

# CAPITULO I AUDITORIA

## DE GESTIÓN

### 1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

La auditoría existe desde tiempos muy remotos aunque no como tal, debido a que no existían relaciones económicas complejas con sistemas contables. Desde los tiempos medievales hasta la Revolución Industrial, el desarrollo de la auditoría estuvo estrechamente vinculado a la actividad puramente práctica y desde el carácter artesanal de la producción el auditor se limitaba a hacer simples revisiones de cuentas por compra y venta, cobros y pagos y otras funciones similares con el objetivo de descubrir operaciones fraudulentas. Así como determinar si las personas que ocupaban puestos de responsabilidad fiscal en el gobierno y en el comercio actuaban e informaban de modo honesto, esto se hacía con un estudio exhaustivo de cada una de las evidencias existentes. Esta etapa se caracterizó por un lento desarrollo y evolución de la auditoría.

Durante la Revolución Industrial el objeto de estudio comienza a diversificarse se desarrolla la gran empresa y por ende la contabilidad, y a la luz del efecto social se modifica, el avance de la tecnología hace que las empresas manufactureras crezcan en tamaño, en los primeros tiempos se refería a escuchar las lecturas de las cuentas y en otros casos a examinar detalladamente las cuentas coleccionando en las primeras, las cuentas “oída por los auditores firmantes” y en la segunda se realizaba una declaración del auditor.

Los propietarios empiezan a utilizar los servicios de los gerentes a sueldos. Con esta separación de la propiedad y de los grupos de administradores la auditoría protegió a los propietarios no solo de los empleados sino de los gerentes. “Ya a partir del siglo XVI las auditorias en Inglaterra se concentran en el análisis riguroso de los registros escritos

y la prueba de la evidencia de apoyo. Los países donde más se alcanza este desarrollo es en Gran Bretaña y más adelante Estados Unidos”.<sup>1</sup>

“Ya en la primera mitad del siglo XX de una Auditoría dedicada solo a descubrir fraudes se pasa a un objeto de estudio cualitativamente superior. La práctica social exige que se diversifique y el desarrollo tecnológico hace que cada día avancen más las industrias y se socialicen más, por lo que la Auditoría pasa a dictaminar los Estados Financieros, es decir, conocer si la empresa está dando una imagen recta de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los cambios en la situación financiera. Así la Auditoría daba respuesta a las necesidades de millones de inversionistas, al gobierno, a las instituciones financieras”.<sup>2</sup>

En etapas muy recientes, en la medida en que los cambios tecnológicos han producido cambios en los aspectos organizativos empresariales y viceversa, la Auditoría ha penetrado en la gerencia y hoy se interrelaciona fuertemente con la administración además a ampliado su objeto de estudio y ha sido motivado por las exigencias sociales y de la tecnología en su concepción más amplia pasa a ser un elemento vital para la gerencia a través de la cual puede medir la eficacia, eficiencia y economía con lo que se proyectan los ejecutivos.

“En el año de 1935, James O. McKinsey, en el seno de la American Economic Association sentó las bases para lo que él llamó "auditoría administrativa", la cual, en sus palabras, consistía en "una evaluación de una empresa en todos sus aspectos, a la luz de su ambiente presente y futuro probable." Viendo ya la necesidad de las revisiones integrales y analizando a la empresa como un todo en 1945, el Instituto de Auditores Internos Norteamericanos menciona que la revisión de una empresa puede realizarse analizando sus funciones. A fines de 1940 cuando los analistas financieros y los banqueros expresaron el deseo de tener información que le permitiera realizar una

---

<sup>1</sup> ARMADA, Trivas Elvira, “Evolución de la Auditoría”, *La revista del empresario cubano*, Cuba 2006 p. 1

<sup>2</sup> FRANKLIN, Enrique B. [Auditoría Administrativa](#), Editorial McGraw Hill, México 2000, p. 5

evaluación administrativa trajo consigo el surgimiento de otro tipo de Auditoría, la de gestión.”<sup>3</sup>

“En 1949, Billy E. Goetz declara el concepto de auditoría administrativa, que es la encargada de descubrir y corregir errores de administrativos. Seis años después, en 1955, Harold Koontz y Ciryll O’Donnell, también en sus Principios de Administración, proponen a la auto-auditoría, como una técnica de control del desempeño total, la cual estaría destinada a "evaluar la posición de la empresa para determinar dónde se encuentra, hacia dónde va con los programas presentes, cuáles deberían ser sus objetivos y si se necesitan planes revisados para alcanzar estos objetivos.”<sup>4</sup>

El interés por esta técnica lleva en 1958 a Alfred Klein y Nathan Grabinsky a preparar El Análisis Factorial, obra en cual abordan el estudio de "las causas de una baja productividad para establecer las bases para mejorarla a través de un método que identifica y cuantifica los factores y funciones que intervienen en la operación de una organización. En 1962, William Leonard incorpora los conceptos fundamentales y programas para la ejecución de la Auditoría Administrativa. A finales de 1965, Edward F. Norbeck da a conocer su libro Auditoria Administrativa, en donde define el concepto, contenido e instrumentos para aplicar la auditoría. Asimismo, precisa las diferencias entre la auditoría administrativa y la auditoría financiera, y desarrolla los criterios para la integración del equipo de auditores en sus diferentes modalidades.

En 1975, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn desarrollan el marco metodológico para instrumentar una auditoría de las operaciones que realiza una empresa; y Gabriel Sánchez Curiel, en 1987, “aborda el concepto de Auditoría Operacional, la metodología para utilizarla, la evaluación de sistemas, el informe y la implantación y seguimiento de sugerencias, mientras que John Williams Wingate en su obra “Auditoria Administrativa para comerciantes”, señala como evaluar el comportamiento comercial de la empresa. En 1989, Joaquín Rodríguez Valencia analiza los aspectos teóricos y prácticos de la

---

<sup>3</sup> Ídem ., p.6

<sup>4</sup> FRANKLIN, Enrique B., Óp. Cit. p. 6

auditoría administrativa, las diferencias con otra clase de auditorías, los enfoques más representativos, incluyendo su propuesta y el procedimiento para llevarla a cabo.

En 1994, Jack Fleitman S. incorpora conceptos fundamentales de evaluación con un enfoque profundo; muestra las fases y metodología para su instrumentación, la forma de diseñar y emplear cuestionarios y cédulas, y presenta un caso práctico para ejemplificar una aplicación específica.<sup>5</sup>

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

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

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

La Auditoría de Gestión surgió de la necesidad para medir y cuantificar los logros alcanzados por la empresa en un período de tiempo determinado. Surge como una manera efectiva de poner en orden los recursos de la empresa para lograr un mejor desempeño y productividad. Desde el mismo momento en que existió el comercio se llevaron a cabo auditorías de algún modo. Las primeras fueron revisiones meticulosas y

---

<sup>5</sup> Ídem., p.7-10

detalladas de los registros establecidos para determinar si cada operación había sido asentada en la cuenta apropiada y por el importe correcto. Hoy en día, el inversionista, el accionista, las actividades del gobierno, y el público en general, busca información con el fin juzgar la calidad administrativa.

## 1.2 CONCEPTO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

La auditoría operativa, administrativa o de gestión “es un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquiera otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que de a sus recursos humanos y materiales”.<sup>6</sup>

Es el revisar y evaluar si los métodos, sistemas y procedimientos – que se siguen en todas las fases del proceso administrativo- aseguran el cumplimiento con políticas, planes y programas, leyes y reglamentaciones que puedan tener un impacto significativo en la operación y en los reportes y asegurar si la organización los está cumpliendo y respetando.

“Auditoria Administrativa es la técnica que tiene el objeto de revisar, supervisar y evaluar la administración de una empresa”<sup>7</sup>.

La auditoría de gestión es “un examen positivo de recomendaciones para posibles mejoras en las 5 Es (Eficiencia, efectividad y economía, ética y ecología.)”<sup>8</sup>

“Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o actividad gubernamental, orientada a mejorar la efectividad,

---

<sup>6</sup> WILLIAMS, Leonard P., *Auditoría Administrativa, Evaluación de los Métodos y Eficiencia administrativa*, Ediciones Diana, México 1989, p. 45

<sup>7</sup> FERNÁNDEZ Arenas, José, *La Auditoría Administrativa*, Ediciones Diana, México 1985, p. 226

<sup>8</sup> MALDONADO, Milton, *Auditoría de Gestión*, Tercera Edición, Quito 2006, p. 30

eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos, para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y mejorar su responsabilidad ante el público.”<sup>9</sup>

La Auditoría de Gestión por su enfoque involucra una revisión sistemática de las actividades de una entidad en relación a determinados objetivos y metas y, respecto a la utilización eficiente y económica de los recursos. Su propósito general puede verse seguidamente:

Identificación de las oportunidades de mejoras

Desarrollo de recomendaciones para promover mejoras u otras acciones correctivas;

Evaluación del desempeño (rendimiento).

Como se ven en estos conceptos la auditoria de gestión responde a los objetivos económicos, utilidad, factibilidad, eficacia, reducción de costos, ganancias; los sociales, crecimiento cualitativo y cuantitativo, competitividad, pleno empleo, reducción de riesgos para la vida; y los ecológicos, utilización económica de los recursos y mantenimiento del equilibrio y protección del paisaje. En conclusión la auditoría de gestión es la valoración independiente de todas las operaciones de una empresa, en forma analítica objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo, políticas y procedimientos aceptables; si se siguen las normas establecidas, si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica y si los objetivos de la organización se han alcanzado para así maximizar resultados que fortalezcan el desarrollo de la empresa.

### 1.3 OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

La auditoría de gestión formula y presenta una opinión sobre los aspectos administrativos, gerenciales y operativos, poniendo énfasis en el grado de efectividad y

---

<sup>9</sup> CUBERO Abril, Teodoro, *Manual Específico de Auditoría de Gestión*, Unidad de Auditoría Interna, Ilustre Municipio de Cuenca 2009, p. 24

eficiencia con que se han utilizado los recursos materiales y financieros mediante modificación de políticas, controles operativos y acción correctiva desarrolla la habilidad para identificar las causas operacionales y posteriores y explican síntomas adversos evidente en la eficiente administración.

Los objetivos de la auditoría de gestión son:

“Identificar las áreas de reducción de costos, mejorar los métodos operativos e incrementar la rentabilidad con fines constructivos y de apoyo a las necesidades examinadas”<sup>10</sup>.

Determinar si la función o actividad bajo examen podría operar de manera más eficiente, económica y efectiva, a más de determinar si la producción del departamento cumple con las especificaciones dadas; en consecuencia se dan variados informes, presupuestos y pronósticos que así como también los Estados Financieros.

Establecer el grado en que la entidad y sus servidores han cumplido adecuadamente los deberes y atribuciones que les han sido asignados.

Determinar el grado en que el organismo y sus funcionarios controlan y evalúan la calidad tanto en los servicios que presta como en los procesos realizados.

Estimular la adherencia del personal al cumplimiento de los objetivos y políticas de la entidad y mejorar los niveles de productividad, competitividad y de calidad de la entidad.

Establecer si los controles gerenciales implementados en la entidad o programa son efectivos y aseguran el desarrollo eficiente de las actividades y operaciones<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> GRAIG-COOPER, Michael., *Auditoría de Gestión*, Ediciones Folio España, Madrid 1994, p. 36-37

En conclusión el objetivo de la auditoría de Gestión es determinar si se ha realizado alguna deficiencia importante en la política, procedimientos, disposiciones legales o técnicas y verificar que la entidad auditada cumpla con los objetivos de la entidad basándose en principios de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, equidad, excelencia, con la finalidad de formular recomendaciones oportunas que permitan reducir costos, mejorar la productividad, la competitividad y la calidad de la entidad.

#### 1.4 ALCANCE DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

En la Auditoría de Gestión “puede alcanzar un sector de la economía, todas las operaciones de la entidad inclusive las financieras o puede limitarse a cualquier operación, programa, sistema o actividad específica”<sup>12</sup>.

Tanto en la administración como el personal que lleva a cabo la auditoría debe de estar de acuerdo en cuanto al alcance en general, si se conoce que esta auditoría incluye una evaluación detallada de cada aspecto operativo de la organización, es decir que el alcance debe tener presente:

Satisfacción de los objetivos institucionales.

Nivel jerárquico de la empresa.

La participación individual de los integrantes de la institución.

De la misma forma sería oportuno considerar en la Auditoría de Gestión, por la amplitud del objetivo de esta revisión:

Regulaciones: Evaluar el cumplimiento de la legislación, política y procedimientos establecidos por los órganos y organismos estatales.

Eficiencia y Economía: Involucra la utilización del personal, instalaciones, suministros, tiempos y recursos financieros para obtener máximos resultados con los recursos proporcionados y utilizarlos con el menor costo posible.

---

<sup>11</sup> GRAIG-COOPER, Michael., *Auditoría de Gestión*, Ediciones Folio España, Madrid 1994Idem., p. 36-37

<sup>12</sup> MALDONADO, Milton, *Auditoría de Gestión*, Tercera Edición, Quito 2006, p. 26

Eficacia: Se relaciona con el logro de las metas y los objetivos para los cuales se proporcionan los recursos.

Salvaguarda de Activos: Contempla la protección contra sustracciones obsolescencia y uso indebido.

Calidad de la Información: Abarca la exactitud, la oportunidad, lo confiable, la suficiencia y la credibilidad de la información, tanto operativa como financiera.<sup>13</sup>

El alcance de la auditoría de gestión alcanza a validar todas las operaciones y procedimientos de la entidad y su oportunidad de mejora enfocándose en la eficiencia, eficacia, economía, calidad de la información, y cumplimiento de leyes, procedimientos y políticas.

## 1.5 LIMITACIONES DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Las limitaciones pueden ser inherentes al control interno y son:

### COSTO- BENEFICIO:

Es decir que el costo de un procedimiento de control no sea desproporcionado a la pérdida potencial debida a fraudes o errores.

### TRANSACCIONES NO DE RUTINA

“El hecho de que la mayoría de los controles tiendan a ser dirigidos a tipos de operaciones esperadas y no a operaciones poco usuales”<sup>14</sup>

### ERROR HUMANO

Resultan de lo limitado del juicio humano y de la posibilidad de cometer errores debido a descuido, distracción, errores de comprensión equivocada de instrucciones.

---

<sup>13</sup> GONZALEZ, Roberto P., *Marco Teórico y Conceptual de la Auditoría de Gestión*, [www.monografías.com](http://www.monografías.com)

<sup>14</sup> MALDONADO, Milton “Limitaciones del Control Interno, Transcripción de la Guía Internacional de

Auditoría No. 6”, *Auditoría de Gestión*”, Tercera Edición, Quito 2006, p.55



### COLUSIÓN

La posibilidad de burlar los controles por medio de colusión con partes externas a la entidad con empleados de la misma

### ABUSO DE RESPONSABILIDAD

La posibilidad de que una persona responsable de ejercer el control pudiera abusar de esa responsabilidad, por ejemplo, un miembro de la administración que violara algún control.

### OBSOLENCIA DE PROCEDIMIENTOS

La posibilidad de los procedimientos pudieran llegar a ser inadecuados debido a cambios den las condiciones y que el cumplimiento con esos procedimientos pudiera deteriorar el control.

La limitación de la auditoría de gestión no es más que las restricciones que los procedimientos de control interno han venido desarrollándose a lo largo del tiempo ya sea por factores cotidianos o de hábito o por falta de un análisis adecuado a la hora de implementar los controles los mismos que podrían coadyuvar en reducir la probabilidad de hallazgos de habilidades y preparación de la auditoría.

## 1.6 RIESGO DE LA AUDITORIA DE GESTIÓN

Los resultados de la auditoría pueden no estar exentos de errores y omisiones de importantes significación que influyan en la evaluación a expresar por el auditor en su informe, por lo que resulta necesario conocer los riesgos latentes en este proceso, que al igual que la auditoría financiera son:

### RIESGO INHERENTE

“El riesgo Inherente afecta directamente la cantidad de evidencia de auditoría necesaria para obtener la satisfacción de auditoría suficiente para validar una

afirmación. Esta cantidad puede estar presentada tanto en el alcance de cada prueba en particular como en la cantidad de pruebas necesarias”.<sup>15</sup>

“El auditor debería obtener una comprensión de los procedimientos de control suficiente para desarrollar el plan de auditoría. Al obtener esta comprensión el auditor consideraría el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si es necesaria alguna comprensión adicional sobre los procedimientos de control”.<sup>16</sup>

Es la susceptibilidad de los procesos a la existencia de errores o irregularidades importantes generados por las características de las empresas u organismos.

#### RIESGO DE CONTROL

El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna.

Es aquel que afecte a los procesos de control y que evite detectar irregularidades significativas de importancia relativa

#### RIESGO DE DETECCIÓN

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados contables.<sup>17</sup>

Es aquel que se asume por parte de los auditores que en su revisión no detecten deficiencias en el Sistema de Control Interno. Este riesgo es totalmente controlable

---

<sup>15</sup> MALDONADO, Milton, “Auditoría de Gestión”, Tercera Edición, Quito 2006, p.62

<sup>16</sup> s/a , “ Evaluación del Riesgo y Control interno”, *Normas Internacionales de Auditoría*, p.45

<sup>17</sup> MALDONADO, Milton, “Auditoría de Gestión”, Tercera Edición, Quito 2006, p.59-60

por la labor del auditor y depende exclusivamente de la forma en que se diseñen y lleven a cabo los procedimientos de auditoría.

### 1.6.1 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

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.

El nivel de riesgo de auditoría suele medirse en cuatro grados posibles:

Mínimo  
Bajo  
Medio  
Alto

La evaluación del nivel de riesgo es un proceso totalmente subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor”<sup>18</sup>. La tabla adjunta muestra la variabilidad del riesgo:

CUADRO No. 1  
VARIACIÓN DEL RIESGO DE DETECCIÓN DE AUDITORÍA

<i>Nivel de Riesgo</i>	<i>Significatividad</i>	<i>Factores de riesgo</i>	<i>Probabilidad de ocurrencia de errores</i>
MÍNIMO	No significativo	No existen	Remota
BAJO	Significativo	Existen algunos pero poco importantes	Improbable
MEDIO	Muy significativo	Existen algunos	Posible
ALTO	Muy significativo	Existen varios y son importantes	Probable

Fuente: MALDONADO Milton, *Auditoría de Gestión*, Tercera Edición, Quito 2006 p. 62/

Elaborado por: LA AUTORA

<sup>18</sup> Ídem., , p.62

Un riesgo mínimo estaría conformado cuando en un componente poco significativo existan factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades sea remota.

Cuando en un componente significativo existan factores de riesgo pero no demasiado importantes y la probabilidad de existencia de errores o irregularidades sea baja –improbable-, ese componente tendrá una evaluación de riesgo bajo.

Un componente significativo, donde existen varios factores de riesgo y es posible que se presenten errores o irregularidades, será un riesgo medio.

Por último un componente tendrá un nivel de riesgo alto cuando sea claramente significativo, con varios factores de riesgo, algunos de ellos muy importantes y donde sea totalmente probable que existan errores o irregularidades<sup>19</sup>

Para desarrollar el cuadro de evaluación de riesgo se debe tener claro las siguientes herramientas:

#### EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Dentro del sistema de control interno se deben considerar los siguientes puntos relevantes para el estudio del riesgo de auditoría se deben considerar los siguientes factores:

- Cambios en el nivel de organización
- Complejidad.
- Interés de la organización.
- Tiempo.

Además se debe determinar la confianza que tiene la dirección respecto al funcionamiento del sistema de control interno suponiendo que no ocurran, se considera los siguientes factores:

- Incumplimientos en los procedimientos normalizados.
- Poca experiencia en el personal.
- Sistema de información no confiable.
- Imagen pública.

---

<sup>19</sup> MALDONADO, Milton, “Auditoría de Gestión”, Tercera Edición, Quito 2006, p.62

## EVALUAR LOS RIEGOS INHERENTES A LA PROTECCIÓN DE BIENES ACTIVOS O IMAGEN PUBLICA

Se consideran los siguientes factores:

- Probabilidad de ocurrencia de fraudes.
- Quejas del público.
- Errores de los criterios que se aplican para determinar decisiones.
- Barreras externas que afectan el accionar de la empresa.
- Cambios a nivel organizacional.

## IDENTIFICAR LA EXISTENCIA O NO DE CAMBIOS REITERATIVOS EN EL NIVEL ORGANIZACIONAL Y LOS SISTEMAS

- Rotación del personal.
- Reorganización en el funcionamiento del personal.
- Crecimiento o reducción del personal.
- Implantación de nuevos sistemas.
- Alteraciones de tipo cultural.
- Complejidad.

## EVALUAR LA POSIBILIDAD DE LA EXISTENCIA DE ERRORES

Es necesario evaluar la existencia de posibles errores que puedan pasar inadvertidos debido a un ambiente complejo, originado principalmente por:

- La naturaleza de las actividades.
- El alcance de la automatización.
- Tamaño de la Auditoría

## MEDIR LA IMPORTANCIA DEL TAMAÑO DE LA AUDITORÍA

Es importante medir el tamaño haciendo referencia al número de personas, tanto de entidad auditada como de los auditores, el volumen físico de la documentación e impacto social, reconociendo que a mayor tamaño mayores riesgos:

Interés de la dirección.

## DETERMINAR LA IMPORTANCIA QUE LA ALTA DIRECCIÓN LE ASIGNA A LA AUDITORIA

La dirección otorga la información por tanto las facilidades en el desarrollo de las tareas a los auditores y su equipo.

- Tiempo.

## CONSIDERAR LA POSIBILIDAD DE INCURRIR EN ERRORES

Para evitar la posibilidad de errores, es importante el tiempo de preparación y ejecución de la Auditoría que se haya planificado y utilizado verdaderamente. Son palabras claves en la determinación del tiempo, la dinámica que se emplee, la selección de las áreas y los objetivos concretos.<sup>20</sup>

La evaluación del riesgo de auditoría permite conocer los riesgos propios de la actividad, de los procesos, del entorno y de la naturaleza propia de la información, para que puedan ser oportunamente controlados a la hora de realizar el examen y puedan ser detectados a través de la planificación de pruebas y procedimientos adecuados.

### 1.7 NORMATIVIDAD DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Las normas para el control de gestión están basadas en los principios que rigen y orientan los trabajos de auditoría, en los cuales se establece un marco conceptual para el análisis de los estados financieros, estadísticas, actividades económicas y administrativas y la acción del gerente en un período determinado. El control de gestión pretende establecer un control integral, a partir de la evaluación de los estados de resultados de las actividades administrativas y operativas, su proyección hacia el futuro, y la evaluación de sus resultados históricos para detectar variaciones y tendencias, con el propósito de determinar la eficiencia y eficacia.

En el Ecuador las normas que rigen la auditoría de gestión son:

---

<sup>20</sup> GUILARTE, Yanelis Q., *Bases de auditoría de gestión para el sector público*, [www.monografías.com](http://www.monografías.com)

## 1.7.1 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA)

Las Declaraciones de Normas de Auditoría o SAS (Statements on Auditing Standards) son interpretaciones de las normas de auditoría generalmente aceptadas que tienen obligatoriedad para los socios del American Institute of Certified Public Accountants AICPA, pero se han convertido en estándar internacional, especialmente en nuestro continente. Las Declaraciones de Normas de Auditoría son emitidas por la Junta de Normas de Auditoría (Auditing Standard Board ASB).

Estas normas si bien están dirigidas a las auditorias de los estados financieros, también rigen a las auditorias administrativas como son el caso de las nias: 200 Responsabilidades; 300 Planeación; 400 Control Interno; 500 Evidencia de Auditoria; 600 Uso del Trabajo de otros; y 700 Conclusiones y dictamen de la Auditoria

### 200 RESPONSABILIDADES

- 210 Cartas para el acuerdo de los términos sobre un trabajo de auditoría (NIA 2)

Esta norma proporciona pautas para la preparación de la carta de contratación, en la cual el auditor documenta y confirma la aceptación de un trabajo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de su responsabilidad ante el cliente y el formato del informe a ser emitido. Si bien esta norma no requiere explícitamente que el auditor obtenga una carta de contratación, proporciona una orientación con respecto a su preparación de tal manera que se presume su uso.

- 220 Control de calidad del trabajo de auditoría (NIA 7)

Esta norma trata sobre el control de calidad que se relaciona con el trabajo delegado a un equipo de trabajo y con las políticas y procedimientos adoptados

por un profesional para asegurar en forma razonable que todas las auditorías efectuadas están de acuerdo con los principios básicos que regulan la auditoría.

- 230 Documentación (NIA 9)

Esta norma define “documentación” como los papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor y conservados por él para ayudar a la planificación, realización, supervisión procedimientos brindan la evidencia de auditoría más confiable con respecto a ciertas afirmaciones.

### 300 PLANEACIÓN (NIA 4)

Esta norma establece que el auditor debe documentar por escrito su plan general y un programa de auditoría que defina los procedimientos necesarios para implantar dicho plan.

- 310 Conocimiento del negocio (NIA 30)

El propósito de esta norma es determinar qué se entiende por conocimiento del negocio, por qué es importante para el auditor y para el equipo de auditoría que trabajan en una asignación, por qué es relevante para todas las fases de una auditoría y cómo el auditor obtiene y utiliza ese conocimiento.

- 320 La importancia relativa de la auditoría (NIA 25)

Esta norma se refiere a la interrelación entre la significatividad y el riesgo en el proceso de auditoría. Identifica tres componentes distintos del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Tomando conciencia de la relación entre significatividad y riesgo, el auditor puede modificar sus procedimientos para mantener el riesgo de auditoría en un nivel aceptable

#### 400 CONTROL INTERNO (NIA 6)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas referidas a la obtención de una comprensión y prueba del sistema de control interno, la evaluación del riesgo inherente y de control y la utilización de estas evaluaciones para diseñar procedimientos sustantivos que el auditor utilizará para reducir el riesgo de detección a niveles aceptables.

- 402 Consideraciones de auditoría en entidades que utilizan organizaciones prestadoras de servicios (Adendum 2 a NIA 6)

Esta norma establece que el auditor debe obtener una comprensión adecuada de los sistemas contables y el control interno para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La entidad emisora de los estados financieros puede contratar los servicios de una organización que, por ejemplo, ejecuta transacciones y lleva la contabilidad o registro de las transacciones, y procesa los datos correspondientes. El auditor debe considerar de qué manera una organización prestadora de servicios afecta los sistemas contables y el control interno del cliente.

#### 500 EVIDENCIA DE AUDITORIA (NIA 8)

El propósito de esta norma es ampliar el principio básico relacionado con la evidencia de auditoría suficiente y adecuada que debe obtener el auditor para poder arribar a conclusiones razonables en las que basar su opinión con respecto a la información financiera y los métodos para obtener dicha evidencia.

- 501 Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales para partidas específicas

El propósito de esta norma es proporcionar pautas relacionadas con la obtención de evidencia de auditoría a través de la observación de inventarios, confirmación de cuentas a cobrar e indagación referida a acciones judiciales, ya que en general se considera que estos financieros y los servicios de auditoría y relacionados.

- 520 Procedimientos analíticos (NIA 12)

Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a la naturaleza, objetivos y oportunidad de los procedimientos de revisión analítica. El término “procedimiento de revisión analítica” se utiliza para describir el análisis de las relaciones y tendencias, que incluyen la investigación resultante de la variación inusual de los ítems.

- 530 Muestreo de auditoría (NIA 19)

Esta norma identifica los factores que el auditor debe tener en cuenta al elaborar y seleccionar su muestra de auditoría y al evaluar los resultados de dichos procedimientos. Se aplica tanto para el muestreo estadístico como para el no estadístico.

#### 600 USO DEL TRABAJO DE OTROS ( NIA 5)

Esta norma requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significatividad con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él.

- 610 Uso del trabajo de auditoría interna (NIA 10)

Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo.

- 620 Uso del trabajo de un experto (NIA 18)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista como evidencia de auditoría. Cubre la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un especialista, las destrezas y competencia necesaria, la evaluación de su trabajo y la referencia al especialista en el informe del auditor.

#### 700 DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS (NIA 13)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas a los auditores con respecto a la forma y contenido del informe del auditor en relación con la auditoría independiente de los estados financieros de cualquier entidad. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes e incluye ejemplos de cada uno de ellos. Para el caso de la auditoría de gestión se toma únicamente el modelo.

#### 1.7.2 NORMAS DE AUDITORÍA DE GENERAL ACEPTACIÓN (NAGA)

En otras palabras, aunque la Ley no plantea una definición propiamente dicha, se puede afirmar que las Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGA) se consideran como el conjunto de cualidades personales y requisitos profesionales que

debe poseer el Contador Público y todos aquellos procedimientos técnicos que debe observar al realizar su trabajo de Auditoría y al emitir su dictamen o informe, para brindarles y garantizarle a los usuarios del mismo un trabajo de calidad.

Son normas de Auditoría todas aquellas medidas establecidas por la profesión y por la Ley, que fijan la calidad, la manera como se deben ejecutar los procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en el examen. Se refieren a las calidades del Contador Público como profesional y lo ejercitado por él en el desarrollo de su trabajo y en la redacción de su informe. Las normas de Auditoría se definen como aquellos requisitos mínimos, de orden general, que deben observarse en la realización de un trabajo de auditoría de calidad profesional.

El SAS-1 trata en una forma amplia el tema de responsabilidades profesionales del auditor independiente. Estas responsabilidades son descritas en el contexto de las tres normas generales, las tres normas de ejecución del trabajo y las cuatro normas sobre la información.

Para la auditoría de gestión las normas más usadas son:

## NORMAS PERSONALES

Hacen referencia a las cualidades que el auditor debe tener para realizar este tipo de trabajo, dentro de las cualidades que el carácter profesional del control de gestión lo exige están las siguientes:

- o Capacidad Profesional e Idoneidad:

El personal asignado para realizar el control de gestión debe tener capacidad y preparación en áreas afines, así como la más alta formación ética y moral que le permita realizar un análisis eficiente.

- Entrenamiento Técnico.

El entrenamiento técnico permanente implica la adquisición de habilidades y conocimientos necesarios para la realización del trabajo.

- Independencia Mental.

Los juicios emitidos deben basarse en resultados objetivos, determinados por los resultados del trabajo, independientes de cualquier opinión personal que desvíe la realidad de la entidad.

- Cuidado y Diligencia Profesional.

En el desarrollo del trabajo el profesional debe tener una visión analítica y creativa, la cual le permita efectuar un análisis crítico en áreas estratégicas y establecer las herramientas necesarias para la toma de decisiones.

## NORMAS RELATIVAS AL TRABAJO

Estas normas hacen relación al desarrollo del trabajo con criterios de planeación, análisis de estados financieros, metas y programas, beneficiarios de su acción y análisis de los costos mínimos. Las normas relativas del trabajo son:

- Planeación y supervisión.

La Planeación hace referencia al conjunto de actividades programadas secuencialmente antes de ejecutar un análisis, con el fin de establecer la metodología de trabajo. La Supervisión en el control de gestión debe ser oportuna, técnica y profesional, de manera que coadyuve en el desarrollo del trabajo, esto con el propósito de garantizar la calidad de la evaluación.

- Estudio y evaluación del control interno

La administración tiene la obligación de adoptar e implantar medidas de control interno que prevengan la omisión de errores e irregularidades, así como de protección de los bienes patrimoniales. El auditor debe revisar los sistemas y procedimientos de control interno para determinar el alcance de las pruebas.

- Supervisión del Trabajo de Auditoría

Se verificará que la revisión se desarrolle conforme a programas y objetivos de auditoría, observando un trato respetuoso con el personal subordinado evitando conductas de abuso de autoridad

- Obtención de evidencia

Recabar las pruebas suficientes y competentes para fundamentar el resultado de la revisión. Los hechos debidamente documentados establecerán el vínculo jurídico para determinar las medidas correctivas y, en su caso, las responsabilidades que procedan.

- Papeles de Trabajo

El auditor acreditará la aplicación de los procedimientos de auditoría previstos en el programa específico en sus Papeles de Trabajo.

- Tratamiento de irregularidades

Reportar de forma inmediata y justificada cualquier tipo de irregularidad que el auditor considere que está afectando al proceso operativo de la empresa y o a sus estados financieros

- Informe

El informe es el resultado de la auditoría el cual se puede dar a conocer al jefe de la aérea o a la autoridad máxima del negocio

- Seguimiento de las recomendaciones

Se deberá llevar el control de observaciones y recomendaciones y vigilar el cumplimiento de las medidas correctivas

### 1.7.3 NORMAS ECUATORIANAS DE AUDITORÍA

La normativa que rige el desarrollo de la auditoría en cualquier sector Público o privado y se encuentra dado por las Normas Ecuatoriana de Auditoría las mismas que se fundamentan en las Normas Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) y las que son de aplicación y cumplimiento obligatorio por parte de los auditores de la Contraloría General del Estado, los auditores internos de las entidades públicas y los profesionales de las firmas privadas contratadas de auditoría.

### 1.7.4 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO (NIAA)

Son un conjunto de principios, reglas o procedimientos que obligatoriamente debe seguir o aplicar el profesional que se dedique a labores de auditoria de estados financieros o de procesos, con la finalidad de evaluar de una manera razonable y confiable la situación financiera o administrativa de la empresa o ente por él auditado, y en base de aquello le permita emitir su opinión en forma independiente con criterio y juicio profesionales acertados.

Estas normativas tienen un rango superior al haberse introducido el acápite del Aseguramiento, con el fin de proporcionar un alto nivel de seguridad por cuanto se

debe evaluar adecuadamente el riesgo de auditoria, que da inicio desde los aspectos previos a la contratación, siguiendo con la Planeación hasta concluir con el Informe, proporcionado de esta manera un alto índice de confianza a los diferentes usuarios de los estados financieros, y por consiguiente la correspondiente credibilidad de sus contenidos.

Para la correcta aplicación del Aseguramiento, es indispensable que el auditor persona natural o jurídica, establezca o al menos defina entre otras, las siguientes actividades:

#### Evaluación previa:

Si el usuario solicita la presentación de una oferta, ésta no puede ser habilitada sin antes haber realizado una evaluación general al entorno del negocio de un potencial cliente, actividad que en forma documentada (escrita) definirá la solvencia del sistema de control interno, midiendo posibles riesgos.

#### Desarrollo de la auditoria:

A partir de la fase o etapa de la Planeación de la auditoria, ésta se desarrollará siguiendo los lineamientos y programas establecidos

#### Evaluación de riesgos en el desarrollo de la auditoria

En la etapa de la Planeación de auditoria y en las restantes fases del examen, queda entendido que el auditor en forma permanente pondrá mucho cuidado para evaluar los riesgos; que la supervisión mantendrá estándares altos de revisión in situ, que la medición y obtención de la certeza razonable sea la apropiada, pertinente y documentada, con el fin de asegurar la calidad deseada y obtener los propósitos o el objetivo de dicha auditoria.

#### Obtención de niveles de certeza:

La certeza bajo el marco conceptual de las normas internacionales de auditoría, se entenderá como: “La satisfacción en la cual se basa el auditor con la finalidad de confiar en una aseveración realizada por un tercero (administración del ente auditado), para ser utilizada por otra parte (usuario)”.

El auditor como resultado de sus pruebas pondera las evidencias obtenidas en base a los procedimientos aplicados, posición que le habilita para expresar sus conclusiones. Es indudable que existen limitaciones inherentes en cualquier sistema de control interno, las que deberá analizar y evaluar el auditor con el fin de medir el grado de repercusión que éstas tienen.

#### Contratos de Aseguramiento:

La Norma Internacional específica sobre Contratos de Aseguramiento (Internacional Standard on Assurance Engagements (ISAE), en inglés), difunde el marco conceptual enfocado a los trabajos de aseguramiento cuya intención es la de proveer un nivel de seguridad, bien sea alto o moderado, según los convenios previos entre las partes contratantes.

Así mismo, define los principios básicos o elementales y establece guías o procedimientos esenciales para que sean observados por los profesionales al desarrollar esta práctica profesional independiente, cuyo objetivo o intención es proveer un nivel alto de seguridad. Es de advertirse que esta Norma no define los principios básicos ni los procedimientos esenciales, para los contratos que tienen como finalidad proporcionar niveles de seguridad moderados.

### Controles de calidad:

Un auditor debe acatar la normas de control de calidad que sean obligatorias en el país emitidas por la Profesión o por las autoridades de control; por otro lado, cada estudio, sin importar el tamaño de su despacho está en la obligación de implementar por escrito las normas o procedimientos de controles de calidad que aplicará para el desempeño de sus funciones.

Al referirnos a los lineamientos que se deben observar al establecerse controles de calidad en un estudio, se enumeran entre otros a los siguientes, como indispensables:

- Los miembros de la organización deben adherirse como mínimo, con los requisitos promulgados por la IFAC en el Código de Ética para contadores públicos profesionales; de igual forma, están obligados a regirse por las propias normas éticas del país donde desempeñan sus funciones;
- Acatarán las disposiciones legales vigentes en cada país, en este caso Ecuador y las normas de calidad que regula la organización profesional que nos agrupa.
- Las normas de calidad emitidas por la IFAC, pueden variar según la legislación de cada país, sin embargo se debe observar los siguientes conceptos:

La mayoría de los socios del estudio, deben ser miembros idóneos.

Debe existir la seguridad que la Firma es independiente, y que todos los socios y demás personal son honestos y dignos de confianza, medidos a toda prueba en los aspectos de confidencialidad y reserva profesional sobre la información de terceros.

Una garantía segura y firme, que el personal de auditores asignado es supervisado adecuadamente.

Debe existir un acuerdo escrito de cumplimiento dentro de la Firma, para discutir y buscar soluciones idóneas y técnicas, cuando surjan diferencias de criterio u opinión sobre cualquier tema profesional.

Deben existir procedimientos razonables para la contratación y promoción del personal profesional.

Que existan criterios claros y profesionales en el contexto de los socios y personal de alto rango de la Firma, para la admisión y permanencia de los clientes.

La adhesión de los miembros de la Firma o Estudio Contable, a los programas de desarrollo profesional.

#### 1.7.5 NORMAS DE CALIDAD ISO

La finalidad principal de las normas ISO es orientar, coordinar, simplificar y unificar los usos para conseguir menores costes y efectividad.

Tiene valor indicativo y de guía. Actualmente su uso se va extendiendo y hay un gran interés en seguir las normas existentes porque desde el punto de vista económico reduce costes, tiempo y trabajo. Criterios de eficacia y de capacidad de respuesta a los cambios. Por eso, las normas que presentemos, del campo de la información y documentación, son de gran utilidad porque dan respuesta al reto de las nuevas tecnologías

Las normas pueden ser cuantitativas (normas de dimensión, por ej. las DIN-A, etc.) y cualitativas (las 9000 de calidad, etc.)

Los campos de aplicación son amplios y en el ámbito de la información científica y técnica es también muy importante.

“La norma ISO 9001, es un método de trabajo, que se considera tan bueno, Que es el mejor para mejorar la calidad y satisfacción de cara al consumidor. La versión

actual, es del año 2000 ISO9001:2000, que ha sido adoptada como modelo a seguir para obtener la certificación de calidad. Y es a lo que tiende, y debe de aspirar toda empresa competitiva, que quiera permanecer y sobrevivir en el exigente mercado actual”.<sup>21</sup>

Estos principios básicos de la gestión de la calidad, son reglas de carácter social encaminadas a mejorar la marcha y funcionamiento de una organización mediante la mejora de sus relaciones internas. Estas normas, han de combinarse con los principios técnicos para conseguir una mejora de la satisfacción del consumidor.

Satisfacer al consumidor, permite que este repita los hábitos de consumo, y se fideleice a los productos o servicios de la empresa. Consiguiendo más beneficios, cuota de mercado, capacidad de permanencia y supervivencia de las empresas en el largo plazo.

Como es difícil mejorar la técnica, se recurren a mejorar otros aspectos en la esperanza de lograr un mejor producto de condición superior.

La normativa, mejora los aspectos organizativos de una empresa, que es un grupo social formada por individuos que interaccionan.

Sin buena técnica. No es posible producir en el competitivo mercado presente. Y una mala organización, genera un producto deficiente, que no sigue las especificaciones de la dirección.

Puesto que la técnica se presupone. ISO 9001 propone unos sencillos, probados y geniales principios para mejorar la calidad final del producto mediante sencillas mejoras en la organización de la empresa que a todos benefician.

---

<sup>21</sup> [http://www.buscarportal.com/articulos/iso\\_9001\\_indice.html](http://www.buscarportal.com/articulos/iso_9001_indice.html)

Toda mejora, redundando en un beneficio de la calidad final del producto, y de la satisfacción del consumidor. Que es lo que pretende quien adopta la normativa como guía de desarrollo empresarial.

## 1.8 TÉCNICAS PARA LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Al estudiar y evaluar el sistema de control interno y determinar el alcance de la Auditoría, el auditor debe obtener información suficiente, competente y relevante a fin de promover una base razonable para sus operaciones, criterios, conclusiones y recomendaciones. Precisamente las técnicas de Auditoría son los diversos métodos utilizados por el auditor para obtener evidencias. Las técnicas de Auditoría más utilizadas son:

### EXAMEN O INSPECCIÓN FÍSICA

“Es la observación física de un activo, es muy amplia, prácticamente infinita, puede incluir desde la observación del flujo de trabajo las acciones administrativas de jefes, subordinados, documentos, acumulación de materiales, materiales excedentes, entre otros”.

### INSPECCIÓN DOCUMENTAL

Se observa un documento para saber si es genuino, sin alteraciones, auténtico, con aprobaciones y que fueron asentados correctamente en los libros, registros e informes. Se usan las técnicas de punteo para señalar las actividades revisadas en los documentos.

## CONFIRMACIÓN

Se obtiene directamente de un agente externo, información por escrito, para ser usada como evidencia, por ejemplo confirmar efectivo, cuentas por cobrar, títulos de propiedades, pasivos contingentes y otras reclamaciones.

## ENTREVISTAS

Realización de preguntas necesarias para el conocimiento general del trabajo.

## COMPARACIONES

Se compara a partir de:

Información del año anterior.

Información del plan.

Información de las otras empresas de la misma rama

## ANÁLISIS

Se recopila y usa información con el objetivo de llegar a una deducción lógica. Determinar las relaciones entre las diversas partes de una operación. Involucra la separación de las diversas partes de la entidad o de las distintas influencias sobre la misma y después determinar el efecto inmediato o potencial sobre una organización dada una situación determinada.

## EVALUACIÓN

Es el proceso de arribar a una decisión basado en la información disponible. La evaluación depende de la experiencia y juicio del auditor<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> GUILARTE, Yanelis Q., *Bases de auditoría de gestión para el sector público*, [www.monografías.com](http://www.monografías.com)



## REVISIÓN SELECTIVA

“La revisión selectiva constituye una técnica frecuentemente aplicada a áreas que por su volumen u otras circunstancias no están comprendidas en la revisión o constatación más detenida o profunda. Consiste en pasar revista relativamente rápida a datos normalmente presentados por escrito”.<sup>23</sup>

Las técnicas de Auditorías financieras utilizadas no difieren mucho de las que se practican en las Auditorías de gestión.

El conjunto de técnicas de Auditoría constituye los procedimientos que se incluyen en el programa de Auditoría. En el caso de la Auditoría de gestión servirán para la revisión de los procesos administrativos y operacionales a las diversas funciones que se realizan en la entidad.

### 1.9 PAPELES DE TRABAJO

#### 1.9.1 DEFINICIÓN

Los papeles de trabajo sirven para registrar los elementos de juicio específico que se emplean para acumular las evidencias necesarias que sean la base para fundamentar la opinión o dictamen que emite el auditor. También podemos decir que los papeles de trabajo, son el conjunto de cédulas en las que el auditor registra los datos y la información obtenida de la empresa que está examinando y de esta manera acumula las pruebas encontradas y la descripción de las mismas.<sup>24</sup>

Los papeles de trabajo constituyen una historia del trabajo realizado por el auditor y de los hechos precisos en que basa sus conclusiones e informes, los papeles de trabajo deben ser elaborados de tal forma que muestren:

---

<sup>23</sup> MALDONADO, Milton, *Auditoría de Gestión*, Tercera Edición, Quito 2006, p.94

<sup>24</sup> MEIGS, Walter B. y otros, *Principios de Auditoría*, Editorial Diana, México 1983, p.337

Las informaciones y hechos concretos  
El alcance del trabajo efectuado,  
Las fuentes de la información obtenida,  
Las conclusiones a que llegó.

“Los papeles de trabajo deben ser preparados de tal manera que en cualquier fecha futura un miembro de la empresa auditora, que no haya estado relacionado con el trabajo, pueda revisar los papeles y atestiguar con respecto a la labor realizada y a la evidencia contenida en los mismos”<sup>25</sup>.

Por lo tanto, los papeles de trabajo constituyen un conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite el auditor al suscribir su informe.

#### 1.9.2 NATURALEZA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Para llevar a cabo una auditoría satisfactoria debe darse a los auditores acceso irrestricto a toda la información acerca del negocio del cliente. Mucha de esta información es confidencial, tal como los márgenes de utilidad de los productos individuales, el proyecto de planes para combinaciones con otras compañías, y los sueldos de funcionarios y empleados clave. Los funcionarios de la compañía cliente no estarían dispuestos a proporcionar a los auditores una información que se protege con todo cuidado para que no sea del conocimiento de los competidores y empleados, a menos que puedan confiar en que los auditores mantendrán un silencio profesional sobre estas cuestiones.

Mucha de la información confidencial que reciben los auditores, se registra en sus papeles de trabajo; en consecuencia, los papeles de trabajo son de naturaleza

---

<sup>25</sup> SANTILLANA, González Juan R., *Conoce las auditorías*, Editorial Thompson 1992 , p. 325

confidencial. Aun cuando el auditor es tan cuidadoso como un abogado o un médico para conservar como confidencial toda la información relativa a un cliente, la comunicación entre un cliente y un contador no goza de inmunidad, de acuerdo con el derecho consuetudinario.

En virtud de que los papeles de trabajo son sumamente confidenciales, deben salvaguardarse en todo tiempo. La salvaguarda de los papeles de trabajo generalmente quiere decir que se conservan bajo llave en un portafolio durante la hora de almuerzo y después de las horas de trabajo. Si la compañía cliente desea no informar a algunos de sus empleados sobre los sueldos de los ejecutivos, las combinaciones de negocios, u otros aspectos del negocio, obviamente los auditores no deberán destruir esta política exponiendo sus papeles de trabajo a empleados no autorizados del cliente. La política de estrecho control de los papeles de trabajo es también necesaria porque si los empleados buscaran ocultar un fraude o engañar a los auditores por alguna razón, podrían hacer alteraciones en los papeles.<sup>26</sup>

Los papeles de trabajo pueden identificar cuentas especiales, sucursales, o periodos de tiempo que se vayan a probar; permitir a los empleados del cliente conocer de esto por anticipado debilitaría el valor de las pruebas. Además se preparan en los locales del cliente con base en los registros del cliente, y a costa del cliente, sin embargos estos papeles son de la propiedad exclusiva de los auditores. Esta propiedad de los papeles de trabajo se deriva lógicamente de la relación contractual entre los auditores y el cliente, y ha sido apoyada en los tribunales por lo que el auditor deberá conservarlos por lo menos en un tiempo de cinco años<sup>27</sup>.

Por lo tanto los papeles de trabajo son la fundamentación de la opinión del Auditor en su dictamen y respaldan el trabajo realizado por el mismo, además tienen una utilización que va más allá de la auditoría del período en que estos se realizaron, pues son origen de la información para futuras auditorías, bien sea que las realice el

---

<sup>26</sup> SANTILLANA, González Juan R., Óp. Cit., p. 330

<sup>27</sup> <http://fcea.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfpa2.html>

mismo contador u otro colega. Por la importancia y la responsabilidad que revisten para el auditor, los papeles de trabajo son de su propiedad, pero deben estar disponibles para ser exhibidos en cualquier momento a las autoridades, al cliente o al colega que se haga cargo de las auditorías posteriores. Estos papeles de trabajo están protegidos por el secreto profesional y solo pueden ser exhibidos en los casos previstos por la confidencialidad del código de ética profesional.

### 1.9.3 OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo deben estar elaborados de tal manera que constituyan:

Evidencia del trabajo realizado y que sea la base y sustento de las conclusiones a que se llegó y que sirvieron de fundamento a los informes u opiniones del auditor sobre la auditoría efectuada.; es decir que el contenido de los papeles de trabajo tiene que ser suficiente para respaldar la opinión del auditor y todo el contenido del informe o dictamen, además debe servir para facilitar la revisión y supervisión del trabajo realizado.

Una fuente a la que se pueda acudir para obtener detalles de los saldos de las cuentas y de las partidas de los estados financieros o cualquier otro dato preciso acumulado en relación con la auditoría, con lo que los datos utilizados por el auditor al redactar su informe se encuentran en los papeles de trabajo.

El grado de confianza en el sistema de control interno.

Los papeles de trabajo incluyen los resultados de los cuestionarios aplicados sobre el control interno, que permitan la evaluación del mismo.

Un medio que permita, a través de su revisión:

- Determinar la efectividad y suficiencia del trabajo realizado y la solidez de las conclusiones consignadas.

- Estudiar modificaciones a los procedimientos de auditoría y el programa para el próximo examen a fin de mejorar la calidad del examen.
- Un medio de respaldo del informe o dictamen emitido por el auditor, para el caso de los procesos judiciales que se pueden aperturar contra las personas involucradas en hechos delictivos.<sup>28</sup>

Por lo tanto los objetivos de los papeles de trabajo buscan respaldar la efectividad y suficiencia del trabajo a más de servir de guía para auditorías futuras.

#### 1.9.4 REQUISITOS PARA ELABORAR PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo de cada cliente comprenden dos secciones principales, donde cada sección es parte integrante y necesaria de los papeles de trabajo de auditoría correspondiente a cualquiera de los años en que se efectuó la auditoría, estos son:

##### LEGAJOS DE CADA PERIODO

“Los legajos o conjunto de papeles que se guardan u ordenan juntos por tratar de una auditoría del período corriente, contienen el programa de auditoría, la constancia del trabajo de auditoría efectuada y las conclusiones derivadas como consecuencia de dicho trabajo”.<sup>29</sup> Junto con el Expediente Continuo de Auditoría, los papeles de trabajo del año deben constituir una exposición clara de la auditoría realizada.

Los legajos de auditoría de un período corriente son incompletos si falta el expediente continuo de auditoría, puesto que este contiene el trabajo de auditoría e información aplicable, tanto al período objeto del examen como a períodos anteriores

<sup>28</sup> <http://fceca.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfpa2.html>

<sup>29</sup> s/a, “Legajos”, DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO UNIVERSAL AULA, Editorial Cultural, Madrid 1989, Tomo III, p.1063

## EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA

El Expediente Continuo de Auditoría (ECA), debe contener toda la información importante que conserve su interés para el futuro. Los documentos y cédulas de esta naturaleza, así como la constancia del trabajo realizado en relación con los mismos, no deben ser incluidos en los legajos de papeles de trabajo corriente ni aun en forma duplicada, sino que deben figurar únicamente en el expediente.

Las cédulas constituyen parte integrante de los papeles de trabajo de cada año y al mismo tiempo que efectuamos nuestro trabajo deben revisarse y ponerse al corriente en relación con el período que se examina. Todo el material reemplazado y sin vigencia debe ser extraído del expediente y archivado por separado en el legajo del año en el que hubiera perdido su vigencia.

El expediente debe contener entre otros, la información básica relacionada a la Empresa, el catálogo de las cuentas, reglamentos de control interno, muestras de formularios y registros, información sobre cambios en la valuación de inventarios, inversiones, partidas de activos fijos totalmente depreciados, situación de las pérdidas acumuladas, contratos, inscripción en el RUC<sup>30</sup>.

Por lo tanto estos requisitos para realizar los papeles de trabajo deben ser diseñados de modo que los detalles importantes no escapen a la atención de quienes los utilicen o los revisen. Existen tantos detalles en una auditoría, particularmente en la de una empresa grande, que los conceptos importantes pueden quedar escondidos por deficiencia en la elaboración de los papeles de trabajo. La distribución de información apropiada, debe facilitar una comparación inmediata entre cifras del año actual y las del año anterior. Tales comparaciones son de gran importancia en la

---

<sup>30</sup> TÉLLEZ, Trejo Benjamín Rolando, *Auditoría un Enfoque Práctico*, Editorial Cengage Learning, México 2004, p.131

revisión de operaciones y permiten localizar aquellas partidas que pueden requerir una investigación más a fondo.

#### 1.9.5 PROGRAMA DE AUDITORÍA

Un programa de auditoría, es el procedimiento a seguir en el examen a realizarse, el mismo que es planeado con anticipación el cual debe ser flexible, sencillo y conciso, de tal manera que los procedimientos empleados en cada auditoría gesten de acuerdo con las circunstancias del examen. El auditor debe mostrar eficiencia en el planeamiento de la auditoría a ejecutar, debe desechar todos los procedimientos exagerados o innecesarios. Al planear un programa de auditoría debe hacerse uso de todas las ventajas que ofrecen los conocimientos profesionales y el criterio personal del auditor. El programa de auditoría, es parte integrante de los papeles de trabajo, puesto que constituyen evidencia de los planes trazados y de la ejecución de los pasos seguidos en la auditoría.<sup>31</sup>

Cada procedimiento de auditoría requerido en el programa debe ser objeto de referencia cruzada con la cédula que corresponda y además debe ser inicializado, en prueba de haber sido completado, por la persona que efectuó el trabajo. Si cualquier paso del programa es omitido o modificado en cualquier forma, las razones de esta omisión o modificación y la descripción del trabajo efectivamente realizado deben ser claramente consignadas en el programa o en la cédula a que se haya referido en el mismo.

Una de las funciones más importantes del programa de auditoría es especificar los "procedimientos de auditoría "que hemos considerado necesarios de acuerdo con las circunstancias, y relacionar estos procedimientos de auditoría directamente con los

---

<sup>31</sup> s/a , “ Planeación”, *Normas Internacionales de Auditoría*, p.34

procedimientos de contabilidad y con la extensión y efectividad del sistema de control interno de la Empresa objeto del examen.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> GUILARTE, Yanelis Q., *Bases de auditoría de gestión para el sector público*, [www.monografías.com](http://www.monografías.com)



**CUADRO No. 2  
MODELO DE PROGRAMA DE AUDITORÍA INTERNA**

EMPRESA XYZ PROGRAMA DE AUDITORÍA INTERNA PROCESO ..... AL .....																			
A.N°	PROCESO	OBJETIVO Y/O ALCANCE	REQUISITO	DOCUMENTOS APLICABLES	EQUIPO AUDITOR	MES:				MES:				MES:					
						S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4	S1	S2	S3	S4		

Fuente: Productos Familia Sancela del Ecuador/ Elaborado por: La Autora

## 1.9.6 CLASES DE PAPELES DE TRABAJO

### 1.9.6.1 POR SU USO

#### Papeles de uso continuo

Los papeles de uso continuo también llamados permanentes se les acostumbra a conservar en un expediente especial, particularmente cuando los servicios del auditor son requeridos por varios ejercicios contables, estos pueden ser actas constitutivas, contratos a plazos mayores a un año o indefinidos, cuadros de organización, catálogos de cuentas, manuales de procedimientos, etc.

#### Papeles de uso temporal

Son los que contienen información útil solo para un ejercicio determinado y pueden ser confirmaciones de saldos a una fecha dada, contratos a plazo fijo menor de un año, conciliaciones bancarias, etc.; en este caso, tales papeles se agrupan para integrar el expediente de la auditoría del ejercicio a que se refieran<sup>33</sup>.

### 1.9.6.2 POR SU CONTENIDO

A diferencia de la auditoría financiera, la auditoría de gestión usa cédulas y gráficos para fortalecer las alternativas para recopilar información, ordenar acciones y representa en forma objetiva y ordenada los avances obtenidos:

#### Cédulas

Son aquellos documentos que permiten captar información que en cuestionarios no es factible percibir, ya que abre el rango de respuestas, ordena la información de

---

<sup>33</sup> <http://fceca.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfpa2.html>

forma más accesible, compara conceptos claramente, sistematiza los registros y facilita la profundidad del enfoque para analizar los resultados<sup>34</sup>.

El uso de estas cédulas permite obtener un conocimiento del funcionamiento de una organización en forma más profunda lo cual facilita la creación de factores, indicadores, registros y consecuencias.

#### Clases de Cédulas

Para hacer una selección del tipo de cédula es necesario tener claro el objetivo que persigue la naturaleza de la información que se maneja, y estas pueden ser:

#### Herramientas operativas

Tienen como objetivo organizar el trabajo de manera lógica y congruente, estas pueden ser:

Programa de trabajo

Reporte de avance semanal

Herramientas de diagnóstico

Tienen como objetivo básico conocer el funcionamiento de la organización, estas pueden ser:

Cédula de análisis documental

Cédula para la detección y registros de hallazgos y evidencias

Cédula para el registro de aspectos relevantes

Cédula para la captación y tratamiento de causas y efectos

Cédula para la detección y atención de fallas

---

<sup>34</sup> FRANKLIN, Benjamín E., *Auditoría Administrativa*, Editorial McGraw Hill, México 2000, p. 440

## Herramientas de evaluación

El objetivo principal es dimensionar el comportamiento de variables clave, estas pueden ser:

Cédula para determinar criterios de evaluación

Cédula para evaluar el efecto en la resolución de aspectos críticos

Criterios de puntuación para la evaluación final:

Procesos administrativos

Elementos específicos

## Herramientas de evaluación de desempeño

El objetivo es evaluar el desempeño organizacional, estas pueden ser:

Cédula de evaluación de desempeño

Cédula de evaluación de servicio

Las cédulas deben tener:

Tipo y nombre de cédula

Datos de identificación de la organización, logotipo, área, etapa o elemento bajo estudio

Fecha, número de página

Dividir la cédula en forma modular par estandarizar la información

Observaciones

Datos del responsable, de quien revisa y autoriza.

El empleo de cédulas representa la oportunidad de agilizar la recopilación y el estudio de la información debido a su concepto y formato.

### Gráficos

Los gráficos pueden complementar registros de cédulas y cuestionarios, además de constituirse un mecanismo de retroalimentación durante todo el proceso de implementación de la auditoría.

Los gráficos pueden adoptar diferentes formatos y presentaciones, en función del objetivo que se persiga en su selección, la cual debe responder a los requerimientos de la organización y las prioridades establecidas en el proyecto de auditoría.

Los gráficos concentran volúmenes de datos en forma abreviada, jerarquiza variables de manera lógica, facilita su comprensión a todo tipo de personas, apoya los procesos de decisión, vincula áreas y niveles jerárquicos con naturalidad, constituye una fuente de conocimiento

Es común que la representación gráfica parte de lo que se puede denominar estadística tradicional, basada en barras, círculos, cuadros generales, comparativos de cifras o variables, entre otros.

El alcance de una auditoría y los efectos que se buscan con la presentación gráfica de la información rebasan el momento histórico del informe y aun del seguimiento, ya que se convierten en un vehículo para acercar los resultados a instancias externas a la organización, interesadas en su comportamiento y en el perfil que puede asumir en el futuro.<sup>35</sup>

Los documentos utilizados en auditoría de gestión son herramientas que permiten obtener información clara de los procesos y que se aplican según la necesidad y la

---

<sup>35</sup> FRANKLIN, Benjamien E. Óp. Cit. P. 441-464

naturaleza de los sistemas o procesos a ser examinados. Adicionalmente con gráficos se obtienen la imagen real de la organización a fin de generar métodos de mejoramiento para mejorar los procesos y para tomar decisiones.

#### 1.9.7 MARCAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Todo hecho, técnica o procedimiento que el auditor efectúe en la realización del examen debe quedar consignado en la respectiva cédula analítica o subanalíticas generalmente, pero esto llenaría demasiado espacio de la misma haciéndola prácticamente ilegible no solo para los terceros, sino aún para el mismo auditor. Para dejar comprobación de los hechos, técnicas y procedimientos utilizados en las cédulas o planillas, con ahorro de espacio y tiempo, se usan marcas de Auditoría, las cuales son símbolos especiales creados por el Auditor con una significación especial.

Para las marcas de auditoría se debe utilizar un color diferente al del color del texto que se utiliza en la planilla para hacer los índices. Las marcas deben ser sencillas, claras y fáciles de distinguir una de otra. El primer papel de trabajo del Archivo de la Auditoría debe ser la cédula de las Marcas de Auditoría.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> FRANKLIN, Enrique B. *Auditoría Administrativa*, Editorial McGraw Hill, México 2000, p. 675-676

CUADRO No. 3  
ESQUEMA DE MARCAS DE AUDITORIA

AUDITORES ANDINOS LTDA.		
CLIENTE:		AUDITORIA A:
MARCA	SIGNIFICADO	
¥	Confrontado con libros	
§	Cotejado con documento	
μ	Corrección realizada	
¢	Comparado en auxiliar	
‡	Sumado verticalmente	
⊙	Confrontado correcto	
^	Sumas verificadas	
«	Pendiente de registro	
∅	No reúne requisitos	
S	Solicitud de confirmación enviada	
SI	Solicitud de confirmación recibida inconforme	
SIA	Solicitud de confirmación recibida inconforme pero aclarada	
SC	Solicitud de confirmación recibida conforme	
A-Z	Nota Explicativa	
n/a	Procedimiento no aplicable	
H1-n	Hallazgo de auditoría	
C/I1-n	Hallazgo de control interno	
P/I	Papel de trabajo proporcionado por la Institución	

Fuente: [www/fceca.unicauca.edu.co/](http://www/fceca.unicauca.edu.co/) Elaborado por: LA AUTORA

Las marcas de auditoría sirven para abreviar una palabra o palabras cuyo objetivo es resumir una característica especial del examen para ahorrar tiempo y agilizar el examen.

## 1.9.8 CONFECCIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo han de encabezarse de acuerdo con su contenido, por lo general es el jefe de la auditoría el que los encabeza y en muchos casos es él quien comienza el trabajo en ellos para mostrar a sus auxiliares la forma en que deben realizarse. Una vez terminada la auditoría, los papeles de trabajo se ordenan en el expediente de trabajo de auditoría correspondiente. Con el objetivo de confeccionar los papeles de trabajo con la calidad adecuada, de forma, que cumplan los requisitos necesarios, se considerarán las siguientes indicaciones:

### Encabezamiento

Se coloca en la parte superior, ubicándose al centro o lado izquierdo, según el tipo de papel que se utilice y la forma en que se archivarán. Este encabezamiento contendrá:

Nombre de la entidad o dependencia objeto de Auditoría.

Nombre de la hoja de trabajo u objetivo, referido a la cuenta o procedimiento que se revisa.

Fecha o período que se revisa, según el caso, que puede ser en letra o en número.

### Cuerpo y Desarrollo

Para el cuerpo y el desarrollo de los papeles de trabajo se debe considerar lo siguiente:

Utilizar el cuño de identificación

Se coloca en la parte superior derecha, al ancho de una hoja de 8,5 pulgadas, lugar que permitirá fácil localización de la hoja de trabajo. En los casos que las hojas de trabajo sean de mayor ancho, se cortarán a partir de esa medida, hasta el nivel de la

parte inferior del encabezamiento, dejando visible toda la parte superior de la hoja, Encabezamiento e Identificación. El cuño de identificación deberá contener los espacios de:

PT (Identifica el Papel de Trabajo que se habilita)

AUDITOR (Iniciales del Auditor)

FECHA (Fecha en que se habilita el Papel de Trabajo)

Utilizar el papel de trabajo adecuado para cada asunto

De acuerdo con la forma del papel de trabajo y la de su archivo, mediante el tema que trata y número indicado, además la media firma del autor y la fecha en que se confecciona.

No escribir por las dos caras para facilitar su manipulación y lectura.

Contenga el resumen de los resultados de las verificaciones efectuadas, al pie y de no ser posible, en hoja adjunta.

Consignar en cada hallazgo, que así lo requiera la normativa o procedimiento que se incumple.

La información matemática que contenga sea correcta.

Sean legibles, limpios y claros.

Emplear una adecuada redacción que permita a cualquier persona autorizada tener acceso a los mismos y la interpretación de su contenido.

Tener el diseño apropiado de acuerdo con el objetivo que se persiga y otras cuestiones de forma.

Se hayan empleado correctamente marcas, rayas y dobles rayas.

Las hojas de trabajo estén dobladas correctamente.

Se conserven adecuadamente, en el proceso de ejecución de la Auditoría.

Que contengan referencias cruzadas con los hallazgos que se relacionan entre sí.

No incluir en una misma hoja, notas o comentarios sobre asuntos distintos, utilizando una hoja para cada materia tampoco incluirá análisis de cuentas diferentes, salvo que tengan una relación muy estrecha y se complementen.

Cuando sean objetos de revisión deberá dejarse constancia en los mismos de la revisión realizada, mediante la firma de quien lo realizó y la fecha en que se efectuó.

El auditor tendrá siempre presente que el contenido y orden de los papeles de trabajo reflejan su grado de competencia, experiencia y conocimientos.

Al confeccionar los papeles de trabajo correspondientes a las Notas, deberá utilizar plecas como sangría, para identificar los resultados de las comprobaciones por los resultados de los exámenes provenientes de los diferentes papeles de trabajo, plasmándose además el origen de estas, como referencia cruzada entre estos papeles.

En cada papel de trabajo Hojas de Notas, debe el auditor utilizar referencia cruzada con los resultados del Informe, ello facilitará la preparación del mismo.<sup>37</sup>

La confección de los papeles de trabajo es la esencia fundamental para plasmar los datos evidencia de la auditoria y que servirán para elaborar el informe final por lo que su calidad y orden deben ser lo más ordenada y clara posible y deben ser preparados previo a la iniciación de la auditoría.

#### 1.9.9 ÍNDICES REFERENCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Para facilitar su localización, los papeles de trabajo se marcan con índices que indiquen claramente la sección del expediente donde deben ser archivados, y por consecuencia donde podrán localizarse cuando se le necesite. “Los índices de referencia se escriben en rojo en la esquina superior derecha de las hojas de trabajo al objeto de facilitar su identificación, esta clave recibe el nombre de índice y mediante él se puede saber de qué papel se trata y el lugar que le corresponde en su respectivo archivo”<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> SANTILLANA, Juan Ramón, *Conoce las Auditorías*, Editorial Ecasa, Cuarta Edición, p. 57

<sup>38</sup> ADAM, Adam Alfredo, *La fiscalización en México*, Segunda Edición, México 1996, p. 103



En conclusión los índices son el orden que se les da a los papeles de trabajo en el expediente y que ayudan a identificar el documento archivado.

#### 1.9.9.1 CLASES DE ÍNDICE

Los principales sistemas de indexación utilizados en auditoría son los siguientes:

##### Índice Numérico

Se basan únicamente en números arábigos progresivos y hacen referencias al desarrollo y control de la auditoría y los aspectos generales de la entidad auditada. Ejemplo: 1,2, 3, etc.

##### Índice Alfa-Numérico

Se utilizará una letra del alfabeto para cada sistema, así como un número arábigo para cada subsistema y/o procedimiento de los mismos estos variarán dependiendo del número de sistemas seleccionados. Ejemplo: a, a.1, a.1.1, etc.

“Los índices variarán de acuerdo al número de puntos seleccionados en cada auditoría, mismos que deberán marcarse con rojo en el ángulo superior derecho en cada uno de los papeles de trabajo”<sup>39</sup>.

Las referencias del índice deberán anotarse con lápiz de color en la esquina alta o baja del lado derecho de cada papel de trabajo, en donde sean más visibles. Siempre que se hagan referencias en un papel de trabajo a otro, deberá haber un índice cruzado adecuado. El índice mismo deberá archivarse con los papeles de trabajo, y marcarse los símbolos del índice al lado de los títulos en las hojas de trabajo – balanza u hojas de agrupamiento. Las cédulas de apoyo y análisis deben relacionarse siempre de algún modo con el papel de trabajo-balanza.

---

<sup>39</sup> ADAM, Adam Alfredo, Óp. Cit. p. 242

Todo papel de trabajo relativo a una cuenta o grupo de cuentas, un tema, deberá asignársele un número de referencia ordenado. Después del número que se le otorgue se pondrá un guión (-) y a continuación el número consecutivo que le correspondiere así: “A-1”, “A-2”, “A-3”, etc.

Si en una acción se necesitara un soporte documental contenido en la anterior entonces se utilizaría un dígito adicional para identificarla sin perder la identidad de la acción, sería la letra, el primer dígito, y el segundo así: PT: A-1-1

Si después de haber enumerado los papeles de trabajo relativos a un tema determinado surgiera la necesidad de archivar uno o varios que pertenezcan al mismo tema y por estar utilizados los números consecutivos correspondientes, no sea posible darles la numeración que le corresponderían se le asignará el número del papel de trabajo cuya temática es la más afín con el nuevo o nuevos que se requieran archivar, adicionándole a los mismos después de un punto el número consecutivo correspondiente ejemplo: “A-?-”, etc.<sup>40</sup>

#### CUADRO No. 4

#### ESQUEMA PARA ÍNDICES DE REFERENCIAS

ÍNDICE	CONCEPTO
A	Borrador de auditoría de proceso de servicio al cliente
A-1	Organigrama funcional del departamento
A-1-1	Memorando de descripción de funciones
A-2	Diagrama de flujo de procesos
A-2-1	Descripción de puestos

Fuente: MEIGS, Walter B., y otros, *Principios de Auditoría*, Editorial Diana, Segunda Edición, México 1983, p. 336-337/Elaborado por: LA AUTORA

Los índices de referencia es un conjunto de números y /o letras que facilitan y permiten distinguir diferentes papeles de trabajo, y su combinación permite tener un orden cronológico.

<sup>40</sup> MEIGS, Walter B., y otros, *Principios de Auditoría*, Editorial Diana, Segunda Edición, México 1983, p. 336-337

## 1.10 FASES DE LA AUDITORIA DE GESTIÓN

### 1.10.1 PROGRAMACIÓN

En esta fase se establecen las relaciones entre auditores y la entidad, para determinar alcance y objetivos. Se hace un bosquejo de la situación de la entidad, acerca de su organización, sistema contable, controles internos, estrategias y demás elementos que le permitan al auditor elaborar el programa de auditoria que se llevará a efecto<sup>41</sup>. Los elementos principales de esta fase son:

Conocimiento y Comprensión de la Entidad a auditar.

Previo a la elaboración del plan de auditoria, se debe investigar todo lo relacionado con la entidad a auditar, para poder elaborar el plan en forma objetiva. Este análisis debe contemplar: su naturaleza operativa, su estructura organizacional, giro del negocio, capital, estatutos de constitución, disposiciones legales que la rigen, sistema contable que utiliza, volumen de sus ventas, y todo aquello que sirva para comprender exactamente cómo funciona la empresa.

Para el logro del conocimiento y comprensión de la entidad se deben establecer diferentes mecanismos o técnicas que el auditor deberá dominar y estas son entre otras:

- a. Visitas al lugar
- b. Entrevistas y encuestas
- c. Análisis comparativos de Estados Financieros
- d. Análisis FODA (Fortalezas, oportunidades, debilidades, amenazas)
- e. Análisis Causa-Efecto o Espina de Pescado
- f. Árbol de Objetivos.- Desdoblamiento de Complejidad.

---

<sup>41</sup> MALDONADO, Milton, *Auditoría de Gestión*, Tercera Edición, Quito-2006, p. 42

g. Árbol de Problemas, etc.

#### Objetivos y Alcance de la auditoría.

Los objetivos indican el propósito por lo que es contratada la firma de auditoría, qué se persigue con el examen, para qué y por qué. Si es con el objetivo de informar a la gerencia sobre el estado real de la empresa, o si es por cumplimiento de los estatutos que mandan efectuar auditorías anualmente, en todo caso, siempre se cumple con el objetivo de informar a los socios, a la gerencia y resto de interesados sobre la situación encontrada para que sirvan de base para la toma de decisiones.

El alcance tiene que ver por un lado, con la extensión del examen, es decir, si se van a examinar todos los estados financieros en su totalidad, o solo uno de ellos, o una parte de uno de ellos, o más específicamente solo un grupo de cuentas (Activos Fijos, por ejemplo) o solo una cuenta (cuentas x cobrar, o el efectivo, etc.)

Por otro lado el alcance también puede estar referido al período a examinar: puede ser de un año, de un mes, de una semana, y podría ser hasta de varios años.

#### Análisis Preliminar del Control Interno

Este análisis reviste de vital importancia en esta etapa, porque de su resultado se comprenderá la naturaleza y extensión del plan de auditoría y la valoración y oportunidad de los procedimientos a utilizarse durante el examen.

#### Análisis de los Riesgos y la Materialidad.

“El Riesgo en auditoría representa la posibilidad de que el auditor exprese una opinión errada en su informe debido a que los estados financieros o la

información suministrada a él estén afectados por una distorsión material o normativa y pueden ser tres tipos de riesgo: Inherente, de Control y de Detección”<sup>42</sup>.

“La Materialidad es el error monetario máximo que puede existir en el saldo de una cuenta sin dar lugar a que los estados financieros estén sustancialmente deformados. A la materialidad también se le conoce como Importancia Relativa.”<sup>43</sup>

#### Planeación Específica de la Auditoría.

Para cada auditoría que se va a practicar, se debe elaborar un plan. Esto lo contemplan las Normas para la ejecución. Este plan debe ser técnico y administrativo. El plan administrativo debe contemplar todo lo referente a cálculos monetarios a cobrar, personal que conformarán los equipos de auditoría, horas hombres, etc.

#### Elaboración de Programa de Auditoría

Cada miembro del equipo de auditoría debe tener en sus manos el programa detallado de los objetivos y procedimientos de auditoría objeto de su examen.

Ejemplo: si un auditor va a examinar el efectivo y otro va a examinar las cuentas x cobrar, cada uno debe tener los objetivos que se persiguen con el examen y los procedimientos que se corresponden para el logro de esos objetivos planteados. Es decir, que debe haber un programa de auditoría para la auditoría del efectivo y un programa de auditoría para la auditoría de cuentas x cobrar, y así sucesivamente. De esto se deduce que un programa de auditoría debe contener

---

<sup>42</sup> MORA, Eguídanos Araceli, “Riesgo”, DICCIONARIO DE CONTABILIDAD, AUDITORÍA Y CONTROL DE GESTIÓN, Editorial Ecobook, Madrid 2008, Sección 17, p. 242

<sup>43</sup> Ídem, Sección 13, Letra M, p- 146-147

dos aspectos fundamentales: Objetivos de la auditoria y Procedimientos a aplicar durante el examen de auditoria.

También se pueden elaborar programas de auditoria no por áreas específicas, sino por ciclos transaccionales.

## 1.10.2 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

### 1.10.2.1 DEFINICIÓN

En esta fase se realizan diferentes tipos de pruebas y análisis a los procesos para determinar su razonabilidad. Se detectan los errores, si los hay, se evalúan los resultados de las pruebas y se identifican los hallazgos. Se elaboran las conclusiones y recomendaciones y se las comunican a las autoridades de la entidad auditada.

Aunque las tres fases son importantes, esta fase viene a ser el centro de lo que es el trabajo de auditoria, donde se realizan todas las pruebas y se utilizan todas las técnicas o procedimientos para encontrar las evidencias de auditoria que sustentarán el informe de auditoria.

### 1.10.2.2 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Son técnicas o procedimientos que utiliza el auditor para la obtención de evidencia comprobatoria. Las pruebas pueden ser de tres tipos:

#### Pruebas de Control

Las pruebas de control están relacionadas con el grado de efectividad del control interno imperante.

### Pruebas Analíticas

Las pruebas analíticas se utilizan haciendo comparaciones entre dos o más estados financieros o haciendo un análisis de las razones financieras de la entidad para observar su comportamiento.

### Pruebas Sustantivas

Las pruebas sustantivas son las que se aplican a cada cuenta en particular en busca de evidencias comprobatorias. Ejemplo, un arqueo de caja chica, circulación de saldos de los clientes, etc.

#### 1.10.2.3 EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Basado en los resultados de las pruebas de control, el auditor debería evaluar si los controles internos están diseñados y operando según se contempló en la evaluación preliminar de riesgo de control.

Para evaluar el sistema de control interno se puede usar:

#### Descripción narrativa

“Es la narración o descripción detallada, en forma de relato, de las características de los sistemas o el modo de operar de una organización, referente a las secuencias relevadas provenientes de las explicaciones de los individuos de la empresa, en cuanto a: funciones, normas, procedimientos, operaciones, archivos, custodia de bienes, etc.”.<sup>44</sup> La función de relevamiento del Sistema de Control Interno por el método descriptivo, se puede realizar por tres formas o procedimientos distintos: encuesta o entrevista personal, formularios, combinación de formularios y entrevistas y cuestionario de control interno

---

<sup>44</sup> MEIGS, Walter B. y otros, *Principios de Auditoría*, Editorial Diana, México 1983, p.182-183

Este método se basa en un conjunto de preguntas estándar presentadas por escrito en un formulario preimpreso o dentro de un programa o archivo incorporado a un procesador personal, sobre los aspectos fundamentales del control interno que son comunes a la mayoría de las empresas y que interrogan sobre los sistemas y operaciones que se realizan en el ente.

### Listas de verificación y chequeo

Es un detallar en un listado en forma detallada, todas y cada una de las actividades que se realiza en un proceso o para la planeación de una auditoría

Por supuesto, el checklist será tan grande y complejo o tan sencillo y mínimo como sea el tipo de proceso por lo que puede existir la necesidad de delegar las actividades de planeación del checklist.

### Diagramas de Flujo

El flujograma es la representación gráfica del sentido, curso, flujo o recorrido de una masa de información o de un sistema o proceso administrativo u operativo, dentro del contexto de la organización, mediante la utilización de símbolos convencionales que representan operaciones, registraciones, controles, etc., que ocurren o suceden en forma oral o escrita en el quehacer diario del ente<sup>45</sup>. Tiene tres elementos básicos que son:

Se trata de un diagrama o representación gráfica;

Representa el fluir de información ya sea de tipo verbal o escrito;

---

<sup>45</sup> MEIGS, Walter B. y otros, Óp. Cit. 183

Se refiere siempre a un proceso de tipo administrativo u operación específica.

Este método tiene su origen dentro del área de la teoría de los gráficos, sus antecedentes se remontan a los gráficos utilizados por los ingenieros en los diagramas industriales, que representaban las actividades de producción como, por ejemplo: los diagramas de proceso de la operación industrial, los de recorrido y las denominadas manos izquierdas - mano derecha.

Los flujogramas tienen dos grandes partes componentes:

**Simbología:** la simbología utilizada representa la operación o proceso y el flujo o recorrido de la información.

**Diagramación:** la forma de realizar, dibujar o graficar depende de los siguientes factores a tener en cuenta:

Uno de los problemas que tiene este método es que no existe una simbología de carácter universal, es decir que falta uniformidad en cuanto a su interpretación simbólica.

#### 1.10.2.4 EVIDENCIA DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

Se llama evidencia de auditoría a "Cualquier información que utiliza el auditor para determinar si la información cuantitativa o cualitativa que se está auditando, se presenta de acuerdo al criterio establecido".<sup>46</sup> También se define la evidencia, como la prueba adecuada de auditoría. La evidencia adecuada es la información que cuantitativamente es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría y que cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad. La Evidencia para que tenga valor de prueba, debe ser:

---

<sup>46</sup> MORA, Eguídanos Araceli, *Diccionario de Contabilidad, Auditoría y Control de Gestión*, Editorial Ecobook, Madrid 2008, Sección 5, Letra E, p. 97

### Suficiente:

La evidencia es suficiente, si el alcance de las pruebas es adecuado. Solo una evidencia encontrada, podría ser no suficiente para demostrar un hecho.

### Competente

La evidencia es competente, si guarda relación con el alcance de la auditoria y además es creíble y confiable.

### Pertinente

La evidencia es pertinente, si el hecho se relaciona con el objetivo de la auditoria.

Además de las tres características mencionadas de la evidencia (Suficiencia, Pertinencia y Competencia), existen otras que son necesarias mencionar, porque están ligadas estrechamente con el valor que se le da a la evidencia: Relevancia, Credibilidad, Oportunidad y Materialidad.

Existen cuatro tipos de evidencia de auditoría que son:

Evidencia Física: Muestra de materiales, mapas, fotos.

Evidencia Documental: Cheques, facturas, contratos, etc.

Evidencia Testimonial: obtenida de personas que trabajan en el negocio o que tienen relación con el mismo.

Evidencia Analítica: datos comparativos, cálculos, etc.

### 1.10.3 ANÁLISIS DE ÁREAS CRÍTICAS

El análisis de áreas críticas no es más que la revisión exhaustiva a los procesos que durante la evolución del control interno fueron relevantes y requieren sean más analizados, para lo cual se debe seguir los siguientes pasos:

- Tomar una muestra del universo de la población a través de cualquier técnica de muestreo
- Aplicar pruebas de control y procedimientos analíticos
- Elaborar el cuadro de Hallazgos

#### 1.10.3.1 HALLAZGO DE AUDITORÍA

Se considera que los hallazgos en auditoría son las diferencias significativas encontradas en el trabajo de auditoría con relación a lo normado o a lo presentado por la gerencia.<sup>47</sup>

Al plasmar el hallazgo el auditor primeramente indicará el título del hallazgo, luego los atributos, a continuación indicarán la opinión de las personas auditadas sobre el hallazgo encontrado, posteriormente indicarán su conclusión sobre el hallazgo y finalmente hará las recomendaciones pertinentes. Es conveniente que los hallazgos sean presentados en hojas individuales.

Solamente las diferencias significativas encontradas se pueden considerar como hallazgos (generalmente determinadas por la Materialidad), aunque en el sector público se deben dar a conocer todas las diferencias, aun no siendo significativas.

El hallazgo debe cumplir con los siguientes atributos:

---

<sup>47</sup> MORA, Eguídanos Araceli, Óp. Cit, “ Hallazgo” ,Sección 8, p. 112

Condición: la realidad encontrada

Criterio: cómo debe ser (la norma, la ley, el reglamento, lo que debe ser)

Causa: qué originó la diferencia encontrada.

Efecto: qué efectos puede ocasionar la diferencia encontrada.



CUADRO No. 5  
 MODELO DE CUADRO DE HALLAZGOS

EMPRESA XYZ CUADRO DE HALLAZGOS DEPARTAMENTO, AREA AL (DD-MM-AAAA)						
PROCESO	ANTECEDENTES	CONDICIÓN	CAUSA	EFECTO	PENSAMIENTO DE LA ADMISTRCIÓN	RECOMENDACIONES
Elaborado por: Grace Murillo Vargas Fecha: 30/09/2010			Aprobado por: Fecha:			

Elaborado por: LA AUTORA

#### 1.10.4 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Esta fase es la final del proceso de auditoría en la cual a través del informe del auditor, se da a conocer en forma resumida o extensa el resultado de la evaluación, sus aspectos más relevantes, a opinión del auditor y las recomendaciones.

##### 1.10.4.1 INFORME DE AUDITORIA DE GESTIÓN

Los informes por escrito son necesarios para comunicar los resultados de la auditoría a los dirigentes y funcionarios que correspondan de los niveles de dirección facultados para ello; reducen el riesgo de que los resultados sean mal interpretados; y facilitan el seguimiento para determinar si se han adoptado las medidas correctivas apropiadas.<sup>48</sup>

El Formato general de los informes de auditoría y criterios generales de contenido, debe ser uniforme, y cumplirse en todas las Auditorías que se realicen. El informe no debe ser muy corto ni muy largo, debe mantener una descripción lógica y clara de los temas que han sido auditados, sin embargo se lo puede presentar con unas síntesis del informe, la cual debe ir en otro color de papel y pueden prepararse dos juegos; la que consta como parte propia del informe y otra que se anexa a las hojas sueltas para que el usuario la lleve en forma separada y la lea el momento más propicio.<sup>49</sup>

Según las Normas para el ejercicio profesional de auditoría interna No. 430, Vigente al año 2000, existen dos tipos de informe:

##### Informe corto de auditoría

Son aquellos informes que se realizan hasta en un máximo de 2 hojas y que no incluyen graficas, cuadros o cualquier otro tipo de gráfico explicativo.

---

<sup>48</sup> ARENAS, James K., "*Auditoria un enfoque integral*", editorial Pearson Educación, Sexta Edición

<sup>49</sup> MALDONADO, Milton, "*Auditoría de Gestión*", Tercera Edición, Quito 2006, p. 180-181

## Informe Largo de auditorías

Son aquellos informes que incluyen en forma detallada todos los aspectos relevantes y no relevantes incluyendo gráficas, cuadros y demás anexos que puedan sustentar la opinión de la auditoría

El informe consta de:

### Carta de presentación:

Aquí se detalla una ligera presentación de la auditoría realizada, un agradecimiento por la colaboración prestada y un breve detalle del cumplimiento del objetivo de la auditoría.

### Primera parte Información Introductoria

#### Antecedentes

Una breve caracterización de la organización auditada referida a las principales actividades que desarrolla y otros aspectos que puedan resultar de interés;

#### Alcance de auditoría y sus limitaciones

El alcance debe expresar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos; Las limitaciones en el alcance pueden estar relacionadas, entre otras, con situaciones como las siguientes:

Imposibilidad de aplicar determinado procedimiento previsto en el programa de trabajo diseñado, que se considere necesario o deseable;

Inadecuados registros primarios de la información;

Políticas contable-económico-financieras- administrativas y de otro tipo, no acordes con la legislación aplicable vigente.

Organización de la empresa auditada

Desarrollo de Hallazgo

Con la ayuda de la hoja de hallazgos se debe ir detallando uno a uno los diferentes hallazgos encontrados y finalizar con la conclusión del mismo. Además se deben tener en cuenta los criterios generales siguientes:

Las conclusiones son deducciones lógicas basadas en los hallazgos de los auditores; la fuerza de las conclusiones de los auditores depende de lo persuasivo de la evidencia de los hallazgos y lo convincente de la lógica usada para formular dichas conclusiones; no deben constituir la repetición de lo consignado en la sección Resultados del propio informe, sino una síntesis de los hechos y situaciones fundamentales comprobadas; cuidando de incluir un hecho o hallazgo que no haya sido reflejado en otra sección del informe;

Debe reflejarse, de forma general, las causas fundamentales que originaron el error, irregularidad o fraude planteado, así como las consecuencias directas e indirectas que pudieran derivarse de estos hallazgos; y

#### Opinión del Auditor

Se expone la calificación otorgada de acuerdo con los resultados del servicio de Auditoría ejecutado. Esta calificación debe ser lo más objetiva posible, observándose el procedimiento establecido en la legislación vigente, en donde se evalúa la confiabilidad de la información financiera y de otro tipo que emite; la eficiencia y eficacia en las operaciones y actividades que desarrolla; el cumplimiento de las disposiciones jurídicas que le son aplicables; y el control de los recursos disponibles (humanos, materiales y financieros). Se otorga una calificación por los resultados alcanzados referidos al control interno, (contable y administrativo) y otra adicional, cuando se trate de auditoría de Gestión, Financiera, Seguimiento o Recurrente.

Recomendaciones: los criterios a tener en cuenta son:

Los auditores deben incluir en el informe sus recomendaciones, a partir de los errores, irregularidades o fraudes detectados durante la auditoría; Las recomendaciones son más constructivas cuando se encaminan a atacar las causas de los problemas observados, se refieren a acciones específicas y van dirigidas a quienes deben emprender esas acciones; y

Es necesario que las medidas que se recomiendan sean factibles y que su costo se corresponda con los beneficios esperados.

#### Anexos

Se relacionan los anexos que se acompañan al informe, cuando sea necesario elaborar éstos; y en los casos en que se hayan determinado incumplimientos de la ley, demás regulaciones, principios y normas establecidas o cualesquiera otras acciones u omisiones que afecten la buena marcha de la organización, el auditor interno debe presentar una Declaración de Responsabilidad

Administrativa, de acuerdo con la legislación vigente.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> MALDONADO, Milton, *Auditoría de Gestión*, Tercera Edición, Quito 2006, p. 168-172