

PROCESOS

EN EL EXAMEN DE

AUDITORÍA INTEGRAL

Juan Carlos Sornoza Zamora

Silvana Mariela Párraga Franco

Homero Manuel Ferrín Schettini

Ana del Rocío García Loor

Pedro Javier Cedeño Choéz

Carmen Auxiliadora Lucas Mantuano





EXTRACTO PROFESIONAL

- MAGISTER EN AUDITORÍA INTEGRAL
- INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DOCENTE UNIVERSITARIO:

UNIVERSIDAD LAICA ELOY ALFARO DE MANABÍ

JUAN CARLOS SORNOZA ZAMORA



EXTRACTO PROFESIONAL

- MAGISTER EN AUDITORÍA INTEGRAL
- INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DOCENTE UNIVERSITARIO:

UNIVERSIDAD LAICA ELOY ALFARO DE MANABÍ

SILVANA MARIELA PÁRRAGA FRANCO



EXTRACTO PROFESIONAL

- DOCTOR EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
- MAGISTER EN NEGOCIOS INTERNACIONALES Y GESTIÓN DE COMERCIO EXTERIOR
- DIPLOMA SUPERIOR EN GESTIÓN EMPRESARIAL INTERNACIONAL
- DIPLOMA SUPERIOR EN ECONOMÍA DEL ECUADOR Y DEL MUNDO
- DIPLOMA SUPERIOR EN ECONOMÍA INTERNACIONAL
- ARQUITECTO
- INGENIERO CIVIL

DOCENTE UNIVERSITARIO:

UNIVERSIDAD LAICA ELOY ALFARO DE MANABÍ

HOMERO MANUEL FERRÍN SCHETTINI



EXTRACTO PROFESIONAL

- DOCTORA EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
- MAGISTER EN GERENCIA EDUCATIVA
- INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
- CONTADOR PÚBLICO

DOCENTE UNIVERSITARIO:

UNIVERSIDAD LAICA ELOY ALFARO DE MANABÍ

ANA DEL ROCÍO GARCÍA LOOR



EXTRACTO PROFESIONAL

- MAGISTER EN AUDITORÍA INTEGRAL
- DIPLOMADO EN EDUCACIÓN SUPERIOR POR COMPETENCIAS
- INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
- CONTADOR PÚBLICO
- ASESOR CONTABLE Y TRIBUTARIO
- AUDITOR EXTERNO

DOCENTE UNIVERSITARIO:

UNIVERSIDAD LAICA ELOY ALFARO DE MANABÍ

PEDRO JAVIER CEDEÑO CHOÉZ



EXTRACTO PROFESIONAL

- MAGISTER TRIBUTACIÓN Y FINANZAS
- DIPLOMA SUPERIOR EN TRIBUTACIÓN
- INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORIA
- CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO

DOCENTE UNIVERSITARIO:

UNIVERSIDAD LAICA ELOY ALFARO DE MANABÍ

CARMEN AUXILIADORA LUCAS MANTUANO

Casa Editora del Polo - CASEDELPO CIA. LTDA.

Departamento de Edición

PROCESOS EN EL EXAMEN DE AUDITORÍA INTEGRAL

© Autores

Juan Carlos Sornoza-Zamora

Docente de la Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí

Silvana Mariela Párraga-Franco

Docente de la Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí

Homero Manuel Ferrín-Schettini

Docente de la Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí

Ana del Rocío García-Loor

Docente de la Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí

Pedro Javier Cedeño-Choéz

Docente de la Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí

Carmen Auxiliadora Lucas-Mantuano

Docente de la Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí

Editado y distribuido por:

© Casa Editora del Polo

Sello Editorial: 978-9942-816

Manta, Manabí, Ecuador. 2019

Teléfono: (05) 6051775 / 0991871420

<https://www.casedelpo.com/>

ISBN: 978-9942-980-48-9

DOI: <https://doi.org/10.23857/978-9942-980-48-9>

© Primera edición

© Agosto - 2019

Impreso en Ecuador

Revisión, Ortografía y Redacción:

Dra. Tibusay Milene Lamus-García

Diseño de Portada:

Michael Josué Suárez-Espinar

Diagramación:

Ing. Edwin Alejandro Delgado-Veliz

Director Editorial:

PhD. Julio Juvenal Aldana -Zavala

Todos los libros publicados por la Casa Editora del Polo, son sometidos previamente a un proceso de evaluación realizado por árbitros calificados.

Este es un libro digital y físico, destinado únicamente al uso personal y colectivo en trabajos académicos de investigación, docencia y difusión del Conocimiento, donde se debe brindar crédito de manera adecuada a los autores.

© **Reservados todos los derechos.** Queda estrictamente prohibida, sin la autorización expresa de los autores, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción parcial o total de este contenido, por cualquier medio o procedimiento, parcial o total de este contenido, por cualquier medio o procedimiento.

Comité Científico Académico

Dr. Lucio Noriero-Escalante
Universidad Autónoma de Chapingo, México

Dra. Yorkanda Masó-Dominico
Instituto Tecnológico de la Construcción, México

Dr. Juan Pedro Machado-Castillo
Universidad de Granma, Bayamo. M.N. Cuba

Dra. Fanny Miriam Sanabria-Boudri
Universidad Nacional Enrique Guzmán y Valle, Perú

Dra. Jennifer Quintero-Medina
Universidad Privada Dr. Rafael Beloso Chacín, Venezuela

Dr. Félix Colina-Ysea
Universidad SISE. Lima, Perú

Dr. Reinaldo Velasco
Universidad Bolivariana de Venezuela, Venezuela

Dra. Lenys Piña-Ferrer
Universidad Rafael Beloso Chacín, Maracaibo, Venezuela

Dr. José Javier Nuvaez-Castillo
Universidad Cooperativa de Colombia, Santa Marta, Colombia

Constancia de Arbitraje

La Casa Editora del Polo, hace constar que este libro proviene de una investigación realizada por los autores, siendo sometido a un arbitraje bajo el sistema de doble ciego (peer review), de contenido y forma por jurados especialistas. Además, se realizó una revisión del enfoque, paradigma y método investigativo; desde la matriz epistémica asumida por los autores, aplicándose las normas APA, Sexta Edición, proceso de anti plagio en línea Plagiarisma, garantizándose así la científicidad de la obra.

Comité Editorial

Abg. Néstor D. Suárez-Montes

Casa Editora del Polo (CASEDELPO)

Dra. Juana Cecilia-Ojeda

Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela

Dra. Maritza Berenguer-Gouarnaluses

Universidad Santiago de Cuba, Santiago de Cuba, Cuba

Dr. Víctor Reinaldo Jama-Zambrano

Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí, Ext. Chone

Contenido

PRÓLOGO	15
INTRODUCCIÓN	17
CAPÍTULO I	
ORÍGENES DE LA AUDITORÍA	21
Elementos generales.....	22
Definición de auditoría.....	24
Tipos de auditoría.....	25
Auditoría integral.....	28
Principios generales de auditoría integral.....	30
Fases de la auditoría.....	32
Comunicación de resultados.....	33
CAPÍTULO II	
AUDITORÍA FINANCIERA	37
Definición.....	37
Inicio la auditoría financiera.....	41
Planificación.....	41
Planificación preliminar.....	43
La etapa preliminar de la auditoría.....	45
La etapa intermedia de la auditoría.....	49
El cierre de la auditoría.....	53
Opinión.....	59
Tipos de opinión.....	59
Término de opinión.....	60
CAPÍTULO III	
AUDITORÍA DE GESTIÓN	63
Definición.....	63
Elementos de gestión.....	63

Objetivos de la auditoría de gestión.....	66
Fases de la auditoría de gestión.....	67
Conocimiento preliminar.....	67
Actividades.....	71
Productos.....	72
Planificación.....	73
Actividades.....	74
Productos.....	76
Ejecución.....	77
Actividades.....	78
Productos.....	79
Comunicación de resultados.....	79
Actividades.....	81
Productos.....	82
Seguimiento.....	82
Actividades.....	82
Aspectos que deben ser verificados por el control de gestión.....	83
Técnicas de auditoría de gestión.....	85

CAPÍTULO IV

AUDITORIA DE CONTROL INTERNO.....91

Definición.....	91
Objetivos del control interno.....	93
Componentes del control interno coso.....	95
Ambiente de control.....	97
Evaluación del riesgo.....	99
Riesgos de auditoría.....	100
Las actividades de control.....	102
Control físico sobre activos y registros.....	105
Información y comunicación.....	107
Monitoreo.....	109
Fases de la auditoría interna.....	110
Fase I: Conocimiento preliminar o diagnóstico.....	111
Fase II: Planificación.....	112

Fase III: Ejecución.....	115
Fase IV: Comunicación de resultados.....	116
Fase V: Seguimiento.....	118
Informe de auditoría.....	121

CAPÍTULO V

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.....125

Definición.....	125
Elementos principales de la auditoría de cumplimiento.....	126
Objetivos de la auditoría de cumplimiento.....	127
Plan de auditoría de cumplimiento.....	129
Proceso de la auditoría de cumplimiento.....	130
Planificación.....	131
Ejecución.....	132
Casos frecuentes de incumplimientos.....	135
Comunicación de resultados.....	136
Contenido y estructura del informe específico de auditoría de cumplimiento.....	138

BIBLIOGRAFÍA.....141

PRÓLOGO

La auditoría integral se considera una herramienta esencial para obtener resultados integrales de operaciones específicas a través del análisis del enfoque financiero, control interno, gestión y de cumplimiento de la base legal aplicable; con la única finalidad de brindar mayor seguridad a la administración en la toma de decisiones, afrontar los riesgos con acciones correctivas que les permitan alcanzar sus objetivos en pro del progreso de la entidad y la garantía de mantenerse como una institución competitiva.

En Ecuador la auditoría integral no ha sido desarrollada en su totalidad, siendo abordada usualmente de forma separada, es decir sus elementos, la auditoría financiera, de control interno, de gestión y de cumplimiento han sido tratadas en forma individualizada. El sector público se ha especializado en auditorías de gestión sin embargo es necesario dar un enfoque integral en cuanto a cuatro áreas neutrales de una institución como son la administrativa, financiera, la de control interno todas basadas en la normativa legal para instituciones públicas reguladas por la Contraloría General del Estado.

La presente obra trata de las cuatro auditorías separadas metodológicamente, iniciando con conceptos sobre la auditoría integral, luego la auditoría financiera, auditoría de gestión, auditoría de control interno y finalmente con la auditoría de cumplimiento, las cuales incluyen la fases de planificación, ejecución y comunicación de resultados siempre considerando a la auditoría integral como una herramienta que sirve para evaluar la estructura, transacciones y desempeño de una institución

pública con el propósito de asistir a la adecuada prevención de riesgos, la maximización en la manejo de los recursos y las disposiciones emitidas por el organismo de control regulador.

Dra. Cs. Tibusay Lamus

Profesora Asociada Universidad Nacional Experimental

Francisco de Miranda - Venezuela

INTRODUCCIÓN

La evolución en el campo de la auditoría ha permitido transitar hacia lo que ha sido llamado la auditoría integral, este proceso ha permitido abarcar diversas áreas de una organización la auditoría constituye un proceso de compilación y evolución de información cuantificable de una organización con el intención de determinar el grado de correspondencia entre la información y parámetros establecidos. Con este este libro se busca brindar una referencia acerca de los procesos y los elementos que forman de la auditoría integral y presentar los componentes que integran el examen de auditoría integral

Con base en la revisión bibliográfica se han tomado elementos que esperamos sirvan de marco de referencia para los trabajos relacionados a la auditoría integral y los procesos que forman de parte del examen de auditoría integral, esta obra no es una práctica integral de una auditoría, sino que constituye un apoyo para estudiantes, profesores y profesionales que se inician en el ejercicio de esta materia. Cabe resaltar que los criterios utilizados para los temas desarrollados en este libro no sustituyen la lectura de las Normas Internacionales de Auditoría, sino que pretenden servir de apoyo en su aplicación.

Hemos desarrollo el contenido del libro, atendiendo a las etapas que conforman la auditoría integral, siendo estructurado de la siguiente forma

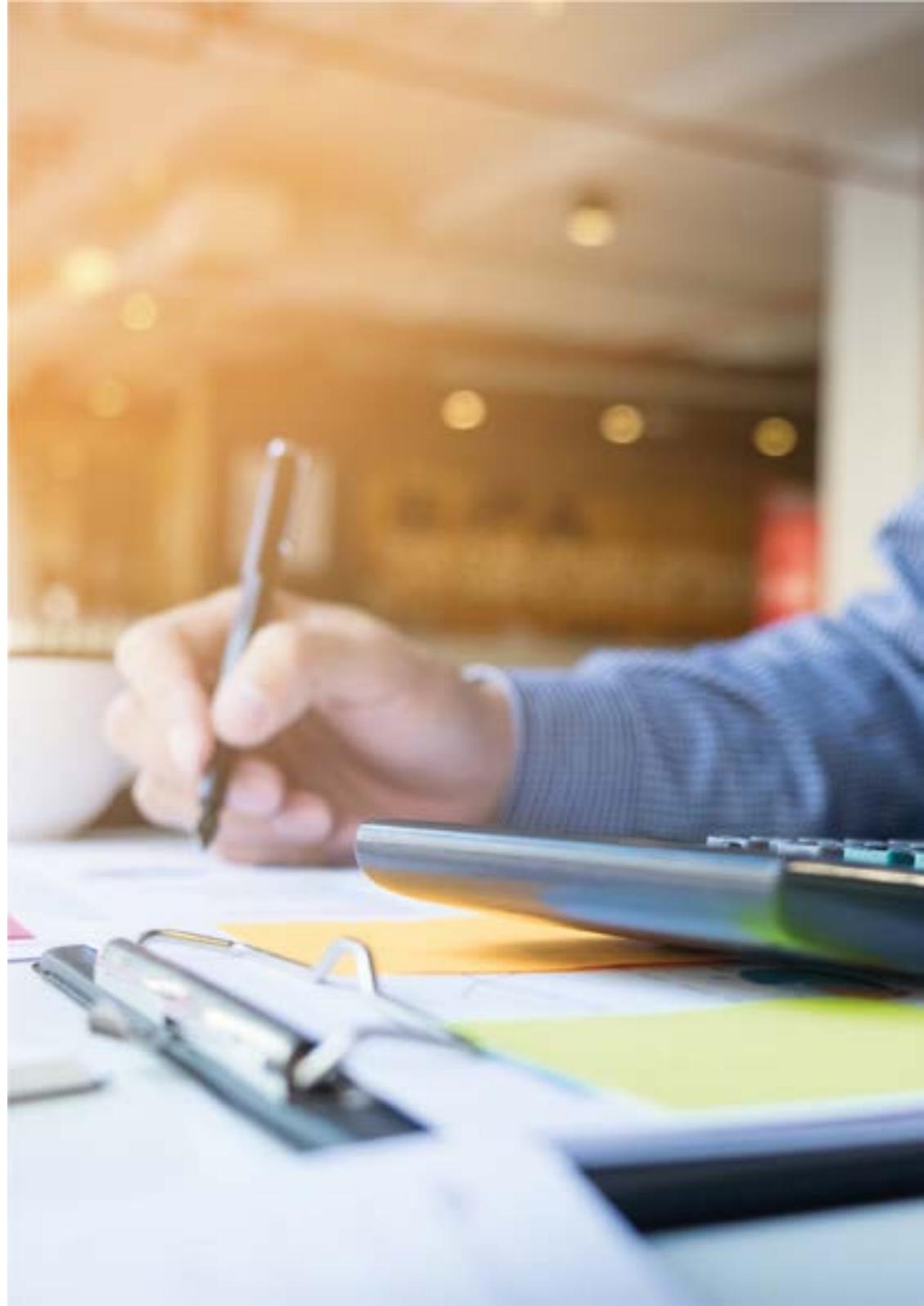
En el capítulo 1 se describen los antecedentes de la auditoría y se trata el tema de la auditoría integral

En el capítulo 2 se relata lo que es una auditoría de estados financieros.

En el capítulo 3 se aborda lo relacionado a la auditoría de gestión

En el capítulo 4 se trata el tema de la auditoría de control interno y

En el capítulo 5 se consideran lo relativo a la auditoría de cumplimiento



CAPÍTULO I

ORÍGENES DE LA AUDITORÍA

Los orígenes de la Auditoría se sitúan en el Reino Unido, a pesar de que diversos autores hacen referencia de su existencia y prácticas en antiguas civilizaciones, su propósito fue similar al actual, el evitar fraudes y fomentar la rectitud y honestidad de los procesos referidos al manejo de los recursos, fue en la Gran Bretaña de la Revolución Industrial donde se consolida su praxis, esto producto de los cambios tecnológicos y económicos que trajeron efectos como el cierre y el cese de actividades de empresas y pérdidas de los ahorros de pequeños inversores, estos acontecimientos propiciaron su auge y posterior desarrollo. De este modo la Auditoría no tardó en difundirse a otros países, principalmente a los de influencia anglosajona.

Sandoval (2012) dice que las operaciones comerciales y de negocios se acrecentaron de forma acelerada, particularmente a partir de la Revolución Industrial; en ese momento, el comerciante tuvo que idear nuevas formas de supervisión mediante las cuales los propietarios o los administradores desarrollaran su control y vigilancia.

De otra parte, otros investigadores coinciden en señalar como uno de los hitos importantes en la consolidación de la actividad de la auditoría la creación del Comité May en el año de 1930 en los Estados Unidos de Norteamérica, al respecto Crepaldi (2006), expresa que los Estados Financieros de las

empresas al no contar con consistencia, ni transparencia fueron un factor desencadenante de la crisis del 1929, el Comité May fue creado para instaurar normas y procedimientos para regular las empresas que cotizaban en la Bolsa, estableciendo la obligatoriedad de la Auditoría Contable Independiente, así como la rendición de los Informes Anuales, esto con el objeto de proteger al público.

En sus inicios el proceso de auditoría fue orientado a la comprobación de registros contables, salvaguarda de activos y evitar la consumación de fraudes. A partir del siglo XV, se implementó su práctica en los parlamentos europeos con la revisión de los recursos que fueron manejados por los monarcas en función de gobierno. Posteriormente su utilización se llevó a todos los actores involucrados con cualquiera de las prácticas y los procesos administrativos, dando origen a la auditoría.

Elementos generales

Es necesario señalar que es a partir de las primeras décadas del siglo XX que se avanza hacia la unificación o estandarización de los procedimientos contables y de auditoría, esto obedece a la serie de escándalos financieros que se dieron sobre todo en los Estados Unidos, durante el año 2000, cuestionándose las prácticas contables y trayendo como consecuencia mayores controles y seguimiento en las normas de control sobre las organizaciones, estos sucesos propiciaron la creación de las Normas de Información Financiera (NIF). Al respecto, Tapia, C., Guevara, E., Castillo, S., Rojas, M., y Doroteo, L. (2016) puntualizan:

“Con objeto de recuperar la credibilidad e importancia de la profesión, hoy todos los que ejercemos la carrera de contaduría debemos atender dos grandes exigencias:

- Conocer y aplicar las normas técnicas.
- Conocer y cumplir las normas éticas.

Ambos requerimientos tienen por esencia obtener y conservar la confianza de los usuarios de los servicios de la contaduría pública.

Al igual que otras áreas, la contaduría ha tenido que transformarse y cambiar conforme la humanidad ha evolucionado, así como adaptarse a los nuevos rigores legales, contractuales, fiscales y tecnológicos en las actividades desarrolladas dentro de todo ente productivo”. (p.10)

En las últimas décadas se ha emprendido una serie de iniciativas con diversas instancias a nivel mundial para la unificación de criterios sobre la contabilidad y los procesos de auditoría en general; de esta manera, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha implementado a través de un Comité de Ética, una gama de razonamientos y orientaciones acerca de los principios deontológicos de la profesión contable, elementos que pueden ser aplicados tanto en la esfera privada como en la pública.

Al mismo tiempo se han hecho esfuerzos en la homologación de la contabilidad a nivel internacional, esto para compatibilizar el modo de registrar las operaciones contables para que sea comprensible y descifrable por todos los usuarios de esta

información, indistintamente de su procedencia, de forma de contar con la transparencia de las operaciones asentadas en todas las organizaciones y acorde a los requerimientos de los mercados globales.

Definición de auditoría

La palabra Auditoría proviene por su etimología del latín *auditio* que quiere decir “audición”, ya que en sus inicios los Auditores solo oían los informes contables relatados por sus auditados. Esta práctica fue incrementándose a la par que crecían las actividades comerciales y empresariales complejizándose y masificándose, teniendo su origen en primer lugar en los países anglosajones, así fueron llamados los procedimientos para el control y supervisión de los estados financieros. Siendo en el siglo XX cuando empezó a aplicarse la denominación de auditoría en América Latina a lo que hasta entonces se llamaba revisión de cuentas, para luego extenderse a toda tarea de control.

El término Auditoría, en su acepción más amplia, significa:

- f. Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquéllas deben someterse.
- f. Revisión y verificación de las cuentas y de la situación económica de una empresa o Entidad.

La auditoría consiste en inspeccionar que los registros y

operaciones se lleven a cabo atendiendo las normas establecidas, es decir, observando que los procesos sean adecuados, bajo el acatamiento y el respeto la normativa vigente y aceptada. Esto significa valorar como se administran los recursos. para sacar el máximo provecho cumpliendo con las metas y objetivos previstos.

Por otro lado, en su publicación Coloma (2010) señala que la auditoría puede definirse como: “un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso”. (p.6)

Asimismo, Sandoval (2012) expone: “auditoria, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional que genera una entidad es confiable veraz y oportuna, en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos se hayan observado y respetado; que se cumple con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Asimismo, significa evaluar la forma en que se administra y opera con el fin de aprovechar los recursos al máximo”. (p.28)

Tipos de auditoría

Puede hablarse de diversos procesos y tipos de auditorías,

en relación a este tema, Ibarra, Hidalgo y Arias, (2018) exponen la siguiente clasificación:

Auditoría de Gestión es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias que es ejecutado para proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño de una organización, programa o proyecto, con un enfoque de mejora de la efectividad, eficiencia y economía en el uso de recursos (Lara, 2013). La auditoría de gestión evalúa los procesos de las diferentes actividades de una organización para determinar la eficiencia, eficacia y economía de su ejecución (Arias, 2018).

Auditoría Financiera examina a los estados financieros y las operaciones realizadas por el ente contable, con el fin de emitir una opinión profesional y técnica. De acuerdo a la legislación vigente en el Ecuador se define como auditoría financiera al examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una organización para formular un dictamen respecto a la razonabilidad de los resultados de las operaciones, situación financiera, los cambios suscitados en la empresa y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de disposiciones legales y formular comentarios, conclusiones y recomendaciones con la tendencia a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno (Contraloría General de Estado, 2015)

Control Interno es un proceso integral aplicado por la máxima autoridad, dirección y personal de cada entidad, que genera seguridad razonable en la consecución de objetivos empresariales o institucionales y también enfocados en la protección de los recursos económicos. (Estupiñán, 2016)”

(p.3-4).

En igual forma, puede apreciarse que casi todo es auditable; es decir, sometido a control y verificación en atención a los distintos criterios o disposiciones que se hayan establecido, por ello, es necesario resaltar que algunos tipos de auditorías pueden ser multidisciplinarias, requiriendo de diversos profesionales, tales como, economistas, ingenieros, químicos, físicos, abogados, administradores y otros más.

La auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que origina la concepción de una cultura de la disciplina de la organización, y facilita el encontrar



La siguiente figura muestra algunos tipos de auditoría:

Figura 1 .Tipos de auditoría Tapia, C., Guevara, E., Castillo, S., Rojas, M., y Doroteo, L. (2016)

Puede apreciarse la existencia de diversos tipos de auditoría y distintas clasificaciones de la misma, para efectos de esta investigación, nos enfocaremos en la auditoría integral y en los elementos que la conforman, con ese propósito trataremos algunas definiciones al respecto.

Auditoría integral

Seguidamente presentamos algunas definiciones correspondientes a la auditoría integral, por una parte la auditoría integral emerge con la intención de valorar la situación de las organizaciones públicas buscando proteger sus activos. Por esta razón se expresa que la auditoría integral es un proceso para conseguir y evaluar objetivamente en un lapso de tiempo determinado la evidencia existente en cuanto a la información financiera, la organización del control interno, el cumplimiento de las leyes y la consecución de las metas y objetivos trazados por la institución con la finalidad de conocer la situación actual de la entidad pública (Bautista, 2009).

También la auditoría integral constituye un contrato de aseguramiento sobre los siguientes tópicos, la auditoría de estados financieros, el cumplimiento de las normas y las leyes, el control interno y los elementos pertenecientes a la gestión, dirigido bajo parámetros globales, sobre la base de las normas de contabilidad y auditoría de aceptación general. (Blanco, 2016).

En otras palabras la auditoría integral representa una visión que aglutina diversos enfoques de auditoría que por un tiempo fueron considerados por separado, integrando la auditoría de los estados financieros, los componentes que forman parte de la gestión, el control interno y el aseguramiento del cumplimiento



Figura 2. Auditoría Integral.
Elaborado por Yanel Blanco

Objetivos

(Blanco, 2009), menciona los objetivos de cada una de las auditorías que conforman la auditoría integral son:

- Financiera: dictaminar la razonabilidad de los estados financieros.
- De control interno: evaluar el funcionamiento del sistema de control interno y dictaminar sobre este aspecto.
- De cumplimiento: verificar el cumplimiento a las disposiciones legales y normativas en el desarrollo de las operaciones, incluidas las relacionadas con el impacto medio

ambiental.

- De gestión: evaluar la eficiencia, eficacia y calidad de la gestión empresarial.

Cada uno de los objetivos propuestos por el autor, hace referencia a los objetivos correspondientes a cada una de las auditorías que forman parte de la auditoría integral, cabe resaltar que indistintamente del tipo de auditoría que se efectúe deben llevarse a cabo las siguientes fases:

Principios generales de auditoría integral

Independencia: Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libres de toda clase de impedimentos personales profesionales o económicos, que puedan limitar su autonomía, interferir su labor o su juicio profesional.

Objetividad: Establece que en todas las labores desarrolladas incluyen en forma primordial la obtención de evidencia, así como lo atinente a la formulación y emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial sustentada en la realidad y en la conciencia profesional.

Permanencia: Determina que la labor debe ser tal la continuación que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación del proceso decisional generador de actividades.

Certificación: Este principio indica que por residir la

responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

Integridad: Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes recursos, operaciones, resultados, etc.

Planeamiento: Se debe definir los objetivos de la Auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros

Supervisión: El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la auditoría y obtener evidencia suficiente, competente relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.

Oportunidad: Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación /deben ser ulteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de lo objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la entidad.

Forma: Los informes deben ser presentados por escrito para

comunicar los resultados de

auditoría, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.

Cumplimiento de las Normas de Profesión: Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con las normas de otras auditorías especiales aplicables en cada caso. (Bautista, 2009)

Fases de la auditoría

Independientemente del tipo de auditoría que se realice o se lleve a cabo, todas van a contar con un proceso sistemático que consta de tres fases importantes, que son: planeación, ejecución y comunicación de resultados (Jiménez Ortega, 2011). Sobre esa base, los autores Benavides, Acosta y Lozada, (s/f), expresan:

Planificación

La planificación en el sector público de un estado representa la primera fase dentro de un proceso de auditoría al igual que en el sector privado. La planificación es un elemento esencial para la realización de una auditoría de Estado y para llevar a cabo la función Pública de Control Fiscal que se le ha encomendado a las contralorías del país (Vásquez, 2000). En esta etapa se desarrollan procedimientos de auditoría que permitan definir al auditor público la naturaleza y el alcance a ser examinado a fin de salvaguardar los activos del Estado. Lo cual concuerda con lo escrito por (Jiménez Ortega, 2011), donde menciona es la

fase en la cual se realiza la recopilación de una serie de insumos necesarios que permiten definir la estrategia de la auditoría que brindará un enfoque para la fase de ejecución. Esta fase se caracteriza por el conocimiento y comprensión global que debe lograr el auditor sobre la entidad pública, de tal manera que se pueda definir la estrategia de auditoría es decir la forma en que se evalúan las actividades desarrolladas tanto financieras, de control interno, de cumplimiento de legislación aplicable como la de gestión institucional. Además es una forma de organizar el futuro y de la manera como se van a lograr los objetivos y metas que posee la institución.

Ejecución

Esta es una fase del examen de auditoría en la cual, el auditor debe aplicar los programas de trabajo establecidos en la fase de planificación, para obtener evidencia que le permita emitir un juicio sobre la gestión del ente auditado y desarrollar hallazgos significativos relacionados con áreas y componentes considerados críticos, esto mediante el diseño de papeles de trabajo, mismos que concretan la evidencia suficiente y competente que respalda la opinión y el informe.

Así también, el auditor debe mantener comunicación permanente con el ente auditado (León, 2012).

Comunicación de resultados

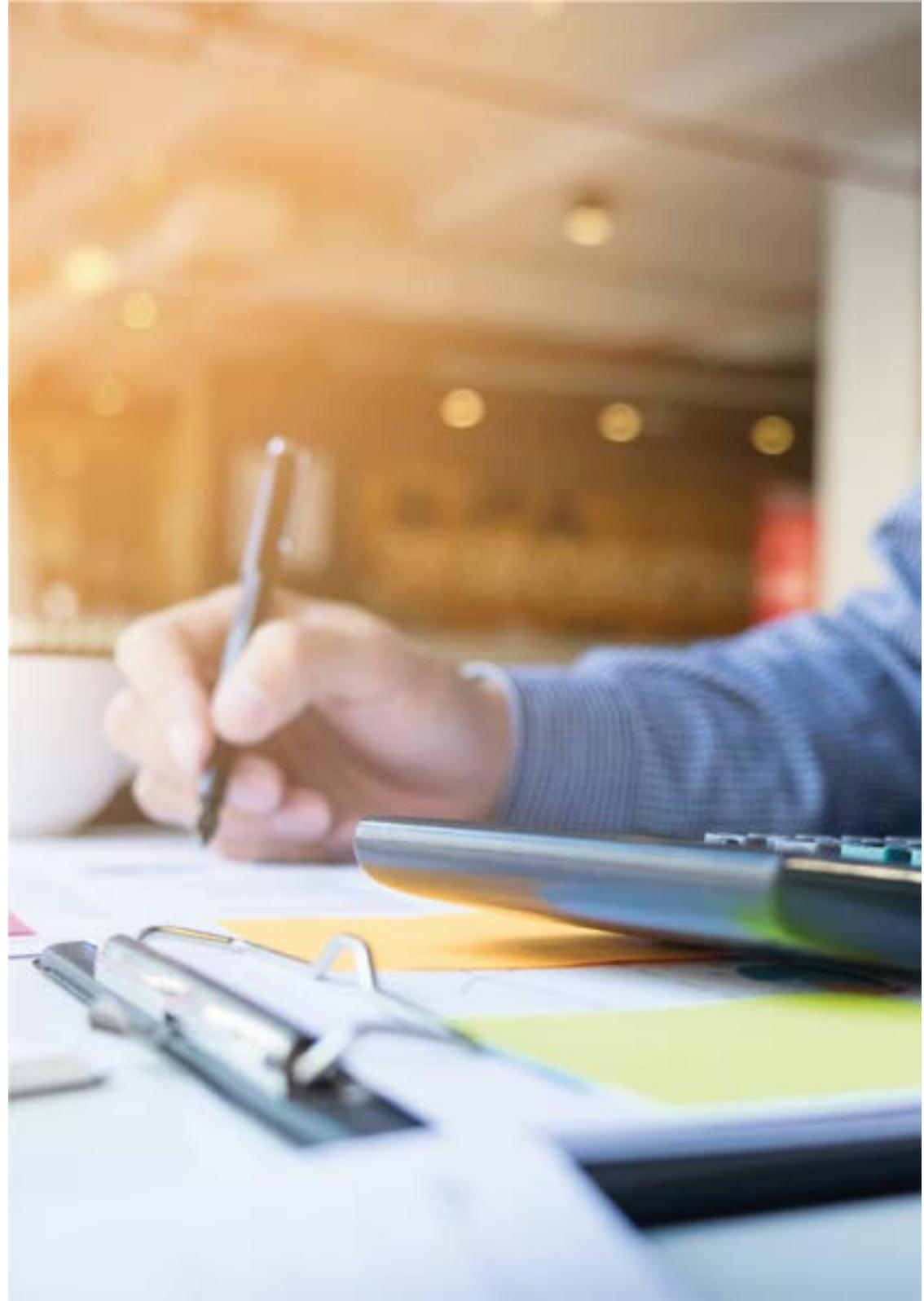
Después de recopilar toda las evidencias suficientes, y haber llegado a una conclusión. En esta fase es donde el auditor comunica a la entidad pública los hallazgos de la auditoría con sus respectivas conclusiones y recomendaciones encaminadas a

promover cambios y mejoras en la entidad auditada, todo esto

Etapa	Descripción
Planificación	Constituye la primera fase del proceso de auditoría y de su concepción dependerá la eficiencia y efectividad en el logro de los objetivos propuestos, utilizando los recursos estrictamente necesarios. La planificación de la auditoría financiera, comienza con la obtención de información necesaria para definir la estrategia a emplear y culmina con la definición detallada de las tareas a realizar en la fase de ejecución. (Contraloría General del Estado, 2015 pág.26)
Ejecución del Trabajo	En esta fase el auditor debe aplicar los procedimientos establecidos en los programas de auditoría y desarrollar completamente los hallazgos significativos relacionados con las áreas y componentes considerados como críticos, determinando los atributos de condición, criterio, efecto y causa que motivaron cada desviación o problema identificado. Todos los hallazgos desarrollados por el auditor, estarán sustentados en papeles de trabajo en donde se concreta la evidencia suficiente y competente que respalda la opinión y el informe. (Contraloría General del Estado, 2015 pág.26)
Comunicación de Resultados	La comunicación de resultados es la última fase del proceso de la auditoría, sin embargo, ésta se cumple en el transcurso del desarrollo de la auditoría. Está dirigida a los funcionarios de la entidad examinada con el propósito de que presenten la información verbal o escrita respecto a los asuntos observados. (Contraloría General del Estado pág.26).

Fuente: Contraloría General del Estado

Los datos arrojados por medio de la realización de este tipo de auditoría sentarán las bases para que el auditor pueda llegar a conocer los principios y procedimientos aplicados a una organización. La Auditoría Integral, para su desarrollo, requiere del auditor interno un cambio de actitud, representado por la adquisición de nuevas capacidades y habilidades, así como un amplio conocimiento de las operaciones de la empresa y de las



CAPÍTULO II

AUDITORÍA FINANCIERA

Definición

Una vez analizados los diferentes tipos de Auditorías nos enfocaremos en desarrollar lo concerniente a la Auditoría de Estados Financieros que, sin lugar dudas, es una de las funciones con mayor trascendencia dentro del quehacer contable.

En un enfoque universal, la auditoría es el examen integral sobre la estructura, las transacciones y el ejercicio de una entidad económica, para apoyar a la oportuna prevención de riesgos, la productividad en el manejo de los recursos y la observancia permanente de los controles instaurados por la administración. Esta definición, cosechada a lo largo de la práctica profesional, involucra también a los auditores externos que dictaminan estados financieros, y refleja una parte importante de las expectativas del mercado. Hay que asumirlo: el dictamen por sí solo no basta para que los clientes estén satisfechos.

A su vez, la auditoría de estados financieros puede definirse como el examen de los estados financieros básicos elaborados por la administración de una entidad económica, con objeto de juzgar respecto a si la información que contienen está estructurada conforme con las normas de información financiera ajustables a las particularidades de sus transacciones.

El trabajo profesional que conduce al dictamen es largo, interesante y pletórico de retos; debe llevarse a cabo en varias etapas que comienzan en los albores del ejercicio sujeto a

examen, y concluye durante los primeros meses del siguiente. La aplicación de las normas de auditoría comienza antes de que el cliente contrate al auditor. A continuación veremos por qué y cuáles son las etapas del proceso. (Sánchez, 2006 p. 2)

En el argot contable, el término de Auditoría se delimita a la Auditoría de Estados Financieros. Ahora bien, el objeto de una Auditoría consiste en proporcionar los elementos técnicos que puedan ser utilizados por el Auditor para obtener la información y la comprobación necesaria que fundamente su opinión profesional sobre los aspectos de una Entidad, sujetos a un examen.

La Auditoría es realizada por firmas de Auditores externos y se enfoca en el análisis y estudio de los Estados Financieros, con la finalidad de emitir una opinión sobre dos aspectos fundamentales:

- La razonabilidad de los saldos.
- El cumplimiento con la normatividad contable aplicable (Tapia, Guevara, Castillo, Rojas, y Doroteo, 2016 p.2)

El Manual General de Auditoría Gubernamental (Contraloría General del Estado, 2003) (MGAG) define a la auditoría financiera como aquella auditoría que “informará respecto a un período determinado, sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de una institución pública, ente contable, programa o proyecto y concluirá con la elaboración de un informe profesional de auditoría, en el que se incluirán las opiniones correspondientes.- En este tipo de fiscalización, se incluirán el examen del cumplimiento de las

normas legales, y la evaluación del control interno de la parte auditada.

Se define a la auditoría financiera como el examen objetivo sistemático y profesional realizado sobre la bases de los estados financieros, que se orienta a determinar la razonabilidad de los saldos que estos presentan, comprobando que todos los registros de transacciones y pasos desarrollados durante el proceso contable, cumplan a cabalidad las normas internas y externas prescritas para el efecto. El auditor debe obtener certeza absoluta sobre los siguientes aspectos para poder emitir una opinión:

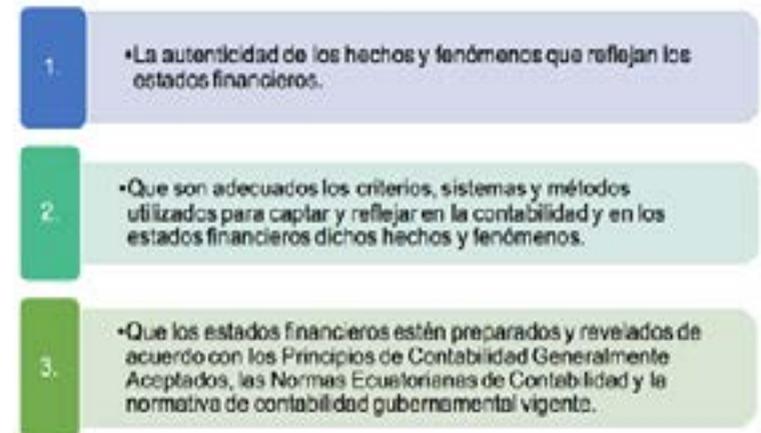


Figura 3. Pasos a seguir en una Auditoría Financiera

Elaborado por Iralda Benavides

Objetivo

La auditoría financiera tiene como objetivo principal, dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros

preparados por la administración de las entidades públicas (CGE, 2001).

Entre otros objetivos e índole específico se tienen:

1. Examinar el manejo de los recursos financieros de un ente, de una unidad y/o de un programa para establecer el grado en que sus servidores administran y utilizan los recursos y si la información financiera es oportuna, útil, adecuada y confiable.
2. Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.
3. Verificar que las entidades ejerzan eficientes controles sobre los ingresos públicos.
4. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes públicos.
5. Propiciar el desarrollo de los sistemas de información de los entes públicos, como una herramienta para la toma de decisiones y la ejecución de la auditoría.
6. Formular recomendaciones dirigidas a mejorar el control interno y contribuir al fortalecimiento de la gestión pública y promover su eficiencia operativa.

Inicio la auditoría financiera

La auditoría financiera en el sector público inicia con la realización de la orden de trabajo, que el documento mediante el cual la autoridad correspondiente extiende la orden a un grupo de auditores para que efectúen un determinado trabajo de auditoría, en éste documento se establece de forma clara los nombres de los profesionales que fijarán como supervisor y jefe de equipo.

El equipo de trabajo es conformado considerando:

- La complejidad del trabajo
- La magnitud de la entidad
- El volumen de las actividades a revisar

Éste documento debe contener además:

- Objetivo de la auditoría o revisión que se va a efectuar
- Alcance de la auditoría
- Presupuesto de recursos y cronograma a cumplir
- Otras instrucciones

Planificación

Siendo la planificación la primera fase de la auditoría financiera, de ella depende el logro de los objetivos planteados en el trabajo de auditoría, además del cumplimiento del presupuesto y cronograma previamente establecidos; por ello debe ser diseñada por el profesional ampliamente experimentado

del grupo. La planificación de una auditoría financiera en el sector gubernamental no es distinta a la aplicada en el sector privado, se encuentra formada por la planificación preliminar y la específica. (Benavides., Acosta, y Lozada, M. s/f)

El auditor debe concebir el trabajo con una condición de recelo profesional, sabiendo que pueden presentarse circunstancias que causen declaraciones equivocadas importantes en la temática. Para ejercer una actitud de escepticismo profesional el auditor también debe reconocer que pueden surgir circunstancias que den como resultado la necesidad de cambiar la estrategia general para el enfoque y la conducción del trabajo y de los procedimientos de auditoría planeados.

La planeación de una auditoría incluye las siguientes actividades:

- ✓ Realizar las actividades preliminares de planeación
- ✓ Desarrollar la estrategia general de auditoría
- ✓ Desarrollar el plan de auditoría
- ✓ Considerar los cambios a las decisiones de planeación durante el desarrollo del trabajo.
- ✓ Considerar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del contrato y la revisión de su trabajo.
- ✓ Documentar los asuntos importantes relacionados con las actividades de planeación.

La planeación no es una fase discreta o estática de una auditoría, sino un proceso continuo que frecuentemente empieza justo después de terminar la auditoría previa y

continúa hasta finalizar el contrato actual. En la planeación de un trabajo el auditor considerará la oportunidad y secuencia de ciertas actividades de planeación y los procedimientos de auditoría que necesitan ser completados antes de la realización de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, el auditor planeará las discusiones entre los miembros del equipo de auditoría, los procedimientos analíticos que van a ser aplicados como procedimientos de valoración de riesgos, la obtención de un entendimientos general del marco legal y regulatorio aplicable a la entidad y la manera en que la entidad está cumpliendo con ese marco conceptual y el comportamiento de los procedimientos de la valoración de riesgos antes de desarrollar procedimientos detallados de auditoría a nivel de afirmación para clases individuales de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

Planificación preliminar

La primera fase de auditoría financiera gubernamental constituye el fundamento sobre el cual se realizará la planificación específica para ello el MAFG (CGE, 2001) establece que es necesario:

- Conocimiento de la entidad o actividad a examinar;
- Conocimiento de las principales actividades, operaciones, metas u objetivos a cumplir;
- Identificación de las principales políticas y prácticas: contables, presupuestarias, administrativas y de organización;

- Análisis general de la información financiera:
- Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas de los estados financieros.
- Determinación del grado de confiabilidad de la información producida;
- Comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia de los sistemas de información computarizados;
- Determinación de unidades operativas;
- Riesgos Inherentes y Ambiente de Control;
- Decisiones de Planificación para las Unidades Operativas;
- Decisiones preliminares para los componentes; y,
- Enfoque preliminar de auditoría.

Con la información precedente adecuadamente revisada y analizada con apego a los objetivos de la auditoría a aplicar se obtienen el producto o resultado de la planificación preliminar según MAFG (CGE, 2001), se encuentra sintetizado como sigue:

- Antecedentes.
- Motivo, objetivo y alcance de la auditoría.
- Conocimiento de la entidad y su base legal.
- Principales políticas contables.

- Grado de confiabilidad de la información financiera.
- Sistemas de información computarizados.
- Puntos de interés para el examen.
- Transacciones importantes identificadas.
- Estado actual de los problemas observados en exámenes anteriores.
- Identificación de los componentes importantes a ser examinados en la siguiente fase.
- Matriz de evaluación preliminar del riesgo de auditoría
- Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas.
- Identificación específica de las actividades sustantivas no tomadas en cuenta para ser evaluadas en la siguiente fase de planificación específica.

En la planificación preliminar se evalúa a la entidad como un todo y se generan los papeles de trabajo que servirán para los archivos permanente y corriente.

La etapa preliminar de la auditoría

A modo de resumen se puede señalar que en la Etapa inicial se debe considerar:

- Objetivo. Inicia con la solicitud de los servicios, en esta etapa se hace la planeación de lo que se va a realizar en las etapas intermedia y final, así como del programa de Auditoría.

- Realizar el programa de Auditoría. Debe existir un programa de Auditoría que indique las actividades a realizar dentro de un periodo determinado.
- Elaboración del informe de sugerencias. Después de haber realizado la Auditoría inicial, el Auditor ya cuenta con elementos de cómo opera la Entidad y ha detectado algunas de las deficiencias y debilidades que dificultan los sistemas de operación, generando observaciones a la Administración y a las áreas o actividades donde se encontraron esas deficiencias, mismas que deberán ser atendidas por la Entidad. Cuando estas observaciones sean atendidas por la Entidad, el Auditor tendrá mayor seguridad y confianza en el control interno y, por ende, en la opinión que emita más adelante. El Auditor debe entregar un informe en atención a esta situación, en donde ofrezca posibles soluciones.

Es necesario efectuar la etapa preliminar de la auditoría durante el cuarto o quinto mes del ejercicio sujeto a examen. En este momento se lleva a cabo el estudio y la evaluación del control interno, por lo que su objetivo principal puede resumirse en los siguientes términos: Conocer los sistemas más significativos que se identifican con los estados financieros y llegar a conclusiones sobre el nivel de confianza que se puede asignar a la información que deriva de ellos.

Esta etapa ilustra fielmente el enfoque humano que caracteriza a la auditoría de estados financieros. No todo el trabajo es sobre los números; el auditor debe penetrar en la

estructura de la empresa; conocer a fondo los sistemas que hacen posible la dinámica de sus operaciones y producen las aplicaciones contables; navegar en los ciclos de ingresos, egresos, producción, tesorería e información.

Penetrar y navegar por la estructura implica llevar a cabo entrevistas en todos los niveles de la organización: directores de área, gerentes, jefes de departamento; también analistas y auxiliares. El propósito es averiguar y entender cuál es el origen de la información financiera en los segmentos más significativos de ella. Desde luego, es necesario que el auditor observe los sistemas en su genuina operación, que acuda al piso donde los trabajos se llevan a cabo para vivir el espíritu de las transacciones y madurar paso a paso su criterio y comprensión del negocio.

La secuencia de los trabajos durante la etapa preliminar, en términos de lo que un auditor responsable y profesional debe hacer para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, puede resumirse en los siguientes pasos:

- 1. Conocer la estructura de los sistemas
- 2. Reflejar la estructura de sistemas en papeles de trabajo.
3. Identificar riesgos y definir las bases para calcular las muestras de auditoría necesarias en las pruebas de cumplimiento.
- 4. Verificar la autenticidad de los sistemas, mediante pruebas de cumplimiento.
- 5. Evaluar la confianza de los sistemas.

- 6. Emitir un informe con recomendaciones para mejorar los sistemas y prevenir la incidencia de riesgos.

Los primeros cuatro pasos constituyen el estudio del control interno y deben incluir la identificación de las aplicaciones contables para cada una de las transacciones significativas, en su ruta hacia los estados financieros. Tratándose, por ejemplo, de una empresa comercial típica, es indispensable que el auditor conozca todo el sistema de ventas, desde la recepción del pedido del cliente, hasta el registro de la cuenta por cobrar; la entrada, la salida de mercancía y el cargo contable al rubro de costo de lo vendido. Con este conjunto, autenticado mediante procedimientos de auditoría, el auditor queda facultado para llegar a conclusiones sobre el nivel de confianza de cada uno de los renglones respectivos, tanto del balance general como del estado de resultados. Esta es, propiamente, la evaluación a que se refieren las normas de auditoría.

Es importante destacar que la etapa preliminar debe producir valores agregados de prevención para el cliente; la secuencia descrita, fielmente aplicada, permitirá identificar si existen controles internos no establecidos, mecanismos de control no acatados, transacciones no reconocidas en libros y demoras en el registro contable de las operaciones. Una etapa preliminar efectuada de manera responsable, aporta información sobre retrasos en renglones como la estimación de cuentas de cobro dudoso, obsolescencias de inventarios, estimaciones de depreciación, aplicaciones de intereses al costo de financiamiento, provisiones para primas de antigüedad, entre muchos otros ejemplos que, en esta época temprana del

ejercicio, pueden corregirse para evitar cargas de trabajo y desgastes en el cierre anual de las operaciones. (Sánchez, G, 2006. p 4-5)

La etapa intermedia de la auditoría

Esta etapa de Auditoría correspondiente a la ejecución plantea:

- **Objetivo.** Aquí comienza el desarrollo de la misma, con base en la confianza depositada en el control interno de la organización.
- **Trabajo a realizar.** Se realizará la revisión de las operaciones y los resultados de operación, además se realiza parte del trabajo de la etapa final, en función de la confianza que exista en el control interno; esta tarea comprende, entre otras cosas: el examen de los saldos del balance, la inspección de activos, el inventario físico, la circulación de saldos, etc., y el Auditor se cerciorará de que fueron atendidas y corregidas las deficiencias en materia de control interno detectadas en la etapa inicial como situaciones a informar.

Debe comenzar durante el noveno o décimo mes del ejercicio sujeto a examen. Su objetivo principal es que el auditor se forme una opinión preliminar sobre la razonabilidad de los estados financieros, considerando las normas de información aplicadas por la empresa de acuerdo con las características de sus transacciones.

Esta etapa se caracteriza por las pruebas sustantivas que se aplican sobre los movimientos y saldos de una balanza de

comprobación, a una fecha cercana al cierre anual del ejercicio. El alcance, naturaleza y oportunidad de dichas pruebas está determinado por los niveles de confianza que se asignaron a los controles internos como resultado de la etapa preliminar.

Dentro de los enfoques actuales para el desarrollo de esta etapa de la auditoría, destaca el que una cantidad importante de los papeles de trabajo con información para el auditor es preparada por la empresa. El contador público independiente es un profesional cuyo tiempo debe invertirse en examinar y no en imprimir datos de la contabilidad. Compartir esfuerzos bajo un criterio de sinergia, no menoscaba la independencia del auditor y contribuye a evitar incrementos significativos de honorarios.

Aunque los despachos de contadores públicos suelen solicitar volúmenes importantes de trabajos para el desahogo de sus pruebas sustantivas, es necesario destacar que su preparación también contribuye a mejorar los registros contables y las estructuras del control. La siguiente es una relación ilustrativa de algunos documentos e información solicitados por el auditor para efectos de la etapa intermedia de su examen sobre los estados financieros:

- Balanza de comprobación.
- Relaciones analíticas de todas las cuentas colectivas.
- Extractos de las actas de asambleas de accionistas
- Explicación, por escrito, de las variaciones significativas entre las cifras reales y las presupuestadas.

- Conciliación, por escrito, entre las cifras fiscales declaradas y las cifras respectivas de los registros contables.
- Análisis de primas de seguros por devengar y las porciones devengadas cargadas a resultados.
- Conciliación de saldos de todas las cuentas bancarias, así como el análisis y la explicación de las partidas en tránsito.
- Análisis por antigüedad de las cuentas por cobrar a clientes y a otros deudores.
- Preparación de la circularización de saldos, para obtener las confirmaciones de clientes, otros deudores, proveedores y otros acreedores.
- Análisis y aclaración de las inconformidades resultantes de la confirmación de saldos sobre activos y pasivos.
- Relación analítica de cartera morosa en poder de abogados.
- Conexión del inventario físico de mercancías con cifras según libros e integración de los ajustes respectivos.
- Relaciones analíticas de inventarios obsoletos y de lento movimiento.
- Conciliaciones de saldos con compañías afiliadas
- Análisis de incrementos y liberaciones a provisiones para primas de antigüedad, indemnizaciones y otras similares.
- Instructivo para el inventario físico de mercancías en almacenes.

Dentro de la terminología utilizada por los auditores de estados financieros, a todos estos documentos y análisis por escrito se les conoce como “cédulas preparadas por la compañía” o, recurriendo a términos más coloquiales, CPC. En todo caso, los despachos de contadores públicos tienden a considerar que una mayor cantidad de CPC conduce, casi siempre, a una mayor eficiencia en el desarrollo de la auditoría.

Como quiera que se consideren y utilicen las CPC, la etapa intermedia implica que el auditor analice la balanza de comprobación al 30 de septiembre o, en su caso, al 31 de octubre, para identificar movimientos y saldos significativos con el fin de encauzar sus pruebas sustantivas hacia ellos. En este punto es válido mencionar que, durante esta etapa, el auditor debe encontrar tiempo para cerciorarse de que sus recomendaciones al control interno, derivadas de la etapa preliminar, fueron implantadas por la empresa.

La etapa intermedia también debe aportar valores agregados al cliente: ya han transcurrido nueve o diez meses del ejercicio y se ha examinado la balanza de comprobación muy cercana al cierre anual; el auditor puede perfilar su dictamen, pues conoce los problemas importantes que existen sobre los principales rubros de los estados financieros; tiene ya un punto de vista sólido sobre los impactos en su opinión si dichos problemas contables no se corrigen.

De acuerdo con lo anterior, el auditor debe involucrarse en la preparación del plan de cierre anual de operaciones

de su cliente; subrayando la necesidad de que los ajustes de relevancia se registren; ofreciendo su orientación al respecto. Todavía es tiempo de evitar un cierre contable anual sobrado de dificultades y cargas de trabajo extenuantes. Esta es una de las aportaciones más significativas de la etapa intermedia en el examen de los estados financieros

El cierre de la auditoría.

En esta etapa de Auditoría se debe considerar:

- Objetivo. Finalizar la Auditoría de manera adecuada y en el tiempo establecido.
- Trabajo a realizar. Concluir la revisión iniciada en la etapa intermedia, además de efectuar pruebas globales y de corte, revisión de saldos finales de los Estados Financieros, etc. Asimismo, se realizan los ajustes y reclasificaciones que fueron detectadas por el Auditor e informados a la Administración para que los Estados Financieros presentaran su información de forma razonable.

Si la Administración de la Entidad se negara a realizar los ajustes y reclasificaciones, el Auditor se verá en la necesidad de evaluar su importancia, y reflejará de manera adecuada en su opinión.

En esta etapa se examina la información financiera final, es recomendable llevarla a cabo

durante los primeros dos meses del siguiente ejercicio. Su objetivo es que el auditor actualice el punto de vista que se ha formado sobre la razonabilidad de la información financiera

intermedia, para consolidar la evidencia que dará sustento al dictamen. El cierre de la auditoría comprende tres puntos importantes:

- Obtener la balanza final de comprobación.
- Analizar la balanza de comprobación para identificar movimientos y saldos atípicos.
- Considerar el resultado del examen sobre cifras intermedias, para decidir sobre la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría propios de esta etapa.

Como se puede observar, la parte crítica de los trabajos comienza en la balanza de comprobación que, aunque es previa y está sujeta a los posibles ajustes de auditoría, debe reflejar el mejor esfuerzo de la empresa para efectos del cierre anual de sus operaciones. Si el auditor actuó en forma preventiva, cumpliendo los objetivos y programas de las dos visitas anteriores, es posible asumir una actitud optimista y esperar pocos errores.

El análisis de la balanza de comprobación está dirigido a identificar cuentas que, durante los últimos dos meses del ejercicio, muestren un comportamiento no consistente o no proporcional respecto a los meses anteriores. Este análisis debe contemplar la naturaleza de cada uno de los rubros, a fin de no estructurar conclusiones equivocadas: Si la cuenta de clientes tiene un saldo, al finalizar el año, de 300 millones de pesos y, al 31 de octubre pasado, el saldo era de 295 millones de pesos, una interpretación posiblemente errónea es la de considerar que los derechos de cobro se incrementaron en 5

millones de pesos. En este caso, es necesario analizar también los movimientos deudores y acreedores que presenta la cuenta en el periodo de referencia, a fin de incluirlos en la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Los saldos en rubros como ventas o gastos de operación constituyen movimientos acumulados a lo largo del ejercicio; su análisis permite comparaciones uniformes y más ágiles respecto a la importancia de sus incrementos y disminuciones: si al 31 de octubre del año auditado las ventas eran de 2 mil millones de pesos y al cierre del ejercicio lograron un techo de 2 mil 800 millones de pesos, es posible considerar que entre las etapas intermedia y final de la auditoría las ventas tuvieron un incremento del 100%, en comparación con su comportamiento durante los diez meses anteriores. Dependiendo del resultado de las pruebas sustantivas que se aplicaron sobre el rubro de ventas en el marco de la etapa intermedia, así como del nivel de confianza del control interno en el ciclo de ingresos, el auditor decidirá si es necesario incrementar su alcance sobre los 400 millones de peso que se perfilan como atípicos en las ventas al cierre del ejercicio.

Una reflexión sobre los dos párrafos anteriores permite identificar la trascendencia de las etapas preliminar e intermedia de la auditoría de estados financieros. La ejecución responsable de ellas y el cumplimiento estricto de las normas de auditoría generalmente aceptadas, proporcionan un remanente de tiempo para llevar a cabo un cierre de auditoría realmente profesional, enfocado a los segmentos más importantes y estratégicos de la empresa. En el lado opuesto, un lado oscuro, están las

etapas finales de auditorías con jornadas de 18 horas diarias, desgastantes e inhumanas, destinadas a procedimientos propios de la etapa intermedia y a la elaboración de papeles de trabajo, lo cual se hace en forma tan precipitada que pueden resultar de difícil comprensión para los auditores ayudantes.

La etapa final de la auditoría también incluye algunos procedimientos específicamente aplicables al cierre del ejercicio. El apoyo de la empresa vuelve a ser necesario para que el auditor desahogue ciertas pruebas sustantivas que pueden considerarse obligatorias en esta etapa del examen de los estados financieros. A continuación se ofrece una lista enunciativa y no limitativa sobre dichas pruebas:

- Estudio de correspondencia con abogados para identificar contingencias.
- Arqueo de pólizas de seguros y fianzas.
- Identificación de acuerdos de asambleas extraordinarias de accionistas con impacto en el capital contable.
- Examen de conciliaciones bancarias.
- Examen de la suficiencia de la estimación de cuentas de cobro dudoso.
- Examen supletorio a la confirmación de clientes.
- Observación del inventario físico de mercancías y levantamiento de pruebas selectivas.

- Examen de ajustes al inventario derivados de conteos físicos.
- Examen de la suficiencia en la estimación de inventarios obsoletos o de lento movimiento
- Prueba de costo o mercado para el inventario de mercancías.
- Prueba global sobre la razonabilidad del costo de ventas.
- Corte de formas al cierre del ejercicio y examen de eventos posteriores al activo, pasivo, capital contable y cuentas de ingresos, costos y gastos.

- Examen del cálculo del impuesto sobre la renta (ISR) y la participación de utilidades
- Obtención de todas las confirmaciones obligatorias para liberar la entrega del dictamen.

La etapa es apasionante, un reto integral para el socio responsable, el gerente de auditoría, el auditor encargado y los auditores ayudantes. Después de varias semanas de trabajo intenso se conocen las fortalezas y debilidades de la empresa; las pequeñas y grandes dificultades para mantener o ampliar el mercado, contingencias y amenazas; los proyectos confidenciales para superar a los competidores; las necesidades que se enfrentan en materia de flujo de efectivo; la lealtad de algunos trabajadores y el protagonismo superficial de otros, incluyendo a ejecutivos de importancia. Todo ello, junto con los ajustes a registros contables derivados de las pruebas sustantivas, debe sopesarse, medirse y evaluarse en relación

con su posible impacto en los estados financieros tomados en conjunto.

Dentro de los puntos finales que deben cumplirse durante la tercera etapa de la auditoría, destaca la obtención de las confirmaciones y declaraciones por escrito, que son indispensables para respaldar el dictamen: del secretario del consejo de administración, de todos los abogados y los bancos; también de los actuarios y las compañías afiliadas. La información proporcionada por estas personas físicas y morales puede conducir a identificar circunstancias y transacciones que deben revelarse en los estados financieros y que, eventualmente, no han sido registradas por la empresa.

Otro documento importante es la certificación de que los inventarios de mercancías que muestra el balance general están en adecuadas condiciones físicas, para su consumo en los procesos de producción o para su venta a clientes, con los márgenes de utilidad calculados por la empresa. Esta certificación debe firmarla un especialista con facultades legales para ello y debe incluir también el número de su cédula profesional. Imagina un caso de inventarios formados por azufre y mercurio con valor de 800 millones de pesos; el auditor examinó facturas, corroboró unidades físicas de pesos y de medidas, verificó el correcto cálculo de los costos, así como las aplicaciones contables respectivas; pero cerciorarse de que en los contenedores hay efectivamente azufre y mercurio es un reto que escapa a su capacidad profesional.

El último día de su estancia en las instalaciones del cliente, el auditor debe obtener otro documento indispensable para respaldar su dictamen, la carta de declaraciones de la empresa, firmada por el director general y por el funcionario de más alta jerarquía dentro del área que produce la información financiera que ha sido auditada. En este documento se ratifica la buena fe y apertura que tuvo la empresa para proporcionar al auditor toda la información verbal y documental requerida por él, sin omisión o manipulación alguna, para que su examen de los estados financieros pudiera llevarse a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. (Sánchez, 2006)

Opinión

Una vez haya concluido el proceso debe ser emitida la opinión, al respecto cabe señalar

Al cierre de la Auditoría, el Auditor deberá emitir una opinión cuando concluye que los Estados Financieros están dispuestos en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Tipos de opinión

Al finalizar la revisión, el Auditor podrá emitir:

- Opinión no modificada o favorable (lo que se conocía como opinión limpia).
- Opinión modificada, la cual puede ser:
 - a) una opinión con salvedad;
 - b) opinión desfavorable (adversa), y

c) denegación (abstención) de opinión.

Término de opinión

Es importante señalar que los términos “Opinión del Auditor” y “Dictamen e informe del

Auditor” son sinónimos, porque en todos los casos lo que se persigue es dar a conocer el

resultado de la revisión realizada a la Entidad y el término preferido será “Informe de los

Audidores independientes”.



CAPÍTULO III

AUDITORÍA DE GESTIÓN

Definición

La auditoría de gestión conlleva al examinar y evaluar las actividades efectuadas por una organización, programa, u proyecto, actividad que apoyada sobre un estándar y bases legales, permite determinar el grado de eficiencia, eficacia y calidad en el manejo de los recursos disponibles, de una institución en atención a las necesidades de los clientes, mismos que podrán ser perfeccionados en forma continua, por medio del informe de auditoría.

“La auditoría de gestión es el examen que se efectúa en una entidad por un profesional externo e independiente, con el propósito de evaluar la eficiencia de evaluar la eficiencia de la gestión en relación con los objetivos generales; su eficiencia como organización y su actuación y posicionamiento desde el punto de vista competitivo, con el propósito de emitir un informe sobre la situación global de la misma y la actuación de la dirección” (Blanco, 2003, p.233)

Elementos de gestión

La gestión al colaborar es la demostración de los resultados y de la actividad profesional de los involucrados en el cumplimiento de los objetivos; la Contraloría General del Estado (2001) a través de su Manual de Auditoría de Gestión menciona la presencia de seis elementos principales denominados las seis “E”, que son: Economía, Eficiencia, Eficacia, Ecología, Equidad y Ética; complementadas por otros seis elementos más que

son: Rendimiento, Calidad, Resultados, Impacto, Excelencia Gerencial, Control Interno.

Con respecto a los términos como economía, eficiencia, eficacia, ética y ecología, conocidas como las 5E, los cuales son características de la auditoría de gestión que permiten medir y evaluar el proceder de las entidades y que a criterio de Maldonado, (2001), los define de la siguiente manera:

Eficiencia.- Consiste en lograr la utilización más productiva de bienes materiales y de recursos humanos y financieros.

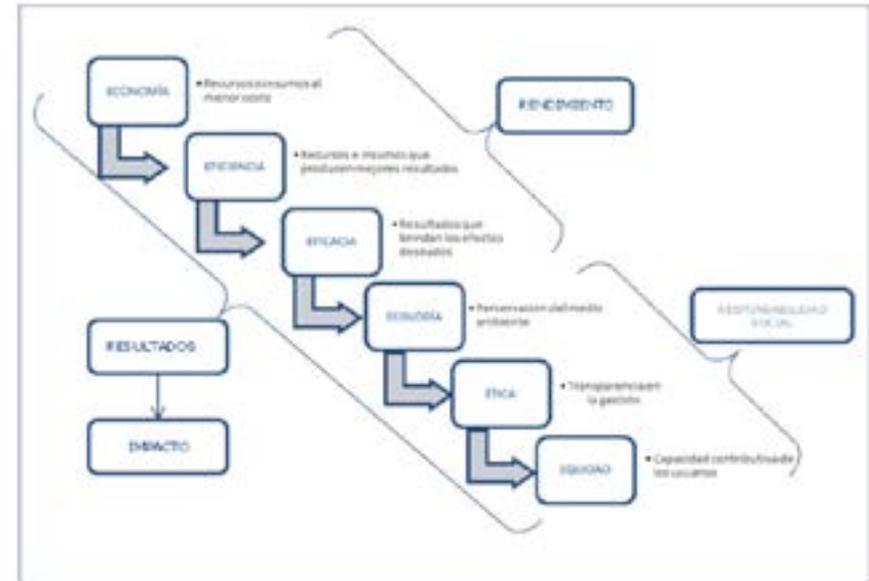
Eficacia.- Es el grado en que los programas están consiguiendo los objetivos propuestos

Economía.- Se refiere a los términos y condiciones conforme a los cuales se adquiere bienes y servicios en cantidad y calidad apropiadas, en el momento oportuno y al menos costo posible.

Ética.- Parte de la filosofía que trata de la moral y las obligaciones del hombre. La conducta del personal en función de sus deberes contemplados en la Constitución, las leyes, las normas de buenas costumbres de la sociedad.

Ecología.- Podrá definirse como el examen y evaluación al medio ambiente, el impacto al entorno y la propuesta de soluciones reales y potenciales.

Figura 4. Elementos de gestión



Tomado de:(Contraloría General del Estado, 2001) Manual de Gestión.

Elaborado por: Vásquez y Pinargote (2018).

Asimismo, formarán objeto de la auditoría de gestión: el proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras y operativas; la eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; y, la observancia de las atribuciones, objetivos y metas institucionales.

A diferencia de la auditoría financiera, el resultado de la fiscalización mediante la auditoría de Gestión no implica la emisión de una opinión profesional, sino la elaboración de un informe amplio con los comentarios, conclusiones y

recomendaciones pertinentes.

La auditoría de gestión como parte de la auditoría integral y a su vez revisada por auditores internos y/o externos, tiene como objetivos revisar y evaluar la eficiencia (mide recursos, costos), la eficiencia (mide resultados) y la calidad (mide el nivel de satisfacción) de las organizaciones, así como también de la actuación y posicionamiento con los propósito de emitir informes sobre la situación general y la actuación de la dirección.

Objetivos de la auditoría de gestión

Cada entidad fija su misión, estableciendo los objetivos que espera alcanzar y las estrategias para conseguirlos. Los objetivos pueden ser para la entidad, como un todo, o específicos para las actividades dentro de la entidad. Los objetivos se ubican dentro de tres categorías:

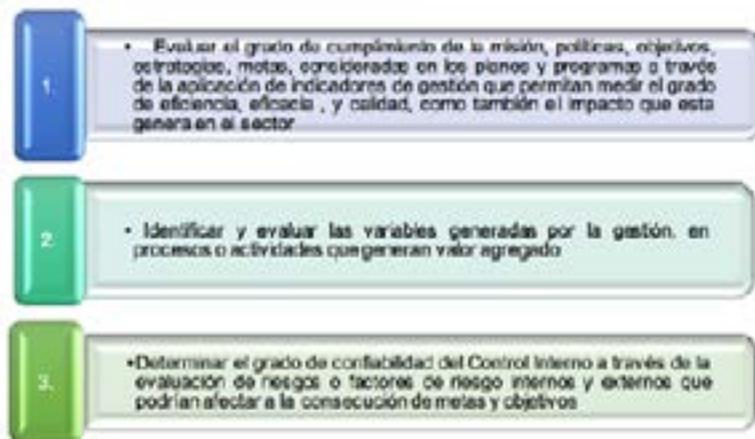


Figura 5. Objetivos de la Auditoria de Gestión

Iralda Benavides

Por otra parte, Blanco (2012), señala que dentro del campo de acción de la auditoría de gestión se pueden señalar como objetivos principales los siguientes:

- Determinar lo adecuado de la organización de la entidad.
- Verificar la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas.
- Vigilar la existencia de políticas adecuadas y el cumplimiento de las mismas.
- Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos
- Verificar la existencia de métodos o procedimientos adecuados de operación y la eficiencia de los mismo
- Comprobar la utilización adecuada de los recursos

Fases de la auditoría de gestión.

Por otra parte, Andrade (2001) plantea que para la realización de una auditoría de gestión existe una metodología de trabajo, el mismo que se divide en fases

Conocimiento preliminar

En esta etapa se efectúa el estudio o examen previo al comienzo de la Auditoría con la intención de saber en detalle las características de la entidad a auditar para contar con los elementos precisos que permitan un apropiado planeamiento del trabajo a realizar y orientarlo hacia los asuntos que resulten de mayor interés de acuerdo con los objetivos previstos.

Los resultados permiten, hacer la selección y los ajustes a la metodología y programas a ser llevados a cabo; así como determinar la relevancia de las materias que se habrán de examinar.

También posibilita evaluar el grado de fiabilidad del control interno (contable y administrativo) así como que en la etapa de planeamiento se construya un plan de trabajo más eficiente y racional para cada auditor, lo que certifica que la Auditoría habrá de realizarse con la debida calidad, economía, eficiencia y eficacia; apoyando, en buena medida, el éxito de su realización.

En la entidad se deben realizar entrevistas con los principales dirigentes con la finalidad de explicarles el objetivo de la Auditoría, y conocer o actualizar en detalle los datos e cuanto a estructura, cantidad de dependencia, desempeño de la actividad que despliega el flujo de la producción o de los servicios que presta y, otros antecedentes indispensables para un adecuado planeamiento del trabajo a ejecutar

.Permite conocer los siguientes aspectos:

- Estructura organizativa y funciones
- Flujo del proceso productivo o del servicio que presta
- Características de la producción o del servicio.
- Capacidad de producción o servicio instalada
- Plan de producción o servicios.
- Sistemas de costos, centros de costos, áreas de responsabilidad, los presupuestos de gastos y su comportamiento.
- Fuentes de abastecimientos de las materias primas y

materiales fundamentales.

- Destino de la producción terminada o de los servicios prestados.
- Cantidad total de trabajadores, agrupados por categorías ocupacionales, con sus respectivas calificaciones. Existencia de las normas de consumo y cartas tecnológicas, así como ficha de costo actualizada.
- Existencia de normas de trabajo.
- Revisar las informaciones que obra en el expediente único que contiene resultados de las auditorías, inspecciones, comprobaciones, y verificaciones fiscales, anteriores.
- Verificación de las fuentes de financiamiento;

Evaluación del Sistema de Control Interno Contable y Administrativo, para lo cual se tendrá en cuenta:

- Conocer los sistemas de información establecidos y si son oportunos y dinámicos.
- Comprobar el cumplimiento de los principios del Control Interno.
- Incluir todas las verificaciones que procedan arribar conclusiones respecto a la eficacia del Control Interno; y
- Verificar el comportamiento de los medios que garanticen la eficacia del Control Interno.
- Examinar y evaluar los documentos, operaciones, registros y Estados Financieros, que permitan determinar si estos reflejan razonablemente su situación financiera y los resultados de sus operaciones sí como el cumplimiento de las disposiciones económico - financieras.

- Evaluar la confiabilidad, suficiencia y oportunidad de los sistemas automatizados de los procesamientos de la información.
- Analizar el comportamiento de los indicadores económicos fundamentales de la entidad Revisar Informes Económicos y otros documentos que brinden información general sobre la situación de la entidad.
- Realizar las entrevistas que se consideren necesarias con dirigentes, Técnicos, y demás trabajadores vinculados con la entidad, incluido las organizaciones política y de masas;
- y Efectuar una visita por las áreas que integran la entidad, a fin de observar el funcionamiento en su conjunto.

Para conocer algunos de los aspectos antes señalados, podrán utilizarse fuentes externas si se considera necesario.

Al concluir la misma el Jefe de Equipo deberá evaluar la conveniencia de emitir un informe preliminar que resuma la situación del control. Este será aconsejable cuando se considere que la duración de la auditoría pueda prolongarse, con vista a permitir que la administración comience a adoptar medidas, lo que al decidirse contribuirá a aligerar el informe final.

Actividades

1. Visita a las instalaciones para observar el desarrollo de las actividades y operaciones, y visualizar el funcionamiento en conjunto.

2. Revisión de los archivos corriente y permanente de los papeles de trabajo de auditorías anteriores; y/o recopilación de informaciones y documentación básica para actualizarlos

a) La visión, misión, los objetivos, metas, planes direccionales y estratégicos

b) La actividad principal que realiza la entidad, tecnología, proveedores, clientes; etc.

c) La situación financiera, la estructura organizativa y funciones, los recursos humanos, la clientela, etc.

d) De los directivos, funcionarios y empleados sobre: liderazgo; actitudes no congruentes con objetivos trazados; el ambiente organizacional, la visión y ubicación de la problemática existente.

3. Determinar los criterios, parámetros e indicadores de gestión, que constituyen puntos de referencia que permitirán posteriormente compararlos con resultados reales de sus operaciones y determinar si estos resultados son superiores,

similares o inferiores a las expectativas. De no disponer la entidad de indicadores, el equipo de trabajo conjuntamente con funcionarios de la entidad desarrollaran los indicadores básicos.

4. Detectar las fuerzas y debilidades; así como, las oportunidades y amenazas en el ambiente de la organización, y las acciones realizadas o factibles de llevarse a cao para obtener ventaja de las primeras y reducir los posibles impactos negativos de las segundas.

5. Evaluación de la estructura de Control Interno que permita acumular información sobre el funcionamiento de los controles existentes y para identificar a los componentes (áreas, actividades, rubros, cuentas, etc.) relevantes para la evaluación de control interno y que en las siguientes fases del examen se someterán a las pruebas y procedimientos de auditoria. Dependiendo de la naturaleza de la entidad, magnitud, complejidad y diversidad de sus operaciones, podrá identificarse los componentes a sus correspondientes subcomponentes.

6. Definición del objetivo y estrategia general de la auditoría a realizarse. (CGE, 2001, p.108-109)

Productos

- Archivo permanente actualizado de papeles de trabajo.- es todo tipo de documento cuya información es permanente

y sirve de consulta y guía para la evaluación de políticas y procedimientos de la entidad.

- Documentación e información útil para la planificación
- Objetivos y estrategia general de la auditoría (CGE, 2001, p. 109)

Planificación

El trabajo primordial en esta etapa es el precisar la estrategia que se debe seguir en la Auditoría a acometer.

Lo anterior comporta planear los temas que se deben elaborar, de manera que permitan la realización de una Auditoría de alta calidad y que se alcance con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas.

Partiendo de los objetivos y alcance previstos para la Auditoría y tomando en cuenta toda la información obtenida y conocimientos adquiridos sobre la organización en la etapa de exploración, el Jefe de Equipo procede a planear las tareas a desarrollar y comprobaciones necesarias para alcanzar los objetivos de la Auditoría. Del mismo modo, debe establecer la importancia relativa de los temas que se van a auditar y reevaluar, así como la necesidad de personal de acuerdo con los elementos de que dispone.

Luego de que se ha determinado el tiempo a utilizar en la ejecución de cada comprobación o verificación, se procede a elaborar el plan global o general de la Auditoría, el que se debe recoger en un documento que contenga como mínimo:

- Definición de los temas y las tareas a ejecutar.

- Nombre del o los especialistas que intervendrán en cada una de ellas.
- Fecha prevista de inicio y terminación de cada tarea. Se considera desde la exploración hasta la conclusión del trabajo.

Igualmente se confecciona el plan de trabajo individual de cada especialista, considerando como mínimo:

- Nombre del especialista.
- Definición de los temas y cada una de las tareas a ejecutar.
- Fecha de inicio y terminación de cada tarea.

Cualquier ampliación del término previsto debe estar autorizada por el supervisor u otro nivel superior; dejando constancia en el expediente de Auditoría.

Según criterio del Jefe de Equipo, tanto el plan general de la Auditoría, como el individual de cada especialista, pueden incorporarse en un solo documento en atención al número de tareas a ejecutar, cantidad de especialistas subordinados, etc.

Actividades

Las tareas en la fase de la planificación son las siguientes:

1. Revisión y análisis de la información y documentación obtenida en la fase anterior, para obtener un conocimiento

integral del objeto de la entidad, comprender la actividad principal y tener los elementos necesarios para la evaluación de control interno y para la planificación de la auditoría de gestión.

2. Evaluación de control interno relacionado con el área o componente objeto de estudio que permitirá acumular información sobre el funcionamiento de los controles existentes, útil para identificar los asuntos que requieran tiempo y esfuerzos adicionales en la fase de “Ejecución”; a base de los resultados de esta evaluación determinará la naturaleza y alcance del examen, confirmar la estimación de los requerimientos de personal, programar su trabajo, preparar los programas específicos de la siguiente fase y fijar los plazos para concluir la auditoría y presentar el informe, y después de la evaluación tendrá información suficiente sobre el ambiente de control. La evaluación implica la calificación de los riesgos de auditoría que son: a) inherente (posibilidad de errores e irregularidades); b) De control (procedimientos de control y auditoría que no prevenga o detecte); c) De detección (procedimientos de auditoría no suficientes para descubrirlos); y d) Otras clases de riesgo, en sus diferentes áreas u operaciones a las que está expuesta la entidad. Los resultados obtenidos servirán para: a) Planificar la auditoría de gestión; b) Preparar un informe sobre el control interno.

3. A base de la fase 1 y 2 descritas, el supervisor conjunto con el jefe de equipo y con el aporte de los demás integrantes

del equipo y con el aporte de los demás integrantes del equipo multidisciplinario, prepararán un Memorando de Planificación.

4. Elaboración de programas detallados y flexibles, confeccionados específicamente de acuerdo con los objetivos trazados. El supervisor con el jefe del equipo preparan programas de auditoría en los que se incluyan objetivos específicos y procedimientos específicos con la calificación del riesgo de auditoría, por cada uno de los componentes. (CGE, 2001, p. 133-134)

Productos

- Memorando de Planificación.- es un documento en el cual debe constar las generalidades de la entidad, los aspectos relevantes de la evaluación de control interno y las áreas seleccionadas. Se indicarán los riesgos de auditoría y los componentes que serán examinados, el objeto y alcance de la auditoría, los indicadores de gestión, la conformación del equipo de trabajo, el plazo previsto para su ejecución y el cronograma de actividades a realizar.

- Programas de Auditoría para cada componente (proyecto, programa o actividad).- son elaborados por el auditor con el propósito de establecer la conexión entre los objetivos y los procedimientos que seguirán en la fase de ejecución del trabajo de campo. (CGE, 2001, p. 134)

Ejecución

La finalidad esencial de esta etapa consiste en recabar las pruebas que soporten las opiniones del auditor en relación al trabajo realizado, es la fase, por decir de alguna manera, del trabajo de campo, esta se sostiene considerablemente del grado de profundidad con que se hayan efectuado las dos etapas anteriores, en esta se llevan a cabo los Papeles de Trabajo y las hojas de nota, instrumentos que soportan excepcionalmente la opinión del auditor actuante.

En esta etapa, se deberá:

- Verificar toda la información obtenida verbalmente.
- Obtener evidencias suficientes, competentes y relevantes.
- Por la importancia que tienen estos aspectos para sustentar el trabajo realizado por los auditores y especialistas deberán tener en cuenta:
- Que las pruebas determinen las causas y condiciones que originan los incumplimientos y las desviaciones;
- Que las pruebas pueden ser externas, si se considera necesaria.
- Cuantificar todo lo que sea posible, para determinar el precio del incumplimiento.

- Presentar especial atención para que la auditoría resulte económica, eficiente y eficaz, que se cumpla dentro del marco presupuestado, así como que sirva de instrumento para coadyuvar a la toma de decisiones inteligentes y oportunas.
- El trabajo de los especialistas, que no son auditores, deben realizarse sobre la base de los objetivos definidos en el planeamiento.
- El trabajo debe ser supervisado adecuadamente por un especialista de la unidad de auditoría debidamente facultado; y Determinar en detalle el grado de cumplimiento de las tres “E”, teniendo en cuenta: Condición, criterio, efecto y causa

Actividades

1. Aplicación de los programas detallados y específicos para cada componente significativo y escogido para examinarse, que comprende inspección física, observación, cálculo, indagación, análisis, etc.
2. Preparación de papeles de trabajo, que junto a la documentación relativa a la planificación y aplicación de los programas, contiene la evidencia suficiente, competente y relevante
3. Elaboración de hojas resumen de hallazgos significativos por cada componente examinado, expresados en los

comentarios; los mismos que deben ser oportunamente comunicados a los funcionarios y terceros relacionados

4. Definir 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. (CGE, 2001, p. 167)

Productos

- Papeles de trabajo.- se definen como el conjunto de cédulas, documentos y medios magnéticos (tendencia a la auditoría cero papeles) elaborados u obtenidos por el auditor, producto de la aplicación de las técnicas, procedimientos y más prácticas de auditoría, que sirven de evidencia del trabajo realizado y de los resultados de auditoría revelados en el informe.
- Hojas resumen de hallazgos significativos por cada componente.- es un documento en donde el auditor describa los aspectos positivos y negativos del examen realizado exponiendo la condición, criterio, causa, efecto, conclusión y recomendaciones necesarias. (CGE, 2001, p. 167)

Comunicación de resultados

El informe final en la Auditoría de Gestión no revelará solo las deficiencias existentes, contendrá también los hallazgos positivos, en las conclusiones, en forma resumida irá el precio

del incumplimiento con su efecto económico, y las causas y condiciones para el cumplimiento de la eficiencia, eficacia y economía en la gestión y uso de recursos.

En esta fase se comunica a los directivos de la entidad, los resultados obtenidos presentados como deficiencias significativas y las recomendaciones para promover mejoras en el desarrollo de las operaciones, a fin que la administración adopte medidas correctivas evite su ocurrencia en el futuro.

El informe debe redactarse de forma coherente y profesional, los asuntos incluidos en él deben tener la suficiente significación como para justificar que sean informados y, para merecer la atención de aquellos a quienes van dirigidos. Las observaciones y conclusiones incluidas en el informe de auditoría, deben estar apropiadamente soportadas con evidencia suficiente, competente y pertinente que fluya de los papeles de trabajo, para probar cuando sea necesario, los fundamentos de los asuntos informados, su exactitud y razonabilidad.

Las conclusiones y recomendaciones deben inferirse en forma lógica de los hechos examinados. Los elementos de juicio incluidos en el informe deben ser suficientes para convencer a sus usuarios sobre la importancia de las observaciones.

El redactor no debe enredarse en frases, oraciones, párrafos o secciones demasiado detalladas, que no armonicen con el mensaje del informe. Para que el informe se comunique con efectividad, debe presentarse en forma clara y simple, tanto como sea posible.

Los auditores deben tratar de emplear palabras que den muestra de positivismo; tales como reforzamiento, mejoras, aumentos y ahorros potenciales, para que sea más difícil que la administración esté en desacuerdo con sus observaciones, conclusiones recomendaciones resultantes de la auditoría practicada.

La responsabilidad de la elaboración y preparación del informe de auditoría es del auditor encargado aunque también comparten esta responsabilidad, los miembros del equipo de auditoría que participan en el borrador del informe.

Actividades

1. Redacción del informe de auditoría, en forma conjunta entre los auditores con funciones de jefe de grupo y supervisor, con la participación de especialistas no auditores en la parte que se considere necesaria

2. Comunicación de resultados; si bien esta se cumple durante todo 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, deba ser 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; pero por otra parte, permitir sus punto de vista y ejerzan su legítima defensa. (CGE, 2001, p. 167)

Productos

- Informe de Auditoría, síntesis del informe y memorando de antecedentes
- Acta de conferencia final de lectura del informe de auditoría (CGE, 2001, p. 167)

Seguimiento

Es aconsejable según el grado de deterioro de las tres E que se observe, realizar una comprobación en uno y dos años, que permita conocer hasta que punto la administración fue receptiva sobre los hallazgos mostrados y las recomendaciones dadas en cualquiera de las circunstancias, es decir tanto si se mantuvo la administración de la entidad en manos del mismo personal, como si hubiera sido sustituido por sus desaciertos.

Actividades

Los Auditores efectuarán el seguimiento de las recomendaciones, acciones correctivas y determinación de responsabilidades derivadas, en la Contraloría, Ministerio de Salud Pública, ministerio Público y función Judicial, con el siguiente propósito:

a) Para corroborar hasta qué punto la administración fue receptiva sobre los comentarios (hallazgos, conclusiones y las recomendaciones presentadas en el informe, efectúa el seguimiento de inmediato a la terminación de la auditoría, después de uno o dos meses de haber recibido la entidad

auditada el informe aprobado.

b) De acuerdo al grado de deterioro de las 6 “E” y de la importancia de los resultados presentados en el informe de auditoría, debe realizar una re comprobación de cursado entre uno y dos años de haberse concluido la auditoría.

c) Determinación de responsabilidades por los daños materiales y perjuicio económico causado, y comprobación de su resarcimiento, reparación o recuperación de los activos.

Productos

- Cronograma para el cumplimiento de recomendaciones
- Encuesta sobre el servicio de auditoría
- Constancia de seguimiento realizado
- Documentación y papeles de trabajo que respalden los resultados de la fase de seguimiento. (CGE, 2001, p. 224).

Aspectos que deben ser verificados por el control de gestión.

Compromiso de la Dirección: se verifica que la alta dirección esté comprometida en la conducción de la empresa hacia el éxito anhelado y programado mediante los objetivos, metas, políticas y planes, que respondan al entorno en el que se desenvuelve la empresa.

Planificación: comprueba la capacidad de la compañía para planificar y conseguir sus metas y objetivos en las cuatro instancias debidas: lo prospectivo, estratégico, operativo y

financiero. En esta verificación existen tres aspectos priorizados que contribuyen a ese análisis: la misión, visión y objetivos establecidos.

De este modo, aquí nace un tema fundamental para una eficiente gestión organizacional, que es la planificación estratégica. Audivert, Ribera & Daza (2016) en su trabajo de investigación, concluyeron que la planificación estratégica contribuye a delinear el rumbo que una entidad debe seguir, así como las estrategias y las actividades para poder realizarlo; sin embargo, en muchas ocasiones los planes establecidos se quedan en solo formalidades que no son ejecutadas; para ello indican, que este aspecto puede ser superado mediante la injerencia de todos los miembros de la organización, establecer metas a corto y mediano plazo de una forma realista y realizable, es decir tomando en consideración los recursos y condiciones del entorno con los que cuenta.

Satisfacción del Cliente: mide la capacidad que se posee para detectar las necesidades y expectativas del usuario a cerca del bien o servicio ofertado, desarrollando para esto estrategias, planes y mecanismos para establecer opciones de mejoras.

Gestión de la calidad: basado en la evaluación de los procesos y procedimientos de mejora continua empleados para garantizar el punto más óptimo de calidad de los productos y servicios.

Responsabilidad social: se verifica que las empresas mantengan una responsabilidad para con el medio ambiente y con la sociedad extendiéndose en toda la cadena de valor, por ello todas las empresas deben mantener estándares de

responsabilidad social corporativa y debe ser ya un punto clave de productividad y competitividad dentro de los mercados.

Resultados: mide la relación de los niveles obtenidos en cuanto a calidad frente al análisis de satisfacción del cliente, misma que debe verse reflejada a través del uso y aplicación de los indicadores de gestión

.Adicionalmente muchas compañías internacionales exigen la auditoría de gestión social, que implica la verificación del compromiso y cumplimiento que tienen la empresa con sus empleados independientemente de la aplicación de leyes laborales y de protección social que establecen los organismos de control.

Técnicas de auditoría de gestión

Las técnicas de auditoría de gestión son procedimientos que utiliza el auditor para obtener evidencia suficiente y relevante para formarse un juicio profesional y objetivo del ente auditado. Dentro de las técnicas utilizadas, Maldonado (2001), señala las siguientes:

Figura 6.

Técnicas de Auditoría de Gestión



Elaborado por Lascano, 2013

Indicadores de gestión

Maldonado (2001), señala que los indicadores proporcionan información sobre las funciones y procesos claves con los que opera la dependencia o entidad. Mediante su consulta es factible detectar desviaciones que impidan en último término el cumplimiento de los objetivos estratégicos:

Franklin (2007), señala que los indicadores de gestión se utilizan en el proceso administrativo para:

- Controlar la operación
- Prevenir e identificar desviaciones que impidan el cumplimiento de los objetivos estratégicos
- Determinar costos unitarios por áreas, programas, unidades de negocio y centros de control.
- Verificar el logro de las metas e identificar desviaciones

Aporta elementos sustanciales para promover la mejora continua de los procesos, bienes y servicios, el empleo puntual de los recursos y abre la posibilidad de instrumentar los cambios necesarios para lograr el cumplimiento de su objeto.

Concepto

Un indicador es una estadística simple o compuesta que refleja algún rasgo importante de un sistema dentro de un contexto de interpretación. Es una relación cuantitativa entre dos cantidades que corresponden a un mismo proceso o procesos diferentes. Por si solos no son relevantes, pues sólo adquieren importancia cuando se les compara con otros de la misma naturaleza (Op. cit).

Un indicador pretende caracterizar el éxito o la eficacia de un sistema, programa u organización, pues sirve como una medida aproximada de algún componente o de la relación entre componentes (Franklin 2007).



CAPÍTULO IV

AUDITORIA DE CONTROL INTERNO

Definición

Podemos decir que a la par del origen de la contabilidad surgió la necesidad de tener la certeza de que lo registrado se realizó de manera correcta y por ende fue controlado; sin embargo, no fue sino hasta después de la serie de los escándalos financieros que se dieron en el año 2000, que los hombres de negocios se preocuparon por formar y establecer sistemas adecuados para la protección de sus intereses.

El alcance del sistema del control interno estuvo limitado más a las áreas contables y financieras de la Entidad, ya que se tenía la cultura de que era inherente a dichas áreas y de que el resto de las áreas operacionales y sus trabajadores no se sentían involucrados, situación equivocada en su totalidad, toda vez que el control interno le es aplicable a todas las áreas y personas de la Entidad. Para llevar a cabo una evaluación del control interno es indispensable ver a la Entidad con un enfoque integral, y considerar los aspectos tanto internos como externos. Cabe recordar que el control interno es muy particular y único como cada Entidad.

Seguidamente presentamos algunas definiciones de Sistema de Control Interno, Morales (2000), lo establece como: el conjunto de principios, fundamentos, reglas, acciones, mecanismos, instrumentos y procedimientos que ordenados, relacionados entre sí y unidos a las personas que conforman una organización, se constituye en un medio para lograr el

cumplimiento de su función administrativa, sus objetivos y la finalidad que persigue, generándole capacidad de respuesta ante los diferentes públicos o grupos de interés que debe atender.

Por otra parte, Santillana (2003) en su libro lo define como: El control interno abarca el plan de Entidad y todos los métodos y procedimientos que en forma conjugada son llevados a cabo por una Entidad para la salvaguarda de sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera y de la complementaria administrativa, operacional, promover eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas prescritas por la Administración.

Los controles internos se implantan con el fin de detectar, en el plazo deseado, cualquier desviación respecto a los objetivos establecidos por la entidad. Dichos controles permiten a la dirección hacer frente a la rápida evaluación del entorno económico y competitivo, así como las exigencias y propiedad cambiantes de los clientes y adaptar su estructura para asegurar el crecimiento futuro, los controles fomentan la eficiencia, reducen el riesgo de pérdida de valor de los activos y ayudan a organizar la factibilidad de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y normas vigentes.

Al respecto, Mantilla (2005) lo establece como: El control interno se define como un proceso efectuado por el consejo de administración, la Dirección y el resto de personal de la entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

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

Objetivos del control interno

Un sistema de control interno está conformado por las políticas y procedimientos que han sido elaborados para proveer una seguridad razonable a la administración de que la compañía va a alcanzar con sus objetivos y metas. A estas políticas y procedimientos a menudo se les denomina controles, y en conjunto, éstos comprenden el control interno de la entidad. Por lo general, la administración cuenta con tres objetivos amplios para el diseño de un sistema de control interno efectivo:

1. Confiabilidad de los informes financieros. Tal y como se analizó en el capítulo la administración es responsable de preparar los estados financieros para los inversionistas, los acreedores y otros usuarios. La administración tiene la responsabilidad legal y profesional de asegurarse de que la información se presente de manera imparcial de acuerdo con los requisitos de información, como los principios de contabilidad generalmente aceptados. El objetivo del control interno efectivo sobre los informes financieros es cumplir con las responsabilidades de los informes financieros.
2. Eficiencia y eficacia de las operaciones. Los controles dentro de una empresa tienen como objetivo invitar al uso eficaz y eficiente de sus recursos con el fin de optimizar las metas de la compañía. Un objetivo importante de estos controles es la información financiera y no financiera precisa

de las operaciones de la empresa para tomar decisiones.

3. Cumplimiento con las leyes y reglamentos. La Sección 404 requiere que todas las compañías públicas emitan un informe referente a la eficacia de la operación del control interno sobre los informes financieros. Además de las disposiciones legales de la Sección 404, se requiere que las organizaciones públicas, no públicas y sin fines de lucro sigan varias leyes y reglamentaciones. Algunas sólo tienen una relación indirecta con la contabilidad, como las leyes de protección ambiental y derechos civiles. Otras tienen relación con la contabilidad, como las reglamentaciones de impuestos sobre la renta y el fraude (Arens, Randal y Beasley 2007).

La administración diseña sistemas de control interno para llevar a cabo los tres objetivos

El objetivo del auditor al enfocarse en los estados financieros y en la auditoría de controles internos son los controles relacionados con la confiabilidad de los informes financieros, además de los controles relacionados con las operaciones y el cumplimiento de las leyes y reglamentos que pueden afectar de manera importante los informes financieros.

De acuerdo con las Normas Ecuatorianas de Auditoría los objetivos del Sistema de Control Interno son:

- Consecución ordenada y eficiente de su negocio
- Adhesión a las políticas de administración.
- Salvaguarda de activos
- Prevención y detección de fraude y error
- Precisión e integridad de registros contables

- Oportuna preparación de información financiera confiable. (Norma Ecuatoriana de Auditoría Nro. 10 – Párrafo 8)

Componentes del control interno coso

El marco integrado de control interno de COSO, es el modelo de control interno más aceptado en Estados Unidos. Según éste el control interno se constituye de cinco categorías que la administración diseña y aplica para proporcionar una seguridad razonable de que sus objetivos de control se llevarán a cabo. Cada categoría contiene muchos controles, pero los auditores se concentran en aquéllos diseñados para impedir o detectar errores materiales en los estados financieros. Los componentes del control interno del COSO incluyen lo siguiente:

1. Ambiente de control.
2. Evaluación del riesgo.
3. Actividades de control.
4. Información y comunicación.
5. Monitoreo.



Figura 7. Componentes del Control Interno COSO

Fuente. Control interno informe COSO.

Elaborado por: Cecilia Freire 2012

Como se ilustra en la siguiente figura el ambiente de control sirve como unificador de los otros cuatro componentes. Sin un ambiente de control efectivo, es poco probable que los otros cuatro den como resultado un control interno efectivo, sin importar su calidad.



Figura 8. Ambiente de control

Elaborado por Arens, Randal, y Beasley (2007).

Ambiente de control.

Manilla (2009) Marca la pauta del funcionamiento de la organización e influye en la conciencia de sus empleados respecto al control. Es la base de todos los demás componentes del control interno, aportando disciplina y estructura. Los factores del entorno de control incluyen la integridad, valores éticos, capacidad de los empleados de la entidad, filosofía de dirección, el estilo de gestión, la manera en que la Dirección asigna la autoridad, responsabilidades, organiza y desarrolla profesionalmente al personal, así como la atención y orientación que proporcionan al consejo de administración Con el fin de comprender y evaluar el ambiente de control, los auditores deben considerar las partes más importantes de los componentes del control.

Integridad y valores éticos

La integridad y los valores éticos son el producto de las normas éticas y de conducta de la entidad, así como la forma en que éstos se comunican y refuerzan en la práctica. Incluyen las

acciones de la administración para eliminar o reducir iniciativas o tentaciones que podrían invitar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o poco éticos.

Compromiso con la competencia

La competencia es el conocimiento y las habilidades que se requiere para cumplir con las labores que concretan el trabajo de un individuo. El compromiso con la competencia comprende la consideración de los niveles de competencia para trabajos específicos y la forma en que estos niveles se traducen en habilidades y conocimientos necesarios.

Participación del consejo directivo o el comité de auditoría

Un consejo directivo eficaz es independiente de la administración, y sus miembros participan y escrutan las actividades de la administración. Aunque el consejo delega la responsabilidad del control interno a la administración, su responsabilidad es proporcionar habitualmente evaluaciones independientes del control interno establecido por la administración.

Estructura organizativa

La estructura organizativa de la entidad define las líneas de responsabilidad y autoridad existentes. Al entender la estructura organizativa del cliente, el auditor aprende los elementos administrativos y funcionales de la empresa y percibe cómo se implementan los controles.

Asignación de autoridad y responsabilidad

Además de los aspectos informales de la comunicación que la administración y el consejo directivo realizan como parte de las operaciones cotidianas, también tienen gran importancia los métodos formales de comunicación referentes a la autoridad y responsabilidad y asuntos similares relacionados con el control.



Figura 9. Evaluación de riesgos

Elaborado por Arens, Randal, y Beasley (2007).

Evaluación del riesgo.

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgos inherentes, riesgo de control y riesgos de detención.

Estupiñan (2009) El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor deberá usar juicio personal para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría, para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

Riesgos de auditoría

- Riesgo inherente

Es la susceptibilidad de los estados financieros a la existencia de errores o irregularidades significativos, antes de considerar la efectividad de los sistemas de control.

- Riesgo de control

Es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativos en forma oportuna.

- Riesgo de detección

Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados contables.

Desde el punto de vista del auditor, es el riesgo que está dispuesto a asumir, al momento de expresar una opinión razonable sobre un proceso, una actividad, o un componente que contiene errores importantes.

Estupiñan (2009), La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo presente en cada caso. Este nivel suele medirse en cuatro grados posibles.

- Nivel de riesgo mínimo

Estaría conformado cuando en un componente poco significativo no existiera factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores fuera remota.

- Nivel de riesgo bajo

Se produce cuando en un componente significativo exista factores de riesgo pero no tan importantes, y además, la probabilidad de la existencia de errores o irregularidades es baja.

- Nivel de riesgo medio o moderado

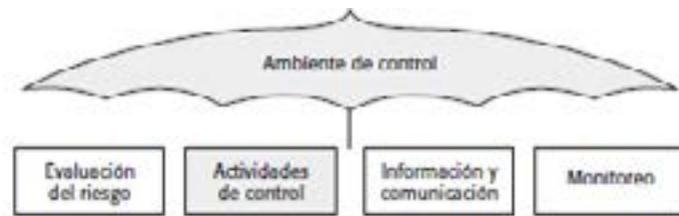
Se da en el caso de que en un componente claramente significativo, donde existan varios factores de riesgo se pueden presentar errores o irregularidades.

- Nivel de riesgo alto

Se encuentra cuando el componente es altamente significativo con factores de riesgo, muy importantes y donde es altamente probable que existan errores o irregularidades

.La evaluación del nivel del riesgo es un proceso subjetivo y depende totalmente del buen juicio, capacidad y experiencia del auditor. No obstante, existen formas que contribuyen la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar.

Tabla 2



Fuente Mantilla 2009

Figura 10. Actividades de control

Elaborado por arens, randal, y beasley (2007).

Las actividades de control

Las actividades de control son las políticas y procedimientos, además de las que se incluyeron en los otros cuatro componentes, que contribuyen al aseguramiento y la implementación de las tareas requeridas para afrontar los riesgos que entraña el cumplimiento de los objetivos de la entidad. Potencialmente se encuentran varias actividades de control en cualquier entidad, incluyendo los controles manuales y automáticos. La Declaración 94 y el COSO expresan que las actividades de control generalmente se relacionan con políticas y procedimientos que pertenecen a 1) la separación de responsabilidades, 2) el procesamiento de información, 3) los controles físicos, y 4) las revisiones del desempeño. El desarrollo de actividades de control relacionadas con estos tipos de políticas y procedimientos con frecuencia se incluyen en los siguientes cinco tipos de actividades de control específicas, que

se analizan a continuación:

1. Separación adecuada de las responsabilidades.
2. Autorización adecuada de las operaciones y actividades.
3. Documentos y registros adecuados.
4. Control físico sobre activos y registros.
5. Verificaciones independientes referentes al desempeño.

Separación adecuada de las responsabilidades

Existen cuatro guías generales de gran importancia para los auditores que ayudan a la separación adecuada de las responsabilidades para evitar el fraude y los errores.

Contabilidad separada de la custodia de los activos financieros Se utiliza para proteger a la compañía contra desfalcos. Una persona que tiene la custodia temporal o permanente de un activo no debe ser la responsable de rendir cuentas relacionadas con dicho activo. Si se permite que una persona realice ambas funciones, aumenta el riesgo de que esa persona disponga del activo para una ganancia personal y ajuste los registros para cubrir el robo.

Custodia de activos relacionados separada de la autorización de operaciones De ser posible, es preferible evitar que las personas que autorizan las operaciones tengan control sobre el activo relacionado, ya que esto ocasiona una posibilidad de desfalco. Por ejemplo, la misma persona no autoriza el pago de la factura de un proveedor y también firma el cheque con que se paga esa factura.

Responsabilidad operativa separada de la responsabilidad de registro contable Para asegurar información desprejuiciada, por lo general, se incluye el registro contable en un departamento aparte a cargo del contralor. Por ejemplo, si un departamento o división prepara sus propios registros e informes, existiría una tendencia a tergiversar los resultados para mejorar su desempeño en el informe.

Autorización adecuada de las operaciones y actividades

Cada operación debe ser autorizada de manera adecuada si se desea que los controles sean satisfactorios. Si cualquier persona en una empresa pudiera adquirir o ampliar activos a voluntad, el resultado sería un caos total. La autorización puede ser *general* o *específica*. De acuerdo con la *autorización general*, la administración establece políticas que la organización debe seguir, los subordinados reciben instrucciones de llevar a cabo estas autorizaciones generales al aprobar todas las operaciones dentro de los límites que establece la política. *La autorización específica* tiene que ver con las operaciones individuales. A menudo la administración no está dispuesta a establecer una política general de autorización para ciertas transacciones.

Documentos y registros adecuados

Los documentos y registros son los objetos físicos en los que se asientan y resumen las transacciones. Éstos incluyen cuestiones tan diversas como las facturas de ventas, órdenes de compra, los registros subsidiarios, diarios de ventas y tarjetas de asistencia del personal. Varios de estos documentos y registros se mantienen en forma de archivos de computadora hasta que

se imprimen para propósitos específicos. Ambos documentos de asentamiento original y archivos en los cuales se asientan las transacciones, son importantes, pero si los documentos son inadecuados se originan grandes problemas de control.

- Prenumerados de manera consecutiva a fin de facilitar el control sobre documentos faltantes y como ayuda para localizar documentos cuando se necesitan en una fecha posterior (esto afecta de manera importante el objetivo de la auditoría relacionado con la operación de integridad).
- Preparados en el momento que ocurra una operación o inmediatamente después, según sea posible.
- Lo suficientemente sencillos para asegurar que se entiendan de manera clara.
- Diseñados para uso múltiple, cuando sea posible, a fin de reducir al mínimo la cantidad de formatos diferentes.
 - Elaborados de manera que fomenten una preparación correcta.

Control físico sobre activos y registros

Para tener un control interno adecuado es esencial proteger los activos y los registros. Si los activos están desprotegidos, los pueden robar, al igual que a los registros que no se protegen de manera adecuada, los pueden robar, dañar o extraviar. En el caso de que esto ocurra, se puede dañar seriamente el proceso de contabilidad y las operaciones habituales. Cuando una compañía está muy computarizada, es muy importante proteger su equipo de cómputo, sus programas y archivos de datos. El equipo y

programas son costosos y esenciales para las operaciones. Los archivos de datos son los registros de la compañía y si se dañan, su reconstrucción puede ser costosa o incluso imposible.

Verificaciones independientes referentes al desempeño

La última categoría de los procedimientos de control es el análisis cuidadoso y continuo de las otras cuatro, que con frecuencia se denominan como *verificaciones independientes* o verificación interna. La necesidad de verificaciones independientes surge porque una estructura de control interno tiende a cambiar con el tiempo a menos que exista un mecanismo para un análisis constante. Es probable que el personal olvide o no siga intencionalmente los procedimientos, o se vuelva descuidado a no ser que alguien observe y evalúe su desempeño. Sin importar la calidad de los controles, el personal puede llevar a cabo acciones fraudulentas y cometer errores no intencionados.



Figura 11. Información y comunicación
Elaborado por Arens, Randal, y Beasley (2007).

Información y comunicación

El propósito del sistema de información y comunicación de contabilidad de la entidad es iniciar, asentar, procesar y divulgar las operaciones de la entidad y mantener la responsabilidad por los activos relacionados. Una información contable y sistema de comunicación tiene varios subcomponentes, que, por lo general, están compuestos por diferentes tipos de transacciones como ventas, devoluciones de ventas, entradas de efectivo, adquisiciones, etcétera.

La calidad de la información es un aspecto muy importante para una buena toma de decisiones por parte de la dirección. Muchos sistemas moderados utilizan el método de consulta en línea para obtener información lo más actualizada posible. El informe COSO dice que la calidad de la información tiene que ver con los siguientes aspectos y que el sistema de información deberá responder todas estas preguntas.

- Contenido: ¿Contiene toda la información necesaria?
- Oportunidad: ¿Se facilita en el tiempo adecuado?
- Actualidad: ¿Es la más reciente disponible?
- Exactitud: ¿Los datos son correctos?
- Accesibilidad: ¿Puede ser obtenido fácilmente por las personas adecuadas?

La comunicación es inherente a los sistemas de información. Según se ha comentado anteriormente, los sistemas de información deben proporcionar información a las personas adecuadas, de forma que estas puedan cumplir con sus

responsabilidades operacionales, de información financiera o de cumplimiento. Sin embargo también debe existir una comunicación más amplia, que aborde las expectativas y responsabilidades de las personas y los grupos, así como otras cuestiones importantes.

Tanto la información como la comunicación son dos aspectos de gran importancia para la empresa, estos son dos aspectos que van de la mano, pues nada se obtendría si se tuviese una buena información pero un sistema de comunicación deficiente o viceversa pues de nada serviría si esta llega a su destino cuando ya no se la requiera. No se debe olvidar que la comunicación es interna y externa. La información obtenida por terceros, como proveedores o auditores externos es muy importante para el control interno pues se sabrá si este funciona correctamente.



Figura 12. Monitoreo

Elaborado por Arens, Randal, y Beasley (2007).

Monitoreo

Las actividades de monitoreo se refieren a la evaluación continua o periódica de la calidad del desempeño del control interno que es puesto en práctica por la administración, con el propósito de determinar qué controles están utilizando en conformidad con lo que ha planificado y que a su vez permita hacer las rectificaciones necesarias según se transformen y produzcan cambios en las condiciones existentes. La información que se está evaluando proviene de varias fuentes, incluyendo los estudios existentes de controles internos, informes internos del auditor, informes de excepciones sobre actividades de control, informes por parte de reguladores como pueden ser dependencias reguladoras bancarias, informes del personal operativo y quejas de los clientes por cargos de facturación.

Resulta necesario realizar una supervisión de los sistemas de control interno, evaluando la calidad de su rendimiento. Dicho seguimiento tomará la forma de actividades de supervisión continuada, de evaluaciones periódicas o de una combinación de las dos anteriores. La supervisión continuada se inserta en el ámbito de las actividades rutinarias y constituye el controlar de manera periódica de parte de la dirección, así como determinadas labores que realiza el personal en el acatamiento de sus funciones.

Fases de la auditoría interna

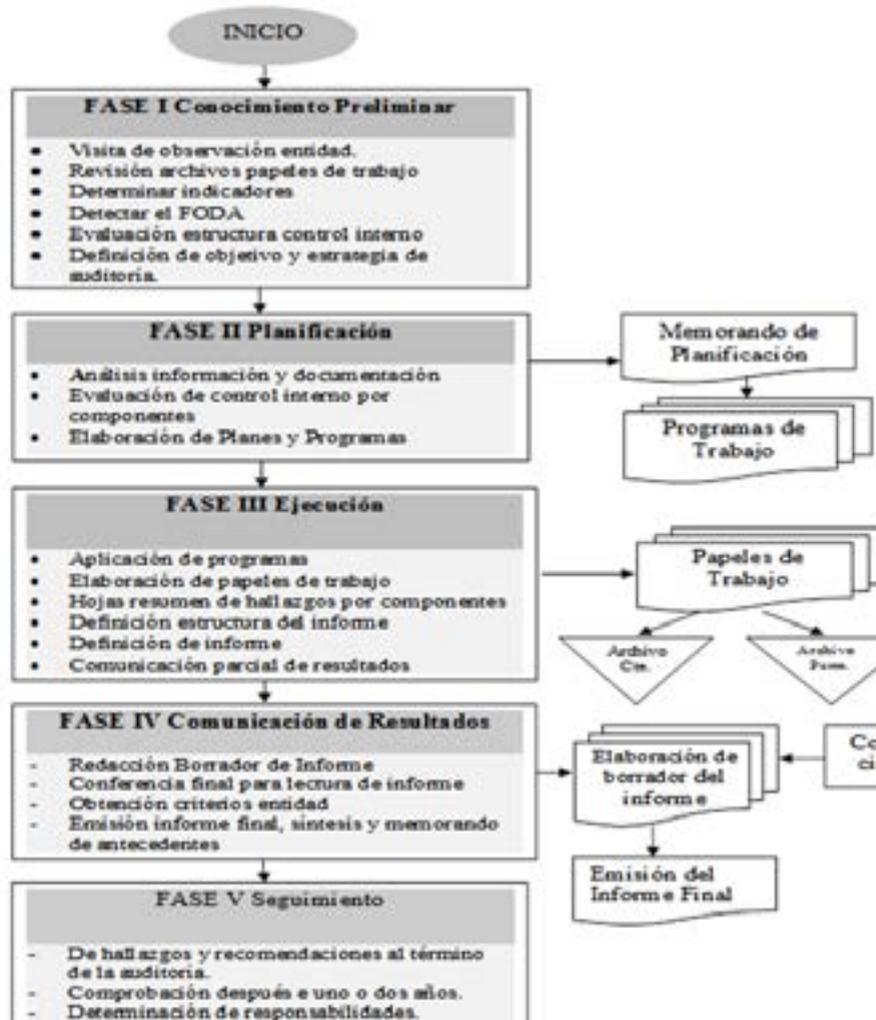


Figura N° 13 Proceso de la auditoría de control interno

Fase I: Conocimiento preliminar o diagnóstico

Objetivo: el conocimiento preliminar tiene como objetivo principal, el tener un conocimiento a fondo del objeto de la empresa a la que se le realizará la auditoría de gestión, poniendo énfasis a la actividad principal, con esto podremos tener una buena planificación, ejecución y consecución de resultados, con el costo y plazo justo y razonable. Dentro de esta fase, debemos cumplir con las siguientes actividades:

1. Visita de observación a la entidad, con la que conoceremos las actividades, operaciones y funcionamiento en conjunto.
2. Revisión archivo papeles de trabajo, ubicar papeles de trabajo de auditorías anteriores que permitan encontrar problemas existentes con anterioridad, además se debe actualizar tal documentación a fin de comprender el avance o estancamiento de los objetivos atrasados.
3. Determinar indicadores, éstos constituyen puntos de referencia que serán comparados en lo posterior con resultados reales de sus operaciones, para determinar si los resultados son superiores, similares o inferiores a las expectativas. Al no disponer se debe desarrollar indicadores básicos.
4. Detectar el FODA, que permita obtener ventajas de las fuerzas y oportunidades y reducir impactos negativos de las debilidades y amenazas.
5. Evaluación estructura control interno, información sobre

el funcionamiento de los controles existentes para identificar a los componentes relevantes para la evaluación del control interno, que en las siguientes fases serán sometidas a pruebas y procedimientos de auditoría.

6. Definición de objetivo y estrategia de auditoría, se debe definir en forma correcta cual será el objetivo principal de la auditoría que permita cumplir con los objetivos específicos y definir cuál será la estrategia a utilizar para el desarrollo de la misma.

Fase II: Planificación

Es la fase más importante porque es con la que se puede determinar exactamente hacia donde se quiere llegar y en qué forma se logrará hacerlo, la planificación debe definir sus objetivos y la manera de lograrlos. Cualquier actividad a cumplir debe tener un plan que determine la efectividad de la acción y evitar improvisación. Se considera que la planificación y el control interno siempre deben ir juntos, porque no se puede controlar lo que no se planifica y una planificación sin control, no tendría ningún sentido.

Objetivo: precisar objetivos específicos y el alcance de trabajo a desarrollar, además de determinar los recursos necesarios tanto en número como en calidad del equipo que trabajará. Así también indicar los resultados de la auditoría esperados.

La tercera Norma de Auditoría Generalmente Aceptadas, relativa a la ejecución del trabajo en el campo PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA, expresa: La planificación de cada

auditoría comprenderá la planificación preliminar que facilite un enfoque general de la auditoría y la planificación específica dirigida a obtener una programación completa e integral del examen. (NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS <NAGAS>)

Dentro de esa fase podemos determinar los dos tipos de planificación que son necesarias antes de la ejecución de la auditoría de gestión:

- Planificación preliminar: encaminada a obtener un conocimiento global del trabajo que se va a ejecutar.

Mediante esta etapa el auditor se familiariza con el entorno interno y externo de la organización observando de forma más directa el área, proceso o actividad a evaluar, con el objeto de apreciar a simple vista los problemas que enfrentan los involucrados ya que los mismos le servirán para el diagnóstico de puntos críticos.” (Franklin, 2007)

- Planificación específica: trabajo específico, selecciona componentes que será examinados, procedimientos a aplicarse y alcance de la auditoría. Evalúa el riesgo inherente y de control para cada afirmación y cada componente.

La planificación específica es la fase en la que se define la estrategia a seguir en el trabajo de campo. Con fundamento en la información obtenida durante la planificación preliminar llega a tener incidencia en la eficiente utilización de recursos y el logro de metas y objetivos definidos por el equipo de auditoría.

El principal propósito de esta evaluación, es evaluar el control interno y cuantificar los riesgos de auditoría, esto permite seleccionar los procedimientos de auditoría a ser aplicados. En esta fase se elaboran los programas de trabajo en los que se establecen responsabilidades y control de tiempos.

Actividades de la fase de la planificación

1. Análisis, información y documentación, fue obtenida en la primera fase y es necesaria para la evaluación del control interno y la planificación de la auditoría de gestión.
2. Evaluación de control interno por componentes, recolectar información respecto al funcionamiento de los controles existentes, para identificar aquellos asuntos que requieran tiempo y esfuerzos adicionales en la fase de ejecución. Esta evaluación contiene calificación de los riesgos de la auditoría: riesgo inherente, riesgo de control, riesgo de detección y otra clase de riesgos. Aquellos resultados permitirán: planificar la auditoría de gestión y preparar informe sobre control interno.
3. Elaboración, plan y programas, van de acuerdo a los objetivos trazados, dentro del programa de auditoría debe ir como mínimo objetivos y procedimientos específicos con la respectiva calificación de riesgos por cada componente.
4. El Programa de Auditoría es el documento en el que se especifica el procedimiento a seguir durante el examen de auditoría. Su contenido debe ser flexible, sencillo y breve de tal modo que las operaciones y los procesos empleados en la auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del

examen y que su aplicación permita alcanzar los objetivos del mismo.

Fase III: Ejecución

Fase en donde se ejecuta apropiadamente la auditoría, aquí se desarrolla los hallazgos y obtiene evidencias necesarias en cantidad y calidad apropiada (suficiente, competente y relevante), que debe estar basado en criterios de auditoría y en los procedimientos definidos en cada programa, que servirán para sustentar las conclusiones y recomendaciones de los informes. (CGE, 2001)

También se define a esta fase de la siguiente forma, “fase que involucra la recopilación de evidencias suficientes, competentes y pertinentes sobre los asuntos más importantes para la realización de las pruebas y análisis de las evidencias, para asegurar el éxito de la auditoría, de modo de acumular bases suficientes para la formulación de observaciones, conclusiones y/o recomendaciones efectivas y debidamente respaldadas, así como para acreditar haber llevado a cabo el examen de acuerdo con los requerimientos previamente establecidos.

En conclusión, la ejecución no es más que la aplicación de los programas y estándares definidos en la fase de Planificación, la misma que contendrá programas detallados y flexibles para cada actividad del proceso a examinarse, y técnicas de auditoría tradicionales, tales como: inspección física, observación, cálculo, indagación, análisis, teniendo como resultado la aplicación y comprobación de indicadores de Eficiencia, Eficacia y Economía por cada actividad a examinarse

Dentro de esta fase, existen las siguientes actividades:

1. Además de aplicar los programadas de trabajo, se debe realizar la preparación de los papeles de trabajo, que son los que contienen la evidencia, suficiente, competente y relevante de la auditoría.
2. La elaboración de hojas resúmenes, es otra actividad de la fase de ejecución en donde estarán los hallazgos más significativos, con sus respectivos comentarios que deberán ser comunicados en forma oportuna, para luego definir la estructura del informe con las respectivas referencias a los papeles de trabajo y hojas resumen de comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Es necesario señalar que esta fase de ejecución, contempla los siguientes pasos:

- a) Evaluación o revisión del sistema de control interno
- b) Aplicación y desarrollo de los programas de auditoría.
- c) Elaboración y obtención de los papeles de trabajo.
- d) Comunicación permanente con funcionarios responsables.

Fase IV: Comunicación de resultados

Dentro de esta fase se pueden hacer comunicación de los resultados, mediante informes parciales y con el informe final de la auditoría de gestión.

El informe debe relevar las deficiencias existentes en la entidad, así como aquellos hallazgos positivos. Un informe de auditoría de gestión debe contener conclusiones como el informe de las demás auditorías, sumando el precio de incumplimiento con su efecto económico y las causas y condiciones para el cumplimiento de la eficiencia, eficacia y economía, tanto en la gestión como el uso de recursos de la entidad.

El informe está dirigido a la máxima autoridad de la entidad, el cual podrá tomar decisiones correctivas en caso de así necesitarse.

La comunicación de resultados principalmente incluye la revelación de conclusiones y el planteo de recomendaciones que ayuden a la gerencia a mejorar las falencias internas detectadas por el equipo de auditoría.

Para el cumplimiento de esta fase, se debe realizar las siguientes actividades:

- Redacción borrador del informe.- es redactado una vez terminado el trabajo de auditoría y se lo realiza conjuntamente por el auditor y el equipo de trabajo, incluye información suficiente sobre observaciones, conclusiones de hechos significativos, así como recomendaciones constructivas para superar las debilidades en cuanto a políticas, procedimientos, cumplimiento de actividades y otras deficiencias de control interno detectadas durante el examen. Su redacción debe ser comprensible, no incluir terminología especializada, párrafos largos y complicados ni expresiones confusas.

- Conferencia final para lectura de informe.- se la lleva a cabo con los directivos de la entidad y los funcionarios de niveles altos, en donde se informa sobre el trabajo de la auditoría de gestión realizada. Esta conferencia permite reforzar y perfeccionar sus comentarios, conclusiones y recomendaciones así como permitir expresar puntos de vista y defensas. Además permite que antes de emitir el informe final de la auditoría de gestión, los funcionarios responsables puedan justificar o ahondar en situaciones encontradas durante la evaluación.

- Emisión informe final.- una vez realizada la conferencia, discutido todos los puntos de vista y justificado lo justificable respecto a los encuentros realizados, se emitirá el informe final a la autoridad correspondiente.

Se debe considerar que antes de emitir definitivamente el informe, es necesario revisarlo en forma adecuada y de esta manera salvaguardar la efectividad de los resultados de la auditoría de gestión, así como el prestigio del auditor. Este informe debe ir de acuerdo a las normas de auditorías vigentes, normas y políticas de la entidad, etc.

Fase V: Seguimiento

Con posterioridad y como consecuencia de la auditoría de gestión realizada, los auditores internos y en su ausencia los auditores externos que ejecutaron la auditoría, deberán realizar el seguimiento correspondiente. (CGE, 2001)

El trabajo de auditoría es un proceso continuo, se debe entender que no serviría de nada el trabajo de auditoría si no se comprueba que las acciones correctivas tomadas por la gerencia, se están realizando, para esto, se debe tener un programa de seguimiento, esto dependerá del carácter crítico de las observaciones de auditoría.

Su principal objetivo es asegurar el cumplimiento de las recomendaciones mediante un compromiso con todo el personal involucrado, mediante el cual garantiza que el trabajo del auditor se implementa en beneficio de la organización

.El nivel de revisión de seguimiento del auditor dependerá de diversos factores, en algunos casos el auditor tal vez solo necesite indagar la situación actual, en otros casos tendrá que hacer una revisión más técnica.

Esta última fase tiene las siguientes actividades:

- De hallazgos y recomendaciones al término de la auditoría.- los auditores efectuarán el seguimiento de las recomendaciones emitidas en el informe final, para de esta manera comprobar si las autoridades de la entidad están cumpliendo con aquellas recomendaciones y hasta qué punto receptaron los comentarios.

Recomprobación después de uno o dos años, se la debe realizar dependiendo de los resultados que se presentaron en el informe.

Así también se debe considerar:

- Responsables Asignados.- se refiere al personal responsable de realizar la revisión de las recomendaciones planteadas en el informe de auditoría, por parte del auditor hacia la administración sujeta a examen.

Las personas de cada área o departamento de la entidad son los responsables de llevar a cabo las recomendaciones planteadas.

- Medición de Resultados.- se refiere a los métodos que utilizará el auditor para verificar si se ha llevado o no, las recomendaciones planteadas en el informe de auditoría, así como también analizar cuál es el aporte que esas recomendaciones han impactado dentro de la institución, en términos de:

- Calidad y cantidad.
- Costo y beneficio, y
- Disminución de debilidades y aumento de fortalezas.

- Informes Emitidos: después de haber comunicado los resultados a los principales funcionarios de la entidad, por lo regular, con la presentación de comentarios, opiniones y recomendaciones, amerita su revisión y la actualización del borrador del informe.

- Comunicación de Ajustes Finales.- se refiere a realizar una revisión de eventos subsecuentes, posterior a la revisión de las recomendaciones planteadas en el informe de auditoría

y manifestar ajustes si se encontraré sucesos que afecten de a las conclusiones emitidas anteriormente, pues la finalidad de los ajustes finales es buscar la uniformidad de los registros después de realizada la auditoría.

Informe de auditoría

El informe de auditoría es el producto final del trabajo del auditor en el cual él presenta sus comentarios sobre los hallazgos, sus conclusiones y recomendaciones y en el caso del examen a los estados financieros el correspondiente dictamen. El informe de auditoría debe contener la expresión de juicios fundamentados en las evidencias obtenidas sin ocultar o desvirtuar los hechos que puedan inducir a error.



CAPÍTULO V

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Definición

Según (Blanco, 2012) define como auditoría de cumplimiento como: “La comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad, para establecer que dichas operaciones se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento que le son aplicables. Esta auditoría se practica mediante la revisión de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones para determinar si los procedimientos utilizados y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si dichos procedimientos están operando de manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad” (p.362).

Por otra parte, la auditoría de cumplimiento consiste en: Comprobar o examinar las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole en una entidad, para establecer si se realizaron conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que les son aplicables. (Montes, Montilla, & Vallejo, 2016).

La auditoría de cumplimiento es el procedimiento orientado a verificar si se está operando de manera efectiva o si existen inconformidades en las operaciones administrativas, financieras y económicas de la empresa, así mismo permite una adecuada aplicación de leyes general, reglamentos y estatutos, para el

logro de los objetivos.

Elementos principales de la auditoría de cumplimiento.

Según (Arizaga, 2011) de las definiciones expuestas, podemos inferir que la auditoría de cumplimiento comprende los siguientes aspectos:

- Comprobación o examen de la conformidad legal general: su objetivo final es la verificación de que las distintas operaciones desempeñadas por una organización, guarden conformidad con la legislación general y específica aplicable a las mismas
- Confirmación de cumplimiento de los preceptos estatutarios: lo cual comprende cuestiones como la verificación del desempeño efectivo de las actividades autorizadas por el objetivo social; constatación del adecuado y oportuno ejercicio de las facultades y cumplimiento de las obligaciones de los representantes y organismos de gobierno y administración; cabal ejercicio de los derechos y obligaciones de los accionistas y socios, entre otras.
- Constatación de cumplimiento de la normativa interna: en lo relativo a reglamentos internos, procedimientos específicos, manuales operativos y demás instrumentos que posibilitan los desempeños de las actividades administrativas y operativas para el funcionamiento de la organización.
- Verificación de cumplimiento de los sistemas de control interno: a fin de obtener una seguridad razonable

sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico, técnico y administrativo aplicable a la entidad.

- Revisión de las principales operaciones administrativas y operativas: la auditoría de cumplimiento se practica mediante la constatación de la documentación legal, técnica, financiera y contable que sustenta las operaciones financieras, administrativas y económicas desarrolladas por las entidades en un determinado periodo, lo cual permite alcanzar una visión integral sobre el desempeño general de esa organización en particular.
- El informe resultante permite determinar inconformidad y aplicar correctivamente en la organización: el informe emitido por el auditor al finalizar el procedimiento, servirá para que las personas y organismos responsables de las operaciones en la entidad, conozca con exactitud el grado de cumplimiento de la normativa aplicable; y, de ser el caso, implementen las medidas necesarias para corregir cualquier desviación. (p.15-16).

Objetivos de la auditoría de cumplimiento

Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables al desarrollo de las actividades de gestión, financiera y de apoyo de los entes públicos acorde a las normas emitidas por la Contraloría General del Estado.

Comprobar la adecuada y correcta obtención, utilización y disfrute de las subvenciones, ayudas o transferencias concedidas con cargo a los fondos públicos, la realidad y regularidad de

las operaciones con ellas financiadas y el cumplimiento de las condiciones y obligaciones establecidas para su obtención, concesión o disfrute.

Verificar si la institución auditada ha cumplido, en el ejercicio auditado, con la normativa que le es de aplicación, bien sea de modo general o particular por la propia actividad que desarrolla. Debe analizar y pronunciarse sobre el grado de cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad, determinando, cuando sea posible, los riesgos y contingencias potenciales ocasionadas por los incumplimientos que, en su caso, sean detectados.

Resumiendo el objetivo de este tipo de auditoría es el de verificar si las operaciones producto de las actividades empresariales que se originan en el giro del negocio, se han realizado con apego a las normas legales, esto es:

- Constitución del Estado
- Convenios Internacionales
- Leyes Ordinarias
- Reglamentos
- Resoluciones
- Normas Técnicas
- Legislación interna (Estatutos, Políticas, Reglamentos, Normas, Códigos de ética, Manuales de procedimientos, Manuales Orgánico Funcionales, etc.)

Para la evaluación de las operaciones se considera toda la legislación que le es aplicable, dependiendo del tipo de entidad y la naturaleza de las operaciones.

Plan de auditoría de cumplimiento.

Según (Blanco, 2012) menciona:

“Se debe en primer lugar, lograr una comprensión general del marco legal y regulador aplicable a la entidad y al sector y cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco de referencia. Es decir, el incumplimiento con algunas leyes y regulaciones pueden causar que la entidad cese en sus operaciones, o poner en cuestionamiento la continuidad de la entidad como un negocio en marcha o estar sujeta a sanciones legales importantes. Para obtener la comprensión general de leyes y regulaciones, el auditor por lo general tendrá que:

- Leyes comerciales sobre sociedades. Su estudio tiene como objetivo comprobar si la empresa ha cumplido con las normas legales relevantes en materia de sociedades o normas legales del sector al que pertenece la entidad, por ejemplo, financiero, cooperativo, etc., para ello deberá examinar estatutos, actas, decisiones de los órganos de administración y contratos para comprobar si se ajustan a la legislación.
- Leyes tributarias o fiscales. Estas leyes establecen la relación entre las autoridades tributarias y la empresa como sujeto pasivo. La auditoría tiene como objeto comprobar si todos los impuestos, contribuciones, retenciones, etc., han

sido declarados y contabilizados de acuerdo con las leyes sobre la materia.

- **Leyes Laborales.** Establecen las relaciones entre la empresa y su personal. La auditoría debe estudiar la regulación laboral y los acuerdos colectivos para comprobar su aplicación de conformidad con los mismos.

- **Legislación Contable.** Se refiere al plan de cuentas, libros obligatorios de contabilidad, libros de actas de socios, accionistas y similares y estructuras de la correspondencia. Esta auditoría se práctica mediante la revisión de las normas sobre registros de contabilidad, soportes, comprobantes, libros y verificación de que la empresa cumpla satisfactoriamente estos requisitos.

- **Leyes Cambiarias o de Aduanas.** Averiguar con la administración respecto de las políticas y, procedimientos de la entidad referentes al cumplimiento con leyes y regulaciones y sobre las leyes o regulaciones que puede esperarse tengan un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad. Discutir con la administración las políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las demandas de litigio y las evaluaciones”. (p.364-365).

Proceso de la auditoría de cumplimiento

El proceso de auditoría de cumplimiento se divide en tres fases:

1. Planificación
2. Ejecución del Trabajo
3. Comunicación de Resultados

Planificación

Esta etapa inicia con la identificación, revisión y comprensión de las leyes orgánicas, leyes ordinarias, reglamentos, resoluciones, normas técnicas y legislación interna aplicable a la institución auditada. Se debe analizar qué aspectos en cada una de las normas causarían un efecto negativo importante en el desenvolvimiento normal de la institución al momento de su incumplimiento. El sector público tiene infinidad de leyes y normas acorde al tipo de actividad que desempeña, a continuación se muestra las leyes fundamentales que se deben revisar:

Normativa externa

- Constitución de la República
- Ley orgánica de la Contraloría General del Estado
- Ley y reglamento del sistema nacional de contratación pública
- Ley y reglamento orgánico de servicio público LOSEP
- Código orgánico de planificación y finanzas públicas
- Decretos

- Acuerdos
- Normas técnicas
- Otros aplicables al tipo de actividad

Normativa interna

- Base legal de creación de la institución a auditar
- Reglamentos orgánicos funcionales
- Manuales de procedimientos
- Otras como: código de ética, reglamentos específicos establecidos para ciertos procesos.

Estos documentos internos pueden ser solicitados al asesor jurídico o a la unidad de auditoría interna de la institución.

Ejecución

Con la aprobación del plan de auditoría definitivo se inicia la etapa de ejecución de la auditoría de cumplimiento, que comprende la selección de la muestra de ser el caso; la ejecución del programa de auditoría con el fin de obtener y valorar evidencias sobre el cumplimiento normativo, disposiciones internas y estipulaciones contractuales establecidas; así como, determinar las observaciones y registrar el cierre de la ejecución de la auditoría.

A pesar de que la auditoría se encuentre perfectamente planeada y ejecutada de acuerdo a las normas técnicas aplicables, existe el riesgo de que existan incumplimientos de importancia a leyes y reglamentos, y que estos no hayan sido detectados por

el auditor; los factores que dificultan su detección son:

- Actos premeditados
- Desconocimiento
- Falta de capacitación y entrenamiento
- Tráfico de influencias
- Disposiciones superiores
- Colusión
- Otros

Para evitar estos inconvenientes se requiere una comprensión general de la organización y del marco legal de la institución El conocimiento de la organización del marco legal y regulatorio, en el caso de las entidades públicas se obtiene a través de:

1. Lectura y familiarización de la legislación que rige la actividad de la entidad a auditarse, tanto internas como externas.
2. Entrevistas con los principales funcionarios de la institución o empresa auditada, con lo cual se realizará una indagación sobre el cumplimiento de la normativa externa e interna.
3. Indagar con la administración la existencia de ciertas leyes o reglamentos que puedan afectar las actividades de la entidad.

Según (Dueñas, 2012) manifiesta que la fase de ejecución son:

Los procedimientos de auditoría previstos en el programa de trabajo (producto de la fase de planificación), deben ser aplicados en esta fase del proceso de auditoría, con la finalidad de que los auditores puedan satisfacer de los saldos de las cuentas de los estados financieros (en caso de una auditoría financiera), del grado de eficiencia, eficacia y economía de la gestión auditada (en el caso de una auditoría de gestión), del apego a la normativa legal y sublegal (en el caso de una auditoría de cumplimiento). (p.20).

Luego de que el auditor ha obtenido comprensión general y específica de la legislación que rige la entidad a auditar, debe proceder a elaborar los procedimientos de cumplimiento analíticos, lo cual contribuirá a la identificación de operaciones, eventos o actividades que puedan mostrar incumplimientos.

La obtención de evidencia competente, suficiente y pertinente es fundamental para sustentar su informe.

El auditor no debe dejar de lado de que el incumplimiento puede llevar a irregularidades en los estados financieros, operaciones y temas sujetos a la auditoría de cumplimiento; de determinarse delitos y corrupción, el auditor deberá aplicar otros procedimientos

En las auditorías practicadas por organismos del sector público, los informes pueden derivar la fijación de responsabilidades administrativas, civiles e indicio de responsabilidad penal, con ello al imposición de sanciones que pueden llegar hasta prisión.

Los procedimientos de tipo documental son los más utilizados en la auditoría de cumplimiento, pues permiten evidenciar hechos, situaciones, actividades, procesos, frente a los criterios que las regulan los cuales no son otra cosa que las normas y regulaciones aplicables.

El resultado de esta fase, es la hoja de hallazgos donde se detalla los problemas detectados, considerando la normativa como método de control y que permita al auditor obtener a través de papeles de trabajo evidencias suficientes, pertinentes y relevantes para emitir su opinión.

Casos frecuentes de incumplimientos

Para (García Lastra, 2012), existe una variada gama de casos pueden constituir incumplimientos en el desarrollo del objeto social, en el caso de sociedades, y en entidades públicas en el cumplimiento de su finalidad y objetivos.

En las entidades del sector público es probable que se susciten mayores incumplimientos por cuanto la actuación de sus servidores y sus operaciones, están por lo general reguladas por leyes, normas y procedimientos a continuación se cita operaciones de la gestión pública que pueden generar incumplimientos:

- Contratación, ascenso, promoción y pago de remuneraciones de personal
- Pago de dietas; de honorarios y de consultoría; de viáticos y subsistencias
- Anticipo de remuneraciones
- Contratación de bienes y servicios; de comercio

exterior; de concesión; de compra venta de hidrocarburos

- Recaudación de servicios públicos
- Uso, custodia y cuidado de activos fijos
- Administración y manejo de inventarios

Como se había indicado un incumplimiento legal y normativo puede generar una irregularidad, la cual dependiendo del sector donde ocurra, puede ser por error o por fraude, en el sector privado; error o corrupción-delitos en la gestión pública, en el sector público; pueden involucrar a diferentes niveles de la organización, en la siguiente unidad nos referiremos con mayor detenimiento a la relación entre la auditoría de cumplimiento y forense, para explicar con detenimiento este tema.

Comunicación de resultados

Cuando el auditor en el desempeño de su trabajo se encuentre con incumplimientos o representaciones erróneas que surgen de fraude o error, deberá tener presente la responsabilidad profesional de comunicar los incumplimientos a los encargados de la gestión empresarial y dependiendo del caso, a las entidades de control que controle o regule las actividades de su cliente.

Los resultados de una auditoría que pueden ser, entre otras, irregularidades derivadas de incumplimientos, fraude o error, deben ser comunicados al nivel adecuado de administración, en forma objetiva, sustentada y en el momento oportuno, a fin de que la dirección adopte acciones y gestiones que considere pertinentes.

En el proceso de comunicación de hallazgos que evidencien incumplimientos que puedan afectar seriamente la exposición de los estados financieros, el juicio profesional del auditor es importante, ya que a base de Cuando el auditor en el desempeño de su trabajo se encuentre con incumplimientos o representaciones erróneas que surgen de fraude o error, deberá tener presente la responsabilidad profesional de comunicar los incumplimientos a los encargados de la gestión empresarial y dependiendo del caso, a las entidades de control que controle o regule las actividades de su cliente.

Generalmente, el nivel adecuado para informar resultados, es por lo menos un nivel más alto de las personas que se presume están involucrados en las irregularidades detectadas, en todo caso, también dependerá de la naturaleza, magnitud y frecuencia.

Según Blanco Luna Yanel deben comunicarse a los encargados de la gestión, no sin antes manifestar que también depende del juicio profesional:

- “Cuestiones relativas a la competencia y honestidad de la dirección.
- Fraudes en los que está implicada la dirección.
- Otros fraudes que dan lugar a que los estados financieros contengan irregularidades significativas.
- Irregularidades significativas originadas por errores habidos.
- Irregularidades indicativas de debilidades importantes en el control interno, incluido el diseño o funcionamiento del proceso de información financiera de la entidad.

- Irregularidades que pueden ocasionar que los estados financieros contengan irregularidades importantes”.

La comunicación de resultados puede realizarse en forma parcial a medida que se obtengan hallazgos, actividad que puede cumplirse, preliminarmente, a través de reuniones de trabajo con los niveles que están en capacidad de disponer o adoptar acciones, de lo cual se levantará actas que evidencien el trabajo del auditor, los temas discutidos y los criterios de los auditados; u oficialmente, mediante el envío de comunicaciones dirigidas a los distintos niveles de gobierno.

La comunicación de resultados parciales, podrá contener entre otros aspectos: a) La referencia de la auditoría que se encuentra en curso, el alcance y el período sujeto a examen; b) el desarrollo del hallazgo debidamente motivado, en el que incluso se puede hacer referencia de la sesión de trabajo, en la que previamente se analizaron los temas observados.

El objetivo de ésta comunicación parcial, es lograr que los encargados de la gestión, vía máxima autoridad o cuerpo colegiado, si es del caso, en el transcurso de la auditoría, adopten las medidas y acciones pertinentes, que pueden ser sugeridas por el auditor.

Contenido y estructura del informe específico de auditoría de cumplimiento

En Ecuador no es común la ejecución de auditorías de cumplimiento, como algo específico o separado, sino más bien está implícita en el desarrollo del resto de modalidades de la auditoría, por tanto, es oportuna la incorporación de la auditoría

integral como alternativa moderna para la evaluación global de la gestión empresarial, que abarque aspectos, financieros, de control interno, legales, de gestión, forense, y otros.

Esta característica dificulta la existencia de modelos y contenidos de informe de auditoría de cumplimiento, sin embargo, pueden ser adaptados los que se emplean para las distintas clases de auditoría, siempre y cuando el trabajo de auditoría de cumplimiento se haya realizado en forma específica para evaluar el grado de cumplimiento de determinadas leyes o disposiciones que rigen las operaciones financieras evaluadas y que previamente dicho alcance fue convenido o acordado con los clientes. Los informes no deberían contener una opinión sobre el cumplimiento de disposiciones legales y regulaciones, sino que los resultados deberían expresarse en los comentarios, conclusiones y recomendaciones.

No obstante, cuando el auditor sea contratado para emitir una opinión sobre las afirmaciones de la gerencia del cumplimiento de leyes y regulaciones específicas, la afirmación de la gerencia sobre cumplimiento debe ser presentada por escrito en una carta de representación a los auditores y también puede ser presentada en un informe formal anexo al informe de los auditores. (Whittington, 2000)

A manera de ejemplo se detalla un potencial contenido de un informe de auditoría de cumplimiento, así:

1. Carta de presentación
2. Capítulo I: Información General
 - 2.1 Motivo de la auditoría
 - 2.2 Objetivos
 - 2.3 Alcance
3. Capítulo II: Resultados sobre incumplimientos
 - 3.1 Título del hallazgo
 - 3.2 Conclusión
 - 3.3 3.3 Recomendación

BIBLIOGRAFÍA

Arens, A., Randal, E y Beasley, M. (2007). Auditoría. Un enfoque integral Decimoprimer edición PEARSON EDUCACIÓN, México

Arizaga, M. L. (2011). Auditoría de cumplimiento I. Universidad Técnica Particular de Loja: Loja-Ecuador.

Audivert C., Ribera, .P. & Daza. P (junio de 2016). Planificación estratégica en la Universidad Mayor Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca (USFX): Enfoque, problemas y aspectos a ser considerados para mejorar este proceso. Investigación y Negocios, 9(13), 2-5.

Bautista, E. (2009). La auditoría integral. Argentina: El Cid Editor.

Benavides, I., Acosta, C y Lozada, M. s/f Auditoria Integral aplicada al sector público

Blanco, Y. (2016). Normas y Procedimientos de Auditoría Integral. Medellín: Ecoe Ediciones.

Blanco, Yanel, (2012), Auditoría integral: Normas y Procedimientos, Ecoe Ediciones, 2da ED, Bogotá

Contraloría General del Estado (2015). Manual de Auditoría Financiera.

Contraloría General del Estado. (2001). Manual de Auditoría de Gestión. Recuperado de <http://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=7&tipo=nor>

Crepaldi, S (2006). Contabilidade - Auditoria: Origem, evolução e Desenvolvimento da auditoria. Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis:.

Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española

Dueñas, L. N. (2012). Auditoria de gestión II. Guía didáctica. Loja: Ediloja.

Franklin, E, (2007) Auditoría Administrativa, Gestión Estratégica del Cambio, Pearson Educación, 2da ED, México.

Ibarra, M., Hidalgo, M. y Arias, I (2018): “Auditoría integral en entidades públicas ecuatorianas caso de estudio.”, Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, (julio 2018). Disponible en: <https://www.eumed.net/rev/oel/2018/07/auditoria-integral-ecuador.html>

Jimenez Ortega, M. (2011). Guía Didáctica Modulo I. Auditoría de control interno I. Loja: UTPL.

Maldonado, M (2001), Auditoría de Gestión, Editorial Luz de América, 2da ED, Quito.

Mantilla, S. (2009), El Control Interno, Segunda Edición, Editorial Ecoe, Bogotá.

Morales, L (2000). Manual Práctico para realizar una Auditoría Administrativa, Monografía Universidad Central del Ecuador

Normas Ecuatorianas de Auditoría

Sánchez, G. (2006) Auditoría de estados financieros. Segunda edición PEARSON EDUCACIÓN, México

Sandoval, H. (2012). Introducción a la auditoría. 1ª ed. Red Tercer Milenio, S.C. México.

Santillana, J. (2003). Establecimiento de los sistemas de control interno. 2ª ed. Thomson. México

Tapia, C., Guevara, E., Castillo, S., Rojas, M., y Doroteo, L. (2016) Fundamentos de auditoría: aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México

Vásquez, G y Pinargote, N. (2018). Auditoría de gestión: una herramienta de mejora continua Parte I Epistemología. Departamento de Edición y Publicación Universitaria (DEPU)