesis**

Es el resumen de hechos, operaciones o documentos de carácter legal, técnico, financiero, administrativo o de otra índole.

## 2.19 Los papeles de trabajo

La CGE, al referirse a los papeles de trabajo, sus finalidades, contenidos y archivo, entre otros aspectos, señala que es el conjunto de piezas documentales o electrónicas (procesador de textos, hojas electrónicas, o elaborados en alguna otra aplicación informática), en los cuales está consignada la evidencia recopilada por el auditor y los resultados de las pruebas realizadas durante la etapa de ejecución. También formarán parte de los papeles de trabajo aquellas piezas documentales o electrónicas obtenidas por el auditor y que no han sido preparadas por él.

Por lo tanto, el conjunto de cédulas, documentos y medios magnéticos elaborados u obtenidos por el auditor durante el curso del examen, sirven para evidenciar en forma suficiente, competente y pertinente el trabajo realizado por los auditores y respaldar sus opiniones, las conclusiones y las recomendaciones presentadas en los informes.

Es menester señalar que la información verbal o de otra índole, obtenida por el auditor, y que resulte de relevancia, en lo posible debe ser confirmada por escrito.

Los objetivos principales de los papeles de trabajo son:

1. Constituir el fundamento que dispone el auditor para preparar el informe de la auditoría.
2. Servir de fuente para comprobar y explicar en detalle los comentarios, conclusiones y recomendaciones que se exponen en el informe de auditoría.
3. Constituir la evidencia documental del trabajo realizado y de las decisiones tomadas.
4. Acumular evidencias, tanto de los procedimientos de auditoría aplicados, como de las muestras seleccionadas, que permitan al auditor formarse una opinión de la gestión de la entidad.
5. Facilitar la supervisión y permitir que el trabajo ejecutado sea revisado por un tercero.
6. Constituir un elemento importante de consulta para la programación de futuros exámenes.
7. Sirven como defensa en posibles litigios o cargos en contra del auditor. Los papeles de trabajo, preparados con profesionalismo, sirven como evidencia del trabajo del auditor, y posibilitan su utilización como elementos de juicio en acciones en su contra.

### CARACTERÍSTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

- Sustentar el programa de auditoría.
- Contener índices y referencias cruzadas relacionados con el programa de auditoría
- Estar fechados y firmados por quien los prepara.
- Ser revisados por el coordinador del equipo de auditores.
- Ser completos y precisos para apoyar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones
- Ser revisados por el coordinador del equipo de auditores.
- Ser completos y precisos para apoyar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado

**Gráfico 2.13** Características de los papeles de trabajo  
**Fuente:** Autoría propia

Los papeles de trabajo deben prepararse en forma clara y precisa, utilizando referencias lógicas. Su contenido incluirá sólo los datos exigidos a juicio profesional del auditor, debiendo adoptarse medidas oportunas para garantizar su custodia y confidencialidad.

El contenido básico de los papeles de trabajo es el siguiente:

- Nombre de la entidad, programa, área, unidad administrativa, rubro o actividad examinada, de acuerdo con los componentes determinados en la planificación
- Título o propósito del papel de trabajo
- Índice de identificación y ordenamiento
- Fecha de aplicación del o de los procedimientos de auditoría
- Referencia al procedimiento del programa de auditoría o la explicación del objetivo del papel de trabajo
- Descripción concisa de la labor realizada y de los resultados alcanzados

- Fuentes de información utilizadas, como archivos, registros, informes o funcionarios que proporcionaron los datos
- Base de selección de la muestra verificada, en los casos aplicables
- Referencia cruzada de datos importantes entre papeles de trabajo
- Conclusión o conclusiones a las que llegaron, si corresponde
- Rúbrica e iniciales de la persona que lo preparó y la fecha de conclusión
- Evidencia de la revisión efectuada por el jefe de equipo y el supervisor

### 2.19.1 Archivo de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son de propiedad de la unidad de auditoría o del auditor, quienes deben mantener bajo su custodia (archivo) y pueden ser exhibidos y entregados por requerimiento judicial.

## MANEJO Y REVISIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

### MANEJO

- ¿Propiedad?
- ¿Conservación?

### REVISIÓN

- Para evaluar el desempeño Asegurarse de que la auditoría cumple con las normas establecidas.
- Contrarrestar cualquier prejuicio de criterio de los auditores,

**Gráfico 2.14** Propiedad y conservación de los papeles de trabajo

**Fuente:** Autoría propia

Al final de la auditoría de gestión se requiere de una revisión por parte de la supervisión de los papeles de trabajo, en forma selectiva con el objeto de:

- Evaluar el desempeño del personal
- Asegurarse de que la auditoría satisface los estándares de desempeño establecidos; y
- Contrarrestar cualquier prejuicio de criterio de los auditores.

El equipo de auditoría debe encargarse de verificar la evidencia para determinar que se encuentra adecuadamente codificada, referida, organizada y archivada en los legajos correspondientes.

Los papeles de trabajo deben estar organizados sistemáticamente en dos tipos de archivos: permanente y corriente.

### *Archivo permanente*

Se relaciona con información de interés o que es útil para más de un examen, o necesaria para posteriores auditorías. La primera hoja de este archivo necesariamente debe ser el índice, el mismo que indica el contenido del legajo.

Los propósitos del archivo permanente son:

- Recordar al auditor las operaciones, actividades o hechos de períodos anteriores.
- Proporcionar a los auditores nuevos, una fuente de información de las auditorías realizadas.
- Conservar papeles de trabajo que serán utilizados durante varios años y que no requieren ser preparados año tras año, ya que no se ha operado ningún cambio.

Cabe señalar que una buena información se obtiene de los archivos que corresponden a trabajos de auditoría anteriores, sin embargo es menester que en cada nueva actividad de control se actualice la información.

### *Archivo corriente*

Es donde se guardan los papeles de trabajo relacionados con la actividad específica de auditoría. La cantidad de legajos o carpetas que forman parte de este archivo varía de una auditoría a otra. Conviene que este archivo se divida en dos partes; la una con información general, y la otra con documentación específica por componente.

## **2.19.2 Ordenamiento y referencia de los papeles de trabajo**

Los papeles de trabajo deben contar con un orden lógico, por ejemplo: ordenar por cada componente o subcomponente. El objetivo de referirse a los papeles de trabajo es indicar que existe una relación entre las evidencias que sustentan los papeles de trabajo con el contenido del informe de auditoría.

La referencia cruzada tiene por objeto relacionar información contenida en un papel de trabajo con respecto a otro. Es muy común referirse a los procedimientos de auditoría de gestión que forman parte del programa de auditoría con los papeles de trabajo que lo respaldan, documentos que a su vez servirán de base para la elaboración de las hojas de hallazgos.

### *Índices*

Es necesaria la anotación de índices en los papeles de trabajo ya sea en el curso o al concluirse la auditoría, para lo cual primeramente

se deben definir los códigos que se emplearán y que deben ser iguales a los utilizados en los archivos. Debe considerarse la clase de archivo y los tipos de papeles de trabajo.

Es importante también que todos los papeles de trabajo contengan referencias cruzadas cuando están relacionados entre sí. Esto se realiza con el propósito de mostrar en forma objetiva cómo se encuentran ligados o relacionados entre los diferentes papeles de trabajo.

La codificación de índices y referencias en los papeles de trabajo pueden ser de tres tipos: alfabética, numérica y alfanumérica. Un criterio adecuado consiste en aplicar para el archivo permanente índices numéricos y para los corrientes alfabéticos y alfanuméricos.

La CGE. (2001) en su libro manual de auditoría de gestión, presenta un interesante ejemplo de índices de papeles de trabajo. A continuación presentamos, a manera de resumen los índices de papeles de trabajo, tanto del archivo permanente como del corriente;

### *Archivo permanente*

#### 01-100 Aspectos generales sobre auditorías

11-10 Órdenes de trabajo emitidas por el auditor general

11-20 Resultados de la evaluación preliminar de la estructura de control interno de anteriores auditorías

11-30 Síntesis y memorandos de antecedentes de auditorías

11.40 Informes sobre el seguimiento de recomendaciones, acciones correctivas y determinación de responsabilidades

#### 01.200 Información de la entidad

12-10 Base legal y constitución de la entidad

111-120.1 Lista de las máximas autoridades

121-130.1 Lista de niveles directivos

131-140.1 Lista de principales funcionarios

141-150.1 Organización general de la entidad

161-170.1 Manuales de funciones y procedimientos

171-180.1 Reglamentos, instructivos y otra normatividad interna o específica.

181-190.1 Actas de sesiones y de reuniones de trabajo

#### 01-300 Fines y actividades institucionales

201-310 Misión, visión, objetivos y metas institucionales

201-320 Principales funciones

201-330 Detalle de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas, de la entidad

201-340 Informes de actividades del Alcalde y logro de objetivos y metas

201-350 Estadísticas sobre los resultados de gestión de la entidad

201-360 Encuestas y opiniones de la prensa sobre la entidad

## Archivo corriente

### Información general

#### A-1 Conocimiento de la entidad

A-1.1 Información básica de conocimiento de la entidad

A-1.2 Resultados de la evaluación preliminar de la estructura de control interno

A-1.3 Componentes identificados en la entidad

#### A-2 Planificación del trabajo

A-2.1 Memorando de planificación

A-2.2 Informe de la auditoría anterior

#### A-3 Revisión de papeles de trabajo

A-3.1 Guía para la revisión de papeles de trabajo

A-3.2 Hojas de supervisión

A-3.3 Hojas de revisión del jefe de equipo

#### A-4 Equipo multidisciplinario y presupuestos de tiempo

A-4.1 Nómina del equipo multidisciplinario

A-4.2 Distribución de trabajo

A-4.3 Reportes detallados y resúmenes de tiempo

### Información por componentes

#### B Componente "A":

##### B.1 Programa de trabajo

B.2 Resultados de la evaluación específica de control interno

B.3 Papeles de trabajo elaborados por el auditor

B.4 Documentación recibida de la entidad o de terceros

B.5 Indicadores o parámetros utilizados con sus resultados

B.6 Hojas de resúmenes sobre hallazgos significativos

B.7 Comunicaciones parciales de resultados de auditoría

C. Componente "B":

D. Componente "C":

### 2.19.3 Marcas de auditoría

Son signos o símbolos convencionales que utiliza el auditor para identificar el tipo de procedimiento, tarea o pruebas realizadas en la ejecución de un examen.

Normalmente el auditor trabaja sobre los documentos recibidos de la entidad, de terceros ajenos a la entidad y los confeccionados por él, por lo que no puede dejar constancia descriptiva de la tarea realizada, ya que implicaría una repetición innecesaria, utilización de mayor tiempo, incremento de papeles de trabajo y se dificultaría cualquier revisión posterior.

Las marcas de auditoría son de dos clases: con significado uniforme (estándares) a través de todos los papeles de trabajo y con distinto significado a criterio del auditor interno.

A continuación se presentan algunas marcas estándares que pueden utilizar los auditores y que se encuentran relacionadas con las técnicas y otras prácticas que contienen los procedimientos de auditoría.

SÍMBOLO	SIGNIFICADO
√	Tomado de y/o verificado con documentación sustentatoria
S	Transacción rastreada
^	Comprobado sumas
Σ	Re ejecución de cálculos
Δ	Verificación posterior
α	Circularizado
C	Confirmado
<del>C</del>	No autorizado
<del>N</del>	
<del>O</del>	Inspección física

**Gráfico 2.15** Marcas de auditoría

Las marcas que tienen significado, a criterio del auditor responsable de ejecutar la auditoría, se las utiliza para definir en forma resumida el procedimiento, tarea o prueba aplicada a la información, transacción, dato o actividad examinada. CGE (2001) manual de auditoría de gestión.

Existen varios organismos internacionales que han formulado, según su criterio, las fases de la auditoría de gestión. Así por ejemplo la OLA-CEFS establece cinco fases: estudio preliminar, revisión de legislación, políticas y normas, evaluación de control interno, desarrollo de hallazgos y comunicación de resultados.

## 2.20 Proceso metodológico de la auditoría de gestión

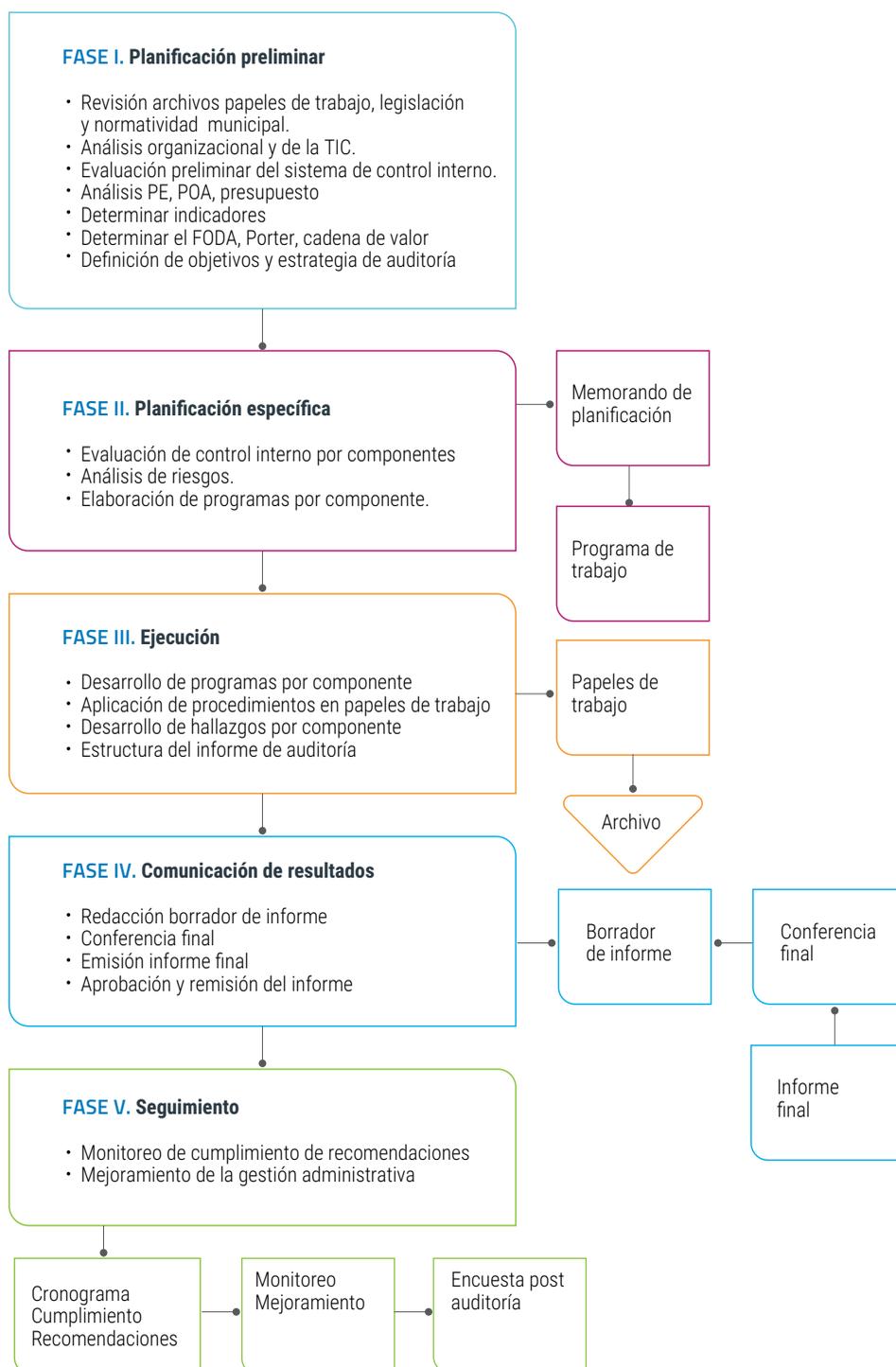
El Instituto Mexicano de Contadores Públicos propone tres fases: familiarización y visita de las instalaciones; investigación, análisis y examen de la documentación; diagnóstico y verificación de los hallazgos y el informe.

Para las labores de control mediante auditorías de gestión en el sector público, la República de Colombia utiliza cuatro etapas: planeación, examen, elaboración del informe y seguimiento; mientras que México para similar actividad considera que la auditoría de gestión debe incluir las siguientes fases: análisis general y diagnóstico, planificación específica, ejecución, informe de resultados, diseño, implantación y evaluación.

La contraloría general del estado del Ecuador, aplica cinco fases: Conocimiento preliminar, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento.

En el presente manual consideraremos pertinente la utilización de cinco fases para el proceso metodológico de la auditoría de gestión:

- Planificación preliminar
- Planificación específica
- Ejecución
- Comunicación de resultados y
- Seguimiento y monitoreo



**Gráfico 2.16** Proceso metodológico de la auditoría de gestión

**Fuente:** CGE

**Elaboración:** Autoría propia

## EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE

1. En el objetivo operativo. Entrenar al 100% de obreros del área técnica en el año 2018, con un presupuesto de 12.000 dólares, la variable de eficiencia es:

- A Entrenar
- B 20 profesionales
- C Dólares
- D 12.000 dólares

2. Las causas de una desviación se encuentran en:

- A El objetivo.
- B La meta.
- C El proceso.
- D El indicador

3. Las fases de la medición incluyen:

- A Examinar la desviación, comparar y determinar causas y efectos
- B Controlar, evidenciar y definir
- C Examinar la información, comparar y determinar causas y efectos
- D Examinar la desviación, comparar y determinar la brecha y el estándar.

4. El estándar en la redacción de un comentario de auditoría de gestión constituye:

- A La condición
- B El criterio
- C Efecto
- D El indicador

5. ¿Cuál de las siguientes metas determina estrategias de administración de riesgos a un nivel óptimo?

- A Maximizar el valor neto
- B Minimizar costos
- C Maximizar la porción de mercado
- D Maximizar pérdidas

6. Con la construcción del mapa estratégico, la organización busca identificar la relación de causa y efecto entre:

- A Los principios y valores y las estrategias
- B Los objetivos y las estrategias
- C La planeación estratégica y el control estratégico
- D La visión y misión

7. Técnicas del muestreo no estadístico son:

- A Muestreo por atributos
- B Tablas de números no aleatorios
- C Muestreo de estándares continuos
- D Tablas de números aleatorios

8. La importancia de COSO ERM o COSO II se ha intensificado en los últimos años por lo siguiente:

- A El incremento de las empresas del sector petrolero
- B La crisis financiera de Grecia
- C Creciente volatilidad de los mercados por la gran competencia, globalización y avances tecnológicos
- D La creación de los nuevos modelos de SCI

9. El siguiente es uno de los elementos que se utiliza para redactar el indicador:

- A El índice resultante
- B Un porcentaje definido
- C El complemento circunstancial
- D Un verbo en infinitivo

10. La planeación estratégica propone que el entorno debe ser considerado y analizado individualmente en base a variables incidentes, porque busca con ello determinar el riesgo de incidencia del comportamiento de ellas (variables) en el desempeño organizacional.

- A Tanto la razón como la afirmación son falsas
- B La afirmación es falsa pero la razón es verdadera
- C La razón y afirmación son verdaderas
- D La afirmación es verdadera pero la razón es falsa

11. Al evaluar el riesgo organizacional en un ambiente de manufactura. ¿Cuál de las siguientes cuestiones tendría el impacto de mayor rango en la organización?

- A Programa de producción
- B Política de inventario
- C Calidad del producto
- D Presupuesto de publicidad

12. Para que sea suficiente, la evidencia de auditoría debe:

- A Encontrarse documentada y con referencias cruzadas en los papeles de trabajo.
- B Basarse en referencias que se consideren confiables.
- C Encontrarse directamente relacionada con la observación del trabajo e incluir todos los elementos de dicha observación.
- D Resultar lo suficientemente convincente para que una persona prudente llegue a la misma conclusión que el auditor.

13. El tablero de comando se relaciona en primer lugar con:

- A El personal
- B La estructura
- C La estrategia
- D Los sistemas

14. Un auditor pudo determinar que el rendimiento de los activos alcanzó el 15,79% de la tasa de rendimiento en inversiones, con una disminución del 0,21% de la inversión prevista, debido a la baja utilidad neta obtenida; en estas circunstancias, ¿qué estrategia de valor agregado debería sugerir a la gerencia para mejorar el rendimiento de las inversiones?

- A Disminuir la utilidad neta obtenida
- B Reducir el costo de ventas mediante la producción en serie
- C Incrementar el precio de ventas
- D Producción bajo pedido

15. La secuencia de los pasos en la reunión de evidencia como la base para la opinión del auditor es:

- A Pruebas sustantivas, evaluación inicial del riesgo de control y pruebas de controles
- B Evaluación inicial del riesgo de control, pruebas sustantivas y pruebas de controles
- C Evaluación inicial del riesgo de control, pruebas de controles y pruebas sustantivas
- D Pruebas de controles, evaluación inicial del riesgo de control y pruebas sustantivas

16. ¿Cuál de las siguientes es una afirmación apropiada de un objetivo del programa de auditoría?

- A Observar el recuento del inventario físico.
- B Determinar si las existencias son suficientes para cumplir con las ventas proyectadas.
- C Buscar existencias obsoletas mediante una rotación de inventario, computarizada por línea de productos.
- D Incluir información sobre las existencias de salida en los comprobantes.

17. Seleccione una opción de técnicas de verificación escrita de las técnicas de auditoría:

- 1. Comparación
- 2. Análisis
- 3. Conciliación
- 4. Confirmación
- 5. Comprobación

- A 1.3.5
- B 2.4.1
- C 2.3.4
- D 3.4.5

18. El enunciado; "...Es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una 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" corresponde a:

- A Auditoría interna
- B Auditoría externa
- C Control interno
- D Control externo



Capítulo  
**03**

**La planificación  
en la auditoría  
de gestión**

---

### 3.1 El plan operativo anual de auditoría

El plan operativo anual de auditoría se fundamentará en un diagnóstico de la organización, que le permita conocer, entre otros aspectos su misión, visión, los objetivos estratégicos, las metas dentro del marco de la planificación estratégica, los programas, proyectos actividades, que serán ejecutados durante el período, y el presupuesto de la empresa. Esta información, complementada con las auditorías realizadas en años anteriores, tanto por la unidad de auditoría interna como externa, o que están en proceso con el fin de evitar duplicación de trabajos y la posibilidad de contar con nuevos profesionales para conformar equipos multidisciplinarios, nos permite tener una base importante para la planificación operativa anual de auditoría.

La estructura y el contenido del POA deben guardar armonía con los objetivos y políticas de control del comité de auditoría. Sus contenidos estarán en función de las prioridades de la organización, se estructurará en base del sistema de planificación de la empresa, se considerará el riesgo, la oportunidad, la importancia relativa, el tiempo para elaborar acciones de control imprevistas y servirá como instrumento para evaluar el desempeño de la función de auditoría durante un año, Si luego de su aprobación, durante el período de ejecución, se requiere realizar modificaciones se deberá solicitar al comité de auditoría para su aprobación y evaluación. Por lo tanto, los POA deberán ser flexibles, de tal manera que se puedan, efectuar modificaciones necesarias de acuerdo con las circunstancias,

Para la formulación del POA de auditoría, el comité de auditoría debe emitir políticas de control para la formulación, aprobación, seguimiento y evaluación del POA de auditoría. Por ejemplo, para el cálculo de los días laborables, la determinación de los días hombre, respecto de la distribución porcentual de actividades planificadas e imprevistas, los cambios, modificaciones y ampliaciones que se realicen con posterioridad a la aprobación del POA, entre otras consideraciones.

#### 3.1.1 Selección de las actividades que se examinarán:

La selección de las áreas que se examinarán estará alineada con el plan estratégico de la empresa y debe considerar:

- Los informes y las recomendaciones de auditorías anteriores efectuadas por la auditoría interna y externa.
- Áreas que hayan presentado riesgos significativos durante la evaluación integral del sistema de control interno.
- Peticiones de la junta de accionistas, comité de auditoría, gerente, y demás empleados de la empresa.
- Peticiones y sugerencias de los organismos reguladores.
- Catastro de auditorías que serán examinadas y que están pendientes de ejecutar.
- Las políticas y objetivos de control para la planificación, ejecución y evaluación del POA emitido por el comité de auditoría, tales como riesgo de caducidad, utilización del personal disponible, vacaciones y capacitación, recursos tecnológicos, porcentaje de

asignación de días laborables y días hombre para actividades de arrastre, nuevas actividades planificadas e imprevistos, aprobación de los informes, participación de profesionales de áreas especializadas, etc.

Para la formulación del POA de auditoría, es importante poner énfasis en la gestión de riesgos empresariales, mediante las siguientes preguntas:

- ¿Está debidamente contemplado el riesgo en la administración estratégica de la organización?
- ¿Existe un método para identificar y ponderar debidamente todos los riesgos relevantes?
- ¿Están debidamente vinculados los objetivos, riesgos, procesos y controles?

Sin embargo, lo más probable es que las respuestas sean negativas. Las empresas, como toda entidad, enfrenta como vimos en capítulos anteriores, una serie de incertidumbres y riesgos que pueden afectar positiva o negativamente los objetivos previstos en la organización. Dichos riesgos la administración los debe manejar estratégicamente, pudiendo decidir:

- **T**erminar con el riesgo por ser una actividad muy riesgosa
- **R**educir el riesgo.- Fortalecer o implantar nuevos controles
- **A**ceptar el riesgo.- Tomar el riesgo
- **P**asar el riesgo.- Contratar, por ejemplo, una póliza de seguro

Una adecuada gestión de riesgos empresariales permite administrar el impacto negativo potencial del riesgo, para lo cual se requiere:

- Identificar todos los riesgos estratégicamente relevantes
- Ponderar su riesgo inherente en función de su impacto y probabilidad de ocurrencia
- Evaluar la efectividad de controles existentes y potenciales para mitigar su impacto
- Tomar decisiones respecto de los riesgos residuales

Como sabemos, el proceso de gestión de riesgos implica;

- Establecer y formular en forma mensurable los objetivos
- Identificar los riesgos asociados con los objetivos
- Establecer un consenso, sobre la base de datos objetivos y convicciones de la alta gerencia



**Gráfico 3.1** Proceso de la gestión de riesgos

Por consiguiente, el POA de auditoría, debe formularse en base de la evaluación de los riesgos que podrían afectar la consecución de los objetivos empresariales, priorizando aquellos que tienen un alto impacto y por lo tanto un sistema de control interno débil y poco confiable.

La estrategia de riesgos de la entidad debe estar reflejada en el POA de auditoría con un enfoque coordinado para aumentar las sinergias entre los procesos de gestión de riesgos de la entidad y de auditoría interna y externa.

En definitiva, los objetivos principales de auditoría son los de proporcionar al consejo de administración, alta gerencia y demás ejecutivos, la información que pueda mitigar las consecuencias negativas asociadas con el cumplimiento de los objetivos, estableciendo actividades de control.

El universo de auditoría puede incluir componentes del plan estratégico, en donde se reflejan los objetivos generales. Es probable que

también refleje la actitud de la entidad hacia el riesgo y el grado de dificultad para cumplir con los objetivos planificados.

Existe una gran variedad de modelos de riesgo que ayudan al auditor a establecer prioridades entre las áreas potenciales que se examinarán, la mayoría utiliza factores de riesgo tales como impacto financiero, calidad de los controles internos, grado de cambio o estabilidad, tiempo transcurrido desde la última auditoría, complejidad, monto de los recursos, incidencias políticas, etc.

### 3.1.2 Control y evaluación del POA

Las actividades de auditoría debe ser objeto de planificación previa y de evaluación posterior de sus resultados, y se ejecutarán de acuerdo con las NIAA y estándares de calidad, que añadan valor a la entidad. El control de calidad se realizará durante todo el proceso de la auditoría, desde la emisión de la orden de trabajo hasta la aprobación del informe.

El supervisor y jefe de equipo asignados para realizar una auditoría entregarán al jefe de auditoría, los informes de las acciones de control en los plazos contemplados en el plan aprobado y en la orden de trabajo, con los papeles de trabajo correctamente referidos y foliados.

Es pertinente que trimestralmente se remita al comité de auditoría, la autoevaluación de la ejecución de su POA. El comité de auditoría efectuará el seguimiento permanente de la ejecución del plan, y tomará las acciones correctivas necesarias. La evaluación trimestral será de carácter acumulativo, tomando en cuenta las metas programadas para el año.

En el anexo se presenta un ejemplo del plan operativo anual, que incluye la parte literal y los formatos referentes a recursos humanos, de la unidad de auditoría y el cronograma y alcance del plan de control.

- **Anexo 1.- POA de auditoría**

## 3.2 La planificación de la auditoría de gestión

Conforme a la metodología de la auditoría de gestión, la planificación comprende:

- Planificación preliminar
- Planificación específica

Este capítulo se dedica fundamentalmente al análisis de las principales actividades de la fase de planificación preliminar y planificación específica de la auditoría de gestión. Se considera cuáles son sus objetivos, las principales actividades y procedimientos que deben desarrollarse en la planificación dentro del proceso de la auditoría de gestión.

Para una mejor comprensión y entendimiento del presente manual, se incorporan gráficos y cuadros y los principales productos y aplicaciones prácticas de la fase, se desarrollan modelos y formatos que pueden ser utilizados en la práctica, y que son presentados en anexos.

## 3.3 La Fase de planificación preliminar

### 3.3.1 Objetivo de la fase

Esta fase tiene por objeto ubicar a la empresa en su realidad presente y sus proyecciones futuras. Se trata de obtener un conocimiento y comprensión de los factores internos de la organización, tales como sistemas administrativos y de operación, programas, proyectos o actividades que deberán auditarse, su organización, las principales características del entorno próximo en el que se desenvuelve, sus fuerzas, sus actividades principales y de resultado clave. Esto nos permitirá una adecuada planificación, ejecución y desarrollo de la auditoría, en un tiempo y a un costo razonable.

Entre las preguntas típicas de una auditoría de gestión para obtener un conocimiento y comprensión de la entidad, tenemos:

- ¿La empresa mantiene una planificación estratégica, táctica y operativa?
- ¿La empresa ha mantenido una estrategia que le permita alcanzar las metas y cómo se ha instrumentado la infraestructura para lograr un funcionamiento efectivo, eficaz y de calidad en forma planificada?
- ¿Cómo la organización mide las acciones de desempeño?

- ¿Existe la implementación en forma oportuna de acciones de mejora que permitan garantizar su crecimiento y disponer de toda una gama de posibilidades para hacer frente de manera congruente a las demandantes condiciones del mercado?

Es fundamental que el auditor conozca las variables de la organización y su posible evolución. Debe identificar que en la consecución de las principales variables se hayan definido objetivos alcanzables, que la organización tenga un modelo para medir las brechas entre lo que es y lo que la organización quiere que sea, que la empresa haya trazado hipótesis sobre los medios para alcanzar los objetivos, que se disponga de un plan de acción para reducir la brecha en función de las variables previstas.

La auditoría de gestión se sustenta en la visión sistémica, es decir, conocer en forma general la empresa, su contexto interno y externo. De igual forma, comprender su posicionamiento estratégico. Es fundamental que el auditor identifique los procesos medulares o relevantes, tenga en cuenta la interrelación que existe en los procesos, visualice aquellos que van desde el procesamiento de insumos hasta la generación de productos o servicios, identifique variables que posibiliten medir su comportamiento, sea este a nivel de insumos, a nivel de proceso, o a nivel de producto.

Por lo tanto, lo importante es definir las variables o atributos desde la misión empresarial medir su comportamiento a través de indicadores de eficiencia que miden el uso de recursos; de eficacia, que miden el logro de resultados; y de calidad, que miden el nivel de satisfacción alcanzado.



**Gráfico 3.2** Conocimiento y comprensión global de la empresa

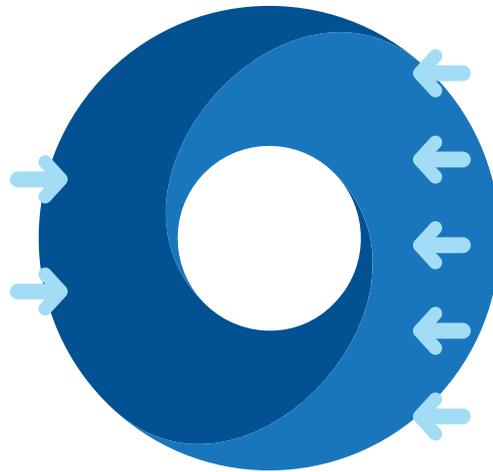
Esta fase se caracteriza por el conocimiento y comprensión global de la empresa, su situación organizacional, que debe ser analizada por el auditor, para definir la estrategia de la auditoría, es decir, la forma cómo va a ejecutar el examen de la gestión de la entidad. Es una forma de organizar el futuro para que éste suceda de acuerdo con una finalidad o propósito.

Se trata, por lo tanto, en esta fase de la auditoría de gestión, de familiarizarse con la empresa y revisar la legislación y normatividad de la entidad, señalando que no obstante este concepto de familiarización se aplica mayormente para los auditores externos, ya que los auditores internos, conocen a la empresa por su permanencia en la misma.

## CONOCIMIENTO Y COMPRENSIÓN DE LA ENTIDAD

Visión  
sistémica

Visión  
estratégica



## EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Ambiente de control

Evaluación de riesgos

Actividades de control

Información y comunicación

Supervisión y monitoreo

**Gráfico 3.3** Análisis organizacional

Este análisis, correctamente efectuado, posibilitará ejecutar una evaluación progresiva sobre las propuestas de planeamiento a corto, mediano y largo plazo, y la gestión que se emprenda para la consecución de objetivos y metas.

El análisis situacional de la empresa se relaciona con el estudio crítico de datos e información pasada, presente y probable en el futuro, como base para el proceso de planeamiento. Uno de los principales objetivos consiste en identificar y analizar las tendencias, fuerzas y fenómenos claves que tienen un impacto en la organización.

Lo importante en el estudio preliminar es realizarlo rápidamente y acumular información útil en corto tiempo en base a la cual se pueda identificar las áreas apropiadas para el examen y hacer planes para revisar y probar el control interno sobre dichas actividades. Si bien en

esta fase no se debe demostrar la existencia de deficiencias importantes, no obstante, debe documentarse cualquier indicio de serias deficiencias encontradas en las operaciones para que sean considerados al momento de decidir en qué áreas se requiere de un examen más detallado. Ello permite un enfoque ordenado hacia el planeamiento y logro de los objetivos de la auditoría, y facilita la utilización de los esfuerzos en las áreas que requieren de un análisis más profundo.

La documentación obtenida durante el trabajo preliminar deberá ser utilizada para conformar el archivo permanente de la entidad auditada. Esta documentación no se revisa en detalle hasta el momento en que se considere apropiado, durante las fases siguientes.

### 3.3.2 Principales actividades de la fase

En esta primera fase, en armonía con el cronograma de actividades del POA de la unidad de auditoría, el jefe de auditoría emite una “orden de trabajo”, que tiene carácter de preliminar y que básicamente debe contener:

- La fecha de emisión
- La identificación del auditor jefe de equipo a quien va dirigida la orden de trabajo
- Tipo y nombre de la acción de control que se va a efectuar
- La empresa que será examinada
- El alcance (período y área que será examinada)
- Los objetivos generales de la auditoría de gestión
- La conformación del equipo de trabajo y la designación del auditor supervisor
- El tiempo estimado para la ejecución de la acción de control
- Si es necesaria alguna instrucción específica

Una vez emitida la orden de trabajo, el equipo de auditoría designado debe

- Realizar una visita previa con la finalidad de observar actividades, operaciones y funcionamiento del objeto de examen.
- Efectuar una revisión de los archivos corriente y permanente de los papeles de trabajo de auditorías e informes anteriores, tanto de auditoría interna como externa, con la finalidad de recopilar información y documentación básica relacionada con el examen.
- Mantener una entrevista con el gerente de la organización o responsable del programa, proyecto, etc. con el objeto de obtener información general sobre la organización y el contexto en que se desenvuelve. Para esto se preparará una guía de puntos que serán tratados en la entrevista, debiendo considerar entre otros aspectos, el objetivo de la auditoría, la solicitud de colaboración. Terminada la reunión se confeccionará una “cédula narrativa” donde se describirán los aspectos relevantes de la misma, con la firma y fecha de ejecución, archivándose luego en el legajo correspondiente de papeles de trabajo.
- Realizar la notificación inicial de la auditoría de gestión.
- Establecer antecedentes y breve historia, y propósitos de las actividades bajo examen.
- Conocer la legislación aplicable a las actividades examinadas.
- Obtener el plan estratégico, POA y presupuesto de la empresa, con el objeto de conocer cuál es la visión, misión, los objetivos, metas, políticas, acciones, responsables, etc.
- Obtener los estados financieros del presente período y de los anteriores, con el objeto de realizar procedimientos analíticos.
- Conocer la composición del talento humano, infraestructura, equipamiento, sistemas de información administrativa, financiera y operativa, tecnología de la información.
- Establecer la diferenciación de las actividades generadoras de valor: medulares o de línea y las actividades de apoyo o de soporte.

- Determinar la inversión, ubicación y naturaleza de los recursos involucrados en las actividades que serán examinadas.
- Conocer la política general (aquella establecida por la ley, reglamento, órdenes administrativas) y la política de la entidad prescrita por la administración para la ejecución de las actividades de la empresa. Resultados de auditorías realizadas por las auditorías interna y externa en los últimos años.
- Obtener la estructura organizativa y funcional, sus reglamentos y manuales, etc. con el objeto de conocer el marco legal y demás disposiciones relacionadas con el objeto del examen.
- Determinar los parámetros e indicadores de gestión, con el objeto de compararlos con los resultados reales de las operaciones y evaluar su nivel de cumplimiento. Si no se dispone de indicadores, el equipo de trabajo conjuntamente con funcionarios del área examinada construirán los indicadores básicos.
- Obtener el FODA y de ser factible, aplicar las cinco fuerzas de Porter y la cadena de valor (Porter y Mckinsey) con el objeto de conocer el ambiente organizacional y los factores externos.
- Realizar el análisis organizacional, visión sistémica y estratégica del entorno (próximo y remoto)
- Evaluar la estructura de control interno preliminar en base del marco integrado COSO, que permite acumular información sobre el funcionamiento de los controles existentes y para identificar los componentes que serán objeto de evaluación por el control interno específico en la siguiente fase.
- Identificar los componentes y subcomponentes.
- Determinar los objetivos y la estrategia general de auditoría.

### 3.3.3 Notificación de inicio de la auditoría de gestión

Una vez emitida la orden de trabajo se debe realizar la notificación de inicio de la auditoría de gestión al gerente, ejecutivos, empleados y ex empleados de la empresa y demás personas relacionadas con la auditoría. El jefe de auditoría será quien suscriba las notificaciones, y solicitará que establezcan domicilio para futuras notificaciones.

Estas notificaciones deben realizarse al inicio de la auditoría de gestión o en su defecto durante su proceso. Se les debe otorgar las facilidades que les permite la ley para el derecho a la defensa, asegurando el cumplimiento de las garantías del debido proceso, considerando que el informe de auditoría puede generar efectos legales que se dilucidarán en la función judicial.

La notificación deberá realizarse en persona, mediante oficio dirigido a cada empleado o ex empleado de la empresa, suscrito por el jefe de auditoría, debiendo obtenerse constancia de la recepción mediante su firma.

Cuando se desconozca el domicilio de la persona relacionada con la auditoría, se niegue a recibir la notificación o cuando se trate de herederos del funcionario fallecido, la notificación se realizará mediante publicación en la prensa, pudiendo efectuarse en forma individual o colectiva.

### 3.3.4 Evaluación del control interno integral (preliminar)

Es importante que el auditor obtenga la comprensión suficiente de la base legal, planes y organización, así como de los sistemas de trabajo e información manual y computarizada, y establezca el grado de confiabilidad del sistema de control interno, a fin de realizar la planificación específica.

El auditor debe evaluar la organización y los sistemas que se encuentren en funcionamiento en sus aspectos formales y reales. El estudio comprenderá las funciones del personal vinculado con las áreas específicas que serán evaluadas; así como, si los informes financieros y los reportes operacionales son adecuados para los fines de gestión y de control.

El estudio y evaluación del control interno se realizará en base del objetivo general de la auditoría y los objetivos específicos, los sistemas y procedimientos vigentes que le permiten a la organización ejecutar sus actividades en forma eficiente, efectiva y económica, y cumplir con las metas y objetivos planificados.

Una vez realizada la evaluación del control interno se debe remitir el informe de resultados al comité de auditoría y gerente de la empresa, a fin de promover la aplicación inmediata de las recomendaciones.

La información y resultados que se obtengan en esta etapa, permitirán estructurar la matriz de riesgo de las áreas, que definirá el alcance de las pruebas que se realizarán.

Por consiguiente, la evaluación preliminar del sistema de control interno en esta primera fase, nos permite acumular información sobre el fun-

cionamiento de los controles existentes en la empresa e identificar los componentes relevantes, tales como áreas, actividades, programas, proyectos, rubros, cuentas, etc., que en las siguientes fases del examen se someterán a las pruebas y procedimientos de auditoría.

Como señalamos en el capítulo anterior, el COSO establece que el control interno es un proceso, diseñado por el personal de la entidad, con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales, en los ámbitos de honestidad y responsabilidad, eficacia y eficiencia en las operaciones, fiabilidad de la información y cumplimiento de las leyes y normas.

El auditor es responsable de evaluar la calidad y cabal aplicación de los controles internos establecidos. Su metodología incluye:

- Evaluar el control interno en base al marco de referencia COSO
- Evaluar el riesgo de control
- Probar la eficacia de los controles

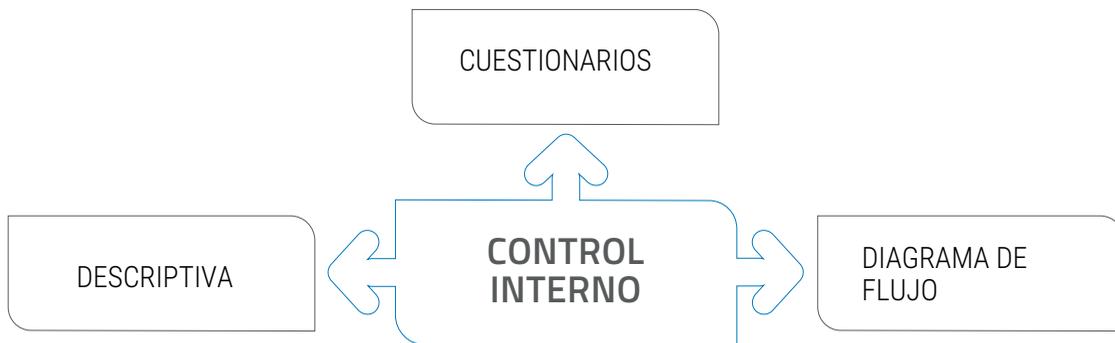
### 3.3.5 Métodos de evaluación del control interno

Existen tres métodos de evaluación del control interno:

- Cédulas descriptivas
- Cuestionarios
- Diagramas de flujo

Sin embargo, cabe señalar que con frecuencia puede aplicarse una combinación de todas o parte de las anteriores. Algunos ejemplos de aplicación se detallan al final de esta fase.

## MÉTODOS PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO



**Gráfico 3.4** Métodos de evaluación del control interno

**Cédulas descriptivas.-** Mediante este método se transcribe en papeles de trabajo, detalladamente los distintos pasos de un proceso operativo analizado, teniendo en cuenta el origen de cada documento y registro en el sistema, la forma de realizar el procesamiento, la disposición de cada documento y registro en el sistema, la indicación de procedimientos de control perti-

entes con la evaluación del riesgo de control, tales como separación de funciones, autorizaciones, aprobaciones y verificaciones internas.

El tipo de relevamiento se realiza mediante entrevistas y observaciones de actividades, procesos, documentos y registros. Así por ejemplo:

**EMPRESA** \_\_\_\_\_

**UNIDAD DE AUDITORÍA**

### **Descripción del sistema de adquisiciones**

Fecha: .....

Para la adquisición de bienes, materiales o suministros los jefes de las unidades administrativas, solicitan mediante el requerimiento interno a bodega, en base al presupuesto de cada dependencia. En conocimiento del requerimiento, el director financiero autoriza al jefe de bodega la entrega del requerimiento. De no existir los bienes requeridos, parcial o totalmente, la sección compras procede a emitir la "orden de compra". Una vez emitida y aprobada la orden de compra, envía copia a bodega y contabilidad, archivará una copia en la carpeta de "órdenes de compra pendientes". En el

momento de recibirse la mercadería, bodega procede a su verificación y control de la recepción de bienes. Entrega luego a la dirección o unidad administrativa respectiva, luego que el responsable suscribe el formulario de entrega de bienes, por la custodia o utilización del mismo. Documentos que son remitidos a contabilidad para el registro contable y el pago correspondiente al proveedor.

Realizado por: .....

Revisado por: .....

**Cuestionarios.-** En la auditoría de gestión con frecuencia se preparan cuestionarios, es decir, una lista de comprobación para evaluar el control interno de la empresa. Se diseña en base de preguntas que deben ser contestadas regularmente por los ejecutivos de la organización, responsables de los distintos componentes, programas, proyectos de la entidad bajo examen.

Normalmente se formulan preguntas cerradas, de tal forma que la respuesta afirmativa indique un punto óptimo en la estructura de control interno, mientras que una respuesta negativa, señala una debilidad y un punto negativo en su confiabilidad. Algunas veces existen preguntas que no resultan aplicables, por lo que conviene registrarlas, y detallar sus razones.

Es importante que, a más de las respuestas, se haga constar explicaciones adicionales en la columna de observaciones del cuestionario o en papeles de trabajo adjuntos. Si bien las respuestas son cerradas, no obstante, es menester obtener el mayor número posible de evidencias con el objeto de confirmar la veracidad de las respuestas dadas, validándola y respaldándola posteriormente, con la documentación probatoria y las respectivas pruebas de auditoría.

Las respuestas, con frecuencia, se dan de manera sincera a las preguntas sobre el control interno, no obstante podrían no responder con franqueza, motivo por el cual es necesario de-

terminar si las respuestas favorables se aplican en la práctica, sin confiar completamente en las respuestas. La correcta aplicación de los cuestionarios de control interno, consiste en una combinación de entrevistas y observaciones; por lo tanto, es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario.

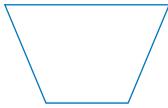
**Diagrama de flujo.-** Es la descripción gráfica y objetiva de la estructura de control interno de los componentes o áreas relacionadas con la auditoría, así como los procedimientos a través de sus distintos departamentos y actividades.

Este método, por sus características, indudablemente tiene ventajas frente a los demás, por cuanto nos permite efectuar un relevamiento del control interno. Siguiendo una secuencia lógica y ordenada permite ver en un solo plano el proceso en su conjunto, evidenciando de mejor manera sus debilidades y fortalezas, facilitando enormemente la identificación de falta de adecuados controles.

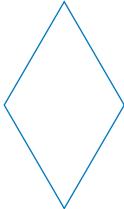
Para su aplicación se debe seguir los siguientes pasos:

- Descripción de la simbología utilizada
- Diseñar el diagrama de flujo
- Detalle de las actividades y procesos, así como las abreviaturas que se utilizan

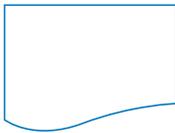
## DESCRIPCIÓN DE LA SIMBOLOGÍA UTILIZADA



**Operación manual:** Actividad de ejecución inmediata. Significa hacer algo, agregar trabajo, llenar un documento, etc.



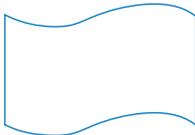
**Alternativa (decisión):** Control o toma de decisión, que determina caminos alternativos, es decir, que puede haber más de una posibilidad, como por ejemplo, que una solicitud de compra sea autorizada o negada por el funcionario competente.



**Documento:** (Formulario), Se utiliza para representar un documento. En su interior se escribe el nombre o abreviatura, el original lleva la letra O, e iniciales del documento que se preparó.



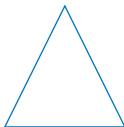
**Documentos:** (Formulario) Se utiliza para representar documentos, en su interior se escribe el nombre o abreviatura, el original lleva la letra O, e iniciales de los documentos que se prepararon, y cuando se trate de documentos similares que se despachen llevara la letra "n".



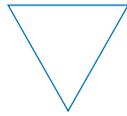
**Documento:** (Formulario) Similar a los anteriores, con la diferencia de que éste, es producto de la utilización de un procesador automático de datos.



**Operación electrónica:** Similar al símbolo de operación manual, con la diferencia que en esta, es con la ayuda del procesador automático de datos.



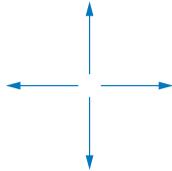
**Archivo permanente: (Definitivos)** Significa: Almacenamiento definitivo, o guardar en un lugar permanente. Por ejemplo: archivar definitivamente comprobantes o documentos que no van a ser necesarios para el resto del proceso.



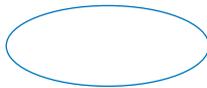
**Archivo temporal de documentos (Transitorio)**, Significa guardar o retener algo hasta poder continuar el proceso. Ejemplo: el asistente archiva temporalmente un documento, hasta que llegue el ingreso respectivo.



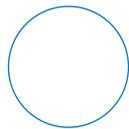
**Demora: (Interrupción)** Es la interrupción consciente y necesaria de un proceso o también se utiliza cuando se interrumpe el proceso debido a causas no estipuladas en los procesos correspondientes.



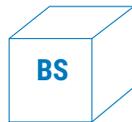
**Transporte: (Envío)** Dirección o secuencia que sigue el flujo en el proceso.



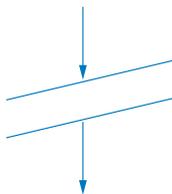
**Operación indeterminada:** Se utiliza para representar actividades que no corresponden exclusivamente a las operaciones regulares de la fundación o en su defecto es la culminación de un proceso.



**Conector:**- Utilizado con mucha frecuencia para unir o conectar con otra parte del proceso o para referir el número de página que conecta con otras. Se utilizan letras o números como referencia del proceso que se desarrolla.



**Bienes:** Símbolo utilizado para representar bienes, tales como computadoras, muebles, enseres, mercadería en general.



**Conector:** Sirve para colocar el nombre del procedimiento que antecede al diagrama o que continúa a otro.



**Transporte:** Significa el cruce de dos procesos. Se utiliza el arco para diferenciar la dirección o secuencia que sigue el flujo en el proceso



**Medio magnético:** Sirve para representar a un CD o diskette, en los que se ingresa la información pertinente al proceso en análisis o estudio.

Asimismo, para la evaluación del control interno, frecuentemente se utilizan matrices, lo cual nos permite una mejor localización de sus debilidades.

Cabe señalar que en la práctica de la auditoría de gestión, la aplicación combinada de los métodos, nos permite una evaluación más eficiente de la estructura de control interno de la

entidad, pues el relevamiento con solamente uno de dichos métodos, con frecuencia resulta insuficiente para poder confiar o no, plenamente en los controles.

A continuación se señalan las principales ventajas y desventajas que tienen los métodos anteriormente señalados.

### VENTAJAS

#### Narrativas:

- Su utilización es muy sencilla.
- Es aplicable en pequeñas entidades.
- Prevalece normalmente la creatividad e iniciativa del auditor
- Su descripción se realiza en base de la observación del auditor.

### DESVENTAJAS

- Se requiere de habilidad del auditor para expresarse por escrito.
- Normalmente realizan auditores experimentados.
- No se aplica en entidades grandes.
- Por ser descriptivo no permite una visión en conjunto.
- Se hace difícil detectar áreas críticas.

#### Flujogramas:

- Se obtiene una secuencia lógica y ordenada de las actividades y procesos.
- Permite una verificación gráfica en un solo plano.
- Se verifica la falta de controles.
- Determina procesos burocráticos y cuellos de botella.
- Detecta hechos, controles y debilidades.
- Facilita la formulación de recomendaciones.

- El auditor debe tener experiencia en evaluación de control interno.
- Conocimientos especializados en la utilización y simbología de los diagramas de flujo.
- Existe personal experto con poco conocimiento en esta técnica.
- Requiere de mayor tiempo y recursos.

<p><b>Cuestionarios:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es el más utilizado.</li> <li>• Facilita administración del trabajo.</li> <li>• Se detecta las deficiencias con mayor rapidez.</li> <li>• Es fácilmente entendible por los auditores inexpertos.</li> <li>• Austeridad en tiempo y recursos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se limita a preguntas cerradas.</li> <li>• Muchas veces genera molestias a ejecutivos.</li> <li>• Se encuentra ausente una visión gráfica en un solo plano.</li> <li>• Las preguntas no siempre abarcan todas las deficiencias.</li> </ul>
<p><b>Matrices:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Permite detectar debilidades de control interno.</li> <li>• Relaciona a personas con procesos y actividades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Está limitada a una visión parcial y no global.</li> <li>• Requiere de experiencia.</li> <li>• Conocimiento y criterio del auditor.</li> </ul>

**Gráfico 3.5** Ventajas y desventajas de los métodos de evaluación del control interno

### 3.3.6 Definición de objetivos y estrategia de auditoría

El auditor interno debe definir los objetivos de la auditoría, para lo cual es menester que identifique las áreas que serán auditadas y lo que se propone alcanzar. Es evidente que es difícil cubrir todos los aspectos de la gestión empresarial, sin embargo, debe expresar una opinión sobre uno o más aspectos de la gestión.

La definición de objetivos le ayudará al auditor a determinar los criterios, el plan y los procedimientos de auditoría, con los que tendrá un impacto significativo en la manera en que se conduce la misma. Ello implica que todas y cada una de las conclusiones deben ser elaboradas

en relación con los objetivos de la auditoría; consecuentemente, cualquier consideración a que llegue el auditor y sobre la cual no se definió un objetivo, puede resultar inapropiado incluirla en el informe.

La estrategia de auditoría es el proceso que establece el auditor para vincular el entendimiento de la entidad con la concentración del trabajo de auditoría.

Normalmente se consideran los asuntos claves de la gestión empresarial que afectan a los ciudadanos. Por lo tanto, es necesario identificar los aspectos importantes para el éxito de la auditoría y para desarrollar un programa de trabajo efectivo.

Es menester que la estrategia de auditoría tome en cuenta la perspectiva del comité de auditoría y del gerente y de los ejecutivos de la empresa, de manera que podamos expresar nuestros hallazgos de una forma significativa.

Conviene obtener evidencia de auditoría concentrando el trabajo en los objetivos de la misma con respecto a la existencia de un riesgo mayor de ocurrencia de errores e irregularidades significativas, evitando la pérdida de esfuerzos en los objetivos de la auditoría con respecto al análisis del riesgo realizado.

La estrategia de auditoría debe identificar los riesgos que afronta la empresa, los objetivos críticos de auditoría, una idea general del control interno, para confirmar la factibilidad de un enfoque de auditoría basado en sistemas con respecto a las transacciones rutinarias. Debe identificarse la necesidad de especialistas en el equipo de auditoría y la aplicabilidad de técnicas asistidas por computadora.

La estrategia es la base para el desarrollo del plan de auditoría y debe documentarse y comunicarse al equipo por cuanto la supervisión del progreso del trabajo debe realizarse en comparación con la estrategia mediante medios formales e informales dependiendo de la complejidad del trabajo.

### 3.3.7 Identificación de los componentes y subcomponentes

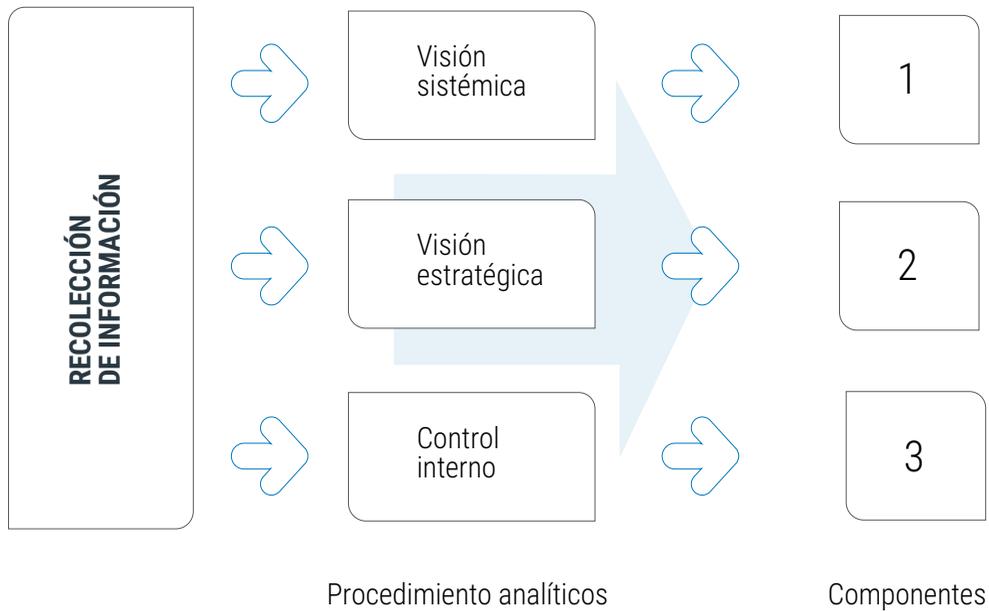
El análisis organizacional y la evaluación preliminar del control interno generan la identificación de áreas o puntos débiles (componentes y subcomponentes) a los cuales el auditor interno deberá prestar especial atención.

El análisis de toda esa información obtenida es vital para la etapa de planificación específica de la auditoría, la cual puede realizarse a través de la aplicación de un conjunto de técnicas de análisis de información, conocidas como revisiones analíticas.

La revisión analítica es la realización de un estudio o evaluación de la información que será objeto de análisis, mediante la comparación o relación con otros datos de información relevante.

Una vez que el auditor establece las áreas, operaciones, programas, proyectos sectores o procesos considerados críticos, por medio de la revisión analítica, debe determinar los más convenientes para desarrollar la auditoría de gestión

## IDENTIFICACIÓN COMPONENTES



**Gráfico 3.6** Identificación de componentes

Los procedimientos analíticos pueden variar, desde simples comparaciones hasta el uso de complejos procedimientos que abarcan varias relaciones y elementos de información. La revisión analítica permite la comprensión de las operaciones y actividades de la entidad; la com-

paración de la información del año bajo examen, en relación con la información del año anterior, puede mostrar cambios importantes que se constituyen en aspectos de especial interés para la planificación específica de la auditoría de gestión.

## PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA (Procedimientos analíticos)



**Gráfico 3.7** Procedimientos analíticos

Los procedimientos de análisis que se aplican en esta fase deben concentrarse fundamentalmente en:

- Incrementar el conocimiento que el auditor debe tener sobre la entidad, en cuanto a sus estrategias y procesos.
- La identificación de áreas que pueden representar ciertos riesgos importantes específicos para la auditoría.

Para la revisión analítica, el auditor interno dispone de una serie de métodos y procedimientos, para determinar los componentes y subcomponentes (áreas críticas que serán auditadas), sobre las cuales deberá desarrollar su programa de auditoría, tales como:

- **Pruebas de diagnóstico.-** Que permiten la determinación, comparación y evaluación de indicadores de gestión, a fin de establecer las debilidades de la gestión y dirigir la actuación a las áreas críticas.
- **Análisis, comparaciones y tendencias.-** Se refiere a cualquier relación claramente establecida por la empresa y las situaciones o tendencias identificadas en el proceso de recopilación de información y evaluación preliminar del control interno, con el propósito de determinar las áreas que serán auditadas.
- **Criterio y ponderación del auditor.-** Comprenden la identificación de las políticas empresariales, de las áreas, programas, proyectos o actividades que desarrollan la labor

misional de la organización (procesos modulares), que consumen mayores recursos financieros, aquellos con mayor riesgo y menor confiabilidad en sus sistemas de control interno, y que ameritan sean auditados.

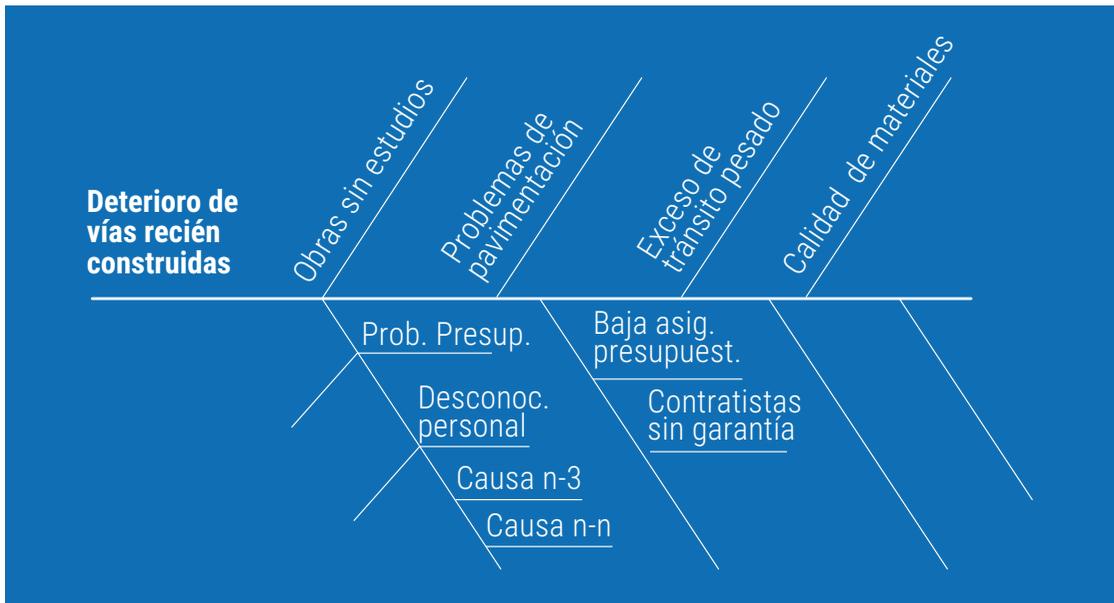
- **Pruebas de proceso.**- Comprenden la identificación de las áreas o proyectos sustantivos de la entidad, a través de los cuales desarrolla su actividad misional, determinando sus insumos, actividades o sub-procesos y productos, en relación con las metas y objetivos.



**Gráfico 3.8** Pruebas de proceso

- **Espina de pescado.**- Permite la determinación, comparación y ponderación de los problemas encontrados en la fase de recopilación de información, a fin de determinar

las posibles causas de los problemas y definir, en función de ellas, las áreas o sectores críticos.



**Gráfico 3.9** Ejemplo espina de pescado

Por consiguiente, la identificación y establecimiento de componentes o áreas que serán auditadas, se realiza a partir del análisis de la visión sistémica, estratégica y de la información obtenida en la evaluación preliminar del control interno, es decir, la base del proceso de selec-

ción es la recopilación de información, aplicando técnicas de revisión analítica.

A manera de ejemplo se ilustran algunos componentes y subcomponentes aplicables en una empresa:

<b>COMPONENTES</b>	<b>SUBCOMPONENTES</b>
<b>Ventas</b>	Facturación Inventarios Cartera
<b>Producción</b>	Proceso productivo Control de calidad Seguridad industrial
<b>Unidad de informática</b>	Administración base de datos. Administración del software Administración de las aplicaciones Administración de redes y comunicaciones
<b>Dirección financiera</b>	Compras Tesorería Presupuesto Contabilidad Control de bienes de larga duración

**Gráfico 3.10** Ejemplo de componentes y subcomponentes

**Fuente:** Autoría propia

### 3.4.- Principales modelos y formatos de aplicación en la fase

- Orden de trabajo preliminar. Anexo 2
- Modelo de notificación de inicio de auditoría. Anexo 3
- Modelo de notificación por la prensa. Anexo 4
- Datos personales de funcionarios y exfuncionarios. Anexo 5
- Matriz de ponderación de riesgos, análisis organizacional. Anexo 6
- Matriz de ponderación de riesgos, análisis del entorno. Anexo 7
- Cuestionario (Matriz) de evaluación integral del control interno, Anexo 8
- Diagrama de flujo, proceso de compras. Anexo 9

## 3.4 La Fase de planificación específica

### 3.4.1 Objetivo de la fase

Como ya señalamos, la planificación preliminar evalúa a la empresa como un todo, mientras que la planificación específica se centra en cada componente y subcomponente en particular, concentrando los esfuerzos de auditoría en las áreas y procesos con riesgo alto y que, por lo tanto, podría afectar de manera significativa el logro de los objetivos organizacionales.

Con esta fase se pretende diseñar la estrategia que se va a utilizar en la fase de ejecución de la auditoría, según la información obtenida en la fase de planificación preliminar. Su propósito principal es evaluar el control interno por componente (considerando subcomponentes, áreas, actividades, procesos, cuentas, etc.); valorar y calificar los riesgos de la auditoría y formular los programas de la misma, con pro-

cedimientos seleccionados y a la medida, que serán empleados en cada componente y subcomponente en la fase de ejecución.

El objetivo fundamental de la planificación en la auditoría de gestión es diseñar estrategias importantes para lograr resultados exitosos, respecto de las potenciales áreas críticas detectadas en la organización, con el fin de proponer mejoras a los ejecutivos, de manera que dispongan las acciones correctivas necesarias, para el cumplimiento de los objetivos.

Una planificación adecuada posibilitará evaluar la gestión de la empresa, de manera que podamos verificar si la conducción de la entidad ha logrado cumplir con su misión y sus objetivos.

Al entrar en esta fase el equipo de auditores obtuvo, en la fase anterior, suficiente comprensión de la misión, visión, metas, objetivos institucionales y controles, que permite al auditor determinar la naturaleza, duración y extensión de los procedimientos de auditoría que se aplicarán para que el trabajo resulte efectivo. Debe determinar los componentes y subcomponentes, es decir, las áreas, procesos y objetivos, como producto del análisis organizacional y diagnóstico del entorno. Realmente, luego de este estudio inicial, recién debería emitirse la "orden de trabajo", de manera definitiva, es decir, una vez que se ha detectado el o las áreas potenciales de desviaciones.

En esta fase el auditor deberá establecer con precisión los objetivos específicos y el alcance del trabajo, considerando entre otros elementos, los indicadores de gestión de la empresa. En base a la evaluación del control interno y de la gestión de riesgos de la empresa, deben formularse los programas de trabajo detallados para cada componente, los procedimientos de auditoría, los res-

ponsables. Debe determinar los recursos necesarios tanto en número como en calidad del equipo de trabajo que será utilizado, el presupuesto de tiempo y costos estimados, así como los resultados de la auditoría esperada, considerando las oportunidades de mejora de la empresa.

### 3.4.2 Principales actividades

Entre las principales actividades que deben cumplir los auditores en esta fase, podemos mencionar las siguientes:

- Análisis y revisión de la información y documentación obtenida en la fase anterior.
- Evaluación de control interno relacionada con el componente o subcomponente objeto del estudio, que permitirá acumular información sobre el funcionamiento de los controles existentes. Esto es útil para identificar los asuntos que requieran tiempo y esfuerzos adicionales en la fase de “ejecución”.
- En base de los resultados de la evaluación del control interno, los auditores determinan la naturaleza y alcance del examen, la estimación de los requerimientos de personal; programan su trabajo, preparan los programas específicos de la siguiente fase, fijan los plazos para concluir la auditoría y presentar el informe.
- La evaluación implica la calificación de los riesgos de auditoría.
- Los resultados obtenidos sirven para programar la auditoría de gestión y preparar un informe sobre el control interno.
- En base a las fases de conocimiento preliminar y planificación específica, el supervisor conjuntamente con el jefe de equipo y demás integrantes del equipo multidiscipli-

nario, elaborarán el memorando de planificación, cuyo formato se presenta al final de esta fase en un anexo.

- El supervisor con el jefe de equipo formulan los programas de auditoría en los que se incluyan los objetivos y procedimientos específicos.
- La etapa de planeación cierra con la preparación y aprobación de los programas de auditoría por cada componente y subcomponente.

El enfoque de auditoría y selección de la naturaleza y extensión de los procedimientos, se establece una vez que se ha evaluado el nivel de confiabilidad del sistema de control interno y se han determinado los riesgos de auditoría, debiendo establecer la naturaleza y el alcance de las pruebas que va a aplicar mediante la selección de procedimientos de auditoría para cada componente o subcomponente. Ello deriva en la definición del enfoque de auditoría, mediante procedimientos con pruebas de controles (de cumplimiento), pruebas sustantivas o ambas a la vez, procurando por lo tanto lograr un grado deseado de satisfacción de la auditoría.

### 3.4.3 Evaluación de control interno, riesgo de auditoría y niveles de confianza

En la fase de planificación, antes de la evaluación del sistema de control interno, el auditor debe obtener una comprensión suficiente de los sistemas de información administrativa, financiera y de control interno para planificar la auditoría de gestión.

El auditor, a fin de presentar una opinión lo más cercana a la realidad, debe hacer una evaluación de riesgos que podrían afectar esa opinión. Para dicho propósito existen métodos para evaluar el

riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos adecuados para asegurar que el riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría es la probabilidad de que existan, una vez que se haya terminado de realizar la auditoría, errores o irregularidades significativas no detectadas en la empresa o en el área o componente que se examina.

Desde el punto de vista del auditor, es el riesgo que él está dispuesto, podemos decir, a asumir. Los factores que integran el riesgo de auditoría son:

**Riesgo inherente:** Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades en la gestión administrativa y financiera, antes de verificar la efi-

ciencia del control interno diseñado y aplicado por la empresa que será auditada. Este riesgo tiene relación directa con el contexto global y es subyacente a la entidad.

**Riesgo de control:** Es la posibilidad de que los procedimientos de control interno establecidos por la empresa, incluyendo a la unidad de auditoría interna, no puedan prevenir o detectar los errores significativos de manera oportuna.

**Riesgo de detección:** Es el riesgo que tiene el auditor al aplicar programas de auditoría, cuyos procedimientos no son suficientes para detectar errores o irregularidades. Depende por lo tanto de la pericia, buen juicio y experiencia del auditor.

## EVALUACIÓN DE RIESGOS

<b>Riesgo inherente</b>	ALTO	BAJO	BAJO	MEDIO
<b>Riesgo de control</b>	ALTO	BAJO	MEDIO	ALTO
<b>Riesgo de detección</b>	BAJO	ALTO	MEDIO	MEDIO

**Gráfico 3.11** Evaluación del riesgo

Los riesgos inherentes y de control existen en forma independiente de la auditoría. La función del auditor consiste simplemente en evaluarlos adecuadamente, lo cual en la práctica puede hacerse en forma independiente o combinada. En el caso del riesgo de control se deben aplicar procedimientos de cumplimiento necesarios para probar los controles en los cuales basó su evaluación.

El riesgo de detección, en cambio, es atribuible al auditor al determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas sustantivas o de cumplimiento. Las primeras pueden ser aplicadas en forma selectiva o bien pueden consistir en procedimientos analíticos; las segundas tienen por objeto verificar que los controles en que se basa la evaluación del riesgo de control están operando efectivamente. En la práctica es común que ambas pruebas se apliquen conjuntamente sobre las mismas partidas de un grupo de transacciones, con lo cual se incrementa la eficiencia de la auditoría.

El riesgo de detección se debe establecer en relación inversa a los riesgos inherentes y de control, es decir a menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el auditor, tal es el caso de pruebas más sencillas, alcances menores, o fechas más alejadas del cierre del ejercicio.

La evaluación de los riesgos inherentes, control y detección da como resultado una valoración del riesgo total de la auditoría (combinación de todos) el cual se fundamenta en el conocimiento adquirido y la comprensión del ambiente de control de la entidad auditada. El nivel de seguridad o de certeza en una auditoría, es el inverso del riesgo total de la auditoría y éste último será alto, medio o bajo, de acuerdo con las pautas que sobre este tema, fije el equipo de auditoría.

- o  $(RI*RC) * RD =$  Riesgo total en la auditoría
- o Riesgo total = n% (alto, medio o bajo)
  - RI y RC no dependen del auditor, sino de la entidad auditada
  - RD depende del auditor

Por ejemplo si el riesgo total es del 40%, esto implica que sólo tendremos un 60% de seguridad en la auditoría, por cuanto el riesgo total más la seguridad en la auditoría suman un 100%.

- o  $R_{total} + Seguridad = 100\%$
- o  $\{(RI*RC) * RD\} + seguridad = 100\%$ 
  - Si en la unidad a auditar el riesgo inherente y de control es alto, debemos prever que el riesgo de detección sea el mínimo posible para lograr mayor seguridad en la auditoría.
  - Si en la unidad a auditar el riesgo inherente y de control es bajo, podemos permitir que el riesgo de detección sea mayor, no afectaría la seguridad en la auditoría.
  - Si en la unidad a auditar el riesgo inherente y de control es medio, debemos prever que el riesgo de detección sea medio para lograr mayor seguridad en la auditoría.

Para calificar los riesgos por componentes se prepararán matrices que contengan, entre otros aspectos, los siguientes:

- Componente analizado
- Riesgos y su calificación
- Enfoque esperado de la auditoría
- Instrucciones para la ejecución de la auditoría

Cuando analizamos la evaluación del nivel de riesgo, conviene tener presente, los siguientes aspectos:

- La importancia del componente
- La importancia relativa de los factores de riesgo
- La probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades

El nivel de riesgo de auditoría puede medirse en cuatro grados. Estos son:

- Mínimo o no significativo
- Bajo
- Medio o moderado
- Alto

Si bien la evaluación del nivel de riesgo es un proceso subjetivo y depende exclusivamente del cri-

terio, experiencia y capacidad del auditor, constituye la base para la determinación del enfoque de auditoría que se aplicará y la cantidad de satisfacción de auditoría que se podrá obtener.

Por supuesto que al ser un proceso subjetivo, hay formas de disminuir esa subjetividad, para lo cual suelen combinarse tres elementos:

- La significatividad del componente
- La inexistencia de factores de riesgo y su importancia relativa
- La probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades, básicamente obtenida del conocimiento y la experiencia anterior

Nivel del riesgo	Significatividad	Factores de riesgo	Probabilidad de ocurrencia de error
Mínimo	No significativo	No existen	Remota
Bajo	Significativo	Algunos pero poco importantes	Improbable
Medio	Muy significativo	Existen algunos	Posible
Alto	Muy significativo	Varios y son importantes	Probable

**Gráfico 3.12** Niveles de riesgo, significatividad y probabilidad

El nivel de riesgo mínimo se presenta cuando en un componente poco significativo no existieran factores de riesgo, y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades es remota.

El nivel de riesgo bajo se presenta cuando en un componente significativo existen factores; pero no tan importantes, y además, la probabilidad que se presenten errores o irregularidades es bajo.

El nivel de riesgo medio se genera cuando, en un componente claramente significativo, existan varios factores y existe la probabilidad que se presente errores o irregularidades.

Finalmente, el nivel alto se presenta cuando el componente es significativo, con varios factores de riesgo, algunos de ellos muy importantes y donde sea altamente probable que existan errores o irregularidades.

La evaluación del riesgo de auditoría está relacionada directamente con la naturaleza, oportu-

nidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se aplicarán.

La relación de estos tres riesgos constituye el riesgo de auditoría. Para calificarlos es menester realizar una matriz que contenga como mínimo lo siguiente:

- Componentes analizados
- Riesgos y su calificación
- Controles clave
- Enfoque esperado de la auditoría, que consiste en aplicar pruebas de cumplimiento, sustantivas o un conjunto de ambas (mixtas o de doble propósito)
- Instrucciones para la ejecución de la auditoría

### 3.4.4 Matriz de evaluación y calificación de riesgos de auditoría

COMPONENTE	RIESGOS Y SU CALIFICACIÓN		CONTROLES CLAVE	ENFOQUE DE AUDITORÍA
	INHERENTE	CONTROL		
				(Señalar si se aplicarán pruebas de cumplimiento, sustantivas o de doble propósito)  (Señalar las instrucciones para la ejecución de la auditoría)

**Gráfico 3.13** Matriz de evaluación y calificación de riesgos de auditoría

Por consiguiente, si los controles vigentes son fuertes, el riesgo de que existan errores o irregularidades no detectadas por los sistemas de control es mínimo. En cambio si los controles son débiles, el riesgo del control será alto, o después de evaluarlos, se concluye que no se puede confiar en ellos, el riesgo de control debe fijarse en su máximo nivel.

Un riesgo de control mínimo o bajo, implica la existencia de controles fuertes. En tanto que, si los controles son fuertes o están correctamente diseñados, nada más deberá verificarse que funcionen adecuadamente, brindando así un elevado grado de satisfacción.

El auditor, al evaluar el control interno, tomará en consideración los ocho componentes con sus respectivos factores, detallados en capítulos anteriores, los mismos que se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia, a fin de fortalecerlos y dirigir los esfuerzos hacia el cumplimiento de sus objetivos.

En la auditoría de gestión se evaluarán los sistemas y procedimientos establecidos, para que la entidad lleve a cabo sus actividades en forma económica, eficiente y efectiva, observando las directrices y la presentación de informes operativos, administrativos y financieros de manera oportuna y confiable.

### 3.4.5 Determinación del nivel de confianza y riesgo en la evaluación del control interno

Para determinar el nivel de confianza y riesgo del control interno se considera:

**Valoración:** Se obtiene primeramente de la ponderación total (PT) y la calificación total (CT) para determinar el nivel de confianza (NC).

**Ponderación total (PT):** Constituye la muestra.

**Calificación total (CT):** Es el número de respuestas o situaciones favorables de la muestra, que cumplen con los criterios del control.

**Nivel de confianza (NC):** Es la confiabilidad que el auditor tiene de los controles internos de la empresa.

La fórmula del nivel de confianza es la siguiente:

$$NC = \frac{CT * 100}{PT}$$

El nivel de confianza es inversamente proporcional al riesgo que el auditor confrontará al examinar la entidad o el componente respectivo.

**Niveles de riesgo:** Los niveles de riesgo determinarán la profundidad y alcance de las pruebas sustantivas que se aplicarán a través de los programas detallados, así como el tamaño de la muestra. Tanto al nivel de confianza como al nivel de riesgo se los ubica dentro de rangos porcentuales generalmente aceptados:

### RANGOS DE NIVEL DE CONFIANZA Y NIVEL DE RIESGO

CALIFICACIÓN PORCENTUAL	GRADO DE CONFIANZA	NIVEL DE RIESGO
15% - 50%	1 Bajo	3 Alto
51% - 75%	2 Medio	2 Medio
76% - 95%	3 Alto	1 Bajo

La calificación porcentual máxima para el nivel de confianza será del 95%. A mayor nivel de confianza, menor riesgo y viceversa. Para hallar el nivel de riesgo se debe restar del 100% el valor porcentual del nivel de confianza:

$$\text{Nivel de riesgo} = 100\% - \text{Nivel de confianza}$$

### RANGOS PARA ESTABLECER EL NIVEL DE CONFIANZA Y EL NIVEL DE RIESGO

NIVEL DE CONFIANZA		
BAJO	MODERADO	ALTO
15% - 50%	51% - 75%	76% - 95%
85% - 50%	49% - 25%	24% - 5%
ALTO	MODERADO	BAJO
NIVEL DE RIESGO (100-NC)		

En base a la información obtenida, al evaluar la estructura del sistema de control interno el equipo podrá tomar decisiones efectivas sobre la naturaleza y el alcance de la auditoría.

El equipo de auditoría obtendrá como productos básicos, el informe de la planificación específica, el plan de muestreo de la auditoría, la matriz de evaluación y calificación del riesgo de auditoría, los programas detallados de la auditoría y los papeles de trabajo de la planificación específica.

Finalmente, al término de esta fase el jefe de equipo, remitirá a la junta de administración y al gerente de la empresa, el informe parcial referente a los resultados de la evaluación de la estructura del sistema de control interno, con sus correspondientes recomendaciones.

Si los controles son débiles, el riesgo del control será alto, pues los sistemas no serán capaces de detectar los errores o irregularidades que pudieran suceder, y la información procesada tampoco será confiable. Si el auditor decide que no evaluará determinados controles, o después de evaluarlos, concluye que no puede confiar en ellos, el riesgo de control debe fijarse en su máximo nivel.

En definitiva, el propósito de la planificación de la auditoría es determinar los mejores y efectivos procedimientos de auditoría que se emplearán y permitan obtener la satisfacción necesaria para emitir una opinión.

### **3.4.6 El memorando de planificación**

Normalmente es elaborado por los auditores más experimentados, tales como el supervisor y el jefe de equipo; y se encarga de su aprobación el jefe de auditoría.

En esta herramienta de auditoría se resumen las decisiones, los factores y las consideraciones más importantes del planeamiento de la auditoría relacionadas con el enfoque y el alcance de la misma.

El memorando de planificación consta de:

- Referencia de la planificación preliminar
- Objetivos específicos por áreas o componentes
- Resumen de los resultados de la evaluación de control interno integral y por componente y subcomponente
- Matriz de evaluación y calificación de riesgos de auditoría
- Plan de muestreo de la auditoría
- Equipo de auditoría requerido
- Cronograma de ejecución
- Distribución de trabajo
- Recursos financieros
- Programas de auditoría por componentes y subcomponentes
- Productos que se obtendrán y comunicación de resultados

En la auditoría de gestión es de vital importancia definir los objetivos de la misma, es decir, qué es lo que se quiere lograr. Para esto hay que identificar el tema de la intervención, pues es difícil para una auditoría, cubrir todos los aspectos de la gestión, de ahí la importancia de que en la fase de planeación, se definan los aspectos que van a ser examinados, el establecimiento de los límites o alcance de la auditoría.

Los objetivos de la auditoría deben ser considerados, definidos y establecidos cuidadosa y claramente. Esto permitirá que el equipo de la auditoría al final de su trabajo concluya con lo que se ha propuesto.

Todas y cada una de las conclusiones de una auditoría de gestión deben ser elaboradas en relación con los objetivos establecidos, expresando una opinión sobre si la gestión del componente o área examinada se alcanzó o no en su totalidad.

Una vez definidos los objetivos de la auditoría debemos estar claros sobre qué será incluido dentro del alcance del examen, es decir, los límites y temas que cubrirá, haciendo mención relevante al factor tiempo. En este propósito el auditor interno debe balancear las aplicaciones de economía, eficacia y eficiencia, calidad, impacto, etc. que serán puestos en la práctica de los programas y en qué medida se realizará la revisión de las áreas críticas y el periodo que cubrirá la auditoría.

Al definir el alcance de la auditoría nos aseguramos que la fase de ejecución está claramente limitada. Además nos permite tomar decisiones sobre requisitos de recursos y procedimientos de la auditoría, con un grado de producción y costo razonables.

Integran también el memorando de planificación, los requerimientos de recursos humanos y técnicos para la ejecución del examen, que deben ser congruentes con la complejidad del examen y la disponibilidad de personal. Si fue-

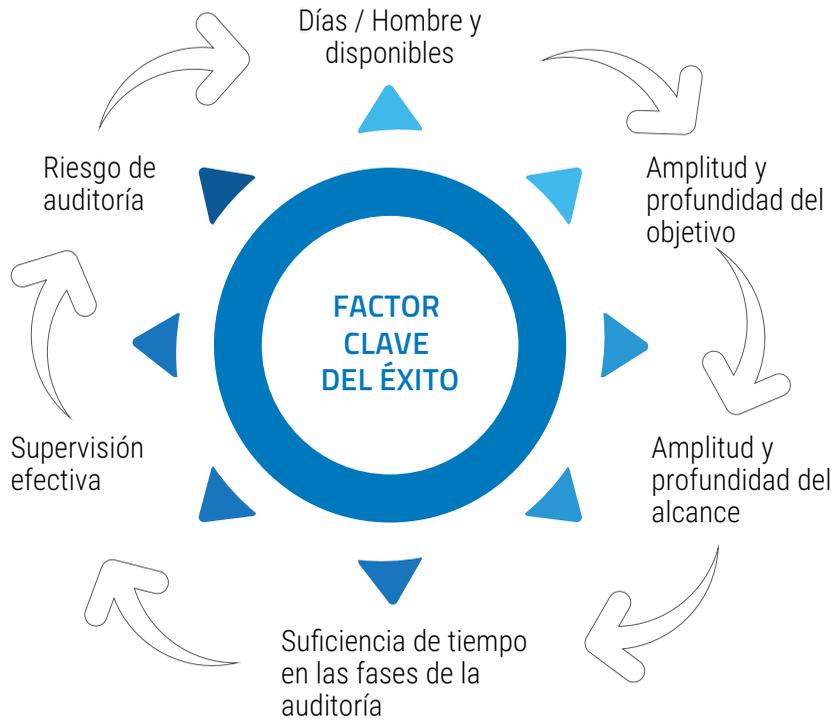
se necesario, es en este momento cuando se incorporarían especialistas para formar parte del equipo que ejecuta la auditoría, los cuales serían los encargados de la evaluación técnica de áreas o asuntos en particular.

Cabe señalar que por la diversidad de los temas sujetos a este tipo de auditoría, es muy probable que se requiera de la participación de profesionales de varias disciplinas académicas (multidisciplinarias) que brinden puntos de vista diferentes, en relación con los aspectos objeto de estudio, y dada sus especialidades, para realizar análisis mucho más efectivos.

Finalmente, el memorando de planificación debe considerar un cronograma para concluir la auditoría dentro de un período razonable de días laborables y con un número específico de días /hombre. Se hará constar las diferentes etapas del examen en la secuencia correcta.

En base al tiempo asignado a la actividad (días /auditor) y a cada una de sus fases, y las personas que lo ejecutarán, se preparará un cronograma o resumen de las actividades que se realizarán, el cual deberá ser aprobado por el jefe de auditoría, previo a la etapa de ejecución (control de calidad).

Es indudable que si el memorando de planificación es realizado adecuadamente y con la calidad debida, nos permitirá la posterior programación de todas las actividades que se realizarán.



**Gráfico 3.14** Factores clave de éxito

### 3.4.7 Los programas de auditoría

El insumo principal para desarrollar el programa de auditoría es el memorando de planificación, y será la guía del trabajo en la fase de ejecución. Los programas le sirven al auditor para asegurarse de que los medios y técnicas de recolección de evidencia concuerdan con cada criterio establecido, así como para considerar el costo de recoger la evidencia, aplicando procedimientos rentables.

Los programas de auditoría son un conjunto de instrucciones. Es elaborado por los auditores más experimentados, y es un detalle por adelantado de las actividades que se van a realizar, mediante la descripción de procedimientos lógicamente ordenados y clasificados en relación

con los objetivos propuestos en cada uno de los componentes y subcomponentes. Se deberá indicar la extensión y la oportunidad de su aplicación. Constituyen una guía para el auditor de gestión y le permiten verificar que todos los aspectos importantes del control interno hayan sido cubiertos; y proveen de un registro permanente de las pruebas de auditoría que se van a llevar a cabo y del trabajo que se va a realizar.

El programa de auditoría es flexible, puesto que ciertos procedimientos planificados al ser aplicados pueden resultar ineficientes e innecesarios, debido a las circunstancias, por lo que el programa debe permitir modificaciones, mejoras y ajustes a juicio del auditor.

Para cada componente o subcomponente en la fase de la planificación específica, debe formularse un programa de auditoría. El auditor tendrá en cuenta las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control; el nivel de confianza; los

tiempos destinados para la aplicación de pruebas de cumplimiento, sustantivas o de doble propósito; la coordinación para la cooperación por parte de la entidad; y la disponibilidad del personal en el equipo de auditoría.



**Gráfico 3.15** Proceso para el programa por componente

Es evidente que el conocimiento y comprensión de la empresa, la definición de los objetivos, alcance de la auditoría, la identificación de las líneas de consulta y el establecimiento de los criterios, constituyen las entradas claves de un programa de auditoría.

Los programas de auditoría son elaborados con el propósito de establecer la conexión entre los objetivos y los procedimientos que seguirá en la fase de ejecución o trabajo de campo. Es un

esquema secuencial y lógico que, no por ello, puede ser modificado y que además permite el seguimiento y supervisión de la labor.

Entre los beneficios de contar con un programa tenemos:

- Conexión entre los objetivos y los procedimientos
- Guía para obtener evidencia competente, relevante y suficiente

- Marco para distribuir el trabajo en el equipo de auditoría
- Medio de transferencia de conocimientos al personal nuevo
- Base para documentar el trabajo realizado y ejercer la supervisión y control de calidad
- Tomar en cuenta cualquier trabajo o investigación relacionada sobre el asunto

Entre las principales características de los programas podemos decir que:

Los procedimientos de los programas de auditoría de gestión deben reunir ciertas características básicas, tales como:

- Son específicos para cada auditoría.
- Se desarrollan después de conocer la entidad, definir los objetivos y el alcance de la auditoría y establecer los criterios.
- Se desarrolla antes de recolectar evidencia.
- Pueden ser revisados en cualquier momento durante la ejecución.
- Se establecen para cada objetivo de la auditoría.
- Cubrir los objetivos y criterios de auditoría
- Estar claramente establecidos
- Formularse con el suficiente detalle, de manera que puedan ser entendidos fácilmente
- Estar organizados de una manera lógica
- Fomentar un método eficiente de recolección de evidencia suficiente y pertinente

### ELEMENTOS DE UN PROGRAMA DE AUDITORÍA

- Nombre del componente o subcomponente.
- Memorando de planificación.
- Objetivo y alcance de auditoría para el cual el programa está siendo diseñado.
- Criterios de la auditoría para el objetivo establecido.
- Tipos de evidencia requeridos.
- Fuentes probables de la evidencia.
- Técnicas y procedimientos de auditoría.

**Gráfico 3.16** Elementos de un programa de auditoría

Entre los elementos de un programa de auditoría debemos determinar el nombre de la empresa, el componente, subcomponente, proyecto, programa, sector, proceso, operación o dependencia sobre la cual se realiza el programa; el objetivo de auditoría para el cual el programa está siendo diseñado. Se pueden hacer diferentes programas para diferentes objetivos o los tipos de evidencia requeridos. Debemos saber qué vamos a buscar con la aplicación de las técnicas y procedimientos que programamos; las fuentes probables de la evidencia; indicar los libros, personas, dependencias o lugares donde recopilaremos la evidencia; las técnicas y procedimientos de auditoría, con indicación expresa de las referencias de papeles de trabajo y del nombre del auditor y fecha en la cual se prevé la aplicación del procedimiento.

### 3.4.8 Principales modelos y formatos de aplicación de la fase

- Orden de trabajo definitiva.- Anexo 10
- Matriz de planificación y evaluación del control interno por componente y subcomponente.- Anexo 11
- Cuestionario de evaluación de control interno por componente. Anexo 12
- Determinación del nivel de confianza y riesgo.- Anexos 13
- Memorando de planificación. Anexo 14
- Programa de trabajo por componente. Anexo 15

## EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE

1. ¿Cuál de las siguientes es la mejor razón para que el director de auditoría considere el plan estratégico de la empresa, para desarrollar el POA de auditoría interna?

- A Garantizar que el plan de auditoría respalde los objetivos globales del negocio.
- B Garantizar que el plan de auditoría interna tenga la aprobación de la alta gerencia.
- C Posibilitar que el plan de auditoría respalde los objetivos globales del negocio.
- D Alinear la función de auditoría interna con los requerimientos de la gerencia.

2. Los procedimientos analíticos utilizados en la planeación de una auditoría deben enfocarse en identificar:

- A Las debilidades significativas del control interno.
- B El pronóstico de los datos financieros de las transacciones individuales.
- C Las áreas que pueden representar riesgos específicos relevantes para la auditoría.
- D Las diferentes aserciones que están incorporadas en los estados financieros.

3. La preparación y aprobación de los programas de auditoría por componente constituye una actividad de la fase de:

- A Conocimiento preliminar
- B Seguimiento
- C Planificación
- D Comunicación de resultados

4. En la auditoría de gestión, una actividad importante de la fase de ejecución es:

- A Realizar el memorando de planificación
- B Formular las hojas de hallazgos
- C Formular los programas de auditoría
- D Realizar el conocimiento y comprensión de la entidad

5. Los auditores internos suelen hacer un diagrama de flujo del sistema de controles, en el cual crean referencias para las descripciones narrativas de ciertas actividades. Es un procedimiento apropiado para:

- A Determinar si el sistema alcanza los objetivos gerenciales establecidos.
- B Documentar que el sistema cumple con los requerimientos internacionales de auditoría
- C Determinar si el sistema resulta confiable para producir información exacta.
- D Obtener la comprensión necesaria para probar la eficacia del sistema.

6. En la fase de conocimiento preliminar de la auditoría de gestión se debe realizar:

- A Flujo gramas
- B Cédulas sumarias
- C Entrevistas con directivos, actualización de archivo permanente y recorrido de instalaciones
- D Hoja de hallazgos

7. Un director ejecutivo de auditoría muy probablemente utilizaría la evaluación de riesgos para la planificación de auditorías porque ésta le proporciona:

- A Un proceso sistemático para evaluar el juicio profesional respecto de condiciones adversas probables.
- B Un listados de efectos potencialmente adversos en la organización.
- C Un listado de actividades que pueden auditarse en la organización.
- D La probabilidad de que un evento o acción pueda afectar de manera adversa a la organización.

8. Si a raíz de la evolución preliminar de controles internos efectuadas por un auditor se observa que los controles pueden resultar inadecuados, el siguiente paso sería:

- A Expandir el trabajo de auditoría antes de preparar la comunicación final del trabajo.
- B Preparar un diagrama de flujo que represente el sistema de controles internos.
- C Observar una excepción en la comunicación final del trabajo si surgieron pérdidas.
- D Implementar los controles deseados.

9. La evaluación del sistema de control interno y la evaluación de riesgos en la auditoría es una actividad que se realiza en la fase de:

- A Implantación de recomendaciones
- B Ejecución
- C Planificación
- D Comunicación de resultados

10. Una actividad importante de la etapa planificación de la auditoría de gestión es:

- A Realizar el informe de auditoría
- B Formular las hojas de hallazgos
- C Aplicar los programas de auditoría
- D Determinar la comprensión de la entidad y su diagnóstico

11. Conforme al código de ética para la práctica profesional de auditoría interna, los auditores deben desempeñar su trabajo con honestidad, diligencia y responsabilidad. Este enunciado es;

- A Una regla de competencia
- B Un principio de objetividad
- C Una regla de integridad
- D Un principio de confidencialidad

12. Identifique las categorías del riesgo de auditoría

- A Riesgo de negocio, riesgo de proceso, riesgo de fraude
- B Riesgo inherente, riesgo de control, riesgo de detección
- C Riesgo aceptado de auditoría, riesgo alcanzado de auditoría y riesgo alcanzado de detección
- D Riesgo bajo, riesgo moderado y riesgo alto

13. ¿Cuál de las siguientes acciones constituiría una violación a la independencia del auditor?

- A Reducir el alcance de una auditoría debido a restricciones presupuestarias.
- B Aceptar un encargo en una empresa, donde será contratado como gerente financiero.
- C Participar en la revisión de normas de control para un nuevo sistema de distribución que está en proceso de implementación.
- D Dictar un curso de capacitación sobre control interno.

14. El riesgo de control difiere del riesgo de detección

- A Por cuanto su tratamiento es de responsabilidad de la administración.
- B Por cuanto su tratamiento es de responsabilidad de los auditores.
- C Por cuanto su tratamiento es responsabilidad de administradores y auditores.
- D Pueden cambiarse a discreción del auditor.



Capítulo  
**04**

**La fase de  
ejecución de la  
auditoría de gestión**

---

## 4.1 Introducción

Como hemos visto anteriormente, en las fases de planificación preliminar y específica, se han obtenido resultados importantes, que son insumos fundamentales para el desarrollo de la fase de ejecución de la auditoría de gestión en las empresas.

En esta etapa es donde se aplican los programas de auditoría por cada componente y subcomponente, formulados en la fase de planificación específica. Se aplican los procedimientos en base a pruebas, técnicas y prácticas de auditoría, con el propósito de obtener evidencias, que van a generar hallazgos, los mismos que deben estar adecuadamente sustentados en papeles de trabajo, por lo que sus legajos deben ser archivados y referidos, programando luego la estructura del informe que habrá de ser remitido a la junta directiva, gerente y ejecutivos de la empresa.

En esta fase se determinan los objetivos que deben cumplirse, sus principales actividades y procedimientos. Cabe señalar que esta fase dentro del tiempo laborable útil destinado a la auditoría, normalmente supera el 50% de los días hombre.

Finalmente, se presentan en anexos, ejemplos de modelos y formatos de papeles de trabajo y los principales productos que se generan en esta fase, para su utilización en las labores de la auditoría de gestión.

## 4.2 Objetivo de la fase

Luego de la realización del proceso sistemático de las fases de conocimiento preliminar y de las actividades previstas en la fase de planeación,

se deben ejecutar las acciones indicadas en el programa de trabajo por cada componente.

En la fase de ejecución, en la que el auditor desarrolla la estrategia planificada en la fase anterior, y que está condensada en el memorando de planificación y en los programas de trabajo, se debe recopilar la evidencia comprobatoria necesaria, con el objeto de que el auditor, pueda emitir un juicio sobre la gestión, referida a los criterios previamente seleccionados y al cumplimiento de los objetivos institucionales.

El propósito de esta fase es poder cubrir todos los riesgos y lograr los objetivos, identificando los pasos y métodos requeridos para llevar a cabo la auditoría. Se deben incluir los recursos técnicos, humanos y financieros necesarios para llevar a cabo este proceso.

Podemos decir que en esta etapa es donde propiamente se ejecuta la auditoría de gestión, ya que en esta instancia aparecen los hallazgos y se obtiene toda la evidencia suficiente, competente y relevante, basada en los procedimientos definidos en cada programa; evidencia que sustenta las conclusiones y recomendaciones del informe.

## 4.3 Principales actividades

Como ya hemos visto en los capítulos anteriores, en las fases de planificación preliminar y planificación específica se han obtenido los siguientes resultados, que son insumos fundamentales para la el desarrollo de la fase de ejecución:

- Análisis organizacional
- Visión sistémica de la organización

- Análisis de factores internos
- Análisis de factores del entorno
- Visión estratégica de la organización
- Visión, misión, objetivos, metas, estrategias
- Evaluación preliminar del control interno
- Evaluación específica del control interno
- Aplicación de cuestionarios, diagramas de flujo o cédulas descriptivas por cada componente y subcomponente
- Determinación del nivel de confianza y riesgo
- Informe de resultados de la evaluación específica del control interno
- Memorando de planificación
- Objetivo y alcance de la auditoría
- Tiempos estimados, recursos de la auditoría, etc.
- Programas de auditoría
- Definición de actividades por componente y subcomponente
- Objetivos específicos
- Procedimientos, técnicas, pruebas

En base a dichos resultados, en esta etapa los auditores realizan las siguientes actividades:

- Se desarrollan los programas detallados y específicos para cada componente aplicando pruebas de controles, analíticas, de cumplimiento y técnicas de auditoría tales como: inspección física, observación, cálculo, indagación, análisis, etc.; adicionalmente mediante la utilización de estadísticas de las operaciones como base para detectar tendencias, variaciones extraordinarias y

otras situaciones que por su importancia ameriten investigarse.

- Se formulan o interpretan parámetros e indicadores de gestión, tanto reales como estándar, que pueden obtenerse de colegios profesionales, publicaciones especializadas, entidades del sector, organismos internacionales y otros.
- Se prepara papeles de trabajo, que junto con la documentación obtenida en las fases de planificación preliminar y planificación específica, y aplicación de los programas, contienen la evidencia suficiente, competente y relevante.
- Se evalúa la evidencia cualitativa o cuantitativa obtenida de acuerdo con los criterios previamente estipulados.
- Desarrollo de hojas de hallazgos por componente en base de los cuales se formularán los resultados para su comunicación oportuna a los ejecutivos de la empresa.
- Finalmente, se define la estructura del informe de auditoría, con la necesaria referencia a los papeles de trabajo y a la hoja resumen de comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Cabe señalar que en esta fase, el trabajo de los especialistas no auditores, debe realizarse conforme a los objetivos de la planeación; además, es necesario, que el jefe de equipo oriente y revise el trabajo para asegurar el cumplimiento de los programas y de los objetivos previstos, así como se requiere que el trabajo sea debidamente supervisado.

#### 4.4 Pruebas de auditoría de gestión

Una vez que el auditor interno se ha familiarizado con los sistemas en funcionamiento, el siguiente paso es cerciorarse de que aquellos están operando satisfactoriamente. Dicha verificación puede hacerse a través de pruebas. Estas varían en cada examen y sirven para que el auditor compruebe si las operaciones que se ejecutan son adecuadas.

Con la aplicación de pruebas apropiadas a las actividades, operaciones e informes, se puede comprobar la efectividad de los métodos utilizados por la empresa, al ejercer el control. El auditor se interesa en el control sobre los componentes, áreas y operaciones, a fin de determinar la precisión y confiabilidad; y además que la entidad cumpla con las normas y disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Por consiguiente, el auditor utiliza pruebas de auditoría para obtener evidencia suficiente y competente, orientadas al cumplimiento del objetivo del examen, que es emitir una opinión profesional, objetiva e imparcial sobre las operaciones administrativas.

El uso de pruebas en la auditoría de gestión implica un cierto riesgo, puesto que se requiere que el auditor posea un conocimiento suficiente de las técnicas y aplique el debido cuidado profesional y criterio en su elección. Pues en determinadas circunstancias, el auditor puede ser declarado culpable de negligencia si no ha aplicado de modo apropiado una prueba.

En base a los resultados de la evaluación del control interno, el auditor interno define, prepara y ejecuta las pruebas de auditoría. Estas pruebas, en definitiva, corresponden a la se-

lección de las técnicas y las herramientas más adecuadas de llevar a cabo, dentro de una serie de procedimientos de auditoría, a través de los cuales se espera obtener los elementos de juicio pertinentes para detectar, confirmar o delimitar las posibles incidencias o consecuencias que se pueden presentar en la empresa, por la ausencia o incumplimiento de ciertos procedimientos básicos y fundamentales para el correcto funcionamiento del área auditada.

Para definir las pruebas de auditoría, el auditor debe responder al menos a tres preguntas:

- ¿Qué tipo de pruebas?
- ¿Cómo probar?
- ¿Cuánto probar?

Se trata entonces de definir la naturaleza (qué tipo de pruebas efectuar), el alcance (cuántas pruebas efectuar) y el tiempo asignado (cuándo efectuar las pruebas) al desarrollo de los procedimientos de auditoría.

El general, las pruebas que contribuyen a contar con la suficiente evidencia de auditoría son dos: pruebas de control y pruebas sustantivas.

**Las pruebas de control.-** Proporcionan evidencia sobre la adecuada existencia de los controles. Se realizan mediante indagaciones y opiniones de los empleados de la empresa, procedimientos de diagnóstico, observaciones, modernización de los sistemas y estudio. Son de dos tipos:

**Pruebas de cumplimiento:** Permiten comprobar el funcionamiento de los controles y aseguran la comprensión de la empresa sobre los mismos.

**Pruebas de observación:** Permiten verificar los controles en los procedimientos que no tienen evidencia documental.

A estas pruebas se las conoce también como de los controles de funcionamiento o de conformidad. Consecuentemente, permiten verificar el funcionamiento de los controles tal como se encuentran prescritos, aseguran o confirman la comprensión sobre los controles de la entidad; y las segundas, posibilitan verificar los controles

en aquellos procedimientos que carecen de evidencia documental.

Los procedimientos que pueden utilizarse para la aplicación de esta clase de pruebas son: indagaciones y opiniones de los funcionarios de la entidad, procedimientos de diagnóstico, observaciones, actualización de los sistemas y estudio, así como el seguimiento de documentos relacionados con el flujo de las transacciones en un sistema determinado.

### PRUEBAS DE CONTROL

Consisten en la combinación de técnicas de obtención de evidencia tales como:

- Entrevistas
- Encuestas
- Cuestionarios
- Indagación
- Observación
- Rastreo
- Inspección documental
- Puede involucrar otras técnicas de auditoría

**Gráfico 4.1** Pruebas de control

**Pruebas sustantivas:** Una vez validado el riesgo en el control interno se aplican las pruebas sustantivas programadas en el plan y programas de trabajo. La densidad y tamaño de las muestras dependerá de la confiabilidad de los sistemas de control. Suministran evidencia directa sobre

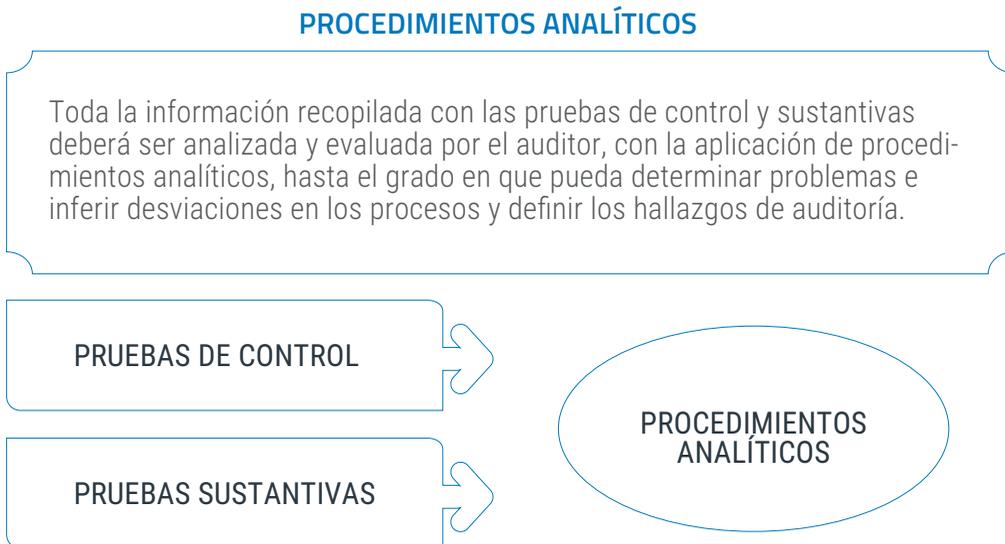
la validez de las áreas o componentes. Se efectúan por medio de indagaciones, opiniones de los servidores, procedimientos analíticos, verificaciones de la documentación de respaldo, observaciones físicas y confirmaciones.



**Gráfico 4.2** Pruebas sustantivas

Existen también los procedimientos analíticos, que consisten en la aplicación de una serie de técnicas o estrategias para revisar la documen-

tación y los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de control y sustantivas.

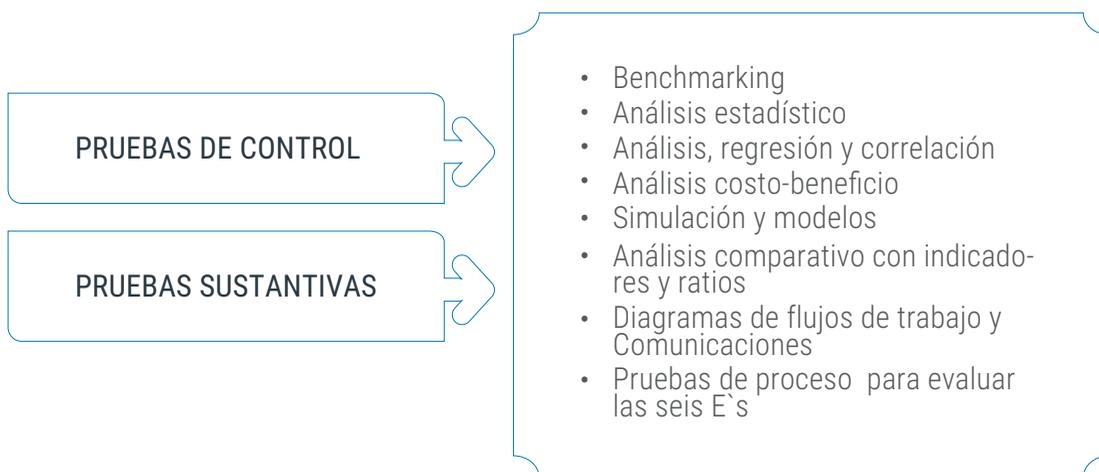


**Gráfico 4.3** Procedimientos analíticos

Toda la información recopilada con las pruebas de control y sustantivas deberá ser analizada y evaluada por el auditor con la aplicación de procedimientos analíticos, hasta el grado en

que pueda determinar problemas e inferir desviaciones en los procesos y definir los hallazgos de auditoría.

## PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

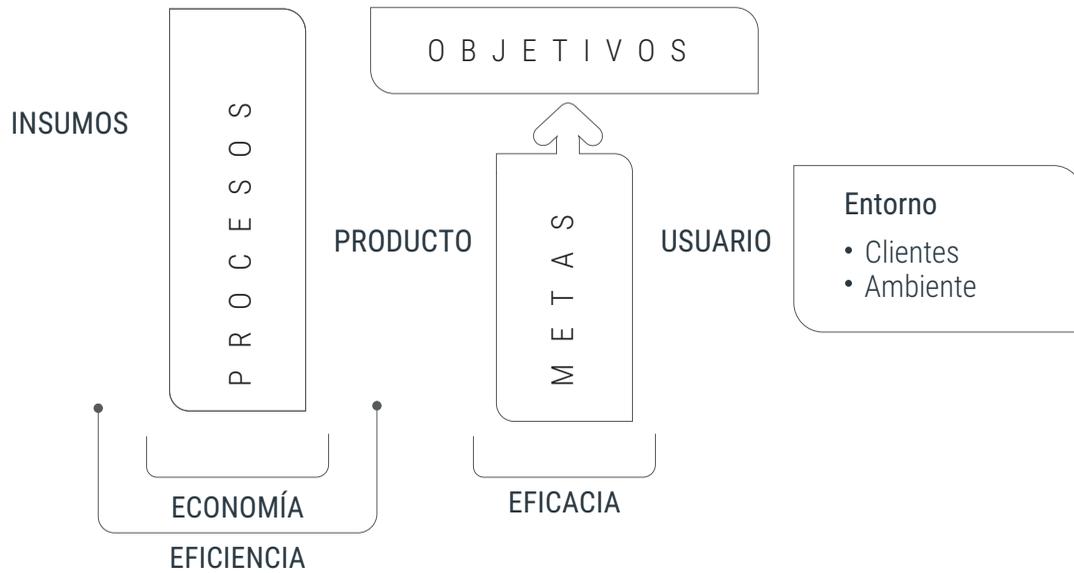


**Gráfico 4.4** Ejemplo de procedimientos analíticos

A su vez, dentro de los procedimientos analíticos que se realizan en la auditoría de gestión fundamentalmente en base a las pruebas de

control, existen las pruebas de proceso para evaluar la eficiencia, eficacia y economía, como se presenta a continuación:

### PRUEBAS DE PROCESO INSUMO - PROCESO - PRODUCTO



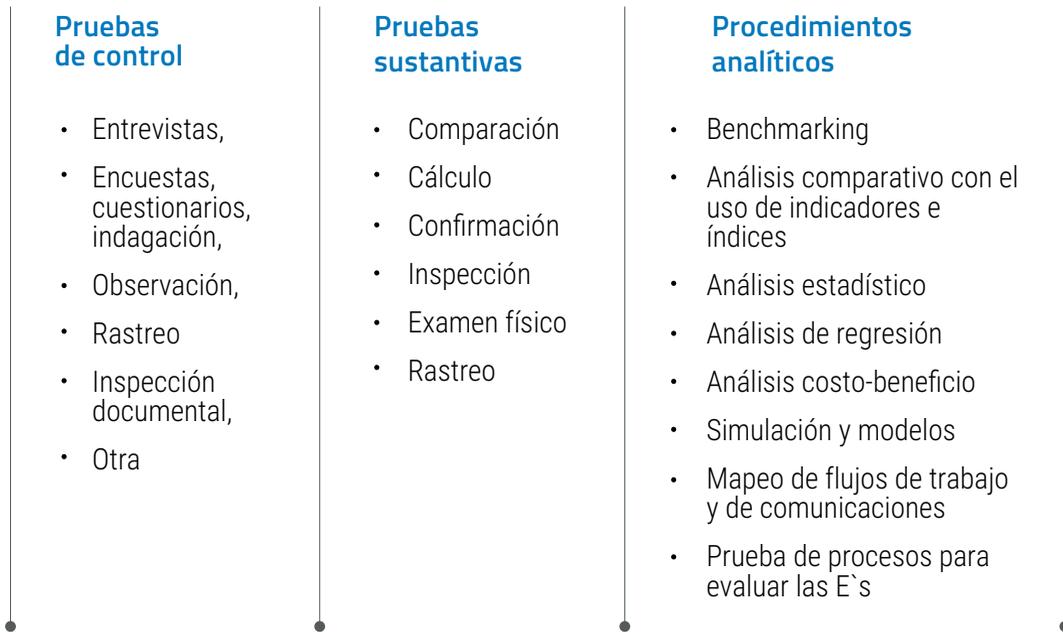
**Gráfico 4.5** Pruebas de proceso insumo producto

### PRUEBAS DE PROCESO INSUMO - PROCESO - PRODUCTO

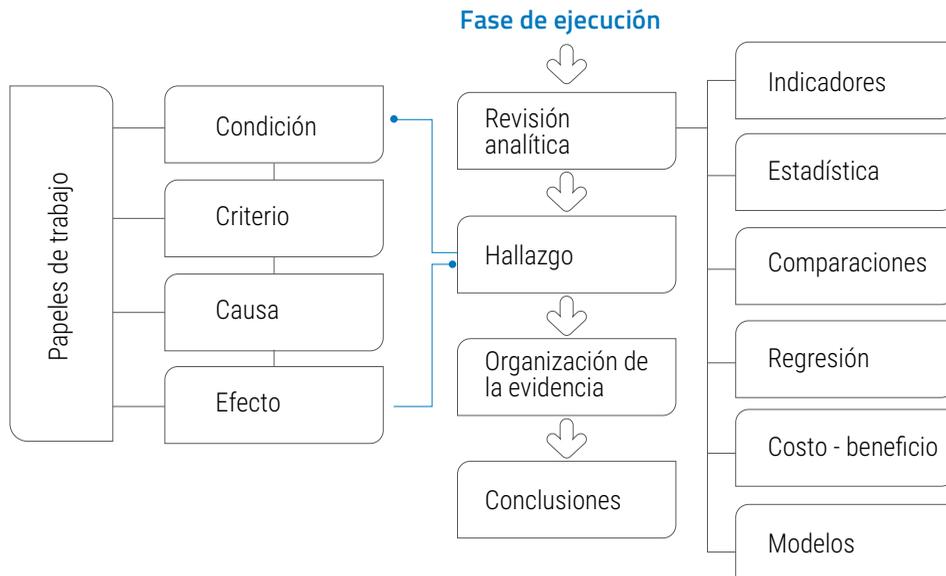


**Gráfico 4.6** Pruebas de proceso

Podemos entonces resumir, las pruebas de auditoría en la siguiente ilustración:



**Gráfico 4.7** Fase de ejecución y hallazgos



## 4.5 Hallazgos de auditoría

Uno de los procesos más importantes en la auditoría es el desarrollo de oportunidades de mejoramiento de las principales actividades que ejecuta la empresa. La palabra "hallazgo" tiene muchos significados y connotaciones, además transmite una idea diferente a distintas personas.

Sin embargo, en la auditoría de gestión se la emplea para referirse a cualquier situación deficien-

te y relevante que se determine por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría en los diferentes componentes. El hallazgo debe ser estructurado de acuerdo con sus atributos (condición, criterio, causa y efecto) y obviamente que sea de interés para la organización auditada.

Normalmente el auditor determina las observaciones de auditoría o hallazgos y evalúa su importancia. El análisis de los hallazgos por parte del auditor, comprende cuatro atributos básicos:

### HALLAZGO DE AUDITORÍA

ATRIBUTO	DESCRIPCIÓN	SIGNIFICADO
<b>CONDICIÓN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SITUACIONES ACTUALES ENCONTRADAS</li> <li>Ej. ¿Se están o no cumpliendo los criterios?</li> <li>¿Qué está haciendo el programa?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lo que es</li> </ul>
<b>CRITERIO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>UNIDADES DE MEDIDA O NORMAS APLICABLES</li> <li>Ej. Las leyes y regulaciones políticas establecen que los fondos se gasten económica y eficientemente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lo que debe ser</li> </ul>
<b>CAUSA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>RAZONES DE DESVIACIÓN, determinar por qué la condición no cumple con el criterio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Por qué sucede</li> </ul>
<b>EFFECTO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>IMPORTANCIA RELATIVA DEL ASUNTO, determinar los resultados de las consecuencias de la condición al no cumplir con el criterio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Las consecuencias por la diferencia entre lo que es y lo que debe ser</li> </ul>

**Gráfico 4.8** Atributos de los hallazgos

**La condición.-** Son todas las situaciones deficientes encontradas por el auditor interno en relación con una operación, actividad o transacción, y refleja el grado en que los criterios están siendo logrados o aplicados. La condición puede ser un criterio que no se esté aplicando o logrando, o bien, que el criterio se esté aplicando o logrando parcialmente.

**El criterio.-** Son las normas o parámetros con los cuales el auditor mide la condición, es decir, son las unidades de medida que permiten la evaluación de la condición actual. Entre los principales criterios típicos tenemos:

- Disposiciones por escrito (leyes, reglamentos, objetivos, políticas y metas, planes, manuales, directrices, procedimientos, resoluciones, circulares, etc.)
- Sentido común
- Experiencia del auditor
- Indicadores de gestión
- Opiniones independientes de expertos
- Mejores prácticas empresariales
- Instrucciones escritas
- Experiencia administrativa
- Prácticas generalmente observadas

**El efecto.-** Son los resultados adversos, reales o potenciales, que obtiene el auditor al comparar la condición y el criterio respectivo. Por lo general se representa como la pérdida de dinero o en eficiencia y eficacia, a raíz de la falta de aplicación de los estándares establecidos o por el fracaso en el logro de las metas y objetivos.

Para el auditor es muy importante determinar los efectos, ya que le permiten persuadir a la administración, de la necesidad de un cambio

para alcanzar el criterio o meta. Es conveniente, que el auditor exprese en el informe, los efectos cuantificados en dinero u otra unidad de medida. Entre los principales efectos típicos tenemos:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos (humanos, materiales y financieros)
- Pérdida de ingresos potenciales
- Incumplimiento de disposiciones normativas
- Ineficiencia en el trabajo u operaciones
- Gastos indebidos
- Informes o registros poco útiles, poco significativos o inexactos
- Control inadecuado de recursos o actividades
- Inseguridad en el cumplimiento del trabajo
- Desmotivación del personal

**La causa.-** Es la razón o razones fundamentales por las cuales se presenta una condición, o el motivo o motivos por el que no se cumplió el criterio. Basta con indicar en el informe de auditoría, que determinado problema existe porque alguien no cumplió un criterio, para convencer al lector. Entre las principales causas podemos señalar:

- Falta de capacitación
- Falta de comunicación
- Falta de conocimiento
- Negligencia o descuido
- Normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas
- Consciente decisión o instrucción de desviarse de los criterios
- Falta de recursos

- Falta de buen juicio o sentido común
- Falta de honestidad
- Inadvertencia del problema
- Inadvertencia de los beneficios potenciales
- Falta de esfuerzo e interés suficientes
- Falta de supervisión
- Falta de voluntad para cambiar
- Organización defectuosa o desactualizada
- Falta de delegación de autoridad
- Auditoría interna deficiente
- Acentuada concentración de autoridad

En la auditoría de gestión es necesario realizar una priorización de los hallazgos, dentro de un rango de alta, media o baja importancia, considerando no solo su importancia relativa, sino también el impacto que pueda tener sobre el desempeño y los resultados de la empresa, propósito que ha sido planteado desde la fase de planeación. Cabe señalar que la auditoría de gestión debe estar siempre orientada hacia

asuntos significativos, que agreguen valor y que marquen una importante diferencia en el quehacer empresarial.

Los requisitos básicos de un hallazgo son los siguientes:

- Importancia relativa que amerite su desarrollo y comunicación formal
- Basado en hechos y evidencia precisos que figuren en los papeles de trabajo
- Objetivo, al fundamentarse en hechos reales
- Basado en una labor de auditoría suficiente para respaldar las conclusiones resultantes; y
- Convincente para una persona que no ha participado en la ejecución de la auditoría

El análisis y evaluación de los hallazgos se da durante todo el proceso de la auditoría, para lo cual el auditor debe evaluar a profundidad, las causas y los efectos de las desviaciones o hallazgos, como paso previo a la elaboración de conclusiones y recomendaciones del examen.

### DIAGRAMA CAUSA EFECTO



**Gráfico 4.9** Diagrama causa efecto

La evaluación de los hallazgos implica que la causa debe ser desarrollada hasta el punto que su corrección solucione o prevenga la recurrencia de un hallazgo negativo, o fortalezca las acciones de la empresa, respecto a determinadas operaciones.

Por otra parte, los efectos deben analizarse al punto que justifique la recomendación. El análisis de causa y efecto puede ser útil para reunir partes y hacer que haya sentido en consideración a una serie de observaciones aleatorias. Las cadenas de causa y efecto tienden a confundirse y unirse haciendo difícil el establecimiento de relaciones claras.

#### 4.6 Ejemplos de construcción de indicadores y del tablero de control

Los resultados se miden con indicadores cuantitativos y cualitativos y son consecuencia directa de la gestión, por consiguiente un gerente utilizará el diagnóstico en base a indicadores e índices financieros, para medir el cumplimiento de objetivos o, en su defecto, tratar de mejorarlos.

Desde la perspectiva de la auditoría de gestión, el uso de indicadores obedece a la necesidad de contar con un instrumento que permita establecer el marco de referencia para evaluar los resultados de la gestión de una organización, o promover la mejora continua.

Por consiguiente, en la auditoría de gestión, en base al plan estratégico de la empresa, se establece el objetivo operativo y se construyen los indicadores. La aplicación de los indicadores por componente y subcomponente constituye uno de los principales procedimientos del programa de auditoría, para lo cual se utiliza como herramienta el tablero de control o cuadro de mando. A continuación presentamos algunos ejemplos:

##### **EJEMPLO 1:**

Componente: Ventas

Subcomponente: Ventas región austral

Aplique los indicadores de gestión previstos para el subcomponente Ventas región austral.

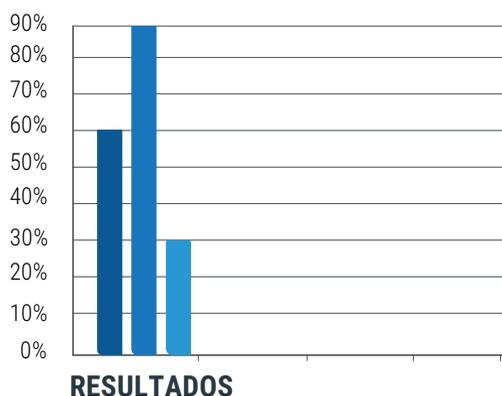
Objetivo operativo: Lograr una eficacia en ventas en la región austral de al menos el 90% en el año 2017.

Asumimos que nos encontramos realizando la auditoría de gestión los primeros días de enero de 2018, y cuyo alcance es al 31 de diciembre de 2017 y disponemos de los siguientes resultados:

Ventas promedio en el año 2017 = 180

Visitas promedio en el año 2017 = 300

Nombre del indicador	Estándar y rango	Periodicidad	Cálculo	Unidad de medida	Análisis de resultados
Porcentaje de ventas promedio región austral obtenido en el año 2017.	90% (+/- 2%) 88% al 92%	Anual	(Ventas anuales realizadas / visitas anuales realizadas) * 100 (180 / 300)*100 = 60%	%	Índice= (indicador / estándar) * 100  = (60% / 90%) * 100 = 67%  Brecha desfavorable 33%



INDICADOR  
ESTÁNDAR  
BRECHA

Resultado:  $(180/300)*100= 60\%$   
 Condición: 60%  
 Criterio: 90%  
 Efecto:  $(60\%/90\%)*100 = 67\%$ , entonces la brecha desfavorable es del 33%.

El comentario del resultado de la aplicación de este indicador sería el siguiente:

La empresa, en el año 2017, logró una eficacia en ventas en la región austral del 60%, (*condición*) pese a que en el plan operativo de la dirección de ventas, se programó para este período obtener un 90%. (*criterio*). Por lo expuesto se determinó una brecha incumplida del 33% (*efecto*), lo que se debió al ingreso de nuevos competidores en el mercado con productos similares, con precios de introducción favorables para los clientes. (*causa*)

## EJEMPLO 2:

### En base a dos objetivos operativos seleccionados del plan operativo de la empresa "La Delicia S.A."

- Diseñe los indicadores
  - Prepare el tablero de control para los dos indicadores
  - Determine las brechas desfavorables
- Describa dos objetivos operativos
  - Determine dos variables por cada objetivo operativo

## EMPRESA LA DELICIA S.A.

### AUDITORÍA DE GESTIÓN DEL PERIODO 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2017

Nº	OBJETIVOS	ACTIVIDADES	VARIABLES	INDICADORES
1	Incrementar en un 4% las utilidades de la empresa en el año 2017 con relación al año 2016, con un presupuesto de 1,200 millones de dólares.	1. Realizar publicidad en televisión, 5 anuncios por mes durante el año 2017.	Utilidades	Porcentaje de incremento de utilidades obtenido en el año 2017
		2. Colocar 5 vallas publicitarias en los cantones donde tiene presencia la empresa.	Dólares	
2	Incrementar en 10% las ventas en el año 2017 en relación con el año 2016, con un presupuesto de 1.500 millones de dólares.	1. Crear nuevas políticas de ventas.	Ventas	Porcentaje de incremento de ventas obtenido en el año 2017
		2. Ampliar la cobertura de ventas con nuevos vendedores.	Dólares	

Datos reportados por el contador de la empresa:

Utilidades 2017	260,000	Ventas del año 2017	21,328,000
Utilidades 2016	265,700	Ventas del año 2016	22,451,000
Utilidades proyectadas	275,000	Ventas proyectadas	24,246,000

Objetivos	Nombre indicador	Estándar y rango	Periodicidad	Cálculo	Unidad de medida	Resultados
Incrementar en un 4% las utilidades de la empresa en el año 2017 con relación al año 2016, con un presupuesto de 1,200 millones de dólares.	Porcentaje de incremento de utilidades obtenido en el año 2017	4% (+ -1%) 3% al 5%	ANUAL	$(\text{Utilidades 2017} - \text{Utilidades 2016}) / \text{Utilidades 2016} \times 100$ $260,000 - 265,700 / 265,700 \times 100 = -0,021 \times 100 = -2\%$	%	Índice= indicador/estándar Índice= $-2/4 \times 100$ Índice= -50% BRECHA DESFAVORABLE 50% $-100\% = -50\%$
Incrementar en 8% las ventas en el año 2017 en relación con el año 2016, con un presupuesto de 1.500 millones de dólares.	Porcentaje de incremento de ventas obtenido en el año 2017	8% (+ -1%) 7% al 9%	ANUAL	$\text{Ventas 2017} - \text{Ventas 2016} / \text{Ventas 2016} \times 100$ $21,328.000 - 22,451.000 \times 100 / 22,451.000$ $-0.05 \times 100 = -5\%$	%	Índice= indicador/estándar Índice= $-5/8 \times 100$ Índice= -62.50% BRECHA DESFAVORABLE 62.50% $-100\% = 37.50\%$

Comentarios de la aplicación de indicadores

## EMPRESA LA DELICIA S.A.

### AUDITORÍA DE GESTIÓN DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2017

#### HOJA DE HALLAZGOS

Título:	<b>Porcentaje de incremento de utilidades obtenidas en el año 2017</b>
Condición:	Las utilidades obtenidas por La empresa "La Delicia S.A." en el año 2017 fueron de US\$260.000, cifra que representa el 98% de las obtenidas en el año 2016, lo que significa una reducción del -2%.
Criterio:	Se incumplió lo establecido en el plan operativo anual para el ejercicio económico del año 2017, que fijó como meta estratégica incrementar las utilidades en un 4%.
Causa:	Situación que se debe a la falta de ejecución de las actividades publicitarias programadas, así como también a la reducción de la cuota de mercado.
Efecto:	Se obtiene como resultado una brecha desfavorable del 50%, lo que afecta directamente a la rentabilidad de la empresa.

## EMPRESA LA DELICIA S.A.

### AUDITORÍA DE GESTIÓN DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2017

#### HOJA DE HALLAZGOS

Título:	<b>Porcentaje de incremento de utilidades obtenidas en el año 2017</b>
Condición:	Las ventas de la empresa "La Delicia S.A." en el año 2017 obtuvieron un cumplimiento presupuestario del 95%, lo que equivale a una reducción del -5% en relación con el año 2016.

Criterio:	Según lo establecido en el objetivo operativo anual para el ejercicio económico del año 2017, se proyectó un incremento del 8% con un presupuesto de 1,5 millones.
Causa:	Esta situación se ocasionó debido a que las nuevas políticas no fueron aplicadas adecuadamente, así como también la cobertura de ventas con nuevos vendedores, no generó los resultados esperados.
Efecto:	Situación que trae como consecuencia una reducción en los portafolios de ventas, lo que da una brecha del 37,5%, con incidencia en el margen de utilidad.

#### 4.7 Ejemplo aplicado a la fase de ejecución de una auditoría de gestión de la empresa “La Ecológica S.A.”

El plan estratégico de la empresa de explotación petrolera “La Ecológica S.A.” es el siguiente:

##### **PLAN ESTRATÉGICO (Período 2016 al 2020) Empresa “La Ecológica S.A.”**

##### **La empresa.**

La empresa “La Ecológica S.A.” se encuentra ubicada en el oriente del Ecuador e inicia sus operaciones en el año 2005. Se dedica a la extracción de petróleo. Su producción alcanza hasta 120 millones de barriles de petróleo, destinados a la exportación.

##### **Análisis FODA**

##### **Fortalezas**

- Capacidad y compromiso de los técnicos de operación y el personal por la seguridad de la planta
- Plan de seguridad y control de operaciones implementado
- Controles electrónicos de la planta
- Profesionales capacitados
- Infraestructura nueva
- Depósito de almacenamiento bajo estándares de norma ISO

##### **Oportunidades**

- Interés del gobierno por promover la extracción de petróleo
- Instituciones públicas de control realizan inspecciones mensuales a la planta
- Programas de aprovechamiento de energía a nivel industrial

## Debilidades

- Capacidad operativa aún no utilizada
- Riesgos de seguridad en la planta de extracción
- Rápido crecimiento en la cartera de cobranzas
- Implementación de infraestructura no planificada

## Amenazas

- Oposición de grupos ambientalistas a la extracción de petróleo
- Mayores exigencias de los organismos reguladores
- Incremento en el costo de transporte y almacenamiento de petróleo
- Mercado internacional muy sensible a los precios
- Restricciones políticas

## Misión

Explotar petróleo en el oriente bajo estrictas normas de seguridad y cuidado ambiental, impulsar la inversión privada y brindar un producto de calidad para la exportación, contribuyendo con el desarrollo energético sostenido y la generación de valor agregado en el país.

## Valores y principios

- Conocimiento de la norma legal vigente para fortalecer la seguridad de la planta: las regulaciones para la extracción del petróleo, así como las exigencias de los organismos de control requieren de un amplio conocimiento de los cambios y actualizaciones de la legislación.
- Responsabilidad social con el objetivo de retribuir a nuestro personal y la sociedad el éxito logrado en la empresa. El sentido de responsabilidad social parte desde la empresa e inicia con nuestros empleados al mantener programas de promoción e incentivos al igual que con la sociedad, pues se disponen de programas de ayuda a fundaciones e instituciones educativas.
- La responsabilidad ambiental es uno de los puntos más destacables en la empresa, pues las normas de calidad implementadas garantizan el debido tratamiento y disminución de residuos tóxicos.

## POLÍTICAS, ESTRATEGIAS Y OBJETIVOS

<b>Políticas</b>	<b>Estrategias</b>	<b>Objetivos estratégicos</b>	<b>Objetivos operativos</b>
Disponer de un abastecimiento energético continuo y competitivo bajo estándares de calidad y cuidado del ambiente.	Garantizar una mejora continua en los procesos de explotación de petróleo, con responsabilidad social y ambiental.	Promover el desarrollo sostenible y competitivo de la extracción de petróleo, bajo estándares de calidad y cuidado del ambiente.	Explotar al menos 110 millones de barriles de petróleo durante el año 2017
Desarrollar la industria de petróleo, y su exportación	Impulsar programas de capacitación al personal		Capacitar a 25 ingenieros geólogos en riesgos propios de la actividad de extracción de petróleo, durante el año 2017
Propiciar una continua preparación del talento humano			

Conforme a la información del gerente de explotación de petróleo y del área financiera de la empresa, en el año 2017, solamente se logró explotar 98 millones de barriles de petróleo.

La gerencia de talento humano de la empresa informó que durante el año 2017 solamente se logró capacitar a 19 ingenieros geólogos y se invirtió la totalidad de su presupuesto asignado, que de 800.000 dólares.

## EMPRESA "LA ECOLÓGICA S.A."

### AUDITORÍA DE GESTIÓN

**Período:** Del 01 de enero al 31 de Diciembre del 2017

### PROGRAMA DE AUDITORÍA

#### OBJETIVOS

1	Evaluar el cumplimiento de los objetivos establecidos en la planificación estratégica del año 2017			
3	Evaluar e interpretar los indicadores.			
N°	PROCEDIMIENTOS	REF / PT	FECHA	OBSERVACIONES
1	Determine los indicadores de gestión de eficacia de conformidad con el plan operativo anual y evalúe los resultados.	PT – A1	01/02/2018	
2	Aplique los indicadores de gestión previstos para el componente producción de petróleo y capacitación del personal.	PT – A2	08/02/2018	
3	Analice el cumplimiento de los indicadores y realice el informe de resultados.	PT – A3	10/02/2018	
<b>ELABORADO POR:</b> TCA		<b>REVISADO POR:</b> TCA	<b>FECHA:</b> 11/02/2018	

## INDICADORES DE GESTIÓN

Objetivos operativos	Indicadores
<p>Explotar al menos 110 millones de barriles de petróleo durante el año 2017 con un presupuesto total de 1.800 millones de dólares</p>	<p>Cantidad de barriles de petróleo explotados en el oriente, por la empresa "La Ecológica" en el año 2017</p>
<p>Capacitar a 25 ingenieros geólogos en riesgos propios de la actividad de extracción, almacenamiento y comercialización de petróleo, durante el año 2017</p>	<p>Número de ingenieros geólogos capacitados en riesgos propios de la actividad de extracción, almacenamiento y comercialización de petróleo, de la empresa "La Ecológica", durante el año 2017</p>

Objetivos operativos	Nombre indicador	Estándar y rango	Periodicidad	Cálculo	Unidad de medida	Resultados
<p>Explotar al menos 110 millones de barriles de petróleo durante el año 2017</p>	<p>Cantidad de barriles de petróleo explotados en el oriente, por la empresa La Ecológica en el año 2017</p>	<p>100%</p>	<p>ANUAL</p>	<p>Explotación real 2017/Explotación real/Explotación esperada 2017. X 100  <math>98.000.000/110.000.000 = 89\%</math></p>	<p>%</p>	<p>Índice= indicador/estándar  Índice= <math>0.89/100*100</math>  Índice= 89%  BRECHA DESFAVORABLE 89%  -100% = -11%</p>

Capacitar a 25 ingenieros geólogos en riesgos propios de la actividad de extracción, almacenamiento y comercialización de petróleo, durante el año 2017	Número de ingenieros geólogos capacitados en riesgos propios de la actividad de extracción, almacenamiento y comercialización de petróleo, de la empresa "La Ecológica", durante el año 2017	100%	ANUAL	Capacitación real 2017/Capacitación planeada 2017. X 100 19/25 = 76%	%	Índice= indicador/estándar  Índice= 0,76/100*100 Índice= 76%  BRECHA DESFAVORABLE 76% -100% = 24%.
---	--	------	-------	--	---	---

### Informe de resultados:

PT – A3

Cuenca, \_\_\_\_\_

Señor

Gerente General de la Empresa "La Ecológica S.A."

Presente

De mis consideraciones:

Hemos realizado la auditoría de gestión a la empresa "La Ecológica S.A." al 31 de diciembre de 2017, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Estas normas requieren que la auditoría sea planificada y ejecutada para obtener certeza razonable que la información y documentación examinada no contienen exposiciones erróneas de carácter significativo, igualmente, que las operaciones a las cuales corresponden se hayan efectuado de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, políticas y demás normas aplicables.

Se revisó la eficacia de los procesos operacionales de explotación de petróleo, y procesos administrativos referentes a la capacitación de talento humano, cumplimiento de objetivos trazados por la empresa para el periodo antes mencionado, para lo cual se aplicaron las normas y procedimientos que se consideran adecuadas en las circunstancias.

Debido a la naturaleza especial del examen, los resultados se encuentran expresados en los comentarios, conclusiones y recomendaciones, que constan en el presente informe, los mismos que deberán ser aplicados en el tiempo programado.

Atentamente,

## **Explotación de petróleo**

Con la información proporcionada por la dirección de producción de la empresa "La Ecológica" y conforme a las verificaciones realizadas en el departamento financiero de la entidad, se determinó que la producción real en el período 2017 fue de 98.000.000 de barriles de petróleo; sin embargo, a pesar de que no se estimó la inflación para el período, la producción proyectada fue de 110.000.000 de barriles de petróleo, lo que representa el 89% de las metas previstas, presentándose por lo tanto una brecha desfavorable en cuanto a la cantidad de barriles de petróleo explotados, de 11% ; situación que se ocasionó debido a retrasos en las gestiones de inspección por los organismos reguladores y de control, lo que paralizó la explotación durante 37 días en el período, ocasionando en consecuencia la disminución de la explotación en el año.

### **Conclusión**

La disminución de la explotación se debió a la paralización de la producción durante 37 días durante el período, debido a retrasos en las gestiones de inspección de los organismos de control.

### **Recomendación No. 1**

#### ***Al jefe Dpto. de Producción***

Arbitre las medidas necesarias con la finalidad de que explotación de petróleo no se interrumpa ni paralice. Es necesario disponer de una persona para que se encargue exclusivamente de cumplir con los requerimientos de los organismos de control, para que no existan retrasos en las actividades de explotación.

## **Capacitación del talento humano**

Un área de resultado clave en la empresa y destacado por los ejecutivos es el talento humano de la entidad, y del área de explotación en particular. Por ello existe un modelo de enfoque y atención al talento humano para potenciar sus habilidades, destrezas y competencias, buscando un control en el manejo de situaciones de riesgo y fomentando conciencia ambiental en las operaciones. Por tal motivo, en el período 2017 uno de los principales objetivos es la capacitación de 25 ingenieros geólogos en riesgos propios de la actividad de extracción y almacenamiento de petróleo, para lo cual el Departamento Financiero, luego del proceso de selección y concurso de ofertas, asignó a la empresa "Capacitar S.A." la ejecución del plan de capacitación; sin embargo con la información proporcionada por las direcciones de talento humano y financiero, determinamos que se logró capacitar solamente a 19 ingenieros geólogos, lo cual representa el 76% de las metas de capacitación programado, con lo que se obtiene en consecuencia una brecha negativa del 24% Esta situación se originó debido al incumplimientos del contrato firmado con la empresa de capacitación, tales como número de capacitados, facilitadores, entre otros inconvenientes y por la falta de seguimiento que merecía el contrato por parte del Departamento Legal, lo cual trae como consecuencia que seis profesionales geólogos, no estén debidamente capacitados y actualizados para el mejor desempeño de su trabajo.

### **Conclusión**

De acuerdo con el contrato firmado con la empresa de capacitaciones "Capacitar S.A.", se programó capacitar a 25 ingenieros geólogos,

sin embargo se capacitó solamente a 19, debido a incumplimiento en el contrato y falta de seguimiento.

### **Recomendación No: 2**

#### ***Al jefe del Departamento Legal***

Es menester que se realice el seguimiento a los contratos que se firman en la empresa, así en el caso de existir falta de cumplimiento e inconformidades puedan plantearse los correctivos necesarios.

#### ***Al jefe del Dpto. de Talento Humano***

Es importante desarrollar un plan de capacitación anual de acuerdo con las necesidades de cada una de las áreas de la organización, poniendo especial atención en el área de explotación, y procurando que se capacite el personal asignado en su totalidad.

### **4.8 Principales modelos y formatos de aplicación de la fase**

- Hojas de hallazgos.- Anexo 16
- Estructura del informe de auditoría de gestión. Anexo 17

## **EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE**

1. La principal razón por la que un auditor reúne evidencias referentes a la auditoría es:
  - A Emitir una opinión profesional
  - B Detectar un fraude
  - C Evaluar a la administración
  - D Valorar el riesgo del control
2. Cuándo el nivel de riesgo es alto y el control interno no es confiable:
  - A El alcance y profundidad de las pruebas de auditoría son mayores
  - B El alcance y profundidad de las pruebas de auditoría son menores
  - C El alcance y profundidad de las pruebas de auditoría no interesan
  - D El alcance y profundidad de las pruebas se aplican en la etapa de seguimiento y monitoreo
3. Los papeles de trabajo en la auditoría de gestión sirven:
  - A Como herramienta administrativa en la obtención de información
  - B Como una técnica de auditoría que no debe utilizarse ligeramente
  - C Representan la fuente sustancial para la elaboración del informe final
  - D Permiten valorar el riesgo del control

4. El tablero de comando está estructurado con indicadores:
- A Financieros y no financieros
  - B Financieros
  - C No financieros
  - D De gestión
5. El reconocimiento de marca, diferenciación con base en el precio y número de entregas a tiempo, constituyen:
- A Mediciones financieras
  - B Mediciones relacionadas con los clientes
  - C Mediciones de procesos internos
  - D Mediciones relacionadas con el aprendizaje y el crecimiento
6. De acuerdo con la Normativa Internacional de Auditoría 230, el objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:
- A Compilación del archivo final de auditoría
  - B Un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría
  - C Preparación oportuna de la documentación de auditoría
  - D Evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA.
7. La condición es parte del atributo de un hallazgo que significa:
- A Inadecuada supervisión
  - B Ausencia de control interno
  - C Evidencias suficientes obtenidas en el examen
  - D Lo que no se está logrando o se alcanza parcialmente
8. La evaluación de la eficiencia es:
- A Fuente de evaluación de cualquier proceso
  - B La que fija y concreta objetivos, políticas de la organización
  - C El uso inteligente de los recursos
  - D El análisis de las metas de un componente.

9. Cómo define la causa en un comentario o hallazgo:

- A Son los gastos indebidos
- B Son las disposiciones legales
- C Es la situación actual determinada por el auditor
- D Son las razones de las cuales se originó la desviación

10. Las siglas KPI, significan:

- A Tablero de control
- B Indicadores clave de desempeño
- C Indicadores financieros y no financieros
- D Indicadores de resultado clave

11. El indicador es:

- A La medición de un objetivo
- B La medición de lo presupuestado
- C El nivel de cumplimiento del control interno
- D La relación del numerador con el denominador

12. Los objetivos operativos

- A Señalan los plazos de ejecución
- B Incluyen la agregación más preposición
- C Son de tipo general
- D Señalan la relación histórica de una variable

13. En el objetivo operativo atender a *500 pacientes en el año 2017 con un presupuesto de 30.000 dólares*. La variable de eficacia es:

- A Pacientes
- B Dólares
- C Años
- D Presupuesto

14. En el proceso de construcción de indicadores, el estándar
- A Se establece en la planificación empresarial
  - B Lo determina el auditor de acuerdo con su experiencia
  - C Lo define el gerente de acuerdo con su criterio
  - D Incluye un verbo en participio pasado
15. En el objetivo operativo *capacitar a 50 profesionales del área técnica en el año 2017 con un presupuesto de 25.000 dólares*, la variable de eficiencia es:
- A 50 profesionales
  - B Dólares
  - C Capacitar
  - D Presupuesto
16. En el marco del tablero de control, entre las formas de presentación de los indicadores están:
- A Tablas y gráficos de control
  - B Flujogramas
  - C Hojas de verificación
  - D Cédulas descriptivas
17. En el marco de la planificación empresarial, una de las características que se consideran para la redacción de objetivos operativos está en:
- A Verbo en participio pasado
  - B Complementos circunstanciales
  - C Presupuesto asignado para el logro de la meta
  - D Ninguno de los anteriores

Capítulo  
**05**

**La comunicación  
de resultados y  
el seguimiento al  
cumplimiento de las  
recomendaciones**

---

## 5.1 La fase de Comunicación de resultados

### 5.1.1 Introducción

El producto final de una auditoría de gestión es la comunicación de resultados, cuyo informe sirve de herramienta importante para la administración de la empresa por cuanto su implementación crea valor y mejora los procesos operativos y estratégicos de la organización.

El desarrollo de este capítulo establece cuáles son los objetivos de las fases de comunicación de resultados y seguimiento, sus principales actividades. Se analiza el informe de auditoría, sus características y estructura, el cronograma de cumplimiento de las recomendaciones, la síntesis del informe, así como el trámite que debe darse a los resultados de la auditoría de gestión.

Asimismo, se incluyen gráficos construidos por el autor de este trabajo, para una mejor comprensión de los temas tratados.

Se termina este capítulo, con la presentación de varios formatos y modelos de aplicación, de manera que los auditores tengan una guía concreta sobre la comunicación de resultados de la auditoría de gestión y sobre el seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones.

### 5.1.2 Objetivo de la fase

Hasta este momento, en las fases de concommitamiento preliminar, planeación y ejecución de la auditoría de gestión, se han concretado los siguientes resultados, que son necesarios para la fase de comunicación de los mismos.

- Análisis organizacional para la auditoría de gestión, conocimiento de la entidad, información relevante y evaluación preliminar del control interno
- Evaluación del control interno por componente y subcomponente
- Memorando de planificación
- Programas de auditoría por componente y subcomponente
- Revisión analítica de la información recabada con pruebas de control, y sustantivas.
- Hallazgos de auditoría.- Condición, criterio, causa y efectos
- Evidencia de auditoría.- Suficiente, competente y pertinente
- Papeles de trabajo

El informe es el producto final de la labor efectuada por el auditor, quien es el único responsable por la opinión vertida en el mismo; mientras que la responsabilidad principal acerca de la gestión de sus resultados son los ejecutivos de la empresa.

El propósito de esta fase es poder comunicar a la junta de accionistas y a los ejecutivos de la empresa, los resultados encontrados, y coadyuvar a la implantación de un plan de acción correctiva, que permita mejorar las operaciones y cumplir las recomendaciones con eficiencia, eficacia y calidad.

Además de los informes parciales que puedan emitirse durante el proceso de la auditoría tales como seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones de auditorías anteriores realizadas por auditoría interna o externa, lo referente a la evaluación del sistema de control interno, entre otros informes parciales, en la auditoría

de gestión debe prepararse un informe final, en el mismo que no sólo se revelará las deficiencias existentes, sino que también, contendrá los hallazgos positivos tales como las causas, efectos y condiciones para el cumplimiento de los objetivos con eficiencia, eficacia y el uso de recursos de la empresa.

En la fase de comunicación de resultados es donde el auditor informa a la junta general, al gerente y demás ejecutivos de la empresa, haciendo pública la información recabada, plasmada en los hallazgos de la auditoría, en las conclusiones y recomendaciones de gestión, información que tiene el propósito de promover cambios y mejoras en la empresa.

El informe de auditoría de gestión constituye el valor agregado que realiza el auditor en beneficio de la empresa, incluye los resultados del trabajo en forma escrita, de conformidad con las normas internacionales de auditoría y aseguramiento, dictadas para el ejercicio profesional.

### **5.1.3 Comunicación de resultados en el transcurso de la auditoría**

La comunicación es esencial para elaborar un buen trabajo de auditoría. Deberá ser realizada durante el transcurso del examen, de manera permanente. Los resultados deberán comunicarse oportunamente durante la ejecución de la acción de control para asegurar el cumplimiento del debido proceso, dando la oportunidad a los auditados de presentar justificaciones y comentarios pertinentes, previo a la elaboración del informe final.

Es menester que los auditores realicen una comunicación permanente con los empleados de la empresa, relacionados con la auditoría de gestión, posibilitando que presenten pruebas documentadas.

Comunicar los resultados durante la auditoría tiene por finalidad:

- Permitir que los auditados que se relacionen con los hallazgos, presenten sus justificaciones.
- Que los auditores puedan obtener la información y las evidencias necesarias que sustenten el informe.
- Obtener información retroalimentada o evidencia adicional durante la ejecución de la auditoría de gestión.
- Permitir la ejecución de acciones correctivas por parte de los responsables, sin tener que esperar la emisión del informe.
- Posibilitar que las conclusiones sean definitivas.
- Permitir el cumplimiento de las recomendaciones de auditoría.
- Posibilitar que las conclusiones y recomendaciones de la auditoría de gestión sean aplicadas de manera consensuada con los ejecutivos de la empresa.

En definitiva, la comunicación de los resultados durante el proceso de la auditoría de gestión debe ser oportuna, es decir, al momento que se detecte alguna desviación que necesite ser corregida y esté debidamente documentada y comprobada, se deberá indicar a los responsables para que puedan efectuar, tan pronto como sea posible, las acciones correctivas previstas en las recomendaciones, sin necesidad de esperar la formulación del informe final.

### **5.1.4 Principales actividades de la fase**

En esta etapa el supervisor y el jefe de equipo de auditoría en base a los resultados entregados por los integrantes del equipo multidisciplinario llevan a cabo las siguientes actividades:

- Redacción del borrador del informe de acuerdo con los hallazgos determinados por el equipo de auditoría (jefe de equipo y auditores operativos) y si es necesario con la participación de los especialistas.
- Revisión por parte del supervisor.
- Acuerdo con los ejecutivos de la empresa sobre los comentarios, conclusiones y recomendaciones del informe.
- Si bien la comunicación de resultados debe desarrollarse durante el proceso de la auditoría de gestión, para promover la toma de acciones correctivas de inmediato, es menester que el borrador del informe antes de su emisión definitiva, sea discutido en una conferencia final con los responsables de la gestión y los funcionarios de más alto nivel relacionados con el examen. Esto le permitirá por una parte reforzar y perfeccionar sus comentarios, conclusiones y recomendaciones y expresar sus puntos de vista respecto de su contenido.
- Se realiza la convocatoria a la lectura del borrador del informe a los empleados y exempleados de la empresa, relacionados con la auditoría de gestión.
- Se realiza la lectura del informe, el día, hora y lugar previsto en la convocatoria; se recibe documentos de descargo de los auditados
- Se suscribe el acta de comunicación de resultados con la firma de los auditados.
- Elaboración de informe definitivo de auditoría de gestión.



**Gráfico 5.1** Proceso de comunicación de resultados

### 5.1.5 El informe de auditoría de gestión

La fase más significativa de la auditoría de gestión es la comunicación de resultados, pues ésta constituye el producto final de las labores del equipo de auditoría. Normalmente se tiende a pensar en términos del informe por escrito al hablar de la comunicación de los resultados. No obstante, la comunicación de los resultados no se limita a la fase final ni solamente al informe por escrito, sino que, en el curso del examen los auditores deben mantener comunicación con los empleados de la empresa y demás personas relacionadas con el examen.

Al finalizar el trabajo de campo, debe dejarse constancia de que fue cumplida la comunicación de resultados y la conferencia final, en los términos previstos en las normas profesionales sobre la materia.

Se señala también que las discrepancias y opiniones divergentes entre los auditores y los empleados y ex empleados o de terceros relacionados, serán resueltas, en lo posible, dentro del curso del examen, y de subsistir discrepancias irreconciliables, se hará constar en el informe.

Las recomendaciones de auditoría, una vez comunicadas a los ejecutivos de la empresa y sus ejecutivos, deben ser aplicadas y observadas, las mismas que serán objeto de seguimiento y su inobservancia será objeto de sanción.

Cabe señalar que la calificación de excelente a un auditor, no se mide por el contenido de sus conclusiones y recomendaciones, sino por el hecho de que durante sus labores de campo logre que la empresa acepte e implante las recomendaciones y genere valor agregado a la organización.

Por consiguiente, el jefe de auditoría es el responsable de comunicar los resultados de sus trabajos. En tanto que el gerente, ejecutivos y demás funcionarios de la empresa, requieren de información exacta y evaluaciones objetivas que les ayuden a llevar a cabo sus funciones de dirección y ejecución, para una efectiva gestión administrativa.

En este sentido los informes deben ser terminados y remitidos oportunamente al gerente y ejecutivos de la empresa, para permitirles actuar de inmediato y con efectividad en los asuntos que requieren de su atención. La política recomendada a la unidad de auditoría es comunicar a la alta dirección durante todas las fases del proceso de auditoría de gestión, a través de discusiones orales, cartas, exposiciones de hechos u otros medios apropiados; para atraer tan pronto como sea posible su atención sobre áreas de interés y para obtener su conformidad a tiempo sobre el contenido del informe.

Se deben tener en cuenta las opiniones entregadas por los funcionarios de la entidad sobre el informe final. Todos los hallazgos significativos deben ser incluidos en los informes escritos.

### 5.1.6 Características del informe de auditoría de gestión

El informe de auditoría de gestión debe ser estructurado de acuerdo con ciertas características de calidad, que denoten el nivel profesional para alcanzar los objetivos de la comunicación de los resultados. Por lo tanto, es importante que cada informe, en lo posible, sea un trabajo preciso y perfecto que merezca la lectura del gerente y ejecutivos de la empresa.

Los asuntos incluidos en el informe deben ser lo suficientemente importantes para que justifiquen su inclusión en el informe y para que merezcan la atención de aquellos a quienes van dirigidos. La utilidad y por lo tanto la efectividad

del informe disminuye con la inclusión de asuntos de poca importancia, porque ellos tienden a distraer la atención del lector de los asuntos realmente importantes que se informan.

### CARACTERÍSTICAS DEL INFORME DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

- Significación
- Utilidad y oportunidad
- Exactitud y beneficios de la información sustentatoria
- Calidad de convincente
- Objetividad y perspectiva
- Concisión
- Claridad y simplicidad
- Tono constructivo
- Organización de los contenidos del informe
- Positivismo

**Gráfico 5.2** Características del informe de auditoría de gestión

**Fuente:** Autoría propia

El informe debe estar en concordancia con los objetivos buscados, el auditor debe estudiar la información desde la perspectiva de los receptores del informe, cuyo propósito es estimular una acción constructiva, por lo que debe estructurarse en función del interés y necesidades de la empresa.

El informe debe ser escrito de tal forma que sea claro para cualquier persona bien informada y razonablemente inteligente. La oportunidad y utilidad son esenciales para informar con efectividad. Los problemas que afectan a la oportunidad del informe generalmente se originan en las fases de planeamiento, administración y ejecución del trabajo.

Todos los procedimientos prescritos de preparación, revisión y procesamiento deben ser aplicados con el objeto de producir informes que no contengan errores de hechos, lógica o razonamiento. El requisito de exactitud está basado en la necesidad de ser justos e imparciales en el informe y de asegurar a los lectores del mismo que su contenido es digno de crédito.

Todos los comentarios, hallazgos y conclusiones deben estar adecuadamente sustentados por suficiente evidencia objetiva de los papeles de trabajo, para demostrar o probar, cuando sea necesario, los fundamentos de los asuntos informados.

Los hallazgos deben ser presentados de una manera convincente y las conclusiones y recomendaciones deben inferirse lógicamente de los hechos presentados. Los datos incluidos en el informe deben ser suficientes como para convencer a los lectores de la importancia de los hallazgos, las conclusiones, y la conveniencia de aceptar las recomendaciones.

Cada informe debe presentar los hallazgos de una manera objetiva y clara e incluir suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los lectores una perspectiva adecuada. El objetivo es entregar informes que sean reales, que no conduzcan a error y que a la vez hagan énfasis especial en los asuntos que necesitan atención.

Para que el informe se comunique con efectividad debe presentarse tan claro y simple como sea posible. También es importante la claridad porque la información contenida en el informe puede ser usada por terceros interesados.

No se debe presuponer que los lectores tengan conocimientos técnicos detallados. Se debe evitar el lenguaje florido, pedante y estilizado.

Para que haya claridad es necesaria una organización adecuada del material de información y precisión en el detalle de los hechos, en su análisis y emisión de conclusiones. Se deben usar ayudas visuales (dibujos, fotografías, cartas gráficas, mapas, etc.) para que el informe sea más comprensible y por lo tanto más útil.

El informe no debe ser más largo de lo necesario para comunicar. No debe enredarse en palabras, oraciones, párrafos o secciones demasiado detallados, que no encajan claramente con el mensaje del informe. Demasiado detalle quita mérito al informe y puede desvirtuar el mensaje real o confundir y desanimar a los lectores.

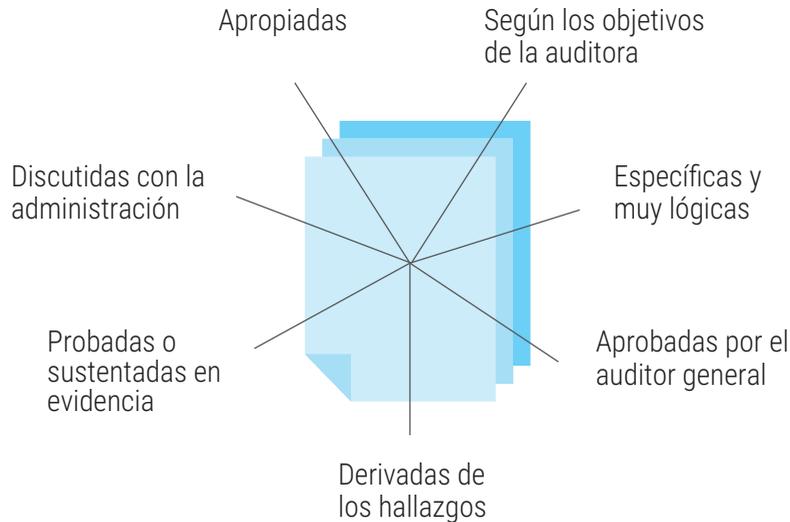
Aunque el informe debe ser conciso, debe recordarse que la brevedad no siempre es una virtud. El informe debe contener información suficiente sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, para promover un entendimiento adecuado de los asuntos informados.

El tono del informe debe estar dirigido a provocar una reacción de aceptación de los comentarios, conclusiones y recomendaciones. Los títulos, capítulos y contenido general del informe deben ser enunciados en términos constructivos.

Aunque los hallazgos se presenten en términos claros, se debe tener presente que el objetivo es lograr una reacción favorable y que ésta se puede conseguir lograr con eficiencia evitando el lenguaje que genera innecesariamente defensa y oposición. Consecuentemente, el informe de auditoría de gestión debe emitirse pensando en la necesidad de mejoras más que en la crítica.

Las conclusiones se elaboran en relación con los objetivos de la auditoría. Tanto los resultados o hallazgos, como las conclusiones preliminares, deben estar probados con la evidencia acumulada, y discutidos para conseguir valiosos datos. De esta forma se validará la corrección de las desviaciones encontradas.

## CONCLUSIONES DE LA AUDITORA



**Gráfico 5.3** Conclusiones de la auditoría de gestión

Deben ser específicas. Su fuerza depende de la evidencia que apoya los resultados y de la lógica usada para formularlas.

El proceso de desarrollar una conclusión es sistemático, basado en una propuesta, objetivos, criterios o estándares.

El auditor determinará la conclusión de la auditoría, en la cual conjuga criterio, condición, causa y efecto de los resultados; sin embargo, lo que proporcionará será una conclusión total de cada aspecto examinado.

El desarrollo de las recomendaciones tendientes a mejorar las operaciones y la gestión de la empresa, es una característica muy importante de los informes. Es aquí donde se orienta a la administración auditada hacia la solución de los hechos deficientes, susceptibles de ser

mejorados. Las recomendaciones deben agruparse por el nivel administrativo responsable de aplicarlas, partiendo de la autoridad más alta y llegando hasta los niveles directivos que corresponden.

Cuando se formulan recomendaciones, el auditor interno debe estimar en lo posible los probables ahorros o mejoras derivadas de las recomendaciones; de esta manera, el “valor agregado” de la auditoría y los beneficios serán claramente identificados.

### 5.1.7 Estructura del informe de auditoría de gestión

La estructura del informe de la auditoría de gestión consta en lo posible, de lo siguiente:

1. Carátula
2. Índice, siglas y abreviaturas
3. Carta de presentación
4. Capítulo I: Enfoque de la auditoría
5. Capítulo II: Información de la entidad
6. Capítulo III: Resultados generales
7. Capítulo IV: Resultados específicos por componente
8. Anexos

**La carátula.-** Debe contener el logotipo o imagen corporativa (isotipo o logotipo) el nombre del trabajo realizado, programa, proyecto, componente, actividad, unidad, área o rubro analizado y el alcance correspondiente. Por último el código asignado a la auditoría, el año y el número secuencial.

**Índice.-** A continuación debe presentarse el contenido de cada informe en relación con los asuntos que lo conforman y el número de la página correspondiente.

**Siglas y abreviaturas utilizadas.-** Se debe incluir una lista del significado de las abreviaturas y siglas usadas en el informe. No se deben considerar abreviaturas de uso corriente, sino aquellas pertinentes al contenido del informe.

**Carta de presentación del informe.-** Esta comunicación sirve para presentar personalmente el informe de la auditoría de gestión al gerente, ejecutivos y demás interesados. La carta de presentación deberá contener:

- Lugar y fecha de emisión
- Título
- Destinatario

- Alcance del trabajo
- La declaración de que la auditoría de gestión se condujo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría
- Firma del jefe de auditoría

**Capítulo I:** Enfoque de la auditoría.- En este capítulo se hará constar los datos más importantes acerca del motivo, alcance y naturaleza de la auditoría de gestión; el enfoque y los indicadores utilizados, que servirán de base para una mejor comprensión y apreciación del lector, tales como los siguientes:

- Motivo de la auditoría
- Objetivos de la auditoría
- Alcance de la auditoría
- Enfoque
- Componentes auditados
- Indicadores utilizados

**Capítulo II:** Información de la entidad.- Se hará constar la información relativa a la empresa, como por ejemplo:

- Misión
- Visión
- Análisis FODA
- Base legal
- Estructura orgánica
- Objetivos de la empresa
- Financiamiento
- Principales empleados

**Capítulo III.-** Resultados generales.- Se hará constar los comentarios, conclusiones y recomendaciones, relacionados con la evaluación de la estructura de control interno.

**Capítulo IV.-** Resultados específicos por componente.- En este capítulo se presentará por cada uno de los componentes y sub- componentes, lo siguiente:

- Los comentarios relacionados fundamentalmente con los aspectos positivos de la gestión de la empresa, en cuanto al cumplimiento de los objetivos estratégicos y operativos, su nivel de eficiencia, eficacia, calidad, etc, en base a indicadores (tablero de control). También se hará constar las deficiencias encontradas, debiendo cuantificarse los perjuicios económicos ocasionados, los desperdicios existentes y los daños materiales encontrados.
- Conclusiones sobre los aspectos positivos de la gestión gerencial- operativa y sus resultados, los perjuicios y daños materiales ocasionados, también por las ineficiencias, prácticas antieconómicas, incumplimientos, incumplimiento de leyes, reglamentos y demás normas, etc.
- Recomendaciones.- Deben emitirse en tono constructivo, proponiendo mejoras relacionadas con la gestión empresarial, empleo de sus recursos y cumplimiento de objetivos.

**Anexos.-** El informe con frecuencia requiere detalles e información que deben anexarse, tales como gráficos, cuadros, resúmenes, parámetros e indicadores de gestión, el cronograma de cumplimiento de las recomendaciones, etc.

### 5.1.8 Síntesis del informe

La síntesis del informe es un documento adicional que prepara el auditor en forma separada y consiste en un resumen de los principales comentarios, conclusiones y recomendaciones de la auditoría de gestión, referidos al informe general.

La síntesis se incorporará a los informes extensos, a fin de que el gerente y demás ejecutivos de la empresa, que no disponen de mayor tiempo, por la naturaleza de sus funciones, puedan formarse rápidamente un criterio del contenido del informe.

Es importante que la síntesis sea lo más corta posible para lograr su finalidad. Normalmente no debe exceder de tres o cuatro páginas las mismas que deben estar debidamente referidas a las páginas del informe. Debe incluir los siguientes aspectos:

- Encabezamiento con el logotipo de la empresa
- Motivo del examen
- Número de la orden de trabajo y la fecha
- Referencia si es una actividad planificada o imprevista
- Rubros o áreas examinadas (componentes)
- Hacer constar el monto de los recursos examinados
- Síntesis de los principales hallazgos cuantificados en términos monetarios y conclusiones sobre control interno y componentes significativos
- El período examinado (desde-hasta) y expresado en años y meses
- Lugar, fecha y firma del jefe de auditoría.

### 5.1.9 Principales modelos y formatos de aplicación de la fase

- Modelo de convocatoria a lectura de borrador del informe. Anexo 18
- Modelo de convocatoria por la prensa a la lectura de borrador del informe.- anexo 19
- Modelo de carátula del informe. Anexo 20
- Modelo de carta de presentación. Anexo 21
- Modelo de acta de conferencia final de la lectura del borrador del informe de auditoría de gestión. Anexo 22
- Modelo de síntesis del informe.- Anexo 23

## 5.2 Fase de seguimiento y monitoreo

### 5.2.1 Introducción

En este capítulo se presenta la fase de seguimiento de las recomendaciones de la auditoría de gestión, cuyo monitoreo y evaluación nos permiten, verificar su cumplimiento en la empresa.

En el desarrollo de esta fase se analiza cuáles son sus objetivos, las principales actividades y procedimientos que los auditores deben efectuar, con la elaboración de gráficos y formatos para una mejor comprensión y aplicación en esta última etapa de la auditoría de gestión.

### 5.2.2 Objetivo de la fase

La fase de seguimiento y monitoreo en la auditoría de gestión es posterior a la finalización de la auditoría, y su objetivo consiste, por un lado en, verificar que el gerente y demás ejecutivos de la organización, cumplan con la implantación de las recomendaciones que constan en el informe de auditoría, de acuerdo con los plazos acordados en el cronograma (matriz) de cumplimiento de recomendaciones; y por otro, que la empresa mejore las operaciones y ello permita cumplir los objetivos con eficiencia, eficacia y calidad.



**Gráfico 5.4** Objetivo del seguimiento de las recomendaciones

La implantación de las recomendaciones constituye uno de los aspectos clave para generar un impacto efectivo a la organización. Representa el momento de transformar las propuestas de auditoría en acciones específicas para cumplir con los objetivos de la auditoría de gestión.

Las recomendaciones de los informes de la auditoría de gestión brindan a la empresa la posibilidad de adoptar las medidas correctivas pertinentes, introducir mejoras en los procedimientos de trabajo, fortalecer el control interno, gestionar adecuadamente los riesgos y mejorar el desempeño de la empresa.

Las recomendaciones de la auditoría de gestión permiten a la empresa:

- Generar valor agregado para la organización
- Brindar soluciones mediante las acciones correctivas necesarias
- Mejorar la productividad, la eficiencia y la competitividad de la entidad
- Mejorar los procedimientos de trabajo
- Fortalecer el control interno y la gestión de riesgos de la empresa
- Cumplir los objetivos planeados con eficiencia, eficacia y calidad

Si bien una de las funciones de la unidad de auditoría es realizar el seguimiento y monitoreo periódico del cumplimiento de las recomendaciones emitidas, es necesario recalcar que la responsabilidad de su aplicación corresponde al gerente y sus ejecutivos.

### 5.2.3 Principales actividades

Una vez entregado oficialmente el informe de auditoría de gestión a la administración de la em-

presa, es conveniente que la unidad de auditoría solicite a los ejecutivos de la organización que señalen las acciones tomadas en relación con las recomendaciones del informe de auditoría.

En el proceso de implantación de las recomendaciones debe considerarse tres etapas.

### 5.2.4 Métodos de implantación de recomendaciones

Es menester determinar las actividades que deben efectuarse y el cronograma de su realización, el tiempo de duración de cada actividad, los requerimientos de personal, instalaciones, mobiliario y equipo, y delimitar claramente el responsable de la implantación de cada una de las recomendaciones.

La implantación de las recomendaciones depende del grado de complejidad de las mismas, de sus características y de las condiciones para su aplicación; sin embargo los métodos más utilizados son:

**Método instantáneo.-** Implica que las recomendaciones se pueden implantar de forma inmediata. Son muy fáciles de aplicar y se requiere de muchas operaciones, personal y recursos.

**Método del proyecto piloto.-** Consiste en realizar una especie de ensayo de la implantación de las recomendaciones, en una parte de la organización, con la finalidad de medir sus efectos, antes de aplicar en forma integral en la empresa.

**Método en paralelo.-** Consiste en una operación simultánea por un período determinado, tanto del sistema actual como del que se va a implantar. Esto permite efectuar modificaciones y ajustes sin crear graves problemas, para

que los cambios estén funcionando normalmente antes de suspender el proceso anterior.

**Método de implantación parcial o de aproximaciones sucesivas.-** Con este método, se selecciona parte de los resultados de la auditoría para implantarlo, procurando hacerlo sin causar alteraciones a la operación. Normalmente se realiza por etapas debidamente consolidadas; ello permite un cambio gradual y controlado.

Cabe indicar que en la práctica, con frecuencia, se emplea más de un método en la implantación de las recomendaciones, considerando el efecto que los cambios puedan ocasionar en la empresa.

#### **Dotación de recursos para la implantación**

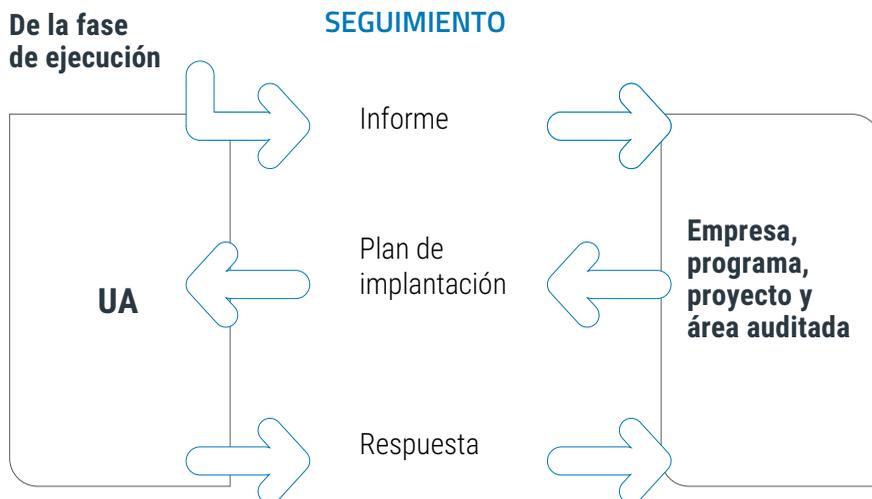
Luego de estructurado el programa conviene reunir los recursos para ponerlo en marcha, debiendo reunir los documentos para fundamentar la implantación, la asignación del espacio físico de las instalaciones para dicho propósito

y la selección y capacitación del personal encargado de la implantación.

#### **Ejecución del programa**

Una vez cumplidos los pasos anteriores, se procede a la implantación de las recomendaciones, con el método definido, y la realización de las actividades programadas. El personal que participa en el proceso debe realizar de forma simultánea el seguimiento y monitoreo de los avances realizados e informar de lo pertinente.

Cuando la implantación de las recomendaciones se relacione con los sistemas computarizados, antes de definir y aplicar los métodos señalados anteriormente, se deben realizar primero pruebas de simulación de los programas que indiquen todos los controles que se hayan elaborado, con el objeto de asegurar su adecuado funcionamiento.



**Gráfico 5.5** Proceso de seguimiento de las recomendaciones

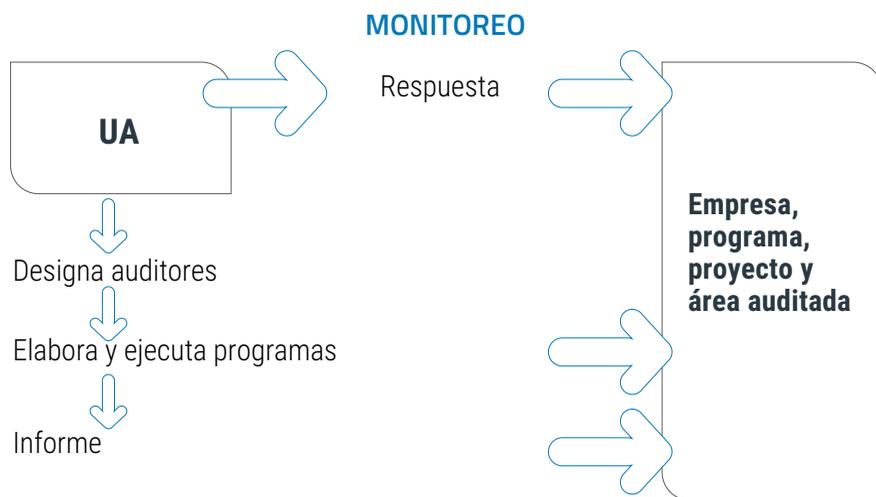
### 5.2.5 El cronograma de implantación de las recomendaciones

Los auditores con frecuencia elaboran una matriz denominada cronograma de implantación de las recomendaciones, que luego es entregada a la empresa con el objeto de comprometer a sus ejecutivos en su observancia y cumplimiento. En ella se hace constar:

- Una descripción textual de la recomendación prevista en el informe de auditoría de gestión.

- El valor agregado, es decir, las ventajas que genera a la empresa la implantación de cada una de las recomendaciones planteadas en el informe.
- La descripción del responsable, con la denominación del cargo, de implantar la recomendación
- La fijación de tiempos en los que se ejecutarán las mismas.

En base a los plazos establecidos en el cronograma de implantación de las recomendaciones, la unidad de auditoría realizará el monitoreo sobre su debido cumplimiento.



**Gráfico 5.6** Monitoreo de las recomendaciones

Con frecuencia las acciones tendientes a verificar la implantación y cumplimiento de las recomendaciones de los informes de auditoría de gestión deben ser previstas en el plan operativo anual de unidad de auditoría.

Los auditores deben elaborar y ejecutar un programa que contenga las pruebas necesarias con el objeto de recabar la evidencia adecuada para cumplir con el objetivo de verificación y seguimiento de la implantación de las recomendaciones. Los resultados de dicha verificación deben constar en el correspondiente informe.

### 5.2.6 Recomendaciones incumplidas

Si luego de la verificación del nivel de cumplimiento de las recomendaciones, la unidad de auditoría determina que no se cumplieron o se aplicaron parcialmente; con las respectivas pruebas y evidencias debe formular el correspondiente informe de resultados. Normalmente si esto ocurre en el sector público, los servidores que no cumplieron con las recomendaciones de auditoría, imperativamente conforme determina la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, (Las recomendaciones son de cumplimiento obligatorio y deben ser aplicadas de manera urgente), son objeto de responsabilidad administrativa culposa, que deriva en multas e incluso destitución del cargo. En el ámbito del sector privado, la aplicación de las responsabilidades a los empleados por el incumplimiento de las recomendaciones, es potestativo de cada empresa dentro del marco legal que los rige.

### 5.3 Impacto y satisfacción de la auditoría de gestión

Al finalizar la auditoría de gestión es menester que los auditores apliquen encuestas a los ejecutivos y demás personal de la empresa, con la finalidad de conocer el nivel de satisfacción de la auditoría de gestión.

Así también, es importante que la unidad de auditoría evalúe las limitaciones encontradas en los miembros del equipo que ejecutaron la auditoría, resultados obtenidos y otras situaciones específicas que ameriten la adecuación o desarrollo de procesos específicos. Los resultados de este análisis y evaluación servirán de retroalimentación para el diseño de nuevas metodologías y procesos en futuras intervencio-

nes. Además, esa evaluación será muy útil para la evaluación del desempeño del equipo.

### 5.4 Supervisión técnica y aseguramiento de la calidad

Normalmente la unidad de auditoría de una entidad, como integrante del sistema de control interno, es objeto de evaluación por parte de la CGE cuando se trata de una entidad pública y cuando se trata de una unidad de auditoría del sector privado, del comité de auditoría y de los organismos reguladores.

Con frecuencia esta supervisión se realiza en base al plan operativo anual de auditoría, de sus modificaciones, el control de calidad de los informes, la determinación de responsabilidades, la evaluación de desempeño de sus miembros con la utilización de indicadores y objetivos cuantificables, la aprobación de los informes, y en general sobre el cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

Los trabajos de auditoría deben ser adecuadamente supervisados para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo profesional del personal de la unidad de auditoría.

Con frecuencia el control de calidad de auditoría se realiza en base al informe de auditoría, al momento de su aprobación. En todo caso, es el producto de la auditoría de gestión. El jefe de auditoría es responsable de que exista una adecuada supervisión del trabajo. Es un proceso que comienza con la planificación y continúa a través de las fases del examen, evaluación, comunicación y seguimiento del trabajo.

El jefe de auditoría tiene la responsabilidad primaria de la supervisión, pero puede designar a miembros adecuadamente experimentados en auditoría, para desempeñar esta tarea.

El jefe de auditoría debe adoptar las medidas necesarias para asegurar que se cumpla con esta responsabilidad. Dichas medidas incluyen políticas y procedimientos diseñados para:

- Minimizar el riesgo de que los juicios profesionales emitidos por los auditores produzcan un efecto adverso significativo sobre el trabajo.
- Conseguir que la supervisión se extienda a la formación y desarrollo del personal y a la evaluación del desempeño de los auditores, a los controles de tiempo y gastos.
- Conseguir que todos los papeles de trabajo sean revisados, para asegurar que sustenten adecuadamente las comunicaciones del trabajo y que todos los procedimientos de auditoría necesarios hayan sido aplicados. La evidencia de la revisión del supervisor consiste en que este coloque sus iniciales y la fecha en cada papel de trabajo una vez revisado.
- Emitir una lista de puntos de revisión de los papeles de trabajo; la preparación de un memorando especificando la naturaleza, alcance, y resultados de la revisión.

El jefe de auditoría debe mantener un programa de aseguramiento de la calidad y mejora, que cubra todos los aspectos de la actividad de auditoría y debe revisar continuamente su efectividad, de manera que sirva a la empresa a añadir valor y a mejorar las operaciones de la organización y a proporcionar aseguramiento de que la actividad de auditoría cumple con las

normas que regulan su ejercicio profesional y el código de ética.

Un programa de calidad de auditoría debe incluir los siguientes aspectos:

- Supervisión del trabajo de los auditores para asegurar su conformidad con las normas.
- Evaluaciones internas realizadas periódicamente para evaluar la calidad del trabajo realizado.
- Evaluaciones externas, en donde se evalúa la calidad de las operaciones, debiendo emitirse un informe que exprese una opinión sobre el cumplimiento de las normas de auditoría.
- Las evaluaciones deben ser realizadas por personas calificadas, es decir con un nivel de pericia, técnica y formación apropiada en auditoría, debiendo ser además independiente.

Consecuentemente, un efectivo proceso de supervisión y programa de calidad en la unidad de auditoría debe desarrollar la

### **1. Implementación de programas de calidad.-**

El jefe de auditoría es responsable de implantar procesos para suministrar aseguramiento razonable a los interesados de la actividad de auditoría, de que se desempeña de acuerdo con las normas profesionales de auditoría, código de ética; que opere de una manera eficaz y eficiente y que los terceros interesados perciban que agrega valor y mejora las operaciones de la organización.

### **2. Supervisión de los programas de calidad.-**

La supervisión debe incluir mediciones y análisis continuos de desempeño. Por ejemplo, tiempo de ciclo y recomendaciones cumplidas.

**3. Evaluación de programas de calidad.**-Las evaluaciones deben considerar e indicar la calidad de la actividad de auditoría y contribuir a las recomendaciones para mejoras apropiadas. Las evaluaciones de los programas de calidad deben considerar la adecuación de los objetivos, las políticas y procedimientos de la actividad de auditoría; contribuir a la gestión de riesgos, al gobierno corporativo y a los procesos de control de la empresa; eficacia en las actividades de mejora continua y la adopción de mejores prácticas.

**4. Mejora continua.**- La mejora en la calidad debe incluir un proceso de comunicación diseñado para facilitar la modificación apropiada de recursos, tecnología, procesos y procedimientos, según lo indicado en las actividades de supervisión y evaluación.

Asimismo, como parte de este proceso, conviene que la unidad de auditoría implante un sistema de indicadores para medir su calidad, con el objeto de monitorear su gestión, realizar correc-

ciones oportunas y lograr niveles aceptables de desempeño profesional.

### 5.5 Principales, modelos y formatos de aplicación de la fase

- Matriz de cronograma de cumplimiento de recomendaciones. Anexo 24
- Encuesta post auditoría de gestión. Anexo 25
- Lista de verificación y supervisión. Anexo 26

## EVALUACIÓN CON PREGUNTAS DE OPCIÓN MÚLTIPLE

1. Una parte del informe de auditoría señala lo siguiente:

La empresa programó sus ventas para el período 2017, USD 2'000.000, (La meta se encuentra prevista en el respectivo indicador de eficacia) \_\_\_\_\_ En el marco de los atributos de un hallazgo de auditoría, ello corresponde a:

- A Condición
- B Criterio
- C Causa
- D Efecto

2. En la estructura del informe de auditoría de gestión encontramos una parte muy importante llamada conclusiones, las mismas que deben ser:

- A Apropriadas, derivadas de los hallazgos, aprobadas por el jefe de auditoría
- B Aprobadas por el jefe de auditoría, extensas, modelo del cronograma
- C Apropriadas y eficientes, claras y simplificadas, segmentadas
- D Apropriadas, discutidas y aprobadas por la administración

3. ¿Cuál es la finalidad de dar a conocer los resultados provisionales de cada parte de la auditoría de gestión?

- A Comprender las operaciones y actividades de la entidad
- B Proporcionar la información que la entidad necesita para alcanzar sus objetivos.
- C Ofrecer nuevas oportunidades de mejoramiento de la gestión administrativa
- D Ofrecer la oportunidad para que se presenten justificaciones debidamente fundamentadas.

4. Una parte del informe de auditoría de gestión señala: "Al respecto, la Norma de Control Interno 100-04 del sector público, Rendición de cuentas establece que: la máxima autoridad, los directivos y demás servidoras y servidores, según sus competencias, dispondrán y ejecutarán un proceso periódico, formal y oportuno de rendición de cuentas sobre el cumplimiento de la misión y de los objetivos institucionales y de los resultados esperados." En el marco de los atributos de un hallazgo de auditoría, ello corresponde a:

- A Condición
- B Criterio
- C Causa
- D Efecto

5. El cumplimiento de las recomendaciones contenidas en un informe de auditoría, posibilitará a los funcionarios de la empresa: 1.- Adoptar medidas correctivas, 2.- Introducir mejoras en los procedimientos del trabajo, 3.- Contribuir a fortalecer el control interno, 4.- Adoptar sugerencias de la gerencia. ¿Cuáles de estas opciones corresponden al objetivo de las recomendaciones del informe?

- A 2; 3 y 4
- B 1;3 y 4
- C 1;2 y 4
- D 1;2 y 3

6. La comunicación efectiva de auditoría de gestión sirve para:
- A Orientar al auditor con la finalidad de definir la suficiencia de la evidencia
  - B Reconocer el posible error que pueda producirse en el informe sin evidencia suficiente
  - C Saber escuchar, ello le servirá al interlocutor para que se exprese libremente y proporcione mayor información
  - D Solicitar explicaciones de los responsables y tomar las medidas necesarias
7. Al presentar oficialmente el informe de auditoría de gestión se debe considerar:
- A Las actividades, responsables, costos y tiempos
  - B Si se definen objetivos para el corto plazo
  - C Propuestas de solución con definición de etapas, acciones y responsables
  - D La finalidad del trabajo y los problemas que pueden identificarse
8. Una de las características del informe de auditoría de gestión es:
- A Garantizar que la comunicación sea permanente
  - B Separar en elementos los hechos relevantes
  - C Separar los hallazgos para una mejor comunicación
  - D Ser objetivo, oportuno, claro, y que señale hechos relevantes
9. Las recomendaciones de un informe de auditoría integral se fundamentan en la identificación de
- A Las causas
  - B El criterio
  - C Las condiciones
  - D El efecto
10. Las brechas detectadas en la aplicación de indicadores de gestión deben ser reportadas en el informe de auditoría y sobre las cuales se diseñarán acciones correctivas. Al respecto, las causas de una desviación se encuentran en
- A El objetivo
  - B La meta
  - C El proceso
  - D La planificación



# Anexos

---

## Anexo 1. Plan operativo anual de auditoría

**EMPRESA** \_\_\_\_\_

**PLAN OPERATIVO ANUAL DE AUDITORÍA**  
**PERIODO** \_\_\_\_\_

### Antecedentes

La unidad de auditoría fue creada mediante resolución No. .... Aprobada por la Junta General de Accionistas de fecha.....

### Misión

La unidad de auditoría, para cumplir con sus objetivos, realizará el examen y evaluación posterior de las operaciones y actividades de la organización, a través de auditorías con sujeción a las disposiciones legales, normas nacionales e internacionales. Generará informes de calidad con recomendaciones tendientes a mejorar la gestión empresarial. Proporcionará asesoría técnica o administrativa a la junta general, alta gerencia, ejecutivos y demás niveles de la organización.

### Visión

La unidad de auditoría se rige por normas y políticas claras; aplica procedimientos modernos de auditoría, con personal de actitud positiva, altamente capacitado, acorde con el avance de la ciencia y la tecnología, comprometido con el desarrollo y mejoramiento continuo de su trabajo; personal que contribuirá en la prevención y corrección oportuna de las desviaciones y en la optimización de la gestión técnica o ad-

ministrativa de la organización y contribuirá al logro de los objetivos con eficiencia y eficacia.

### Políticas

Las políticas de la unidad de auditoría son las siguientes:

- Planificación anual de las actividades de auditoría
- Confidencialidad del personal de los trabajos de auditoría
- Los auditores guardarán discrecionalidad en las expresiones que emitirán.
- Se mantendrá permanente objetividad y se conservará un criterio profesional independiente en las labores de control
- Organización adecuada del archivo de los papeles de trabajo
- Emisión oportuna de informes de auditoría con sus correspondientes comentarios, conclusión y recomendaciones
- Se promoverá permanentemente la implementación de las recomendaciones contempladas en los informes

### Objetivos

1. Revisar si en la organización se están ejerciendo correctamente las funciones de planificación, organización, dirección y control.
2. Determinar la efectividad de los sistemas de contabilidad, controles internos y operativos de la organización.
3. Revisar la confiabilidad e integridad de la información financiera, así como los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y presentar dicha información.

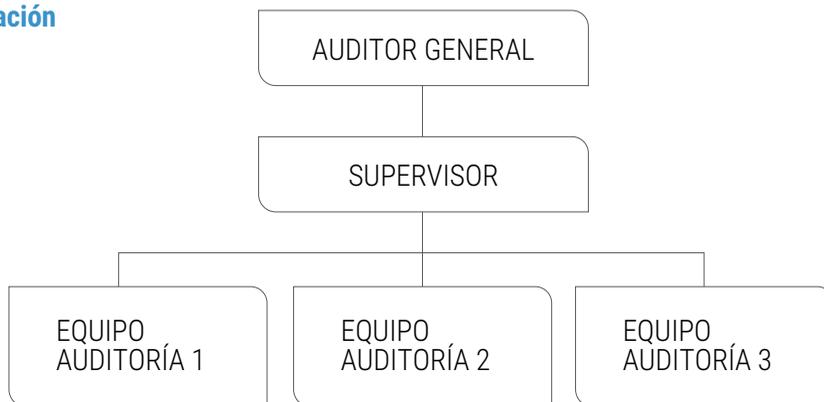
4. Revisar los medios utilizados para salvaguardar los bienes, además de verificar la existencia de dichos activos.
  5. Evaluar la economía, eficiencia y efectividad con que se han empleado los recursos.
  6. Revisar las operaciones y programas para determinar si los resultados son coherentes con los objetivos y metas establecidas, y si fueron llevados a cabo de acuerdo con lo planificado.
  7. Coordinar las labores de auditoría entre los auditores internos y externos.
  8. Evaluar el cumplimiento de las recomendaciones constantes en informes de auditoría interna y externa.
- Mantener un programa de seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones establecidas en los informes de auditorías internas y externas.
  - Facilitar, mediante sus informes, que el comité de auditoría determine, las responsabilidades correspondientes.
  - Procurar la capacitación del personal de auditoría
  - Mantener independencia y desarrollar el trabajo sin tendencias; actuar con objetividad en el cumplimiento de sus funciones, observando el código de ética y las normas profesionales de la auditoría, de carácter nacional e internacional.
  - Preparar mensualmente y en forma anual acumulada la información de las actividades cumplidas por la auditoría en relación con los planes operativos de trabajo y remitirlas al comité de auditoría.
  - Enviar al comité de auditoría y al gerente de la organización los informes de auditoría de gestión, después de la conferencia final de resultados.
  - Cumplir con las normas e instrucciones que expidan los organismos reguladores.
  - Ejercer las demás funciones conferidas por leyes, normas, reglamentos y demás disposiciones legales relacionadas con la auditoría.

### **Funciones**

Las principales funciones de la unidad de auditoría son:

- Asesorar a la junta general, gerente, ejecutivos y demás empleados de la empresa, que requieran de los servicios profesionales, con sujeción a las leyes y normas de auditoría, en el campo de su competencia, promoviendo el mejoramiento continuo del sistema de control interno de la organización.
- Preparar el POA de auditoría y presentarlo al comité de auditoría oportunamente conforme a las políticas y objetivos de control emitidos para su aprobación.
- Realizar auditorías y exámenes planificados e imprevistos, en términos de costo, tiempo, legalidad, economía, efectividad, eficiencia y transparencia.

## Organización



## Indicadores

A continuación se presentan algunos indicadores aplicables a la unidad de auditoría, para medir periódicamente la calidad de su desempeño,

y verificar el cumplimiento de normas, código de ética y eficiencia y eficacia de la función de auditoría:

Número de auditoras	Porcentaje de áreas auditadas	Número de sugerencias implantadas
Valor de los ahorros conseguidos	Rotación del personal de auditoría interna	Número de riesgos detectados
Cumplimiento con fechas	Oportunidad en la emisión de informes	Número de recomendaciones
Número de procesos corregidos	Incremento número de auditorías	Nivel de aceptación de la unidad de auditoría
Horas de capacitación al personal	Disminución de casos de fraude	Disminución de niveles de corrupción

### Personal de la unidad de auditoría

El personal de la unidad de auditoría tendrá el máximo grado de independencia y no debe participar en los procesos de administración, aprobación, contabilización o adopción de decisiones dentro de la organización, y no realizará actividades de control previo ni concurrente. Se abstendrá de participar en actividades políticas. No deberá estar vinculado con las operaciones o actividades que están bajo su examen, por consiguiente estarán impedidos de gestionar, directa o indirectamente, ventajas, empleos u otros beneficios, para sí, su cónyuge y sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

La unidad de auditoría estará conformada con profesionales de distintas disciplinas del conocimiento, (interdisciplinaria) de acuerdo con las necesidades de la organización, con el propósito de prestar asesoría, consultoría para cuyo propósito se deberá capacitar y actualizar al personal permanentemente conforme al avance y desarrollo tecnológico de la profesión.

### Jefe de la unidad de auditoría

El jefe de la unidad de auditoría será responsable de:

- Programar, organizar, dirigir, coordinar y controlar las actividades de la unidad a su cargo.
- Establecer las políticas necesarias para el desarrollo de la actividad de la auditoría.
- Recomendar las mejoras necesarias en los controles administrativos destinados a salvaguardar los recursos y bienes, promover el crecimiento de la organización y asegurar el cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

- Realizar el control de calidad de los exámenes efectuados.
- Actuar con objetividad, independencia y profesionalismo y verificar que el personal a su cargo proceda de la misma manera.
- Cumplir y hacer cumplir las disposiciones legales, reglamentarias, políticas, normas, técnicas y demás regulaciones de la auditoría.
- Asesorar a la junta general, comité de auditoría y a los funcionarios que requieren de los servicios profesionales de auditoría.
- Preparar informes de cumplimiento de las actividades cumplidas en relación con el POA de auditoría.
- Procurar la capacitación del personal de la unidad de auditoría
- La demás funciones previstas en la ley.
- Para cada auditoría se conformará un equipo de trabajo, en concordancia con la disponibilidad de personal, complejidad, magnitud y volumen de las actividades que serán examinadas.

### Supervisor de auditoría

- Preparar y aplicar los programas de supervisión, en las principales etapas del proceso de la auditoría.
- Cumplir, conjuntamente con el jefe de equipo de auditoría, las funciones de responsabilidad compartida, especialmente las relacionadas con las fases de planificación preliminar y específica.
- Supervisar periódicamente las actividades del equipo de auditoría, de acuerdo con el proceso metodológico de la auditoría de gestión.

- Informar mensualmente a jefe de auditoría sobre el avance de cada trabajo supervisado, así como los hallazgos significativos relacionados con el examen y los hechos que no han podido ser solucionados.
- Revisar el borrador del informe de auditoría, antes y después de la comunicación de los resultados.
- Presentar al jefe de auditoría el informe final y el expediente de papeles de trabajo de cada examen.
- Asegurar, mediante la revisión oportuna de la totalidad de los papeles de trabajo, que todos los resultados del estudio se encuentren debidamente respaldados con evidencia suficiente y competente, y que dichos resultados hayan sido comentados previamente con los funcionarios responsables de las actividades relacionadas.
- Redactar el borrador del informe, de conformidad con la estructura establecida y de común acuerdo con el supervisor.

### **Jefe de equipo**

- Cumplir de manera conjunta con el supervisor las funciones de responsabilidad compartida.
- Elaborar, conjuntamente con el supervisor, la planificación preliminar y específica de auditoría.
- Comunicar y dejar constancia escrita de la iniciación de la auditoría de gestión.
- Dirigir el equipo de auditoría de acuerdo con los criterios establecidos por el jefe de auditoría, tomando en cuenta el objetivo y alcance indicados en la orden de trabajo, programación, muestras seleccionadas y la estructura definida para el informe, entre otros.
- Organizar conforme a lo establecido, el índice y contenido de los papeles de trabajo para documentar los procedimientos de auditoría aplicados y los resultados obtenidos.
- Distribuir el trabajo entre los miembros del equipo de auditoría y revisar la aplicación de los programas específicos para el cumplimiento de los objetivos de la misma.

- Entregar al supervisor el borrador del informe y expediente de papeles de trabajo para el trámite de revisión y aprobación correspondiente.

### **Auditor operativo**

- Aplicar los programas de auditoría preparados para el desarrollo del trabajo, conforme a las instrucciones del jefe de equipo.
- Documentar la aplicación de los procedimientos de auditoría utilizando la estructura y orden definido para los papeles de trabajo.
- Cumplir con los criterios de ejecución establecidos para su trabajo, así como los estándares profesionales (normas de auditoría) y de encontrar dificultades, comunicarlas de inmediato al auditor jefe de equipo.
- Mantener ordenados y completos los papeles de trabajo.
- Sugerir procedimientos alternativos o adicionales para promover la eficiencia en las actividades de auditoría realizadas.
- Obtener la evidencia suficiente, competente y pertinente de los hallazgos de auditoría; desarrollar sus principales atributos y analizarlos con el jefe de equipo.

- Redactar, en la correspondiente cédula o papel de trabajo, los resultados del examen, (comentarios, conclusiones y recomendaciones) sobre cada componente o rubro desarrollado, guiándose con la estructura preestablecida para el informe final.
- Estructurar el expediente de papeles de trabajo y entregarlo al jefe de equipo para la integración completa de los resultados y su correspondiente archivo.
- Cumplir con las disposiciones legales, normatividad e instrucciones relacionadas con el ejercicio de la auditoría, así como observar el código de ética profesional.

### **Código de ética profesional del auditor**

Es necesario que los auditores observen el código de ética que se basa en la confianza que se imparte a su aseguramiento objetivo sobre la gestión de riesgos, control y dirección. La fidelidad al código de ética profesional es el manual de conducta de los auditores para cumplir con sus obligaciones profesionales y para las actividades que afectan al punto de vista del público sobre la profesión.

La fidelidad al código de ética es un requisito indispensable para mantener la calidad de auditor interno. Este código, en forma resumida, se detalla a continuación:

- Tiene la obligación de actuar con honestidad y diligencia en la ejecución de sus obligaciones y responsabilidades.

- Debe mantener la confianza con la junta general, comité de auditoría y demás directores, demostrando lealtad sobre todas las materias concernientes a los asuntos de la organización.
- Debe rehusar tomar parte de una actividad que puede estar en conflicto con los intereses de la organización, que puede perjudicar su capacidad para llevar a cabo objetivamente sus actividades.
- No debe aceptar honorarios o regalos de ningún empleado, proveedor o contratista de la entidad.
- Debe ser prudente en la utilización de la información adquirida en el curso de su trabajo.
- Al emitir una opinión debe poner el máximo cuidado en obtener evidencias suficientes para garantizar dicha emisión.
- Al informar debe revelar todos los hechos significativos que conozca y que, si no fueron revelados distorsionarían el informe de los resultados de la operaciones bajo revisión, o permitirían prácticas ilegales.
- Debe continuar buscando la mejora de la calidad y la eficacia.

ENTIDAD \_\_\_\_\_

**PLAN ANUAL DE CONTROL PARA EL AÑO  
RECURSO HUMANO DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA**

<b>NOMBRES</b>	<b>CARGO</b>	<b>PROFESIÓN</b>	<b>EXPERIENCIA No. Años</b>

<b>DÍAS/HOMBRE DISPONIBLES</b>	<b>NÚMERO</b>	<b>DÍAS/HOMBRE</b>
Jefe de la unidad		
Audidores supervisores		
Audidores jefes de equipo/operativos		
<b>TOTAL DÍAS/HOMBRE (D/H)</b>		

<b>DISTRIBUCIÓN DEL TIEMPO</b>	<b>%</b>	<b>D/H</b>
Actividades planificadas y arrastres		
Imprevistos		
<b>TOTAL DÍAS/HOMBRE (D/H)</b>		

**JEFE UNIDAD DE AUDITORÍA**

**COMITÉ DE AUDITORÍA**



## Anexo 2. Orden de trabajo preliminar

OFICIO: \_\_\_\_\_  
ORDEN DE TRABAJO No. \_\_\_\_\_  
FECHA: Cuenca, \_\_\_\_\_

**Señores**

**SUPERVISOR DEL EQUIPO**

**JEFE DE EQUIPO**

**AUDITOR**

Ciudad

De mis consideraciones:

De conformidad con el Plan de Actividades de la unidad de auditoría para el presente año, dispongo a ustedes la realización de la "Auditoría a la Gestión de la empresa....."

El alcance del examen cubre los últimos seis meses y se relaciona con el clima organizacional (factores internos) y el análisis del entorno (factores externos) del componente recursos humanos. Así como también el conocimiento general del proceso administrativo, el cumplimiento de disposiciones legales, la misión, visión, objetivos, metas, estrategias, políticas y acciones realizadas por la empresa, la evolución preliminar del sistema de control interno y la determinación de componentes en base a los objetivos y enfoque de la auditoría.

Los objetivos generales son:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

El equipo de auditoría estará conformado por: (nombres y apellidos de los auditores asignados al equipo de auditoría, conformado por personal operativo y de apoyo); y como supervisor (nombres y apellidos del supervisor designado), quien en forma periódica informará sobre el avance del trabajo.

De acuerdo con el cronograma de actividades, para el examen se ha previsto un tiempo de duración de \_\_\_\_\_ días laborables.

El producto que se obtendrá en esta fase es lograr un conocimiento general y un diagnóstico de la entidad, determinando las áreas de resultado clave (ARC), en base a lo cual se emitirá un reporte de avance de esta primera etapa.

Atentamente,  
**Jefe de auditoría**

### Anexo 3. Modelo de notificación para el inicio de auditoría de gestión.

OFICIO No.: \_\_\_\_\_

FECHA: Cuenca, \_\_\_\_\_

ASUNTO: Notificación inicio de auditoría de gestión  
DE: Jefe de auditoría  
PARA: (Nombres y apellidos del notificado)

Por medio de la presente comunicación, notifico a usted que la Unidad de Auditoría viene realizando, una "Auditoría de Gestión a \_\_\_\_\_", de la empresa \_\_\_\_\_, con cargo al Plan de Actividades para el año \_\_\_\_\_

Los objetivos generales de la auditoría de gestión son:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

El equipo de auditores estará conformado por los señores: \_\_\_\_\_, supervisor, \_\_\_\_\_, jefe de equipo y \_\_\_\_\_, auditores operativos; por lo que se servirá disponer se preste la colaboración necesaria para la ejecución del trabajo indicado.

El alcance comprende el período entre el \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de \_\_\_\_ y el \_\_\_\_ de \_\_\_\_

Solicito entregar la documentación e información que el caso amerite, así como prestar las facilidades requeridas al equipo encargado del desarrollo de la auditoría.

Atentamente,

Jefe de auditoría

**Anexo 4. Modelo notificación por la prensa**

**EMPRESA**\_\_\_\_\_

**UNIDAD DE AUDITORÍA**

Por desconocer sus domicilios, notifico a: (incluir nombres y apellidos completos seguido de los Nos. de cédula de ciudadanía y denominación del cargo o condición que representan) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Que la unidad de auditoría de la empresa \_\_\_\_\_ viene realizando, una auditoria de gestión a \_\_\_\_\_ por el período comprendido entre el \_\_\_\_ de \_\_\_\_ del \_\_\_\_ y el \_\_\_\_ de \_\_\_\_ del \_\_\_\_ Particular que le (s) comunicamos con el objeto de que nos proporcionen los elementos de juicio que estimen del caso, y ejerzan los derechos que la ley les otorga y señalen domicilio para futuras notificaciones.

Atentamente,  
Jefe de auditoría

## Anexo 5. Datos personales de funcionarios y exfuncionarios

NOMBRE	CÉDULA IDENT.	INGRESO	SALIDA	DIRECCIÓN DOMICILIA.	CARGO DESEMPEÑA.

## Anexo 6. Matriz de análisis organizacional

**EMPRESA** \_\_\_\_\_

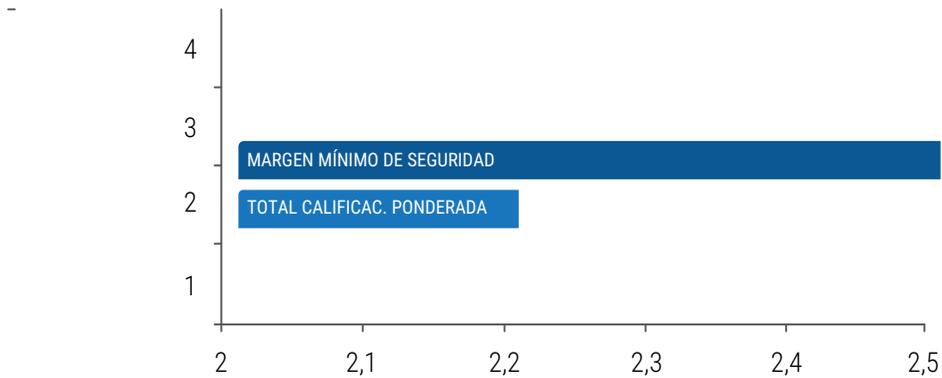
FORTALEZAS - DEBILIDADES

**COMPONENTE:** Talento humano

**SUBCOMPONENTE:** Selección de personal

FACTORES INTERNOS	PONDERACIÓN	CLASIFICA.	CALIFICACIÓN	CALIFICACIÓN PONDERADA
Reglamentos internos específicos	20%	FORTALEZA	4	0.8
Compromisos familiares con los dueños de la empresa.	20%	DEBILIDAD	1	0.2
Experiencia acumulada en el manejo del TH	10%	FORTALEZA	3	0.3
Falta de planificación de necesidades de personal.	10%	DEBILIDAD	1	0.1
Organismos gremiales organizados	10%	FORTALEZA	3	0.3
Liderazgo de la unidad de talento humano.	10%	DEBILIDAD	1	0.1
Limitados recursos tecnológicos	10%	DEBILIDAD	2	0.2

Ausencia frecuente del titular de la unidad de talento humano.	10%	DEBILIDAD	2	0.2
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>			<b>2.2</b>
ESCALA DE VALORES				
1. DÉBIL GRAVE 2. DÉBIL CONTROLABLE		3. FORTALEZA MENOR 4. FORTALEZA IMPORTANTE		



## Anexo 7. Matriz de análisis del entorno

**EMPRESA** \_\_\_\_\_

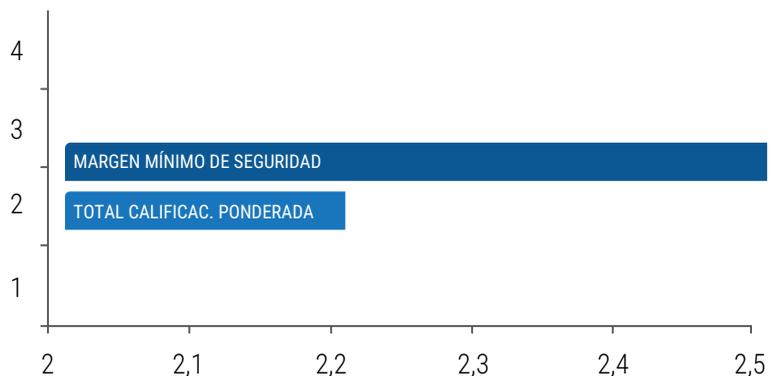
**MATRIZ DE ANÁLISIS DEL ENTORNO (factores externos)**

OPORTUNIDADES - AMENAZAS

**COMPONENTE:** Talento humano

**SUBCOMPONENTE:** Selección de personal

FACTORES EXTERNOS	PONDERACIÓN	CLASIFICA.	CALIFICACIÓN	CALIFICACIÓN PONDERADA
Profesionales calificados	25%	OPORTUNIDAD	4	1
Incrementos salariales gubernamentales	20%	AMENAZA	1	0.2
Mercado laboral competitivo	20%	OPORTUNIDAD	3	0.6
Pérdida de confianza y corrupción	20%	AMENAZA	1	0.2
Profesionales extranjeros ilegales	15%	AMENAZA	2	0.3
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>			<b>2.3</b>
ESCALA DE VALORES				
1.AMENAZA CRÍTICA 2.AMENAZA CONTROLABLE	3.OPORTUNIDAD MENOR 4.OPORTUNIDAD DE ÉXITO			



## Anexo 8. Cuestionario (Matriz) de evaluación integral del control interno

**EMPRESA** \_\_\_\_\_

### **MATRIZ DE ANÁLISIS DEL ENTORNO (factores externos)**

OPORTUNIDADES - AMENAZAS

**COMPONENTE:** Talento humano

**SUBCOMPONENTE:** Selección de personal

### AMBIENTE INTERNO DE CONTROL

No.	FACTOR	PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIONES
1	Integridad y valores éticos	<p>¿Posee la empresa un código de ética?</p> <p>¿Las relaciones con los empleados, proveedores, clientes, acreedores, aseguradoras, auditores, etc., se basan en la honestidad y equidad?</p> <p>Se incorporan los códigos de ética en los procesos y en el personal.</p> <p>¿Los empleados presentan denuncias sin temor a represalias?</p> <p>¿Hay presión por cumplir objetivos de desempeño irreales, particularmente por resultados de corto plazo y extensión, y la compensación está basada en la consecución de tales objetivos de desempeño?</p>				
2	Filosofía y estilo de la alta dirección	<p>¿La filosofía y estilo de la administración se reflejan en la forma en que establece las políticas, objetivos, estrategias, su difusión y la responsabilidad de informar sobre su cumplimiento?</p> <p>¿Participa la dirección a menudo en operaciones de alto riesgo o es extremadamente prudente a la hora de aceptar riesgos?</p> <p>¿El consejo de administración y el gerente, incentivan y comprometen a sus empleados en el cumplimiento de las leyes, reglamentos y demás disposiciones?</p> <p>¿El gerente cuida la imagen institucional?</p> <p>¿La administración presenta oportunamente información financiera y de gestión?</p>				

3	Consejo de administración y comités	<p>¿El consejo de administración observa las leyes, reglamentos y demás disposiciones?</p> <p>¿El consejo, la administración mantienen un buen gobierno corporativo?</p> <p>¿Los comités cumplen con su labor asesora al consejo de administración?</p>				
4	Estructura organizativa	<p>¿Existe idoneidad en la estructura orgánica y funcional?</p> <p>¿Existen manuales de procesos?</p> <p>¿Se identifican con claridad los niveles de autoridad y responsabilidad?</p> <p>¿Existe comunicación interna y externa?</p> <p>¿Se actualiza el orgánico estructural y funcional?</p>				
5	Autoridad asignada y responsabilidad asumida	<p>¿Existe responsabilidad y delegación de autoridad?</p> <p>¿Existen normas y procedimientos relacionados con el control y descripciones de puestos de trabajo?</p> <p>¿El número del personal está de acuerdo con el tamaño de la entidad así como la naturaleza y complejidad de sus actividades y sistemas?</p>				
6	Gestión del capital humano	<p>¿Existe un sistema de gestión del talento humano?</p> <p>¿Existen políticas y procedimientos para la contratación, formación, promoción y remuneración de los empleados?</p> <p>¿Se aplican sanciones disciplinarias?</p> <p>¿Se revisan los expedientes de los candidatos a puestos de trabajo?</p> <p>¿Existen métodos para motivar a los empleados?</p> <p>¿Existe comunicación de políticas, normas y sistemas al personal?</p> <p>¿Se ha conformado el comité de talento humano, para la evaluación del desempeño?</p> <p>¿La administración del talento humano cuenta con políticas de clasificación, valoración, reclutamiento, selección, contratación, formación, evaluación, remuneración y estímulos del personal?</p> <p>¿El gerente y los ejecutivos orientan al personal sobre la misión, visión institucional para alcanzar los objetivos del plan estratégico y operativo, en base a un plan de motivación?</p> <p>¿La organización cuenta con un plan de incentivos en relación con los objetivos y logros alcanzados?</p> <p>¿La dirección de talento humano ha identificado los requerimientos de especialización del personal en áreas técnicas y de servicio?</p>				

7	Responsabilidad y transparencia	<p>¿Se establecen objetivos con indicadores de rendimiento?</p> <p>¿Existen políticas de responsabilidad en todos los niveles organizacionales y se verifica su cumplimiento?</p> <p>¿Existen informes comparativos entre lo planificado y lo ejecutado?</p> <p>¿Se revisan periódicamente en forma interna y externa los informes financieros y de gestión?</p> <p>¿Se ha instaurado una cultura empresarial dirigida a la responsabilidad?</p>				
<b>EVALUACIÓN DE RIESGOS</b>						
8	Estimación de probabilidad e impacto	<p>¿La entidad cuenta con el apoyo del consejo de administración, gerente y directores, para planeación y ejecución de los estudios de probabilidades e impactos de los riesgos?</p> <p>¿Se evalúa los riesgos periódicamente para conocer la forma en que los eventos potenciales impactan en la consecución de los objetivos?</p> <p>¿Se evalúa los acontecimientos desde la perspectiva de la probabilidad e impacto, en base a métodos cualitativos y cuantitativos?</p>				
9	Evaluación de riesgos	<p>¿Existe idoneidad de la metodología y recursos utilizados para establecer y evaluar los riesgos?</p> <p>¿Se han implantado técnicas de evaluación de riesgos que pueden afectar el cumplimiento de los objetivos tales como benchmarking, modelos probabilísticos y modelos no probabilísticos?</p> <p>¿Existe información referente al establecimiento de objetivos e identificación de eventos para evaluar los riesgos?</p> <p>¿Existe transparencia de la información sobre los resultados de la evaluación del riesgo?</p>				
10	Riesgos originados por los cambios	<p>¿Existen mecanismos para identificar y reaccionar ante los cambios que pueden afectar a la empresa?</p> <p>¿La información interna y externa ayuda a conocer hechos que pueden generar cambios significativos en la empresa?</p> <p>¿Se monitorea los nuevos riesgos empresariales, originados por cambios que pueden afectar la consecución de los objetivos tales como cambios en el entorno operacional, en el contexto económico, legal y social; nuevo personal, sistemas de información nuevos o modernizados, rápido crecimiento de la organización, tecnologías modernas, nuevos servicios y actividades, reestructuraciones internas, transacciones con el extranjero?</p>				

## ACTIVIDADES DE CONTROL

11	Integración con las decisiones sobre riesgos	<p>¿Existe calidad de información y comunicación sobre las decisiones adoptadas por la dirección sobre el estudio de los riesgos?</p> <p>¿El gerente y los directores en base a las respuestas al riesgo seleccionadas, implantan mecanismos de control para disminuir los riesgos y alcanzar los objetivos estratégicos, operacionales, información y cumplimiento?</p> <p>¿Se establece una matriz que relacione los riesgos seleccionados con los controles establecidos con el objeto de brindar una seguridad razonable de que los riesgos se mitigan y de que los objetivos se alcanzan?</p>				
12	Principales actividades de control	<p>¿Existe apoyo de la administración para el diseño y aplicación de los controles en función de los riesgos?</p> <p>¿Existen mecanismos para analizar las alternativas de controles que serán seleccionados?</p> <p>¿El gerente emite políticas y procedimientos de las actividades de control, en todos los niveles organizacionales encargados de ejecutarlos?</p> <p>¿Las actividades de control, incluyen los controles preventivos, detectivos, manuales, informáticos y de dirección?</p> <p>¿El gerente y directores y demás niveles empresariales implantan actividades de control en función de los riesgos y objetivos, tales como revisiones y supervisiones, gestión directa de funciones o actividades, procesamiento de la información, repetición, validación, aseguramiento, especialización funcional, controles físicos, indicadores de rendimiento y segregación de funciones?</p>				
13	Controles sobre los sistemas de información	<p>¿Existe un plan estratégico de tecnologías de información que guarde relación con los objetivos institucionales y la gestión de los riesgos?</p> <p>¿Existe apoyo del gerente para la implantación de planes estratégicos de tecnología de la información?</p> <p>¿Se han implantado actividades de control de los sistemas de información que incluyan a las fases informatizadas dentro del software para controlar el proceso?</p> <p>¿Se han establecido controles generales sobre la gestión de la tecnología de la información, su infraestructura, la gestión de seguridad y la adquisición, desarrollo y mantenimiento del software?</p>				

		<p>¿Se han implantado controles de aplicación relacionados con la integridad, exactitud, autorización y validez de la captación y procesamiento de datos?</p> <p>¿Se han realizado controles de aplicación tales como captación de errores en los datos, dígitos de control, listados predefinidos de datos, pruebas de razonabilidad de datos y pruebas lógicas?</p>				
<b>INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN</b>						
14	Cultura de información en todos los niveles	<p>¿Existen políticas empresariales relativas a la información y comunicación así como su difusión en todos los niveles?</p> <p>¿Se ha establecido comunicación en sentido amplio, que facilite la circulación de la información tanto formal como informal en las direcciones, es decir, ascendente, transversal, horizontal y descendente?</p> <p>¿El gerente ha dispuesto a todo el personal la responsabilidad de compartir la información con fines de gestión y control?</p> <p>¿Los informes deben reunir atributos tales como cantidad suficiente para la toma de decisiones, información disponible en tiempo oportuno, datos actualizados y que correspondan a fechas recientes?</p> <p>¿La información de las operaciones sustantivas y adjetivas se produce periódicamente, y se difunden en forma sistemática a los niveles responsables de la gestión empresarial?</p> <p>¿Se comunica al personal sobre los resultados periódicos de las direcciones y unidades de operación, con el fin de lograr su apoyo, en la consecución de los objetivos empresariales?</p>				
15	Herramientas para la supervisión	<p>¿Se suministra la información a las personas adecuadas, permitiéndoles cumplir con sus responsabilidades de forma eficaz y eficiente?</p> <p>¿La información de la empresa constituye una herramienta de supervisión, para conocer si se han logrado los objetivos, metas e indicadores?</p>				
16	Sistemas estratégicos e integrados	<p>¿Existen sistemas y procedimientos para la integración de todas las unidades administrativas?</p> <p>¿Se ha emitido un plan estratégico de tecnologías de información que guarde relación con los objetivos de la empresa y la gestión de los riesgos?</p>				

		<p>¿Existen políticas que permitan la integración de la información?</p> <p>¿Los sistemas de información son ágiles y flexibles para integrarse eficazmente con el personal y terceros vinculados?</p> <p>¿Los sistemas de información integran la totalidad de operaciones, permitiendo que en tiempo real, el gerente, directores y demás personal accedan a la información financiera y operativa, para controlar las actividades empresariales?</p>			
17	Confiabilidad de la información	<p>¿Existen sistemas y procedimientos que aseguran la confiabilidad de los datos?</p> <p>¿Se realiza con frecuencia la supervisión de los procesos y de la información?</p> <p>¿La información, además de oportuna, es confiable?</p> <p>¿El flujo de información en tiempo real, es coherente con el ritmo de trabajo del gerente y directores, evitando la “sobrecarga de información”?</p> <p>¿La información es de calidad, su contenido es adecuado, oportuno, está actualizado, es exacto, está accesible?</p> <p>¿La información identifica los riesgos sobre errores o irregularidades, a través de los controles establecidos?</p> <p>¿Existen mecanismos de control por parte de la auditoría interna para evaluar los procesos y los sistemas de información?</p>			
18	Comunicación interna	<p>¿Se comunica oportunamente al personal respecto de sus responsabilidades?</p> <p>¿Se denuncia posibles actos indebidos?</p> <p>¿Los ejecutivos de la empresa, toman en cuenta las propuestas del personal respecto de formas de mejorar la productividad y la calidad?</p> <p>¿Existe comunicación con clientes y proveedores?</p> <p>¿La comunicación interna sobre procesos y procedimientos se alinea con la cultura deseada por el gerente y direcciones?</p> <p>¿El personal conoce cómo sus actividades se relacionan con el trabajo de los demás?</p> <p>¿La unidad de comunicación ha establecido líneas de comunicación para la denuncia de posibles actos indebidos?</p> <p>¿Se ha establecido un nivel de comunicación sobre las normas éticas de la empresa?</p> <p>¿La empresa ha realizado reportes periódicos sobre los resultados de ejecución del POA. Evaluando el avance físico de las metas y objetivos programados por cada área de operación?</p>			

19	Comunicación externa	<p>¿Se comunica a terceros sobre el grado de ética de la entidad?</p> <p>¿La administración toma en cuenta requerimientos de clientes, proveedores, organismos reguladores y otros?</p> <p>¿Se actualiza permanentemente la página WEB de la empresa?</p> <p>¿Los reportes periódicos internos sirven de base para la preparación de los informes periódicos de gestión del gerente a la junta de accionistas?</p> <p>¿Se ha difundido al personal el compromiso de la administración en la entrega de información a los organismos reguladores y de control?</p>				
----	----------------------	---	--	--	--	--

**SUPERVISIÓN Y MONITOREO**

20	Supervisión permanente	<p>¿Se evalúa y supervisa en forma continua la calidad y rendimiento del sistema de control interno, su alcance y la frecuencia, en función de la evaluación de riesgos?</p> <p>¿Las deficiencias en el sistema de control interno son puestas en conocimiento del gerente con recomendaciones para su corrección?</p> <p>¿Los directores definen los procedimientos para que se informe sobre las deficiencias de control interno?</p> <p>¿Se ha implantado herramientas de evaluación, que incluyan listas de comprobación, cuestionarios, cuadros de mando y técnicas de diagramas de flujo?</p> <p>¿Los auditores y asesores internos y externos facilitan periódicamente recomendaciones para reforzar la gestión de riesgos corporativos?</p> <p>¿La empresa cuenta con una estructura organizativa racional que incluya las actividades de supervisión apropiadas que permitan comprobar que las funciones de control se ejecutan y que en caso de deficiencias importantes sean identificadas?</p> <p>¿Existe receptividad por parte del gerente ante las recomendaciones del auditor interno y externo respecto de la forma de mejorar el control interno?</p> <p>¿La empresa realiza auto evaluaciones del control interno en base al marco de referencia COSO?</p>				
----	------------------------	---	--	--	--	--

21	Supervisión interna	<p>¿Se ha tomado en cuenta resultados de auditorías anteriores?</p> <p>¿Existen planes de acción correctiva?</p> <p>¿Además de la supervisión por parte de la administración como parte de los procesos establecidos, las evaluaciones del control interno se han ejecutado por la unidad de auditoría interna, como asesoría del gerente?</p> <p>¿La auditoría interna accede a la información sin restricción para que actúe con oportunidad?</p> <p>¿Existe apoyo a la UAI para que oriente sus actividades a la evaluación de riesgos importantes, relacionados con actividades que generan valor?</p> <p>¿Existe apoyo del gerente y directores a la ejecución del POA de auditoría interna?</p>				
22	Supervisión externa	<p>¿El gerente y directores, dan atención a los informes de auditores internos, externos y SRI?</p> <p>¿Existen planes de acción correctiva y el grado del cumplimiento del mismo?</p> <p>¿Existe coordinación entre auditores internos y externos?</p> <p>¿El gerente y directores disponen el cumplimiento inmediato y obligatorio de las recomendaciones de los informe de auditorías interna y externa?</p>				

**Preparado por:** \_\_\_\_\_

**Supervisado por:** \_\_\_\_\_

**Fecha:** \_\_\_\_\_

## Anexo 9. Ejemplo diagrama de flujo, proceso de compras

**EMPRESA** \_\_\_\_\_

### DIAGRAMA DE FLUJO PROCESO DE COMPRA DE BIENES

Secciones que intervienen en el procedimiento: unidad administrativa, administrador de bodega, contador, jefe de compras, proveedor.

**JEFE DE UNIDAD ADMINISTRATIVA**

Solicita bienes en el formulario "Requerimiento interno" en base al plan de adquisiciones.

**ADMINISTRADOR DE BODEGAS:**

Consulta la disponibilidad de stock en las bodegas principal y auxiliares. Si existe el bien, realiza la entrega total o parcial al jefe de la unidad administrativa, suscribiéndose el formato "Egreso de materiales" entregando los bienes y procediendo luego a descargar del kárdex, remitiendo a contabilidad para el registro contable.

**CONTADOR:**

Recibe un ejemplar del comprobante de "Entrega de materiales" debidamente legalizado, realiza el registro contable en el kárdex de cantidades y valores y procede a su archivo respectivo.

**ADMINISTRADOR DE BODEGAS:**

Si no existe, separa los requerimientos internos recibidos y registrados en la respectiva columna como pendientes. Elabora el requerimiento y remite a compras.

**JEFE DE COMPRAS:**

Elabora el pedido y remite una copia a contabilidad, adjuntando documentos de sustento, archivando además copia en pedidos enviados.

**CONTADOR:**

Realiza el control previo al compromiso, los documentos fuente y procede a su archivo.

**PROVEEDOR:**

Despacha los bienes solicitados en base al pedido y emite la factura.

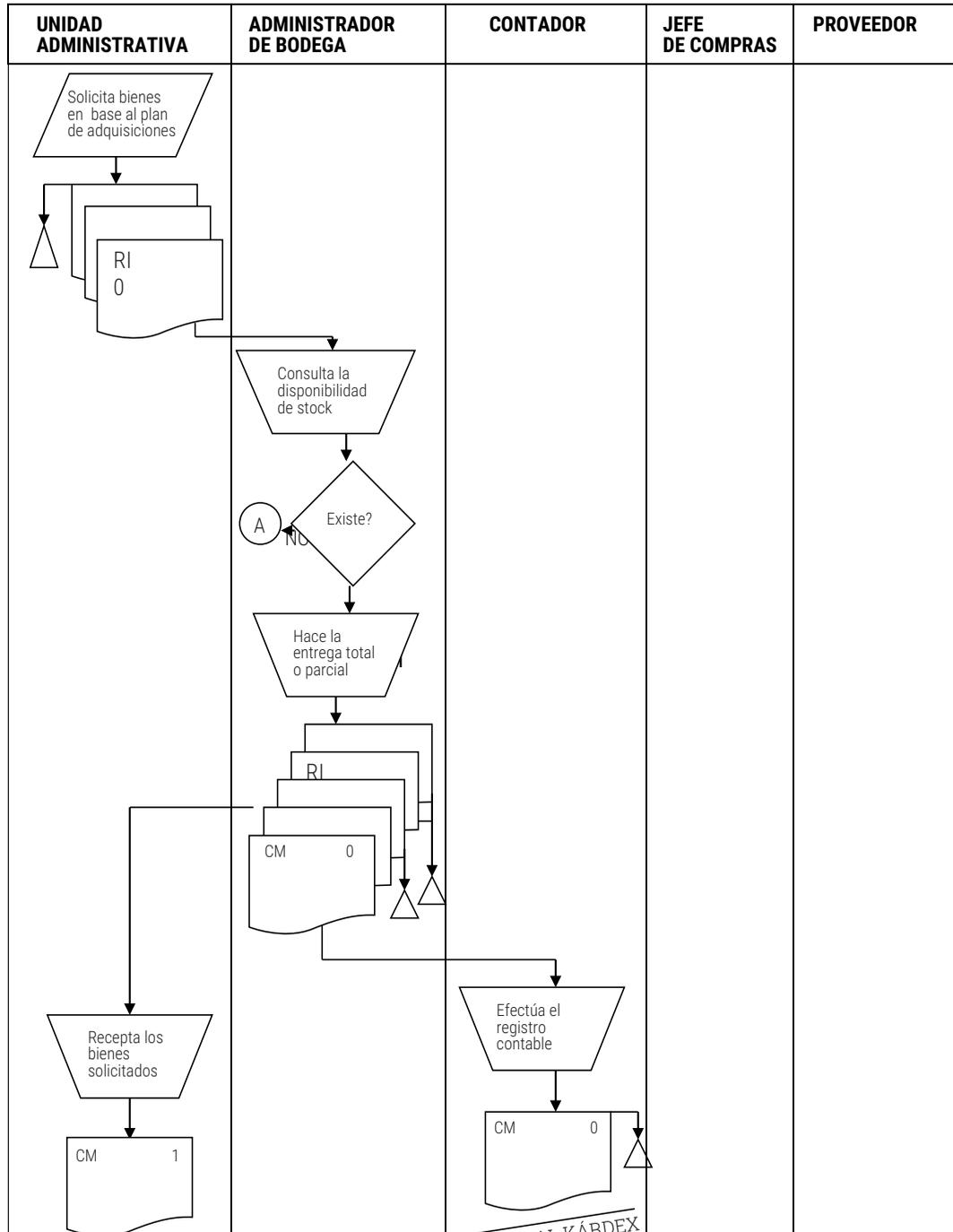
**ADMINISTRADOR DE BODEGAS:**

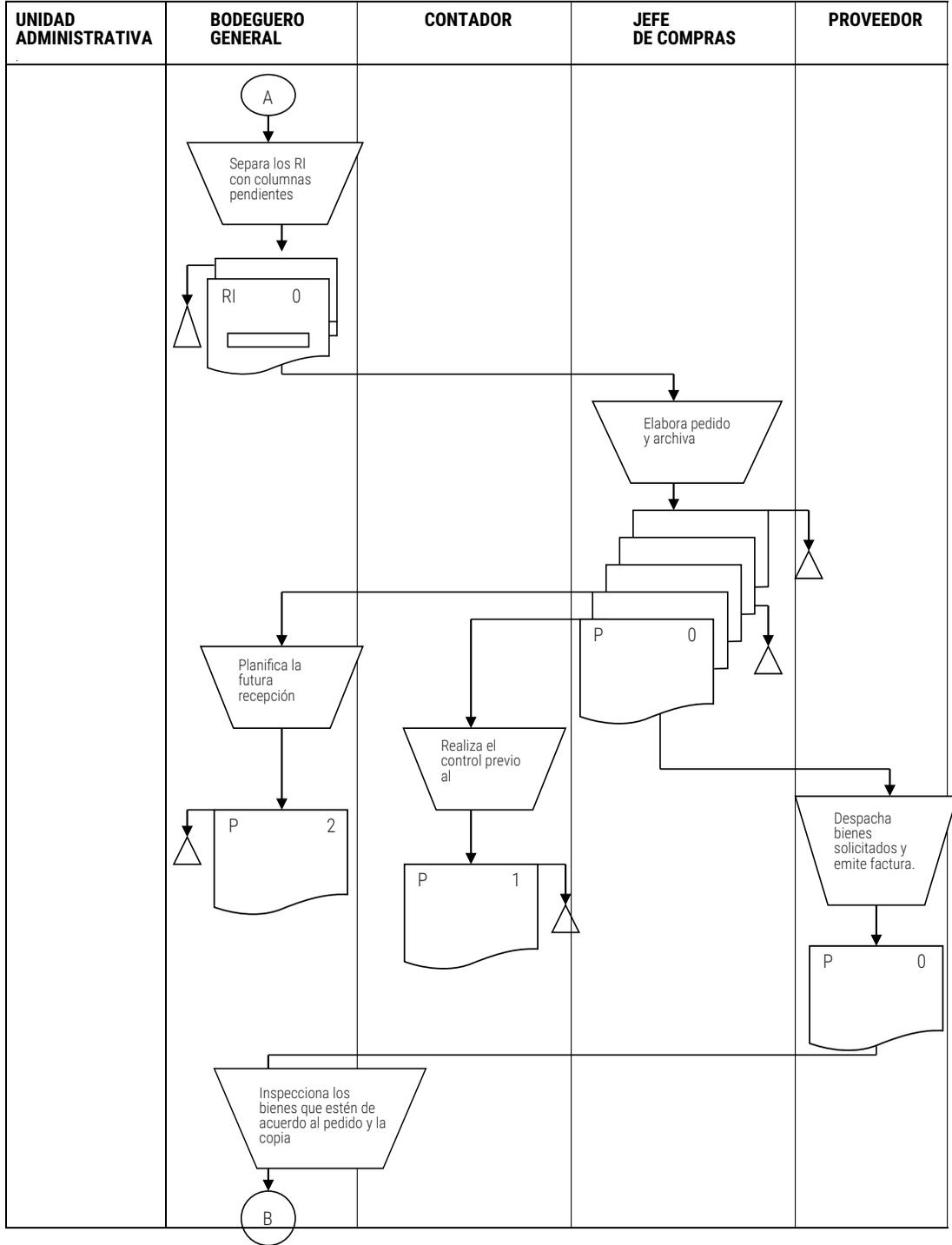
Verifica e inspecciona los bienes enviados por el proveedor si están de acuerdo con el pedido y la factura; emite y suscribe el comprobante de ingreso a bodega y luego remite el original de la factura y copias de los demás documentos al contador.

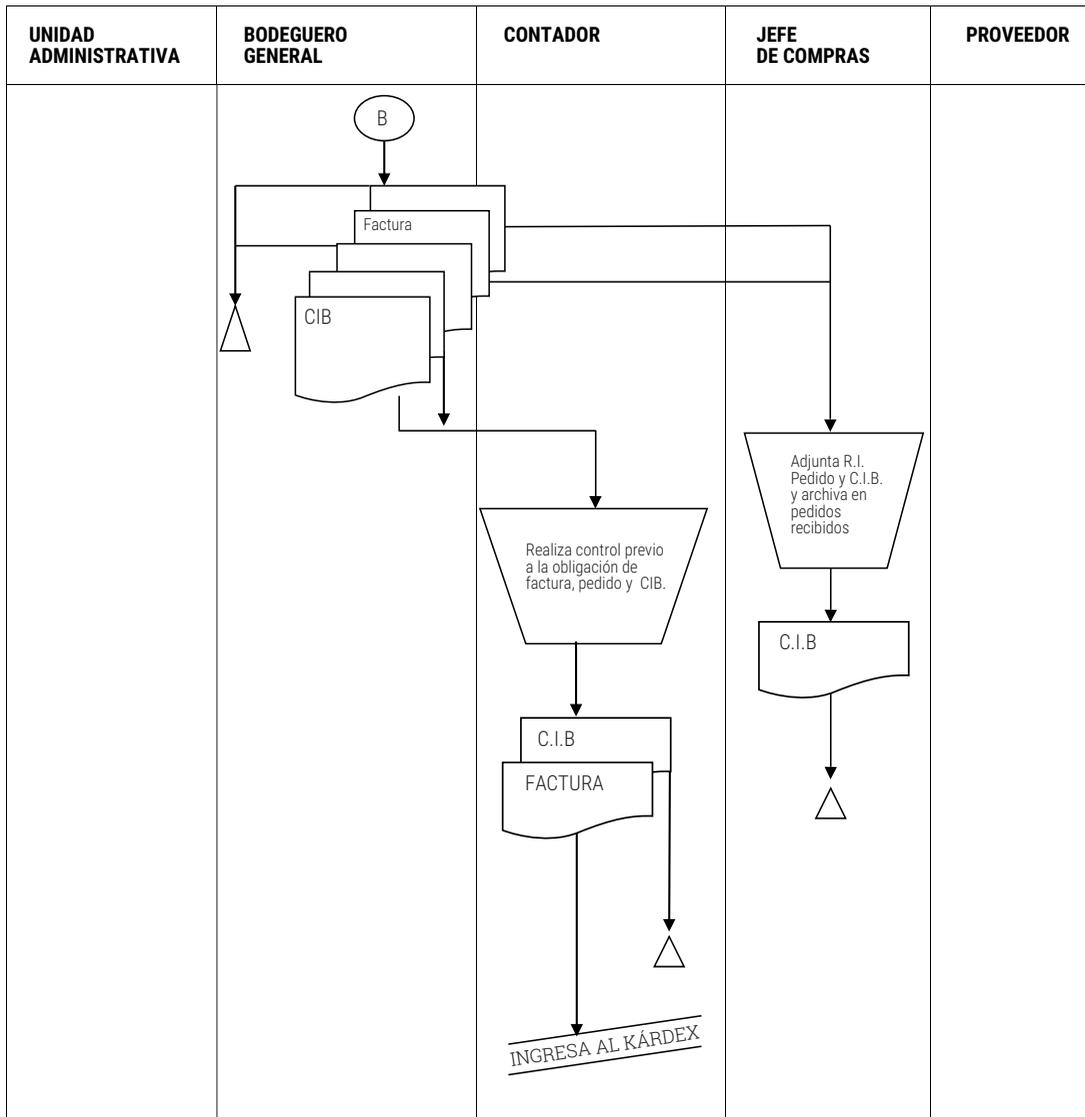
**CONTADOR:**

Realiza el control previo a la obligación, de la factura, comprobante de ingreso a bodega y pedido, procede a registrar el ingreso en el kárdex de cantidades y valores.

## PROCESO DE COMPRA DE BIENES







**SIMBOLOGÍA UTILIZADA:**

- RE:           Requerimiento interno
- E.M.         Entrega de materiales
- P.            Pedido.
- C.I.B         Comprobante de ingreso a bodega

## Anexo 10. Orden de trabajo definitiva

**OFICIO:** \_\_\_\_\_

**ASUNTO:** Orden de Trabajo No. \_\_\_\_\_

**FECHA:** Cuenca, \_\_\_\_\_

Señores  
SUPERVISOR DEL EQUIPO  
JEFE DE EQUIPO  
AUDITOR  
Ciudad

De mis consideraciones:

De conformidad con los resultados de la planificación preliminar de la auditoría a la gestión a: \_\_\_\_\_, de la empresa \_\_\_\_\_, se ha determinado los componentes y áreas de resultado clave que se relacionan con los componentes: \_\_\_\_\_ y los siguientes subcomponentes:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Con tales subcomponentes dispongo a ustedes la ejecución de la planificación específica y de las demás fases del examen que se deriven de dicho estudio.

Una vez concluido la evaluación del control interno por cada componente y subcomponente, deberá elaborarse un informe que contendrá, las deficiencias así como las recomendaciones necesarias para conocimiento del comité de auditoría y el gerente de la empresa, para su aplicación

Igualmente, la fase de ejecución conforme los programas específicos de lo subcomponentes, deberá ser sustentada con indicadores y estándares; en base al cual se emitirán las sugerencias que serán puestas en marcha en lo posible, antes de la conclusión del trabajo.

Para la emisión de las alternativas de solución y puesta en marcha de los cambios sugeridos es menester que se defina los responsables de las acciones que seguirán, su costo, la meta que se alcanzará y el impacto de satisfacción, tanto de los clientes internos como externos. El tiempo que se asigna para esta labor es de 30 días laborables a partir de esta fecha.

Atentamente,  
JEFE DE AUDITORÍA

## Anexo 11. Matriz de planificación y evaluación del control interno por componente y subcomponente

COMPONENTE: SUBCOMPONENTE	CLAVE DE EVALUACIÓN	ATRIBUTOS DEL HALLAZGO				NIVEL DE:		PROGR. TRABAJO
		CONDICIÓN	CAUSA	CRITERIO	EFFECTO	RIESGO	CONFIANZA	
RECURSOS HUMANOS: Selección de personal	C;F	El 80% de los cargos se llenan sin un proceso de selección de personal.	Compromisos e influencias políticas	NCI-SP; 300- 02	Personal ineficiente, no cumple con funciones requeridas.	ALTO	BAJO	
Capacitación	O;C;F	La unidad de RR. HH no cuenta con un manual de procedimientos, que determine los requisitos del personal conforme con sus objetivos.	Inobservancia de las normas.  Falta de un plan operativo de capacitación en relación con el plan operativo de la empresa.	NCI-SP; 300- 01	La irracional utilización de los recursos humanos incrementa los costos y no posibilita cumplir con eficiencia sus metas.	ALTO	BAJO	
Actuación de los servidores	C; F	La empresa no dispone de una unidad de capacitación que posibilite a sus servidores entrenarse y capacitarse en forma constante y progresiva en función de las necesidades de capacitación y objetivos y metas institucionales	Falta de control y decisión oportuna para actuar cuando se produce el hecho.	NCI-SP; 300- 04	La calidad del servicio se ve afectada por la falta de entrenamiento y capacitación constante y progresiva del personal.	ALTO	BAJO	
Evaluación e incentivos			Falta de evaluación e incentivos	NCI-SP; 300- 03	Desprestigio de la entidad e incumplimiento de la ley, pérdida de la confianza.	ALTO	BAJO	
		Desempeño sin diligencia, transgresión de la ley con y sin conocimiento, prebendas y conflicto de intereses.		NCI-SP; 300- 05	Disminución del rendimiento de trabajo, falta de eficiencia en las tareas.			
-		Trabajo por inercia y sin creatividad.						
		Duplicación de funciones, exceso de personal, falta de manual de funciones.						

**Anexo 12. Cuestionario de evaluación del control interno por componente**  
**EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO POR COMPONENTE**

Aplicado a:	<b>EMPRESA:</b> _____				<b>Hoja No.</b>
<b>EVALUACIÓN ESPECÍFICA DE CONTROL INTERNO</b>					
TIPO DE EXAMEN: Auditoría de gestión					
COMPONENTE: Sistema de tesorería					
SUBCOMPONENTE: Informática					
No.	PREGUNTAS	RESPUESTAS			COMENTARIOS
		SI	NO	NA	
1	¿Existe un plan informático de tesorería que establezca su desarrollo informático actual y en el mediano y largo plazo?				
2	¿El plan expresa con claridad las necesidades de información de acuerdo con los objetivos de la empresa?				
3	¿El plan informático de tesorería está de acuerdo con la política informática de la empresa?				
4	¿Este plan ha sido supervisado y evaluado por alguna instancia?				
5	¿El plan informático de tesorería contiene un programa de capacitación permanente para los usuarios?				
6	¿El plan contiene un cronograma de implementación informática? ¿Asigna prioridades para la implementación? ¿Asigna los recursos humanos y técnicos? ¿Incluye la asignación de responsabilidades en cada fase? Administración de seguridades físicas Confidencialidad, niveles de acceso a la información (perfiles)				

7	¿En este documento se detallan las características de procesamiento requeridas?				
8	¿El documento contiene los requerimientos básicos de equipo informático y software de base para los sistemas?				
9	¿Existe un documento formal que establezca las características (bases) técnicas para la selección y adquisición de equipos requeridos?				
10	¿Se han definido expresamente criterios para selección y evaluación de ofertas? ¿Elaboración de procedimientos para adjudicación y adquisición? ¿Estos criterios fueron definidos de acuerdo con la plataforma tecnológica existente en tesorería y en la empresa?				
11	¿Existe definido algún procedimiento de aprobación técnica en la adquisición de hardware y software por parte de la unidad informática de la empresa?				
12	¿Existe segregación de funciones entre las áreas de administración de la base de datos, administración del software, desarrollo y administración de sistemas?				
13	¿Existen manuales de procedimientos para las funciones informáticas de tesorería?				
14	¿Están claramente definidas las funciones y responsabilidades?				
15	¿Existen políticas para la obtención de respaldos de la información almacenada?				

16	¿Existen políticas para el cambio de claves en los sistemas?				
17	¿El jefe de la unidad de informática realiza una supervisión directa y evalúa periódicamente el trabajo del personal?				
18	¿Disponen de un plan de contingencias?				
19	¿Se verifica la implementación de las seguridades físicas y lógicas para los sistemas y los datos?				
20	¿Se mantiene actualizado un inventario del recurso informático tanto del hardware como del software?				
21	¿Existe una estructura formal para la administración del desarrollo de sistemas?				
22	¿Las herramientas técnicas de desarrollo de sistemas fueron seleccionadas con un adecuado estudio de necesidades y de acuerdo con la tecnología moderna?				
23	¿El personal de esta unidad ha sido entrenado en el uso de tales herramientas?				
24	<p>¿La metodología definida para el desarrollo de sistemas de información incluye la estandarización de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Formato de la documentación del sistema</li> <li>Codificación de datos</li> <li>Codificación de programas</li> <li>Simbología en modelamiento y diagramas</li> <li>Definición de presupuestos y costos</li> <li>Descripción de los sistemas</li> <li>Diccionario de datos</li> <li>Especificaciones de programación</li> <li>Descripción de archivos y registros</li> </ul>				

	Descripción de archivos y registros Formatos de entrada Formatos de reportes de salida Instrucciones de operación				
25	¿La documentación de los sistemas se encuentra actualizada y completa?				

FECHA:

REALIZADO POR:

SUPERVISADO POR:

### Anexo 13. Determinación del nivel de confianza y riesgo Muestra seleccionada: 20 Acciones de Personal

No. ACCIÓN	DETECCIÓN NECESIDA.	* CONVOCA.	BANCO ELEGIBL.	EVALAC.	SELECCIÓN	ASIGNA. GARGO
1	X	X	X	X	X	/
2	X	X	X	X	X	/
3	/	/	/	/	/	/
4	/	/	/	/	/	/
5	/	/	/	/	X	/
6	/	/	/	/	X	/
7	/	/	X	X	X	/
8	/	/	X	X	X	/
9	/	/	X	X	X	/
10	/	/	X	X	X	/
11	X	X	X	X	X	/
12	X	X	X	X	X	/
13	X	X	X	X	X	/
14	X	X	X	X	X	/
15	X	X	X	X	X	/
16	X	X	X	X	X	/

17	X	X	X	X	X	/
18	X	X	X	X	X	/
19	X	X	X	X	X	/
20	X	X	X	X	X	/
	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>20</b>

**COMPONENTE: Recursos humanos**  
**Subcomponente: Selección de personal**

<b>FACTORES DE EVALUACIÓN</b>	<b>PONDERACIÓN</b>	<b>CALIFICACIÓN</b>
El proceso de selección se inicia una vez determinada la necesidad de llenar los cargos.	10	4
Existe convocatoria para seleccionar potenciales elegibles	10	4
La entidad dispone de un banco de elegibles	10	2
Existen procesos de evaluación	10	2
Selección aspirantes a través de concursos	10	1
Asignación del cargo	10	10
<b>TOTAL</b>	<b>60</b>	<b>23</b>

**Determinación del nivel de confianza y de riesgo**

**Valoración:**

$$NC = \frac{CT \times 100}{PT}$$

$$NC = \frac{23 \times 100}{60}$$

$$NC = 31\%$$

PT = Ponderación total

NC= Nivel de confianza

CT= Calificación total

<b>Confianza:</b>	<i>BAJA</i>	<i>MODERADA</i>	<i>ALTA</i>
	15-50	51-75	76-95
<b>Riesgo:</b>	<i>ALTO</i>	<i>MODERADO</i>	<i>BAJO</i>

## Anexo 14. Memorando de planificación

<b>EMPRESA:</b> _____	
<b>MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN</b>	
<b>Auditoría de gestión a:</b>	Período
Preparado por: (Jefe de equipo)	Fecha
Revisado por: (Supervisor)	Fecha
<b>Requerimiento de la auditoría:</b> Informe y síntesis del informe	
<b>Fechas de intervención (Cronograma)</b>	<b>Fecha estimada</b>
- Orden de trabajo	
- Conocimiento preliminar	
- Planificación	
- Inicio del trabajo en el campo	
- Finalización trabajo de campo	
- Finalización del trabajo en el campo	
- Discusión del borrador del informe con funcionarios	
- Emisión del informe final	
<b>Equipo de auditoría (Multidisciplinario)</b>	<b>Nombres y apellidos</b>
- Jefe de auditoría	
- Supervisor	
- Jefe de equipo	
- Auditor operativo	
- Auditor operativo:	
- Técnico informático	
- Abogado	
- Ingeniero	

- Ingeniero ambientalista	
- Otros (de acuerdo requerimientos del componente)	
<b>Días presupuestados</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Días laborables, distribuidos en las siguientes fases:</li> <li>- FASE I, Conocimiento preliminar</li> <li>- FASE II, Planificación</li> <li>- FASE III, Ejecución</li> <li>- FASE IV, Comunicación de resultados</li> <li>- FASE V, Seguimiento</li> </ul>	
<b>Recursos financieros y materiales</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Materiales</li> <li>- Viáticos y pasajes</li> </ul>	
<b>Enfoque de la auditoría</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Misión</li> <li>- Visión</li> <li>- Objetivo</li> <li>- Actividades principales</li> <li>- Estructura orgánica</li> <li>- Financiamiento</li> <li>- FODA, Cadena de valor, cinco fuerzas de Porter.</li> <li>- Detalle de componentes escogidos para la fase de ejecución</li> </ul>	
<b>Objetivo:</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objetivo general</li> <li>- Objetivos específicos por cada componente</li> </ul>	
<b>Alcance:</b>	
<p>En esta parte de debe hacer constar los componentes con su correspondiente período que será examinado, y los contenidos.</p>	
<b>Indicadores de gestión</b>	
<p>Se describe los indicadores del componente auditado, de no existir, es necesario construirlos por parte del equipo de auditoría en compañía de los ejecutivos de la empresa.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Indicadores de eficiencia</li> <li>- Indicadores de efectividad</li> <li>- Indicadores de economía</li> <li>- Indicadores de ecología</li> <li>- Indicadores de ética</li> </ul>	

- Indicadores de equidad
- Indicadores de impacto
- Indicadores presupuestarios
- Otros

### **Resumen de los resultados de la evaluación del control interno**

Hacer constar los resultados de la evaluación de la estructura preliminar, por cada componente que será examinado, obtenida por parte del equipo de auditoría.

### **Calificación de los factores de riesgo de auditoría**

Es necesario que por cada componente que se examinará, se haga constar la calificación

### **Grado de confianza programado y controles claves de efectividad y eficiencia**

Conviene que los auditores internos incluyan cuál es el grado de confianza programado y los controles claves de eficiencia, efectividad, economía, ecología, etc.

### **Trabajo que se realizará en la fase de ejecución**

En esta parte se indica cuál es el trabajo que se realizará por parte de los auditores en la fase de ejecución por cada uno de los componentes que serán examinados.

### **Trabajo de otros profesionales en la fase de ejecución**

Igualmente se hará constar cuál será el trabajo de cada profesional o especialista en la fase de ejecución por cada componente.

### **Otros aspectos:**

- Deberá adjuntarse al cronograma de planificación los programas de trabajo y cuestionarios de control interno por cada componente.
- Los archivos permanentes organizados en la presente auditoría de gestión.
- La elaboración del cronograma de planificación debe hacerse en base a la información obtenida en la fase de "Conocimiento Preliminar".

### **Firmas de responsabilidad de la planificación:**

Deberá suscribir el presente documento el supervisor y jefe de equipo, haciendo constar la fecha respectiva

### **Aprobación de la planificación.**

Debe suscribir el jefe de auditoría, haciendo constar la fecha de aprobación.

## Anexo 15. Programa de auditoría

<b>EMPRESA:</b> _____ <b>PROGRAMA DE AUDITORÍA</b>		(Referencia al papel de trabajo)		
<b>Tipo de examen:</b> <b>Componente:</b> <b>Subcomponente:</b> <b>Período:</b>				
No.	DETALLE	Ref. P/T	Hecho por	Fecha
	<b>OBJETIVOS:</b>  (Describir los objetivos del programa de auditoría relacionados con el componente y subcomponente)			
	<b>PROCEDIMIENTOS GENERALES:</b>  (Describe los procedimientos relacionados con la evaluación del sistema de control interno y la aplicación de indicadores y los papeles de trabajo que lo sustentan)			
	<b>PRUEBAS DE OBSERVACIÓN (de los controles)</b>  (Describe los procedimientos relacionados con el funcionamiento del sistema de control y su confiabilidad en relación con la evaluación y determinación de su nivel de confianza y riesgo)			
	<b>PRUEBAS SUSTANTIVAS</b>  (Su aplicación está en función de los resultados de la calificación de la confiabilidad del control interno y riesgo. Si se obtiene un débil sistema de control interno y un riesgo alto, debe aplicarse pruebas sustantivas)			
<b>Elaborado por:</b>		<b>Revisado por:</b>		<b>Aprobado por:</b>

**Anexo 16. Hoja de Hallazgos**

EMPRESA \_\_\_\_\_  
HOJA DE HALLAZGOS

AUDITORÍA DE GESTIÓN A: \_\_\_\_\_ REF/P.T.  
COMPONENTE: \_\_\_\_\_  
SUBCOMPONENTE: \_\_\_\_\_

TÍTULO DEL COMENTARIO: \_\_\_\_\_

Condición: (Detallar) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Criterio: (Detallar) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Causa: (Detallar) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Efecto: (Detallar) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Conclusión: (Detallar) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Recomendación: (Detallar) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Preparado por: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

Revisado por: Jefe de equipo Supervisor  
Fecha: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

## Anexo 17. Estructura del informe de auditoría de gestión

Carátula  
Índice, siglas y abreviaturas  
Carta de presentación

### **CAPÍTULO I. Enfoque de la auditoría**

Motivo  
Objetivo  
Alcance  
Enfoque  
Componentes auditados  
Indicadores utilizados

### **CAPÍTULO II. Información de la entidad**

Misión  
Visión  
Fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas  
Base legal  
Estructura orgánica  
Objetivo  
Financiamiento  
Funcionarios principales

### **CAPÍTULO III. Resultados generales**

Comentarios, conclusiones y recomendaciones relacionados con la ESCI

### **CAPÍTULO IV. Resultados específicos por componente**

Presentación de los comentarios, conclusiones y recomendaciones por cada uno de los componentes y subcomponentes.

### **Anexos.**

- Información adicional que generan los comentarios

## Anexo 18. Modelo de convocatoria a lectura de borrador del informe

### CONVOCATORIA A LECTURA BORRADOR DEL INFORME

Por medio de la presente convoco a usted, para que asista a la sesión de trabajo en donde daremos lectura al borrador del informe de la "Auditoría de Gestión a \_\_\_\_\_ de la empresa \_\_\_\_\_ por el período comprendido entre el \_\_\_\_\_ y el \_\_\_\_\_ realizado por la unidad de auditoría, mediante orden de trabajo No. \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_

El acto se llevará a cabo en \_\_\_\_\_, el día.....de.....de.....a partir de las..... horas.

En caso de no poder asistir personalmente, agradeceré notificar por escrito, indicando los nombres, apellidos y número de cédula de ciudadanía de la persona que participará como delegado en su representación.

Atentamente,

**JEFE DE AUDITORÍA**

Cuenca, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 20xx

(Detalle de los convocados con sus respectivas firmas)

## Anexo 19. Modelo de convocatoria por la prensa a lectura de borrador del informe

**EMPRESA** \_\_\_\_\_

### CONVOCATORIA

Por desconocer sus domicilios actuales se convoca al señor (a): \_\_\_\_\_ con cédula de ciudadanía No. \_\_\_\_\_, (Indicar el cargo o razón social de los ex servidores/as o personas naturales o jurídicas relacionadas con la auditoría de gestión a \_\_\_\_\_, a la conferencia final de comunicación de resultados, mediante la lectura del borrador del informe de la auditoría de gestión a \_\_\_\_\_ practicado por la unidad de auditoría \_\_\_\_\_, por el período comprendido entre el \_\_\_\_ el \_\_\_\_\_. La indicada reunión se realizará el día \_\_\_\_\_ y hora \_\_\_\_\_ en \_\_\_\_\_ (Indicar el lugar, dirección y ubicación de la sala en que se realizará la reunión).

Atentamente;

**Jefe de la unidad**

## Anexo 20. Modelo de carátula del informe

**EMPRESA**

\_\_\_\_\_

**UNIDAD DE AUDITORÍA:**

**INFORME:**

**AUDITORÍA DE GESTIÓN A** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**CÓDIGO** \_\_\_\_\_

## Anexo 21. Modelo de carta de presentación del informe

**OFICIO No.** \_\_\_\_\_

**ASUNTO:** Carta de presentación del informe

**FECHA:** \_\_\_\_\_

Señores

**JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS Y GERENTE DE LA  
EMPRESA** \_\_\_\_\_

Ciudad.-

De mis consideraciones:

Hemos efectuado la auditoría de gestión a la empresa \_\_\_\_\_, por el periodo comprendido entre el \_\_\_\_\_ y el \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ con cargo al plan operativo anual de la unidad de auditoría para el año \_\_\_\_\_

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Estas normas requieren que la auditoría sea planificada y ejecutada para obtener certeza razonable de que la información y documentación examinada no contienen exposiciones erróneas de carácter significativo, igualmente, que las operaciones a las cuales corresponden se hayan efectuado de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, políticas y demás normas aplicables.

Debido a la naturaleza especial de nuestro examen, los resultados se encuentran expresados en los comentarios, conclusiones y recomendaciones, que constan en el presente informe.

Es importante que las recomendaciones sean debidamente acogidas y aplicadas por la administración de la empresa, las mismas que servirán para mejorar las operaciones y cumplir con los objetivos organizacionales.

Atentamente,

**Jefe de auditoría**

## Anexo 22. Modelo de acta de conferencia final de la lectura del borrador del informe de auditoría de gestión

### ACTA DE CONFERENCIA FINAL

ACTA DE LA CONFERENCIA FINAL DE COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN A \_\_\_\_\_ DE LA EMPRESA \_\_\_\_\_, POR EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE EL \_\_\_\_\_ Y EL \_\_\_\_\_

En la ciudad de Cuenca, provincia del Azuay, a los \_\_\_\_\_ días del mes de \_\_\_\_\_ de dos mil \_\_\_\_\_, siendo las \_\_\_\_\_ horas, en el local \_\_\_\_\_ se constituyen los suscritos: (Jefe de la unidad de auditoría, supervisor y jefe de equipo) de la unidad de auditoría, de la empresa \_\_\_\_\_ con el objeto de dejar constancia de la conferencia final y comunicación de resultados obtenidos en la auditoría de gestión a: \_\_\_\_\_ de la empresa \_\_\_\_\_, que fue realizada de conformidad con la orden de trabajo No. .... del..... de .....de ....., suscrita por el jefe de auditoría.

Para tal efecto se convocó mediante oficio circular No. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ a empleados y exempleados de la empresa \_\_\_\_\_, y personas relacionadas con el trabajo ejecutado.

Al efecto, en presencia de los abajo firmantes, se procedió a la lectura del borrador del informe, y se analizaron los resultados del examen, obtenidos mediante los respectivos comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Para constancia de lo actuado, las personas asistentes suscriben la presente acta en dos ejemplares de igual tenor.

NOMBRES Y APELLIDOS	CARGO	FIRMA	CÉDULA DE CIUDADANÍA

Anexo 23. Modelo de síntesis del informe  
**SÍNTESIS DEL INFORME**

<b>EMPRESA</b> _____  <b>UNIDAD DE AUDITORÍA</b> <b>SÍNTESIS DE RESULTADOS</b>															
<b>1. Información de la unidad de auditoría:</b> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">Dirección:</td> <td style="width: 100%;"></td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Teléfono:</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Email:</td> <td></td> </tr> </table>	Dirección:		Teléfono:		Email:		<b>Motivo del examen:</b> <b>Orden de trabajo N°</b> _____ <b>Fecha</b> _____ <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <td style="padding: 2px;"><b>PLANI</b></td> <td style="width: 20%;"></td> <td style="padding: 2px;"><b>IMPRES</b></td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;"><b>F</b></td> <td></td> <td style="padding: 2px;"><b>V</b></td> <td></td> </tr> </table>	<b>PLANI</b>		<b>IMPRES</b>		<b>F</b>		<b>V</b>	
Dirección:															
Teléfono:															
Email:															
<b>PLANI</b>		<b>IMPRES</b>													
<b>F</b>		<b>V</b>													
<b>2. Auditoría de gestión a:</b> _____															
<b>3. Período examinado:</b> Del _____ Al _____ _____															
<b>4. SÍNTESIS DE LOS PRINCIPALES HALLAZGOS: (Referir las páginas del informe)</b>															
	<b>Ref. pág. informe</b>														
<b>4. EQUIPO DE AUDITORÍA MULTIDISCIPLINARIO:</b>															
<b>Supervisor:</b> _____															
<b>Jefe de equipo:</b> _____															
<b>Operativos:</b> _____ _____ _____ _____															
<b>CIUDAD Y FECHA</b> _____ <b>NOMBRE DEL JEFE DE AUDITORÍA</b> _____ <div style="text-align: center;">           (F).....  <b>JEFE DE AUDITORÍA</b> </div>															

## Anexo 24. Matriz de cronograma de cumplimiento de recomendaciones

EMPRESA: _____									
<b>CRONOGRAMA DE CUMPLIMIENTO DE RECOMENDACIONES</b>									
Auditoría de gestión a:									
PERÍODO: Del _____ al _____									
No	INF. PÁG.	RESPONSABLE	RECOMENDACIÓN	VALOR	CUMPLIMIENTO				ACCIONES TOMADAS
				AGREGADO	Sí	No	P	N/A	
			1.						
			2.						
			3.						
<b>TOTAL DE RECOMENDACIONES:</b>			<b>SUMAN: PORCENTAJE:</b>						
<b>Conclusión:</b>									
<b>Elaborado por:</b>					<b>Revisado por:</b>				
<b>JEFE DE EQUIPO</b>					<b>SUPERVISOR</b>				
<b>Fecha:</b>					<b>Fecha:</b>				

## Anexo 25. Modelo de encuesta post auditoría de gestión

**EMPRESA:** \_\_\_\_\_

### ENCUESTA POST AUDITORÍA DE GESTIÓN

Auditoría de gestión a:
Periodo examinado:

**Por favor marque su respuesta con una X**

1. ¿Conoce usted que a la auditoría de gestión le interesa conocer que la empresa haya definido su plan estratégico y planes operativos?

SI

NO

2.- ¿La auditoría fue realizada por un equipo multidisciplinario, conformado por auditores y otros profesionales requeridos?

SI

NO

3.- ¿Conoce usted que la auditoría de gestión requiere que la empresa cuente con indicadores con el objeto de medir su desempeño y cumplimiento de objetivos?

SI

NO

4.- ¿Conoce usted que a esta auditoría le interesa saber si la empresa, está consciente de los factores del entorno (oportunidades y amenazas) y del ambiente organizacional, es decir, sus factores internos (fortalezas y debilidades) que tiene la empresa?

SI

NO

5.-¿Indique si el equipo de auditores notificó el inicio de la auditoría?

SI

NO

6.- ¿Existió una adecuada comunicación verbal y escrita de los resultados de la auditoría?

SI

NO

7.- ¿Se convocó a la lectura del borrador del informe?

SI

NO

8.- ¿Al inicio de la ejecución de la auditoría, el equipo de auditores expuso con claridad los motivos, objetivos y alcance de la auditoría de gestión, para distinguir de otro tipo de actividades de control?

SI

NO

9.- ¿Durante la ejecución del examen, los auditores coadyuvaron con la administración en el desarrollo de los indicadores?

SI

NO

10.- ¿Indique si las recomendaciones de la auditoría de gestión fueron prácticas, posibles de aplicación y han servido para lograr la eficacia, eficiencia y calidad en la consecución de los objetivos de la empresa?

SI

NO

11.- ¿Al finalizar la auditoría de gestión, el equipo de auditoría presentó el cronograma de cumplimiento de recomendaciones para su implantación?

SI

NO

12.- ¿Conoce usted si el equipo de auditoría de gestión realizó el seguimiento de las recomendaciones y acciones correctivas?

SI

NO

13.- ¿En su criterio han mejorado las operaciones y la gestión administrativa de la empresa con mejores resultados?

SI

NO

## Anexo 26. Lista de verificación y supervisión

EMPRESA: \_\_\_\_\_

### UNIDAD DE AUDITORÍA LISTA DE VERIFICACIÓN Y SUPERVISIÓN DE AUDITORÍA

#	DESCRIPCIÓN	J.equipo Operativos		Observaciones
		Cumple		
		SI	NO	
1	¿Se ha elaborado o actualizado la documentación del archivo permanente?			
2	¿Se ha comprobado la validez del archivo de planeamiento que documente la redacción y estudio de cada componente auditado?			
3	¿Está documentado en el archivo corriente todo el trabajo de auditoría, incluyendo: (a) Conclusiones? (b) Programas de Auditoría, fechados y referidos en los papeles de trabajo?			
4	El Jefe de equipo ¿ha revisado en detalle el trabajo de todos los integrantes?			
5	¿Se ha evaluado el sistema de control interno de acuerdo al modelo _____ con relación al examen efectuado?			
6	¿Se ha tratado con el jefe de auditoría los cambios significativos en el planeamiento de la auditoría y se han preparado memorandos sobre cambios posteriores al planeamiento?			
7	¿Se han documentado todos los hallazgos importantes en el archivo resumen de auditoría?			
8	¿Se ha completado todo el trabajo de auditoría planeado o, si estuviese incompleto, se ha documentado claramente el trabajo pendiente a través de cédulas de "Puntos Pendientes"?			

9	¿Se han cotejado y referido los papeles de trabajo, con cada componente analizado, documentos fuentes u otros documentos relacionados con la auditoría?			
10	¿Se ha procedido a cursar la comunicación de hallazgos de acuerdo con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento?			
11	¿Se han revisado los papeles de trabajo para asegurar que: (a) No incluyen comentarios que puedan ser considerados engañosos o confusos? (b) Los asuntos pendientes y los puntos de revisión han sido satisfactoriamente resueltos? (c) Los resultados documentados del trabajo realizado justifican el informe?			

**Supervisor:** \_\_\_\_\_ **Fecha:** \_\_\_\_\_ **Sí/No/N.A**

## Referencias bibliográficas

- ALLEN David, *las cinco fuerzas*, Instituto de Empresa, Business School, Madrid 2002.
- ALVIN A. Arens, *Auditoría un Enfoque Integral*, México, Pearson Educación, Decimoprimera edición, 2007.
- BELTRÁN J. Mauricio, *Indicadores de gestión*, 3r Editores Ltda. Bogotá, 2000.
- CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO, *Acuerdo 031 CG, Manual auditoría de gestión*, Quito, 2002.
- FRANFLIN, Benjamín, *Auditoría Administrativa gestión estratégica del cambio*, México, Pearson Prentice Hall, 2007.
- GARRALDA R. Joaquín, *La cadena de valor como herramienta analítica*, Instituto de Empresa, Business School, 2002.
- GARRALDA R. Joaquín, *La herramienta analítica DAFO*, Business School, Instituto de Empresa, Madrid, 2002.
- INSTITUTO AUDITORES INTERNOS, *Marco Internacional para la práctica profesional de la auditoría interna*, Quito, 2011.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, *Primer Encuentro Latinoamericano de Auditores Internos*, Quito, 2005
- KAPLAN, Robert Y NORTON, David *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Ediciones gestión, 2001.
- MANTILLA, Samuel Alberto, Cante S., Sandra Yolima, *Auditoría de Control Interno*, Colombia, Ecoe ediciones, 2005.
- NIAA, *Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento*, Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), 2016.
- ROBBINS Stephen P, *Comportamiento Organizacional*, México, Décima edición, Pearson educación. 2004,
- SENGE Peter M, *La quinta disciplina*, México, Primera edición mexicana, Ediciones Gráfica, 1998.
- WEBSTER Allen, *Estadística aplicada a los negocios y la economía*, Colombia, (3ra. Edi. rev.), Mc Graw Hill, 2004,
- [www.grupokaizen.com/bsce](http://www.grupokaizen.com/bsce) [consulta Octubre 2016].
- [http://www.degerencia.com/tema/indicadores\\_de\\_gestion](http://www.degerencia.com/tema/indicadores_de_gestion) [consulta febrero 2018].
- <http://www.iaiecuador.org/> [consulta septiembre 2017].
- <http://www.isaca.org> (consulta febrero 2018)
- [www.olacefs.com](http://www.olacefs.com) (consulta Noviembre 2017)



UNIVERSIDAD  
DEL AZUAY

Casa   
Editora

| **Manual de**  
**auditoría de gestión**  
Enfoque empresarial y  
de riesgos

ISBN: 978-9942-778-82-6



9 789942 778826