

CAPÍTULO IV

4. GENERALIDADES

4.1 AUDITORÍA DE GESTIÓN

4.1.1 CONCEPTO

A continuación cito varios conceptos de Auditoría de Gestión de los siguientes autores:

- a) **Según la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, Art. 21; define lo siguiente:**

“La Auditoría de Gestión es la acción fiscalizadora dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia. Este tipo de auditoría examinará y evaluará los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes.

Constituirán objeto de la auditoría de gestión: el proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras y operativas; la eficiencia, efectividad y economía en el empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; y, el cumplimiento de las atribuciones, objetivos y metas institucionales. A diferencia de la auditoría financiera, el resultado de la fiscalización mediante la Auditoría de Gestión

no implica la emisión de una opinión profesional, sino la elaboración de un informe amplio con los comentarios, conclusiones y recomendaciones pertinentes.”

b) Según la INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions - ; define lo siguiente:

“Una auditoría de la economía, eficiencia y eficacia con que la entidad fiscalizada utiliza sus recursos para el desempeño de sus cometidos” .

c) Según la Price Waterhouse; define lo siguiente:

“La Auditoria Integral es la ejecución de exámenes estructurados de programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de medir e informar sobre la utilización económica y eficiente de sus recursos y el logro de sus objetivos operativos” .

d) Según el Dr. Jorge Badillo, CIA, MBA; en su material didáctico 2007; define lo siguiente:

“La auditoría administrativa se la define como el estudio del proceso administrativo en una empresa, en una entidad pública, o en un área específica del ente auditado, en sus fases de planificación, organización, dirección, ejecución y control, con miras a determinar el grado de eficiencia, efectividad y economía de las actividades realizadas en dicho proceso y mejorar la calidad de la administración, así como fomentar la confianza en los bienes y servicios que presta el ente auditado” .

e) **Según el Ing. Marco Bustamante en su Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión; define lo siguiente:**

“Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso”

4.1.2 DEFINICIÓN

A mi criterio, Auditoría de Gestión se la puede definir de la siguiente manera:

“La auditoría de gestión es el examen que se realiza para evaluar el nivel de eficiencia, efectividad y economía con que se logra los objetivos previstos en una actividad, proceso o área de trabajo de una organización y la manera en la que se manejan los recursos”.

4.1.3 IMPORTANCIA

La importancia de realizar una auditoría de gestión radica en que permite a la institución:

- ✓ Evaluar los objetivos y planes organizacionales.
- ✓ Vigilar la existencia de políticas adecuadas y su cumplimiento.
- ✓ Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles.
- ✓ Verificar la existencia de métodos adecuados de operación.
- ✓ Comprobar la correcta utilización de los recursos.

La Auditoría de Gestión pasa a ser hoy por hoy un elemento vital para la gerencia, permitiéndole conocer a los ejecutivos qué tan bien resuelven los problemas económicos, sociales y ecológicos que a este nivel se presentan generando en la empresa un saludable dinamismo que la conduce exitosamente hacia las metas propuestas.

4.2 FASES DE AUDITORÍA

Las fases de la auditoría se convierten en el punto más importante del capítulo, debido a que en éste se definen los objetivos a alcanzar con la auditoría, el alcance de los controles y exámenes, las actividades y tareas a realizar, el perfil técnico del equipo de trabajo que tendrá a cargo la labor, el nivel de supervisión para lograr una buena calidad técnico profesional en los informes y el seguimiento de la implementación de las recomendaciones por parte del auditado.

4.2.1 PLANIFICACIÓN PRELIMINAR

El proceso de planificación permite al auditor determinar las áreas críticas y los problemas potenciales del examen y programar la obtención de la evidencia necesaria para emitir una opinión sobre la suficiencia, eficiencia y eficacia del sistema de control interno de la empresa auditada.

La naturaleza y alcance de la planificación depende del tamaño del ente auditado, el volumen de las operaciones, la experiencia del auditor y el conocimiento de las operaciones.

La planificación preliminar contempla el conocimiento de la entidad auditada, el mismo que tiene por objeto un diagnóstico primario sobre la entidad o el

segmento, objeto de la auditoría, sus actividades, sus operaciones y aspectos generales del ambiente en el que se desempeña la empresa como tal.

Las fuentes de información para llevar a cabo la planificación preliminar pueden ser las siguientes:

- ✓ Archivo permanente de la Auditoría.
- ✓ El propio organismo a auditar.
- ✓ Conocimiento directo mediante la realización de observaciones y entrevistas.
- ✓ Información pública (medios de comunicación, usuarios, etc.).

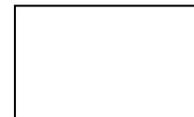
El archivo permanente deberá contener información institucional y de gestión básica de la industria en donde se desenvuelve la empresa.

- a. Plan operativo institucional
- b. Informes de evaluación anual
- c. Organigramas
- d. Asignación de responsabilidades
- e. Manual de Funciones
- f. Naturaleza y características de los servicios que presta la organización
- g. Proveedores
- h. Usuarios
- i. Operaciones o actividades críticas
- j. Manuales de procedimientos
- k. Grado de aceptación por parte de los usuarios
- l. Procedimientos adoptados para medir el desempeño

Ejemplo:

Un claro ejemplo de la fase de planeación preliminar, son las distintas observaciones, entrevistas, investigaciones dentro de la organización; las mismas que son realizadas por el equipo auditor, siendo los protagonistas de tales observaciones los colaboradores de la empresa; quienes serán los encargados de facilitar la información básica que será útil para el conocimiento general de la empresa, como es: marco legal, antecedentes, operaciones, autoridades, responsabilidad, propósito para con la sociedad, su financiamiento, entre otros aspectos suficientes que le ayudarán al auditor formarse un criterio general sobre la entidad auditada.

Esta información será registrada en un archivo permanente de auditoría, que entre otras cosas contendrá lo siguiente:



PLANIFICACIÓN PRELIMINAR

No.	DETALLE	Código	Elab. Por	Observaciones
1	Plan operativo institucional			
2	Informes de evaluación anual			
3	Organigramas			
4	Asignación de responsabilidades			
5	Manual de Funciones			
6	Naturales de los servicios			
7	Proveedores			
8	Usuarios			
9	Operaciones o actividades críticas			
10	Grado de aceptación por parte de los usuarios			
11	Procedimientos adoptados para medir el desempeño			

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.2 PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA

En esta etapa se establecerán los procedimientos, para lo que se estimará el recurso humano necesario y el tiempo requerido para la ejecución de la auditoría.

a. Procedimientos

La descripción de los procedimientos de control y sustantivos de auditoría que serán necesarios aplicar en cada una de las áreas, sectores o procesos que se haya decidido auditar en la planificación preliminar.

b. Recursos

El equipo de auditoría de gestión estará integrado con recursos humanos con capacitación profesional multidisciplinaria para que sus especialidades y oportunidades de acción se correlacionen con las necesidades y objetivos de la entidad en la cual se está llevando a cabo la investigación.

c. Tiempos

Deberá realizarse una estimación de las horas previstas para la realización de la auditoría dependiendo de la actividad, tarea y recurso humano involucrado en la misma.

d. Programas

El supervisor realizará el programa de auditoría, este documento se resumirán las decisiones más importantes relativas a la estrategia adoptada para el desarrollo de la auditoría, tiene como propósito además organizar, conducir y controlar los esfuerzos de la auditoría para lograr el mejor uso de los recursos.

La estructura del programa es el siguiente:

a. *Origen de la auditoría*

Describe el motivo por el cual se necesita elaborar la auditoría, precisando si obedece al Plan Anual de la institución o a pedido de un ente regulador.

b. *Síntesis del diagnóstico general*

Contempla fines de la entidad, su estructura organizacional, naturaleza de sus operaciones, marco legal, entre otros aspectos generales que se citaron en la fase de planeación preliminar.

c. *Objetivos generales y específicos de la auditoría*

Los primeros se refieren a lo que se espera lograr como resultado de la auditoría en términos globales y los segundos describen lo que desea alcanzarse en términos concretos, como resultado de la auditoría de gestión.

d. *Alcance y metodología*

Describe la extensión del trabajo a realizar para cumplir los objetivos de la auditoría, debe establecerse la cobertura del trabajo – locales – zonas, etc. Y el enfoque de auditoría a aplicar para obtener evidencia para la elaboración del informe, es decir para poder determinar si la entidad o programa ha cumplido con los principios de eficiencia, efectividad y economía.

e. Recursos del personal

Contempla la nómina del personal que va a intervenir en el equipo de auditoría, su cargo y profesión y la definición de los especialistas necesarios para llevar a cabo la tarea.

f. Áreas y procesos críticos a ser auditados

Incluye la descripción de los asuntos más importantes identificados durante la etapa de planificación preliminar y los hallazgos potenciales.

g. Información de soporte

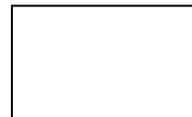
- ✓ Estructura del informe a emitir
- ✓ Presupuesto de tiempo
- ✓ Cronograma de actividades
- ✓ Costo estimado operativo

Los cambios que se generen en los objetivos así como el alcance en el transcurso de la auditoría de gestión, deben ser aprobados por el nivel pertinente y ser documentados apropiadamente.

Los programas forman parte de los papeles de trabajo de la auditoría; la responsabilidad de su custodia y conservación corresponde al supervisor y al resto de equipo de la auditoría.

Ejemplo:

Como ejemplo de la presente fase, se destacará un Plan Específico de Auditoría Administrativa, cuya estructura a seguir será la siguiente:



PLAN ESPECÍFICO DE AUDITORÍA

- ✓ MOTIVOS DEL EXAMEN
- ✓ OBJETIVOS DEL EXAMEN
- ✓ ALCANCE DEL EXAMEN
- ✓ BASE LEGAL
- ✓ OBJETIVOS DEL DEPARTAMENTO DE OPERACIONES DE LA UOST
- ✓ ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA DE LA UOST
- ✓ TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS A APLICARSE EN EL TRANSCURSO DEL EXAMEN
- ✓ DISTRIBUCIÓN DEL TRABAJO Y TIEMPOS ESTIMADOS
- ✓ REQUERIMIENTOS DE PERSONAL TÉCNICO
- ✓ CALIFICACIÓN DEL RIESGO INHERENTE Y RIESGO DE CONTROL

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.3.1 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO

A continuación cito varios conceptos de Control Interno de los siguientes autores:

- a) **Según el Comité Interinstitucional De Control Interno De Las Universidades Públicas; define lo siguiente:**

“El Control Interno se define como el conjunto de principios, fundamentos, reglas, acciones, mecanismos, instrumentos y procedimientos que ordenados, relacionados entre sí y unidos a las personas que conforman una organización pública, se constituye en un medio para lograr el cumplimiento de su función administrativa, sus objetivos y la finalidad que persigue, generándole capacidad de respuesta ante los diferentes públicos o grupos de interés que debe atender”.

- b) **Según Catácora, en su libro “Sistemas y Procedimientos Contables”; quien define lo siguiente:**

"Es la base sobre el cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, el grado de fortaleza determinará si existe una seguridad razonable de las operaciones reflejadas en los estados financieros. Una debilidad importante del control interno, o un sistema de control interno poco confiable, representa un aspecto negativo dentro del sistema contable".

- c) **Según Ing. Marco Bustamante en su Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión; quien define lo siguiente:**

El control interno es una función que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de

fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización.

d) Según Giovanni Gómez en su libro “Auditoría y Control Interno”; quien define lo siguiente:

El control interno es un proceso ejecutado por el consejo de directores, la administración y todo el personal de una entidad, diseñado para proporcionar una seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes áreas:

- ✓ Efectividad y eficiencia en las operaciones.
- ✓ Confiabilidad en la información financiera.
- ✓ Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

A mi criterio, Control Interno se lo puede definir de la siguiente manera:

“El sistema de control interno se encuentra conformado por un conjunto de procedimiento, normas y actividades que interrelacionadas entre sí, tiene la finalidad es la de proteger los activos de la organización y asegurar una confiabilidad razonable de los datos”.

4.2.3.2 ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO

- ✓ Organización adecuada.
- ✓ Delimitación de autoridad y niveles de responsabilidad
- ✓ Definición de políticas.
- ✓ Definición de procedimientos para la Ejecución de procesos.
- ✓ Formulación de planes.
- ✓ Establecimiento de objetivos y metas.

- ✓ Normas adecuadas que guíen la protección y utilización racional de recursos.
- ✓ Dirección y administración de personal conforme a un sistema de méritos y sanciones.
- ✓ Aplicación de las recomendaciones resultantes de las evaluaciones del Control Interno.
- ✓ Facilitar la veeduría ciudadana.
- ✓ Implementación de Sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control.
- ✓ Organización de métodos confiables para la evaluación de la gestión.
- ✓ Programas de inducción, capacitación y actualización de Directivos y demás personal
- ✓ Simplificación y actualización de normas y procedimientos.

4.2.3.3 MÉTODOS DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO

La evaluación del sistema de control interno define las fortalezas y debilidades de la organización empresarial mediante una cuantificación de todos sus recursos; a continuación se describirán algunas de estos métodos:

4.2.3.3.1 COSO I

INFORME DEL COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS

- ✓ En 1992, publicó un informe denominado Internal Control – Integrated Framework (IC-IF), conocido también como COSO I.

- ✓ Adoptado por el sector público y privado en USA, por el Banco Mundial y el BID, y se extiende rápidamente por todo Latino América.

a. Definición del Control Interno de acuerdo al Informe COSO I:

El Control Interno es un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías:

- ✓ Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- ✓ Confiabilidad de la información financiera.
- ✓ Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

b. Componentes del Control Interno

El marco integrado de control que plantea el informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

1. Ambiente de control
2. Evaluación de riesgos
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Supervisión

1.- Ambiente de Control

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el proceder de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en los principios que dominan la conducta y los procedimientos organizacionales.

Este componente es consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección y la gerencia con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.

Provee disciplina a la empresa a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

Los principales factores del ambiente de control son:

- ✓ La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia.
- ✓ La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.
- ✓ La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- ✓ Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.
- ✓ El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

2.- Evaluación de Riesgos

El control interno ha sido creado fundamentalmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones, a través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza evaluando la vulnerabilidad del sistema; para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto al nivel de la organización (internos y externos) como de la actividad.

El establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos; si bien la determinación de los objetivos no son un componente del control interno, pero se constituyen en un requisito previo para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos (relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Estableciendo objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

Debido a que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y afrontar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios debe realizarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos en las rutinas de los procesos. Algunos de estos cambios o variaciones son las siguientes:

- ✓ Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- ✓ Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- ✓ Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- ✓ Aceleración del crecimiento.
- ✓ Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para preveer, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, para anticipar los más significativos mediante sistemas de alarma complementados con planes para un tratamiento adecuado de las variaciones.

3.- Actividades de Control

Están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos según lo expresado en el punto anterior: conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- ✓ Las operaciones
- ✓ La confiabilidad de la información financiera
- ✓ El cumplimiento de leyes y reglamentos

Las actividades de control establecidas para un objetivo suelen ayudar también a otros objetivos: los operacionales pueden contribuir a los

relacionados con la confiabilidad de la información financiera, éstas al cumplimiento normativo, y así sucesivamente.

A su vez en cada categoría existen diversos tipos de control:

- ✓ Preventivo / Correctivos
- ✓ Manuales / Automatizados o informáticos
- ✓ Gerenciales o directivos

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control, y es preciso que cada nivel conozca individualmente cuales son las que les competen, debiéndose para ello definir claramente sus funciones.

Es importante contar con buenos controles de los recursos tecnológicos, pues éstas desempeñan un papel fundamental en la gestión, destacándose al respecto el centro de procesamiento de datos, la adquisición, implantación y mantenimiento del software, la seguridad en el acceso a los sistemas, los proyectos de desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones. A su vez los avances tecnológicos requieren una respuesta profesional calificada y anticipada desde el control.

4.- Información y Comunicación

Así como es necesario que todos los niveles conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones, responsabilidades), es imprescindible que cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones en concordancia con los demás, hacia el mejor logro de los objetivos.

La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida oportunamente a todos los sectores permitiendo asumir las responsabilidades individuales. La información operacional, financiera y de cumplimiento conforma un sistema para posibilitar la dirección, ejecución y control de las operaciones.

La información está conformada no sólo por datos generados internamente sino por aquellos provenientes de actividades y condiciones externas, necesarios para la toma de decisiones.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y difundir datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, y funcionan muchas veces como herramientas de supervisión a través de operaciones rutinaria. No obstante resulta importante mantener un esquema de información acorde con las necesidades institucionales, tomando en cuenta cambios constantes, de manera que éstos puedan evolucionar rápidamente. Por lo tanto deben adaptarse, distinguiendo entre indicadores de alerta y reportes cotidianos en apoyo de las iniciativas y actividades estratégicas.

El sistema de información influye sobre la capacidad de la dirección para tomar decisiones de gestión y control, la calidad de aquél resulta de gran trascendencia y se refiere entre otros a los aspectos de contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

Las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control, cada función debe especificarse con claridad, entendiendo en ello los aspectos relativos a la responsabilidad de los individuos dentro del sistema de control interno.

Los informes deben transferirse adecuadamente a través de una comunicación eficaz, en un sentido más amplio, incluyendo una circulación multidireccional de la información: ascendente, descendente y transversal. La existencia de líneas abiertas de comunicación y una clara voluntad de escuchar por parte de los directivos resultan vitales.

Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación. Una acción vale más que mil palabras.

5.- Supervisión

El objetivo de este componente es asegurar que el control interno funcione adecuadamente, a través de dos modalidades de supervisión: actividades continuas o evaluaciones puntuales. Las primeras son aquellas incorporadas a las actividades normales y recurrentes que, ejecutándose en tiempo real y enmarcadas a la gestión, generan respuestas dinámicas a las circunstancias venideras.

En cuanto a las evaluaciones puntuales, corresponden las siguientes consideraciones:

- a) Su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan.
- b) Son ejecutados por los propios responsables de las áreas de gestión (autoevaluación).
- c) Constituyen en sí todo un proceso dentro del cual, aunque los enfoques y técnicas varíen, priman una disciplina apropiada y principios inviolables.

La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema: que los controles existan y estén formalizados, que se apliquen cotidianamente como una rutina incorporada a los hábitos, y que resulten aptos para los fines perseguidos.

d) Responden a una determinada metodología, con técnicas y herramientas para medir la eficacia directamente o a través de la comparación con otros sistemas de control probadamente buenos.

e) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad.

Existen controles informales que, aunque no estén documentados, se aplican correctamente y son eficaces, si bien un nivel adecuado de documentación suele aumentar la eficiencia de la evaluación, y resulta más útil al favorecer la comprensión del sistema por parte de los empleados. La naturaleza y el nivel de la documentación requieren mayor rigor cuando se necesite demostrar la fortaleza del sistema ante terceros.

f) Debe confeccionarse un plan de acción que contemple:

- ✓ El alcance de la evaluación
- ✓ Las actividades de supervisión continuadas existentes.
- ✓ La tarea de los auditores internos y externos.
- ✓ Areas o asuntos de mayor riesgo.
- ✓ Programa de evaluaciones.
- ✓ Evaluadores, metodología y herramientas de control.
- ✓ Presentación de conclusiones y documentación de soporte
- ✓ Seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la actividad implicada como las autoridades superiores.

En el marco de control postulado a través del Informe COSO I, la interrelación de los cinco componentes (Ambiente de control, Evaluación de riesgos, Actividades de control, Información y comunicación, y Supervisión) generan una sinergia conformando un sistema integrado que responde dinámicamente a los cambios del entorno.

Atendiendo a necesidades gerenciales fundamentales, los controles se entrelazan a las actividades operativas como un sistema cuya efectividad se acrecienta al incorporarse a la infraestructura y formar parte de la esencia de la institución.

A través de una implementación adecuada de un sistema de control interno, le permitirá a la empresa:

- ✓ Fomentar la calidad, iniciativas y delegación de poderes.
- ✓ Evitar gastos innecesarios.
- ✓ Generar respuestas ágiles ante circunstancias cambiantes.

4.2.3.3.2 COSO II – ERM

GESTIÓN DE RIESGOS CORPORATIVOS

Debido al aumento de la preocupación por la administración de riesgos The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission determinó la necesidad de la existencia de un marco reconocido de administración integral de riesgos.

El proyecto se inició en enero de 2001 con el objeto de desarrollar un marco global para evaluar y mejorar el proceso de administración de riesgo, reconociendo que muchas organizaciones están comprometidas en algunos aspectos de la administración de riesgos.

En septiembre de 2004, se publica el informe denominado Enterprise Risk Management – Integrated Framework, el cual incluye el marco global para la administración integral de riesgos.

Enterprise Risk Management - Integrated Framework incluye el control interno, por lo que en ningún caso reemplaza a Internal Control - Integrated Framework.

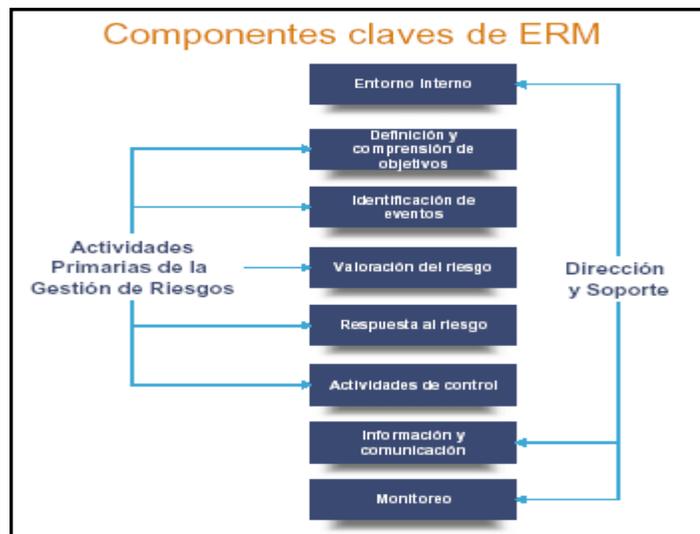
"La administración de riesgos corporativos es un proceso efectuado por el directorio, administración y las personas de la organización, es aplicado desde la definición estratégica hasta las actividades del día a día, diseñado para identificar eventos potenciales que pueden afectar a la organización y administrar los riesgos dentro de su apetito, a objeto de proveer una seguridad razonable respecto del logro de los objetivos de la organización"¹.

¹ Tomado del “Resumen del I Congreso de Auditoría Interna – Colombia”, por Rafael Ruano Diez; Socio PricewaterhouseCoopers, pag. No. 8.

a.- Componentes del COSO II - ERM

El COSO II – ERM, está compuesto por cuatro categorías de objetivos, ocho componentes y de alcance corporativo.

Los componentes claves de ERM son los siguientes:



2

✓ *Dirección y Soporte*

1.- Entorno Interno: Dentro de este componente se observarán los siguientes aspectos:

- Filosofía sobre la administración del riesgo.
- Supervisión del Directorio.
- Integridad, valores éticos y competencia del personal.
- Autoridad, roles, responsabilidades y estructura.

² Tomado del “Resumen del I Congreso de Auditoría Interna – Colombia”, por Rafael Ruano Diez; Socio PricewaterhouseCoopers, pag. No. 9.

2.- Información y Comunicación: Dentro de este componente se observarán los siguientes aspectos:

- Identificación y entendimiento de datos.
- Procesamiento de datos internos y datos externos.
- Datos históricos.
- Esquemas de reportes.

3.- Monitoreo: Dentro de este componente se observarán los siguientes aspectos:

- Actividades continuas.
- Actividades específicas.

✓ *Actividades primarias de la gestión de riesgos*

1.- Definición y comprensión de objetivos: Este componentes comprende objetivos:

- Estratégicos
- Operacionales
- De Reporte
- De Cumplimiento

2.- Identificación de Eventos: Los eventos pueden proceder de;

- *Fuentes Internas*
 - Procesos
 - Personas
 - Sistemas

- Infraestructura

➤ ***Fuentes Externas***

- Económicos
- Tecnológicos
- Políticos
- Sociales

3.- Valoración del Riesgo: Para valorar el riesgo se utilizan técnicas tales como:

- Técnicas cualitativas
- Técnicas cuantitativas

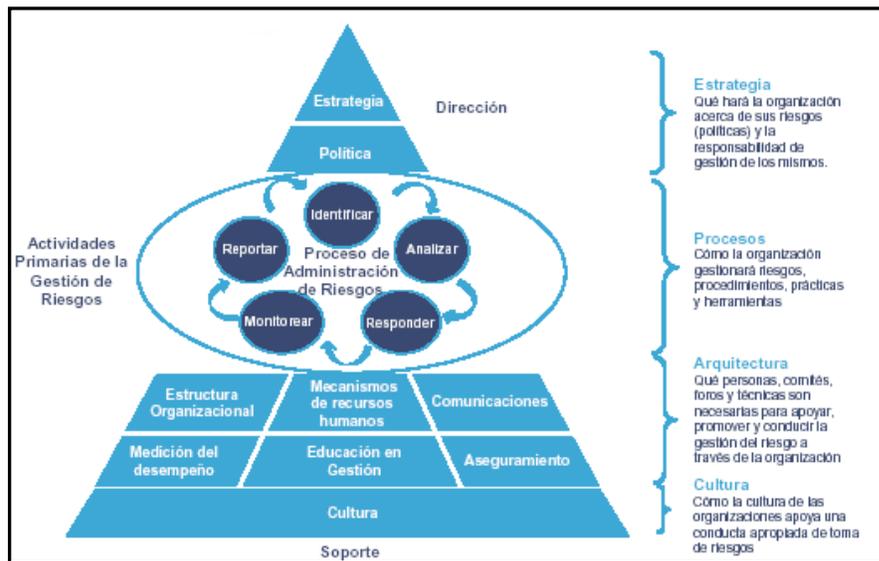
4.- Respuesta al Riesgo: Se pueden presentar varias respuestas al riesgo como:

- Evitarlo
- Reducirlo
- Compartirlo
- Aceptarlo

5.- Actividades de Control: Verificar los tipos de controles que pueden ponerse en práctica tales como:

- Preventivos
- Detectivos
- Correctivos
- Manuales
- Automáticos

b.- Gestión del Riesgo



3

c.- Beneficios del ERM

- ✓ Alinear el apetito al riesgo con la estrategia.
- ✓ Relacionar crecimiento, riesgo y retorno.
- ✓ Mejorar las decisiones de respuesta al riesgo.
- ✓ Reducir sorpresas y pérdidas operacionales.
- ✓ Identificar y gestionar la diversidad de riesgos por compañía y grupo agregado.
- ✓ Aprovechar las oportunidades.
- ✓ Mejorar la asignación de capital.

³ Tomado del "Resumen del I Congreso de Auditoría Interna – Colombia", por Rafael Ruano Diez; Socio PricewaterhouseCoopers, pag. No. 10.

4.2.3.3.3 MICIL

MARCO INTEGRAL DE CONTROL INTERNO LATINOAMERICANO

El Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano (MICIL) es producto de la investigación, la discusión en varios seminarios y la normativa que sobre la materia han emitido varias Instituciones Superiores de Auditoría de América Latina, los organismos profesionales de contadores públicos y de otras disciplinas, las universidades y las facultades con especialidades en administración, derecho, finanzas, economía y contabilidad.

El Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano (MICIL) establece los criterios básicos que deben incorporarse en el diseño del control interno de las instituciones. Un diagnóstico referido a la aplicación de dichos criterios es la base para actualizar el diseño y funcionamiento del control interno.

a.- Componentes del MICIL

Los cinco componentes de control interno son los requisitos básicos para el diseño y funcionamiento del MICIL de una organización o de una actividad importante y son:

- ✓ Ambiente de control y trabajo
- ✓ Evaluación de riesgos
- ✓ Actividades de control
- ✓ Información y comunicación
- ✓ Supervisión

b.- Factores del control interno clasificados por los componentes

Cada componente de control interno está integrado por varios factores relacionados con los puntos clave generales para el control de la empresa u organización en su conjunto, o referido a las actividades importantes de una institución.

1.- Entorno o ambiente de control

“El entorno de control marca las pautas de comportamiento de una organización, y tiene una influencia directa en el nivel de concientización del personal respecto al control.

Constituye la base de todos los demás elementos del control interno, aportando disciplina y estructura. Entre los factores que constituyen el entorno de control se encuentran la honradez, los valores éticos y la capacidad del personal; la filosofía de la dirección y su forma de actuar; la manera en que la dirección distribuye la autoridad y la responsabilidad y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el consejo de administración.”⁴

Basados en el Informe COSO, se considera adecuado con algunas variaciones determinar los factores que integran el componente para poner en funcionamiento el MICIL, estos son los siguientes:

- ✓ Integridad y Valores Éticos.
- ✓ Estructura Organizativa
- ✓ Autoridad Asignada y Responsabilidad Asumida.

⁴ Tomado del Informe COSO, publicación de Diaz de Santos Editores, 1997.

- ✓ Administración de los Recursos Humanos.
- ✓ Competencia Profesional y Evaluación del Desempeño Individual.
- ✓ Filosofía y Estilo de la Dirección.
- ✓ Consejo de Administración y Comités.
- ✓ Rendición de Cuentas y Transparencia.

2.- Evaluación de los riesgos para obtener los objetivos

Toda entidad debe hacer frente a una serie de riesgos, tanto de origen interno como externo, que deben evaluarse. Una condición previa a la evaluación de los riesgos es el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización y que sean coherentes entre sí. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos y, sobre la base de dicho análisis, determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados.

Los factores fundamentales que son parte del componente evaluación del riesgo dirigido al logro de los objetivos y se consideran en el diseño del MICIL son los siguientes:

1. Objetivos de las organizaciones

Los objetivos generales del control interno son:

- ✓ Eficiencia y efectividad de las operaciones de la organización
- ✓ Confiabilidad de la información financiera y de operativa producida
- ✓ Protección de los activos de la organización
- ✓ Cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales

2. Riesgos potenciales para la organización

La dirección debe examinar en detalle los riesgos existentes en todos los niveles de la organización y tomar las medidas oportunas para gestionarlos. La identificación y el análisis de los riesgos es un proceso interactivo, continuo y fundamental del control interno gestionado por la dirección.

3. Gestiones dirigidas al cambio

Los cambios generados en las actividades desarrolladas por las organizaciones hace que el marco integrado de control interno establecido se desactualice. Habrá que analizar los cambios operados y tomar las acciones para actualizarlo y posiblemente mejorarlo.

3. Actividades de control para minimizar los riesgos

Las actividades de control consisten en las políticas y los procedimientos que tienden a asegurar que se cumplen las directrices de la dirección. También tienden a asegurar que se toman las medidas necesarias para afrontar los riesgos que ponen en peligro la consecución de los objetivos de la entidad.

El componente actividades de control establece los siguientes factores aplicables al marco integrado de control interno institucional:

1.- Análisis de la dirección

Los resultados generados por el componente “información y comunicación” permiten dar seguimiento al comportamiento, cumplimiento y avances logrados considerando los presupuestos programados; las previsiones de comportamiento financiero, económico

y tecnológico; los resultados proyectados en los presupuestos a base de las operaciones de años anteriores y la información disponible de los competidores.

2.- Proceso de la información

La disponibilidad de información oportuna en el proceso de ejecución de las operaciones de un negocio es fundamental y la participación de los niveles de operación es la base para garantizar los datos, obtenerlos en forma oportuna, distribuirlos a todas las unidades relacionadas y fundamentalmente a los niveles directivos, donde se toman las decisiones importantes.

3.- Indicadores de rendimientos

Los indicadores de rendimiento son establecidos en varios instrumentos formales y de referencia, sin embargo la planificación de las operaciones basada en las experiencias y el estudio de procesos específicos, resultados obtenidos de los informes de operaciones y financieros reales, serán la base para la aplicación de acciones correctivas y al logro de los objetivos de la organización.

4.- Disposiciones legales

El instrumento formal que crea una organización o empresa es la ley o el estatuto de conformación, donde se define en términos globales sus principales objetivos y es la base para su organización y funcionamiento. El cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables es un objetivo del control interno que debe incorporarse en su diseño e implantarse en las actividades.

5.- Criterio técnicos de control interno

Al nivel de los componentes, factores y actividades relevantes están definidos varios criterios técnicos para el funcionamiento eficaz del marco integrado de control interno y para que cumpla el principal objetivo de evaluación de las operaciones y los resultados obtenidos. Este objetivo debe ser cubierto por el encargado de la dirección ejecutiva de auditoría interna (DEAI) y mediante la auto evaluación ejecutada por la propia administración.

6.- Estándares específicos

Los informes operativos o de rendimiento establecen los principales contenidos de interés para los usuarios de la información y deben estar incluidos en forma clara y lo suficientemente desglosada. Así mismo, los informes relacionado con la información financiera proyectada y la efectivamente realizada que requiere cifras comparativas al menos de los dos últimos ejercicios y la presentación de las notas complementarias o explicativas a los estados financieros y otros reportes sobre las operaciones y la gestión institucional.

7.- Información generada

Las bases de información histórica producida por la empresa u organización proveen relevantes indicadores mediante los presupuestos de operaciones y la proyección de los resultados esperados, datos fundamentales para valorar la empresa y las acciones que se cotizan en los mercados de valores.

8.- Rendimientos esperados

La proyección de los rendimientos esperados a base de los resultados estadísticos de los últimos ejercicios y del entorno político, social y económico en que se desempeña la empresa es un indicador importante que se utiliza en varios aspectos. Uno de ellos, dar confianza a los accionistas en el funcionamiento de la organización y obtener una mejor cotización de las acciones basándose en resultados conservadores.

9.- Otros criterios de control

En forma paralela a la evaluación de los riesgos, la dirección debe establecer, definir y aplicar un plan de acción para afrontar los riesgos y garantizando el cumplimiento de los objetivos de la empresa en el tiempo programado o la introducción de los correctivos necesarios.

4. Información y comunicación para fomentar la transparencia

El componente dinámico del marco integrado de control interno es la información y comunicación, que por su ubicación en la pirámide del control interno comunican el ambiente de control y trabajo (base) con la supervisión (cima), con la evaluación del riesgo y las actividades de control, conectando en forma ascendente a través de la información y descendente mediante la calidad de comunicación generada por la supervisión ejercida.

Los informes deben contener datos relevantes para posibilitar la gestión eficaz de la gerencia y su calidad contener los siguientes atributos:

- ✓ Cantidad suficiente para la toma de decisiones.
- ✓ Información disponible en tiempo oportuno.
- ✓ Datos actualizados y que corresponden a fechas recientes.
- ✓ Los datos incluidos son correctos.
- ✓ La información es obtenida fácilmente por las personas autorizadas.

Los principales factores que conforman el componente información y comunicación son:

1.- Información en todos los niveles

La información relevante como resultado de las operaciones que generan valor agregado, de la gestión y de los procesos financieros que se produce periódicamente es difundida en forma estructurada a los niveles responsables de las unidades de producción y administración y luego diseminada al resto del personal bajo su dirección.

2.- Datos fundamentales en los estados financieros

Un elemento principal del componente información y comunicación son los estados financieros. Estos son el medio más conocido y divulgado para la presentación de los resultados de operación de una organización. No obstante, la información integrada en dichos documentos puede tener diferentes estructuras y contenidos que la hacen incompleta, a pesar de ser extensos y adjuntar información de detalle.

3.- Herramientas para la supervisión

El principal objetivo de la información y la comunicación de los resultados obtenidos por la organización es constituirse en una

herramienta práctica, detallada, confiable y oportuna para aplicar la función de supervisión en los diferentes niveles de un organismo.

4.- Información adicional y detallada

Información sobre el comportamiento de las operaciones realizadas para su integración en la base de datos estadísticos que permitan analizar las relaciones con el ámbito de cobertura de las operaciones, las variaciones en el número de clientes o usuarios, cambios en el número de personal de la empresa, la distribución del personal en unidades de operación y de apoyo, entre otras, son elementos adicionales a la información considerada en los puntos anteriores.

5.- Comunicación de los objetivos de la organización

La comunicación es una actividad totalmente relacionada con la entrega de información importante para la ejecución de las operaciones. La información generada en diferentes niveles de operación debe dirigirse a los funcionarios con responsabilidades operacionales, que requieren de información financiera y no financiera.

a. Comunicación interna

El mensaje de la gerencia sobre el conocimiento del marco integrado de control interno es importante para que los funcionarios y empleados tomen con la seriedad los criterios relevantes, sobre todo a partir de la posible participación en los procesos de auto evaluación al nivel de la organización y potencialmente de las actividades en que estén vinculados en forma directa.

b. Comunicación externa

La comunicación abierta a los clientes y usuarios de los bienes y servicios y a los proveedores de bienes y servicios pueden aportar información de valor sobre el diseño y la calidad de los productos y servicios que produce la empresa, posibilitando la respuesta oportuna a los cambios en las exigencias y preferencias de los clientes. La comunicación de las reglas para el comportamiento que se espera de los proveedores y el intercambio de información sobre el comportamiento esperado en las relaciones de negocios.

5. Supervisión interna continua y externa periódica

Resulta necesario realizar una supervisión de los sistemas de control interno, evaluando la calidad de su rendimiento. Dicho seguimiento tomará la forma de actividades de supervisión continuada, de evaluaciones periódicas o una combinación de las anteriores.

La supervisión continuada se inscribe en el marco de las actividades corrientes y comprende unos controles regulares efectuados por la dirección, así como determinadas tareas que realiza el personal en el cumplimiento de sus funciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones puntuales se determinarán principalmente en función de una evaluación de riesgos y de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada.

Las operaciones de supervisión como componente del marco integrado de control interno se concreta en los siguientes factores:

1.- Monitoreo continuo por la administración

El proceso de ejecución de las operaciones incluye una serie de actividades que permiten validarlas, tales como las comparaciones, las autorizaciones, las conciliaciones y otras tareas que dan seguimiento a los controles internos diseñados y aplicados.

2.- Seguimiento interno

Las evaluaciones del control interno ejecutadas por la Dirección Ejecutiva de Auditoría Interna (DEAI) varían según la magnitud del riesgo a ser controlado y la importancia de los controles requeridos para reducir los riesgos. Los requerimientos de evaluación son fundamentados en el análisis de los riesgos de la empresa para el cumplimiento de sus objetivos primarios, considerando los elementos de alarma temprana incorporados en la información producida y los indicadores de referencia establecidos.

3.- Evaluaciones externas

El diseño del control interno incorpora las evaluaciones externas realizadas en forma periódica como parte de la auditoría a los estados financieros u otro tipo de evaluación que se programe o se contrate para la empresa.

4.2.3.3.4 CORRE

CONTROL DE LOS RECURSOS Y LOS RIESGOS – ECUADOR - (CORRE)

El CORRE toma como base los tres informes anteriormente estudiados: Informe elaborado por el Committee of Sponsoring Organizations (COSO), Gestión de Riesgos (COSO II) y el Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano (MICIL).

Pone especial énfasis en el establecimiento de estrategias y en la administración de los riesgos con la participación permanente de todos los miembros de la organización, mediante el uso de herramientas que permitan evitarlos, disminuirlos, compartirlos o aceptarlos. La gestión de los riesgos debe permitir al menos: alinear el riesgo aceptado y las estrategias; mejorar las decisiones en respuesta a los riesgos; aprovechar las oportunidades: disminuir sorpresas y pérdidas operativas; facilitar la adopción de respuestas integrales a múltiples riesgos cuyos impactos se interrelacionan.

a) Componentes del CORRE

1.- Ambiente interno de control

El entorno de control establecen las pautas de comportamiento de una organización y constituye la base de todos los demás elementos del control interno, aportando disciplina y estructura. Entre los factores que constituyen el entorno de control se encuentran la honradez, los valores éticos y la capacidad del personal; la filosofía de la dirección y su forma de actuar; la manera en que la dirección distribuye la autoridad y la

responsabilidad y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el consejo de administración.

2.- Establecimiento de objetivos

Los objetivos deben establecerse antes que la dirección pueda identificar potenciales eventos que afecten a su consecución. El consejo de administración debe asegurarse que la dirección ha establecido un proceso para fijar objetivos y que los objetivos seleccionados se alineen con la misión/visión de la entidad, además de ser consecuentes con el riesgo aceptado.

El establecimiento de lo objetivos facilita la gestión de los riesgos empresariales a través de la identificación de eventos externos e internos; la evaluación de los riesgos; la respuesta a los riesgos; y, el diseño de actividades de control.

Los factores que integran el presente componente son:

- ✓ *Objetivos Estratégicos:* Son de alto nivel, están alineados con la misión de la entidad brindándole su apoyo, estos objetivos reflejan el camino que ha elegido la dirección en cuanto a cómo la entidad creará valor para sus grupos de interés.

- ✓ *Objetivos Específicos:* Los objetivos deben ser fácilmente entendibles y medibles, deben fijar como mínimo: tiempo/período, responsables, recursos, productos, factores críticos de éxito, formas de medición, informes, impactos, entre otros. La gestión de riesgos corporativos demanda que el personal en todos los niveles alcance suficiente entendimiento de los objetivos de la entidad.

- ✓ *Consecución de objetivos:* El CORRE proporciona una seguridad razonable de que la dirección y el consejo se encuentran adecuadamente informados sobre el progreso de la entidad en el logro de los objetivos, a su vez, los responsables de dirigir las unidades operativas o productivas y de apoyo, deben estar seguros de que se están cumpliendo las políticas, las técnicas y los procesos establecidos con eficiencia, ética y diligencia para alcanzar los objetivos específicos.

- ✓ *Riesgo aceptado y niveles de tolerancia:* El riesgo aceptado es el volumen de riesgo que una entidad está dispuesta a aceptar en su búsqueda de valor, reflejando la filosofía de gestión de riesgo de la entidad influyendo directamente en su cultura.

3.- Identificación de eventos

La gestión de riesgos corporativos es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y el resto de personal, encargándose de la definición de estrategias diseñadas para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización y de esta manera gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos.

Los factores que contempla este componente son:

- ✓ *Factores externos e internos:* Dentro de los factores externos tenemos: económicos, medioambientales, políticos, sociales, tecnológicos; dentro de los factores internos tenemos: Infraestructura, personal, procesos, tecnología.

- ✓ *Identificación de eventos:* “La metodología de identificación de eventos de una entidad puede comprender una combinación de experiencias y técnicas, junto con herramientas de apoyo. Por ejemplo, la dirección puede usar talleres interactivos de trabajo como parte de dicha metodología, con un monitor que emplee alguna herramienta tecnológica altamente especializada para ayudar a los participantes”⁵.

- ✓ *Categorías de eventos:* Algunas entidades desarrollan categorías de eventos basadas en la clasificación de sus objetivos por categorías, usando una jerarquía que empieza con los objetivos de alto nivel y luego, en cascada hasta los objetivos relevantes para las unidades organizativas, funciones o procesos de negocio.

4.- Evaluación de los riesgos

Este componente permite a una entidad considerar la forma en que los eventos potenciales impactan en la consecución de objetivos. La alta dirección deberá evaluar estos eventos a través de la determinación de – probabilidad e impacto -

Este componente incluye los siguientes factores:

- ✓ *Estimación de probabilidad e impacto:* La incertidumbre de los eventos potenciales se evalúa desde dos perspectivas: probabilidad e impacto. La primera representa la posibilidad de que ocurra un evento determinado, mientras que la segunda refleja su efecto.

- ✓ *Evaluación de riesgos:* La metodología de evaluación de riesgos de una entidad consiste en una combinación de técnicas cualitativas y

⁵ Tomado del material didáctico de Auditoría de Gestión, proporcionado por el Dr. Jorge Badillo, 2007.

cuantitativas. La dirección aplica a menudo técnicas cualitativas cuando los riesgos no se prestan a la cuantificación o cuando no están disponibles datos suficientes. Las técnicas cuantitativas aportan más precisión y se usan en actividades más complejas y sofisticadas, como:

✓ Benchmarking

Es un proceso comparativo entre entidades, que enfoca eventos o procesos concretos, compara medidas y resultados mediante métricas comunes e identifica oportunidades de mejora.

✓ Modelos probabilísticos

Los modelos probabilísticos relacionan una gama de eventos con su probabilidad de ocurrencia e impacto resultante.

✓ Modelos no probabilísticos

Los modelos no probabilísticos aplican hipótesis subjetivas para estimar el impacto de eventos sin una probabilidad asociada cuantificada.

- ✓ *Riesgos originados por el cambio:* Los cambios generados en el entorno de la organización y en las actividades desarrolladas por las organizaciones hacen que el CORRE establecido no se constituya en la respuesta adecuada para estimular el logro de los objetivos con un razonable riesgo de que existan errores e irregularidades.

5.- Respuesta a los riesgos

La dirección para decidir la respuesta a los riesgos evalúa su efecto sobre la probabilidad e impacto del riesgo, así como los costos y beneficios, y selecciona aquella que sitúe el riesgo residual dentro de la tolerancia del riesgo establecida.

Los factores que contempla este componente son:

✓ *Categoría de respuestas:* COSO II, establece las siguientes categorías de respuestas respecto de los riesgos identificados:

✓ Evitar (los riesgos)

Supone salir de las actividades que generen riesgos porque no se identificó alguna opción de respuesta que redujera el impacto y probabilidad hasta un nivel aceptable. Evitar el riesgo puede implicar el cese de una línea de producto o de actividad, frenar la expansión hacia un nuevo mercado geográfico o la venta de una división.

✓ Reducir (los riesgos)

Implica llevar a cabo acciones para reducir la probabilidad o el impacto del riesgo o ambos conceptos a la vez.

✓ Compartir (los riesgos)

La probabilidad o el impacto del riesgo se reduce trasladando o, de otro modo, compartiendo una parte del riesgo. Igual que la opción de compartir, significa reducir el riesgo residual para ubicarlo en línea con la tolerancia de riesgo deseada.

Las técnicas comunes incluyen la contratación de seguros, la tercerización de una actividad sustantiva o adjetiva como una parte de la gestión del recurso humano.

✓ Aceptar (los riesgos)

No se emprende ninguna acción que afecte la probabilidad o el impacto del riesgo. Los riesgos se aceptarán como se identificaron.

✓ *Decisión de respuestas:* para decidir la respuesta a los riesgos, la dirección debería tener en cuenta lo siguiente:

✓ Los costos y beneficios de las respuestas potenciales.

✓ Las posibles oportunidades para alcanzar los objetivos de la entidad, lo que va más allá del tratamiento de un riesgo concreto.

6.- Actividades de control

Las actividades de control son las políticas y procedimientos establecidos por la dirección y otros miembros de la organización con autoridad para emitirlos, como respuesta a los riesgos que podrían afectar el logro de los objetivos. Los procedimientos son las acciones de las personas para implantar las políticas, directamente o a través de la aplicación de tecnología, y ayudar a asegurar que se llevan a cabo las respuestas de la dirección a los riesgos.

Los factores que cubre este componente son:

- ✓ *Integración con las decisiones sobre riesgos:* Después de haber seleccionado las respuestas al riesgo, la dirección establece actividades de control necesarias para disminuir los riesgos y alcanzar los objetivos en sus diferentes categorías.

- ✓ *Principales actividades de control:* Las actividades de control incluyen controles preventivos, para detener ciertas transacciones riesgosas antes de su ejecución, y, controles de detección, para identificar aquellas que tienen posibles errores o irregularidades.

Las actividades de control combinan controles informáticos y manuales, incluyendo aquellos automatizados que aseguran la captación correcta de la información, y procedimiento de autorización y aprobación de las decisiones de inversión por parte de las personas responsables.

- ✓ *Controles sobre sistemas de información:* Pueden usarse amplios grupos de actividades de control de los sistemas de información. El primero lo forman los controles generales, que se aplican a muchos de esos sistemas, si no a todos, y ayudan a asegurar que siguen funcionando continua y adecuadamente. El segundo son los controles de aplicación, que incluyen fases informatizadas dentro del software para controlar el proceso.

Los controles generales incluyen controles sobre la gestión de la tecnología de información, su infraestructura, la gestión de seguridad y la adquisición, desarrollo y mantenimiento del software.

Los controles de aplicación se centran directamente en la integridad, exactitud, autorización y validez de la captación y procesamiento de datos.

7.- Información y comunicación

El componente dinámico del CORRE es la “información y comunicación”, que por su ubicación en la pirámide comunica el ambiente de control interno (base) con la supervisión (cima), con la evaluación del riesgo y las actividades de control, conectando en forma ascendente a través de la información y descendente mediante la calidad de comunicación generada por la supervisión ejercida.

8.- Supervisión y monitoreo

Es de vital importancia realizar una supervisión de los sistemas de control interno, evaluando la calidad de su rendimiento. Este seguimiento tomará la forma de actividades de supervisión continua, de evaluaciones periódicas o una combinación de las anteriores. La supervisión continua se refiere a actividades corrientes y comprende controles regulares efectuados por la dirección, así como determinadas tareas que realiza el personal en el cumplimiento de sus funciones.

4.2.3.4 TÉCNICAS DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

La evaluación del sistema de control interno define las fortalezas y debilidades de la organización empresarial mediante una cuantificación de todos sus recursos.

Mediante el examen y objetivos del control interno, registros y evaluación de los controles se crea la confianza que la entidad debe presentar frente a la sociedad. La evaluación del sistema de control interno basado en principios, reglas, normas, procedimientos y sistemas de reconocido valor técnico son el fundamento de la realización de una buena auditoría.

4.2.3.4.1 NARRATIVA

Consiste en la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno para las distintas áreas, mencionando los registros y formularios que intervienen en el sistema.

Ejemplo:

A continuación se presentará un ejemplo de la narrativa de un proceso que forma parte del Departamento de Operaciones:



Bermúdez & Asociados. “UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS – 2006”
Auditores AUDITORÍA DE GESTIÓN
Ref.: DEPARTAMENTO DE OPERACIONES
Del 1ero. De Enero del 2006 al 31 de Diciembre del 2006

NARRATIVA DEL PROCESO DE PLANIFICACIÓN Y PROGRAMACIÓN DE LA OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN	OBSERVACIONES
<i>El proceso se iniciará con la revisión de la planificación estratégica de la UOST, seguida por la revisión de la demanda del servicio de transporte tanto de troles como de alimentadores, se revisa el conteo de la demanda y se observa el flujo real de pasajeros, actualizando tanto la información de la demanda real en cada período, como el diagrama en marcha.</i>	

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.3.4.2 CUESTIONARIOS

Consiste en la evaluación con base en preguntas, las cuales deben ser contestadas por parte de los responsables de las distintas áreas bajo examen.

Por medio de las respuestas dadas, el auditor obtendrá evidencia que deberá constatar con procedimientos alternativos los cuales ayudarán a determinar si los controles operan tal como fueron diseñados.

La aplicación de cuestionarios ayudará a determinar las áreas críticas de una manera uniforme y confiable.

Ejemplo:



Bermúdez & Asociados. **“UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS – 2006”**
 Auditores **AUDITORÍA DE GESTIÓN**
 Ref.: **DEPARTAMENTO DE OPERACIONES**
 Del 1ero. De Enero del 2006 al 31 de Diciembre del 2006

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
 PROCESO DE EJECUCIÓN Y CONTROL DE LA OPERACIÓN**

No.	Pregunta	SI	NO	Observaciones
1	Se presentan informes periódicos de siniestros a la Coordinación Técnica.	X		
2	Existen parámetros técnicos para establecer tiempos de despacho.		X	Se aplica únicamente estimaciones
3	Existen unidades con disponibilidad que no han sido despachadas.	X		
4	Cada colaborador conoce al 100% sus funciones a desempeñar	X		
TOTAL		3	1	

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.3.4.3 FLUJODIAGRAMACIÓN – GRÁFICA

Consiste en revelar o describir la estructura orgánica de las áreas en examen y de los procedimientos utilizando símbolos convencionales y explicaciones que dan una idea completa de los procedimientos de la entidad.

Tiene las siguientes ventajas:

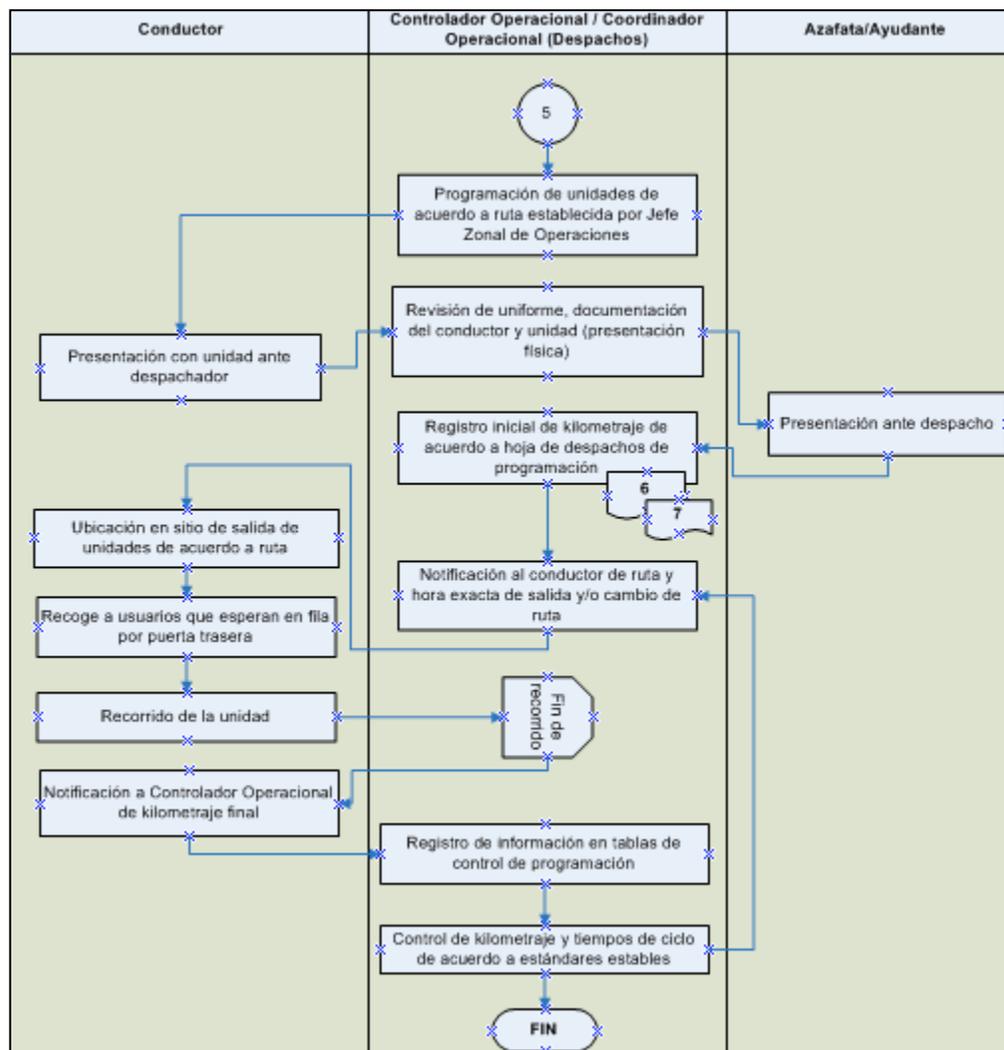
- ✓ Identificar la ausencia de controles financieros y operativos.
- ✓ Permite una visión panorámica de las operaciones o de la entidad.
- ✓ Identificar desviaciones de procedimientos.
- ✓ Identificar procedimientos que sobran o que faltan.
- ✓ Facilitar el entendimiento de las recomendaciones del auditor a la gerencia sobre asuntos contables o financieros.

Ejemplo:

A continuación se presentará un diagrama de flujo en el que se pueden observar sus características y beneficios.



**FLUJODIAGRAMA
 PROCESO DE EJECUCIÓN Y CONTROL DE LA OPERACIÓN**



Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.3.5 EVALUACIÓN DEL RIESGO

El riesgo se le concibe como la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente el cumplimiento de los objetivos de la entidad y el tratamiento del mismo, constituyen el punto determinante para la decisión sobre qué áreas serán objeto de evaluación en profundidad.

La evaluación únicamente será realizada por el auditor, cuando éste haya entendido adecuadamente los objetivos de la empresa.

A nivel general la evaluación de los riesgos se realiza en dos niveles:

a) Evaluación referida a la auditoría en su conjunto:

En este nivel se identifica el riesgo global de que existan errores o irregularidades no detectados por los procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecto.

b) Evaluación del riesgo de auditoría específico por cada componente en particular.

✓ *Riesgos de Auditoría*

El riesgo de auditoría es aquel que puede causar la emisión de un informe incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modificaría su opinión

El Riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

a. *Riesgo Inherente – RI –*

Determina la posibilidad que existe de que la información financiera, administrativa u operativa puede estar distorsionada en forma importante por la naturaleza misma de la actividad realizada.

El riesgo inherente fundamentalmente se califica en función de: Significatividad monetaria de la cuenta, volumen de transacciones, cantidad de ítems que conforman la cuenta, dispersión geográfica de áreas relacionadas con la cuenta, número de personas involucradas en las transaccionalidad, complejidad del proceso vinculado con la cuenta.

Respecto del Riesgo Inherente el Auditor no puede hacer nada más que evaluarlo y calificarlo para tener una percepción preliminar (Planificación Preliminar) del riesgo de cada cuenta.

Es importante señalar que el Riesgo Inherente es solo una percepción preliminar; puesto que, la real orientación de cuantos, cuales y que tan profundos procedimientos sustantivos aplicar en cada cuenta la proporciona la calificación del Riesgo de Control.

b. *Riesgo de Control – RC –*

Define la posibilidad que existe de que la información financiera, administrativa u operativa pueda estar distorsionada en forma importante, a pesar de los controles existentes, debido a que éstos no han podido prevenir, detectar y corregir las deficiencias existentes.

El riesgo de control fundamentalmente se califica en función de los resultados de la evaluación de control interno de cada cuenta.

Respecto del Riesgo de Control el Auditor no puede hacer nada más que evaluarlo y calificarlo para tener una orientación sobre: 1) cuantas, 2) que tan profundas y 3) cuales Pruebas Sustantivas debe aplicar a cada cuenta en la Ejecución del Trabajo.

c. Riesgo de Detección – RD –

Es la posibilidad que existe de que las distorsiones importantes en la información financiera, administrativa u operativa, no sean detectadas mediante los procedimientos de auditoría.

El riesgo de detección se califica en función de la aplicación de los procedimientos necesarios.

El que respecta al riesgo de detección se pueden realizar acciones para orientar su calificación, debido a que se pueden implantar los procedimientos necesarios para que el riesgo disminuya.

d. Riesgo de Auditoría – RA -

Es el riesgo que el auditor está dispuesto a asumir en la ejecución de su trabajo para cerciorarse o satisfacerse de la razonabilidad de las cifras o actividades examinadas.

El Riesgo de Auditoría se compone de la sumatoria de los riesgos: inherente, de control y de detección. Por lo tanto, al planificar su trabajo el auditor, basado en la evaluación del riesgo inherente y de control, deberá considerar suficientes procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección a un nivel que, a su juicio, resulte en un nivel de riesgo de auditoría adecuadamente bajo.

✓ *Niveles de riesgo de la auditoría*

Los riesgos se pueden medir a través de cuatro grados posible y son:

- a) Riesgo mínimo
- b) Riesgo bajo
- c) Riesgo medio
- d) Riesgo alto

La evaluación es un proceso subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Es la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar ; por lo tanto, debe ser un proceso cuidadoso, realizado por quienes posean la mayor capacidad y experiencia en el equipo de auditoría.

A pesar de que la evaluación del riesgo tiene un alto grado de subjetividad, existen formas para disminuir las mismas. Es por esto que se tratan de medir tres elementos, que combinados, son las herramientas a utilizar en el proceso de evaluación del nivel de riesgo.

- a) Significatividad del componente
- b) Existencia de factores de riesgo y su importancia
- c) Probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades

Ejemplo:

La evaluación del control interno arroja como resultado el nivel de riesgo de la auditoría en el que se está incurriendo, por lo tanto un claro ejemplo sobre la evaluación del riesgo es el siguiente:



EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO

PROCESO DE EJECUCIÓN Y CONTROL DE LA OPERACIÓN

Resultado de la Evaluación de Control Interno

Calificación del Riesgo:
 CR = Calificación del riesgo
 CT = Calificación total
 PT = Ponderación total

Proceso de Ejecución y Control de la Operación:

$$CR = (CT \times 100) / PT$$

Nivel de riesgo:

	Riesgo	Confianza
Rojo	Alto	Bajo
Violeta	Mo. Alto	Mo. Bajo
Amarillo	Mo. Mode	Mo. Mod
Verde	Mo. Bajo	Mo. Alta
Azul	Bajo	Alta

Sistema de Recursos Humanos:

Nivel de Riesgo BAJO

Nivel de Confianza ALTO

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.3.5.1.1 INFORME DE CONTROL INTERNO



Bermúdez & Asociados. **“UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS – 2006”**
Auditores **AUDITORÍA DE GESTIÓN**
Ref.: **DEPARTAMENTO DE OPERACIONES**
 Del 1ero. De Enero del 2006 al 31 de Diciembre del 2006

INFORME DE CONTROL INTERNO

PROCESO DE EJECUCIÓN Y CONTROL DE LA OPERACIÓN

No.	DETALLE	OBSERVACIONES
	<p data-bbox="383 1058 643 1089">INTRODUCCIÓN</p> <ul data-bbox="431 1115 924 1419" style="list-style-type: none"><li data-bbox="431 1115 599 1146">✓ Objetivo<li data-bbox="431 1171 586 1203">✓ Alcance<li data-bbox="431 1228 721 1260">✓ Periodo Evaluado<li data-bbox="431 1285 906 1367">✓ Identificación de las Fuentes de Información<li data-bbox="431 1392 924 1423">✓ Identificación de Procedimientos <p data-bbox="383 1499 995 1530">CONTROLES ASOCIADOS AL PROCESO</p> <p data-bbox="383 1606 695 1638">RECOMEDACIONES</p>	

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.4 EJECUCIÓN DEL TRABAJO

El objetivo de esta fase es la obtención de evidencias y la formulación de observaciones con sus respectivas recomendaciones, soluciones y alternativas sobre las áreas o procesos auditados, aprobados en el plan de auditoría y bajo la metodología del programa operativo. Esto se logra mediante la ejecución de pruebas bajo la aplicación de diversas técnicas y herramientas.

Durante el proceso de ejecución el auditor debe permitir que los trabajadores de la entidad auditada, efectúen comentarios y aclaraciones de manera escrita sobre las observaciones identificadas antes de presentar el informe de auditoría, estos comentarios deberán adjuntarse al informe de manera apropiada y objetiva.

4.2.4.1 PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son los documentos elaborados por el auditor en los que registra el trabajo realizado como consecuencia de los procedimientos aplicados y sirve de soporte al informe de auditoría. Constituyen la evidencia que fundamenta los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones de auditoría.

a.- Características

Los papeles de trabajo que se utilizan durante el transcurso de una auditoría están constituidos fundamentalmente por:

- ✓ Resúmenes de auditoría
- ✓ Notas del auditor

- ✓ Extractos y copias de documentos

Para que los papeles de trabajo estén adecuadamente elaborados deben contemplar las siguientes características:

1. Normalización

La normalización y sistematización en el tratamiento de los papeles de trabajo, busca evitar la exposición de información confusa que dificulta la interpretación y resulta, una fuente potencial de errores.

2. Contenido – Estructura Básica –

La estructura básica de los papeles de trabajo debe presentar un diseño homogéneo e incluir referencias como: objetivo del papel de trabajo, descripción del trabajo realizado y de sus resultados, observaciones, notas, criterio utilizado, fuente de documentación usada, referencias cruzadas, área de revisión y comentarios del supervisor de auditoría; también deben contener la identificación de quienes realizaron y supervisaron el papel de trabajo y fecha.

3. Codificación de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo deberán ser codificados y referenciados de manera que facilite la identificación como evidencia del trabajo de auditoría. En la codificación de los papeles de trabajo se utilizará un sistema alfanumérico.

Es importante destacar que la codificación se aplicará sobre todo el conjunto de papeles de trabajo.

b.- Criterios para elaborar papeles de trabajo

Algunos de los criterios que fundamentan la preparación de los papeles de trabajo son los siguientes:

1. Deben incluir los datos necesarios y pertinentes
2. Deben contener un enunciado conciso del trabajo ejecutado y su vínculo con hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones.
3. Deben ser concisos, claros y completos.
4. Deben ser explícitos y contener marcas de auditoría.

c.- Papeles de trabajo “Tipo”

- 1. Resúmenes de auditoría:** Su propósito es extraer la esencia de la tarea realizada.
- 2. Notas al auditor:** Incluyen distintos tipos de evaluaciones, ideas o recordatorios.
- 3. Extractos y copias de documentos:** Deberán incorporarse como papeles de trabajo aquellos documentos que sean pertinentes al trabajo realizado. En aquellos casos en que es innecesario la totalidad del documento, únicamente se cita un extracto del mismo.

d.- Revisión y aprobación de los papeles de trabajo

Para lograr una máxima utilidad y eficiencia de la auditoría, es necesaria una revisión completa de los papeles de trabajo, el supervisor tendrá que realizar tal actividad, al momento de revisarlos deberá poner sus iniciales en cada uno, en señal de aprobación.

e.- Archivos de papeles de trabajo: “Legajos”

Los denominados legajos son agrupamientos pre establecidos que contempla la diversa documentación generada a través del desarrollo de las distintas fases de la auditoría.

Los papeles de trabajo se archivarán en tres tipos de legajos principales, cada uno con numeración independiente:

- 1. Legajo Permanente:** Incluye información respecto a su constitución, organización, operaciones y planes de la auditoría.
- 2. Legajo Transitorio:** Agrupa papeles de trabajo de carácter corriente, es decir información contable y de gestión que esté vinculada con la auditoría.
- 3. Legajo Resumen:** Se incorporarán, durante la ejecución de la auditoría o a la finalización del mismo, los papeles de trabajo que surjan de las observaciones que a juicio del supervisor resulten más relevantes del informe de auditoría.

Ejemplos:

a) Papel de Trabajo – Carátula del Componente



Bermúdez & Asociados
Auditores.

Auditoría de Gestión al Componente:

Departamento de Operaciones de la “UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS”, - A

Sub – componentes a ser auditados:

Proceso de Planificación y Programación de la Operación	A1.
Proceso de Ejecución y Control de la Operación	A2.

b) Papel de Trabajo – Programa de Trabajo



Bermúdez & Asociados. “UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS – 2006”
Auditores AUDITORÍA DE GESTIÓN
Ref.: DEPARTAMENTO DE OPERACIONES
Del 1ero. De Enero del 2006 al 31 de Diciembre del 2006

**PROGRAMA DE TRABAJO
DEPARTAMENTO DE OPERACIONES**

No.	Descripción	Ref. P/T	Elab. Por	Observaciones
	<p>Objetivos:</p> <p>Procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none">➤ <i>Proceso de Planificación y Programación de la Operación</i>➤ <i>Proceso de Ejecución y Control de la Operación</i>			

Elab. Por: Fecha:

c) Papel de Trabajo – Hoja de Hallazgos



Bermúdez & Asociados. **“UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS – 2006”**
 Auditores **AUDITORÍA DE GESTIÓN**
 Ref.: **DEPARTAMENTO DE OPERACIONES**
 Del 1ero. De Enero del 2006 al 31 de Diciembre del 2006

HOJA DE HALLAZGOS

DEPARTAMENTO DE OPERACIONES

A1.1	<p>➤ Del análisis obtenido de la evaluación del proceso mediante indicadores, se determinó que de la totalidad de usuarios que se espera movilizar por kilómetro, únicamente se logra transportar al 60% de los usuarios.</p>
A2.1	

4.2.4.2 PROGRAMA DE AUDITORÍA

El programa de Auditoría, es el procedimiento a seguir, en el examen a realizarse, el mismo que es planeado y elaborado con anticipación y debe ser de contenido flexible, sencillo y conciso, de tal manera que los procedimientos empleados en cada Auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen.

El Programa de Auditoría, significa la tarea preliminar trazada por el Auditor y que se caracteriza por la previsión de los trabajos que deben ser efectuados en cada servicio Profesional que presta, a fin de que este cumpla íntegramente sus finalidades dentro de la Normas científicas de la Contabilidad y las Normas y Técnicas de la Auditoría.

El programa de Auditoría o plan de Auditoría, es el resultado que se desea obtener, la línea de conducta a seguir dentro de los principios y preceptos de la Auditoría.

El programa de Auditoría, es la línea de conducta a seguir, las etapas a franquear, los medios a emplear. Es una especie de cuadro anticipado en el cual los acontecimientos próximos se han previsto con cierta precisión, según la idea que uno se ha formado de ellos.

El método a emplearse en la elaboración del plan o programa de Auditoría, según apreciación de los Contadores Públicos Colegiados que se dedican a la Auditoría, debe ser preparado especialmente para cada caso, ya que no existen dos casos de Auditoría exactamente iguales, así como es imprescindible dar a cada Programa de Auditoría la autonomía necesaria.

En la preparación del programa de Auditoría se debe tomar en cuenta:

- ✓ Las Normas de Auditoría.

- ✓ Las Técnicas de Auditoría.
- ✓ Las experiencias anteriores.
- ✓ Los levantamientos iniciales.
- ✓ Las experiencias de terceros.

El hecho de no existir una norma patrón para la elaboración del plan o programa de Auditoría, no excluye la existencia de normas generales que se aplican a todos los casos y que constituyen los fundamentos de la técnica de la Auditoría en un determinado sector.

Lo que no se debe perder de vista es que el programa de Auditoría debe ser una guía segura e indicadora de lo que deberá ser hecho y posibilite la ejecución fiel de los trabajos de buen nivel Profesional, que acompañe el desarrollo de tal ejecución.

Un programa de Auditoría, es un procedimiento de revisión lógicamente planeado. Además de servir como una guía lógica de procedimientos durante el curso de una Auditoría, el programa de Auditoría elaborado con anticipación, sirve como una lista de verificación a medida que se desarrolle la Auditoría en sus diversas etapas y a medida que las fases sucesivas del trabajo de Auditoría se terminen.

El programa de Auditoría, deberá ser revisado periódicamente de conformidad con las condiciones cambiantes en las operaciones del Cliente y de acuerdo con los cambios que haya en los principios, normas y procedimientos de Auditoría.

Al planear un programa de Auditoría, el Auditor debe hacer uso de todas las ventajas que le ofrecen sus conocimientos Profesionales, su experiencia y su criterio personal.

✓ *Características del programa de auditoría*

El programa de Auditoría, envuelve en su elaboración todo lo que será realizado durante el proceso de la Auditoría. Por esta razón tiene un campo de acción tan dilatado que requiere evidentemente una disciplina mental y una capacidad profesional apreciable.

El carácter de flexibilidad del programa de Auditoría, aconseja en la práctica no detenernos en minucias exageradas, siendo preferible la elaboración de planes o programas de ámbito más general, dejándose las particularidades para ser estudiadas en cada oportunidad por los responsables de su ejecución. Junto con cada plan se debe hacer un cronograma de trabajo con el nombre de los responsables de su ejecución.

Entre las características que debe tener el programa de Auditoría, podemos anotar:

1. Debe ser sencillo y comprensivo.
2. Debe ser elaborado tomando en cuenta los procedimientos que se utilizarán de acuerdo al tipo de empresa a examinar.
3. El programa debe estar encaminado a alcanzar el objetivo principal.
4. Debe desecharse los procedimientos excesivos o de repetición.
5. El programa debe permitir al Auditor a examinar, analizar, investigar, obtener evidencias para luego poder dictaminar y recomendar.
6. Las Sociedades Auditoras, acostumbran tener formatos pre establecidos los cuales deben ser flexibles para que puedan ser adecuados a un determinado tipo de empresa.
7. El programa debe ser confeccionado en forma actualizada y con amplio sentido crítico de parte del Auditor.

✓ *Contenido de los programas de auditoría*

El programa de Auditoría, presenta en forma lógica las instrucciones para que el Auditor o el personal que trabaja una Auditoría, pueda seguir los procedimientos que debe emplearse en la realización del examen.

En general el programa de Auditoría, en cuanto a su contenido incluye los procedimientos específicos para la verificación de cada tipo de activo, pasivo y resultados, en el orden normal que a parecen en los estados económicos y financieros de la empresa.

El Programa de Auditoría, tiene como propósito servir de guía en los procedimientos que se van adoptar en el curso de la Auditoría, y, servir de lista y comprobante de las fases sucesivas de la Auditoría, a fin de no pasar por alto ninguna verificación.

El programa no debe ser rígido, sino flexible para adaptarse a las condiciones cambiantes que se presenten a lo largo de la Auditoría que se está practicando.

El programa de Auditoría, es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de Auditoría que se van a emplear, la extensión que se les va a dar y la oportunidad en la que se aplicarán. En ocasiones se agregan a estas algunas explicaciones o detalles de información complementaria tendientes a ilustrar a las personas que van a aplicar los procedimientos de Auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer.

Existen muchas formas y modalidades de un programa de Auditoría, desde el punto de vista del grado de detalle a que llegue, se les clasifica en programas generales y programas detallados.

Los programas de Auditoría generales, son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con indicación de los

objetivos a alcanzarse, y son generalmente destinados a uso de los jefes de los equipos de Auditoría.

Los programas de Auditoría detallados, son aquellos en los cuales se describen con mayor minuciosidad la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de Auditoría, y se destinan generalmente al uso de los integrantes del equipo de Auditoría.

Resulta difícil establecer una línea divisoria entre los programas de Auditoría generales y detallados, la aplicación de uno u otro programa debe obedecer a las características del trabajo a efectuarse, a la forma de organización de la Sociedad de Auditoría que la va realizar, a los procedimientos de supervisión que tiene establecido la Sociedad Auditora, y las políticas generales de la propia Sociedad.

✓ *Ventajas del programa de auditoria*

Es la experiencia del Auditor, el que se encarga de dar las pautas y aspectos necesarios e importantes a ser tomados en el programa de Auditoría que elabora para poder realizar un trabajo Profesional determinado.

El programa de Auditoría bien elaborado, ofrece las siguientes ventajas:

1. Fija la responsabilidad por cada procedimiento establecido.
2. Efectúa una adecuada distribución del trabajo entre los componentes del equipo de Auditoría, y una permanente coordinación de labores entre los mismos.
3. Establece una rutina de trabajo económico y eficiente.
4. Ayuda a evitar la omisión de procedimientos necesarios.
5. Sirve como un historial del trabajo efectuado y como una guía para futuros trabajos.
6. Facilita la revisión del trabajo por un supervisor o socio.
7. Asegura una adherencia a los Principios y Normas de Auditoría.

8. Respalda con documentos el alcance de la Auditoría.
9. Proporciona las pruebas que demuestren que el trabajo fue efectivamente realizado cuando era necesario.

✓ *Responsabilidad por el programa de auditoría*

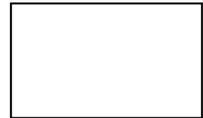
La elaboración del programa de Auditoría es una responsabilidad del Auditor, casi tan importante como el Informe de Auditoría que emite. Es esencial que el programa de Auditoría sea elaborado por el Auditor jefe del equipo de Auditoría, para lo cual se basará en experiencias anteriores y deberá tomar necesariamente en cuenta las Leyes, Principios, Normas y Técnicas a aplicarse en cada caso.

Es importante también que los Socios y el Auditor Supervisor, revisen el programa de Auditoría evaluando su eficiencia y eficacia.

Sin embargo es necesario apuntar que la responsabilidad de la elaboración del programa de Auditoría y su ejecución, está a cargo del Auditor jefe de equipo, el cual no solo debe encargarse de distribuir el trabajo y velar por el logro del programa, sino esencialmente evaluar de manera continua la eficiencia del programa, efectuando los ajustes necesarios cuando las circunstancias lo ameriten.

Ejemplo:

A continuación se presenta la estructura de un Programa de Trabajo, para lo cual se deberá definir los objetivos de tal programa y los procedimientos a aplicarse para examinar o auditar los procesos o sub componentes que forman parte del componente, que dicho en otras palabras es el Departamento de Operaciones, caso aplicado a la UOST.



Bermúdez & Asociados. **“UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS – 2006”**
Auditores **AUDITORÍA DE GESTIÓN**
Ref.: **DEPARTAMENTO DE OPERACIONES**
Del 1ero. De Enero del 2006 al 31 de Diciembre del 2006

PROGRAMA DE TRABAJO
DEPARTAMENTO DE OPERACIONES

No.	Descripción	Ref. P/T	Elab. Por	Observaciones
	<p>Objetivos:</p> <p>Procedimientos:</p> <p>➤ <i>Proceso de Planificación y Programación de la Operación</i></p> <p>➤ <i>Proceso de Ejecución y Control de la Operación</i></p>			

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.4.2.1 PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno; el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos; y el grado de eficacia, economía y eficiencia y el manejo de la entidad.

a.- Diseño de las pruebas de cumplimiento

Se diseñan pruebas de cumplimiento para reunir evidencias de funcionamiento efectivo de los controles interno, por lo tanto se debe enfocar en:

- ✓ Si se ejecutaron los procedimientos previstos
- ✓ Si se ejecutaron adecuadamente
- ✓ Si fueron ejecutados por alguien que cumple con los requisitos de segregación de funciones.

Por lo tanto , se debe elaborar una prueba para determinar si el control se esta realizando y otra prueba para indicar si la información sujeta a control se esta comprobando que es correcta, es en ese momento cuando la tarea de diseñar las pruebas depende su efectividad , al conocimiento y pericia del auditor, a las circunstancias particulares de cada cliente.

b.- Tipos de pruebas de cumplimiento

- 1. Pruebas de detalle:** Son aquellas que se refieren a la verificación de constancia de un control realizado por los funcionarios del ente sobre todo atributos como fecha , parte , descripción , etc. Contenido en un documento o soporte magnético.
- 2. Pruebas de indagación:** Son aquellas que se realizan para investigar directamente con los trabajadores de la entidad auditada sobre el cumplimiento de los controles y las observaciones que cada uno realiza sobre dichos controles.
- 3. Pruebas de Observación:** El tipo de prueba que se selecciona depende del control identificado y del objetivo de la prueba.

Ejemplo:

a) Pruebas de cumplimiento al Proceso de Ejecución y Control de la Operación

- 1.-** Verificar el cumplimiento de las unidades (Trolebús / Integrados) con parámetros técnicos establecidos para la prestación del servicio de transporte.
- 2.-** Verificar el cumplimiento del Diagrama de Marcha.
- 3.-** Verificar el cumplimiento de la capacitación a operadores.

4.2.4.2.2 PRUEBAS SUSTANTIVAS

Las pruebas sustantivas proveen de evidencia directa sobre la validez de las transacciones, cuando se está comprobando la efectividad del sistema de control interno del auditado o la verificación de la exactitud de la información, cuando se está evaluando su gestión.

Existen dos tipos de generales de pruebas sustantivas:

a) Procedimientos analíticos sustantivos

Estos procedimientos consisten en comparar los saldos de las cuentas registradas con las expectativas del auditor. El auditor desarrolla una premisa en que el monto registrado servirá para el análisis y conocimiento de las relaciones de entre las cuentas y otros datos. Son aplicados netamente en una Auditoría Financiera.

b) Pruebas de detalle

Son procedimientos que se aplican a puntos específicos seleccionados para el examen e incluyen:

- ✓ Confirmación
- ✓ Inspección física
- ✓ Verificación de documentos sustentatorios
- ✓ Cálculo

- ✓ Revisión (combinación de técnicas de comparación, cálculo e inspección)

Los factores a considerar para la aplicación de las pruebas de detalle incluyen:

1. Naturaleza e importancia de la aseveración objeto de la prueba

Las aseveraciones significativas generalmente requieren de una evidencia de calidad superior.

2. Naturaleza del riesgo combinado

Las pruebas sustantivas deberán ser diseñadas para auditar el tipo específico y nivel de riesgo de cada aseveración.

3. Disponibilidad de diferentes tipos de evidencia

Emplear la evidencia que pueda ser fácilmente obtenida podría ser más eficiente.

4. Calidad de la evidencia

Cuanto más alta sea la calidad de evidencia, más grande será el nivel de seguridad y confianza que el auditor pueda obtener.

La profundidad de las pruebas sustantivas de detalle pueden diseñarse según los siguientes tres niveles de riesgo combinado establecidos para una aseveración:

Ejemplo:

b) Pruebas Sustantivas al Proceso de Ejecución y Control de la Operación

- 1.- Seleccione una muestra representativa que equivalga al 40% de los siniestros y verifique : fechas, daños, cuantías, personas involucradas, acciones tomadas.
- 2.- Analice las causas por las cuales los siniestros no son asumidos por las personas responsables y determine el costo que fue cubierto por la compañía de seguros y quien lo autorizo.
- 3.- Observe de tiempos de despachos, observancia de rutas, circuitos, tiempos de atraso y tiempos de adelanto y compare con el diagrama de marcha y establezca diferencias.

4.2.4.2.3 HOJA DE HALLAZGOS

Se denomina hallazgo de auditoría al resultado de comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual revelada durante el examen a un área, actividad u operación. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de la entidad, programa o proyecto bajo examen que merecen ser comunicados en el informe.

El concepto de “hallazgo de auditoría” implica que este tenga 4 atributos.

Ejemplo:

A continuación se presenta la estructura de una hoja de hallazgos en donde se deberá registrar todos los resultados producidos de la investigación y análisis realizados a los componentes, estos hallazgos deberán ser inscritos en este papel de trabajo para que posteriormente se puedan establecer características inherentes a los mismo, como lo son sus atributos.



Bermúdez & Asociados. “UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS – 2006”
Auditores AUDITORÍA DE GESTIÓN
Ref.: DEPARTAMENTO DE OPERACIONES
Del 1ero. De Enero del 2006 al 31 de Diciembre del 2006

HOJA DE HALLAZGOS

DEPARTAMENTO DE OPERACIONES

A1.1	➤ Del análisis obtenido de la evaluación del proceso mediante indicadores, se determinó que de la totalidad de usuarios que se espera movilizar por kilómetro, únicamente se logra transportar al 60% de los usuarios.
A2.1	

Elab. Por:	Fecha:
Super. Por:	Fecha:

4.2.4.2.3.1 CONDICIÓN

Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad u transacción. La condición refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Lo que sucede o se da en la realidad dentro de la entidad.

Ejemplo:

La operación del Sistema Trolebús no es suficiente para cubrir la demanda existente del servicio de transporte masivo de personas, debido a que únicamente se está cubriendo el .

4.2.4.2.3.2 CRITERIO

Parámetro de comparación por ser la situación ideal, el estándar, la norma, el principio administrativo apropiado o conveniente.

Ejemplo:

El Plan Operativo Anual deberá ser cumplido al menos en un 85% para que la operación sea efectiva, eficiente y económica.

4.2.4.2.3.3 CAUSA

Motivo, razón por el que se dio la desviación o se produjo el área crítica.

Ejemplo:

Existen varias unidades que no se encuentran en operación y algunas de ellas son objetos de daños aparentemente irreparables.

4.2.4.2.3.4 EFECTO

Es el daño, desperdicio, pérdida que es causado por la desviación.

Ejemplo:

Causa pérdidas económicas a la UOST, debido a que los ingresos disminuyen por la no operación de las unidades y producto de ello es la insatisfacción de los usuarios.

4.2.4.2.4 EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

Significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa su informe. La evidencia en la auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables, información corroborativa de otras fuentes, procedimientos sobre el manejo de las áreas o divisiones e indicadores de gestión. La evidencia en la auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control, de procedimientos sustantivos, análisis de proyecciones y análisis de los indicadores claves de éxito.

Cada evidencia debe cumplir con ciertos atributos y características para que sea útil para permitirle al auditor formarse un criterio o una opinión, estos atributos o características son:

- ✓ **Suficiencia.-** ¿Son suficientes las evidencias reunidas para sustentar los hallazgos, conclusiones y cualquier recomendación?. El auditor deberá recolectar hechos reales, adecuados y convincentes, de tal manera que una persona prudente pueda llegar a la misma conclusión a la cual él llegó. Cuando sea conveniente se podrán emplear métodos estadísticos para probar la suficiencia.
- ✓ **Confiabilidad.-** Los antecedentes deberán ser válidos, es decir que reflejen la situación real del ente o área. La evidencia debe merecer la confianza del auditor y representar el mejor dato disponible. De no ser así deberá buscarse evidencia adicional.
- ✓ **Relevancia.-** La información que se utilice par demostrar o refutar un hecho, será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho. Si no lo hace será irrelevante y por consiguiente no deberá incluirse como evidencia.

4.2.5 CONCLUSIONES DENTRO DE LA HOJA DE HALLAZGOS

La conclusión es el resultado obtenido como consecuencia del análisis de cada hallazgo específico. El informe deberá contener conclusiones cuando los objetivos de auditoria lo requieren. Las conclusiones deberán formularse explícitamente y no dejar que sean deducidas por los lectores.

4.2.6 RECOMENDACIONES

Las recomendaciones son medidas que a juicio del grupo de auditoría permitirán al ente lograr más eficaz, económica y eficientemente sus objetivos, solucionando sus actuales problemas, previendo otros y aprovechando al máximo las posibilidades que el medio externo y sus propios recursos le ofrecen.

Las recomendaciones deben enfocar aspectos significativos de la organización y de su gestión, además ser técnica y financieramente factibles de aplicar en los entes, de acuerdo a sus propias características.

Mediante éstas se intentará superar los problemas encontrados, evitar problemas futuros y sus consecuencias, con la finalidad de que la entidad auditada adopte las medidas recomendadas.

4.2.7 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE AUDITORÍA

Esta cuarta fase trata de presentar los resultados de la auditoría en un informe que permita a la máxima autoridad la toma de decisiones, contemplando observaciones y oportunidades de mejora, estructura, contenido y presentación; así como la discusión con el cliente y definición de compromisos e informe ejecutivo.

La comunicación de los hallazgos y la evaluación de las respuestas de la entidad significan que el auditor ha concluido la fase de ejecución y que

ha acumulado en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar su trabajo efectuado y el producto final a elaborar será el informe de auditoría

El informe de auditoría es la herramienta de comunicación para convencer y persuadir a la administración sobre la implantación de acciones correctivas y muchos funcionarios serán receptivos si los auditores explican la forma en que sus sugerencias ayudarán a alcanzar los objetivos y metas.

4.2.7.1 BORRADOR DE INFORME DE AUDITORÍA

Se redactará un informe anterior al definitivo en el momento de culminar el trabajo de auditoría, tomando en cuenta cada hallazgo tentativo y sus conclusiones. De esta manera se podrá determinar anticipadamente si fuera necesario realizar trabajos adicionales para obtener mayor información.

Durante el transcurso de la auditoría, el supervisor revisará el trabajo de los auditores y se asegurará que los papeles de trabajo reúnan suficientes y competentes, que avalen las observaciones, conclusiones y recomendaciones, incluidas en el informe; por lo tanto será responsabilidad del supervisor que el informe revele todos los aspectos de interés, que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría.

El auditor encargada, confeccionará el informe de auditoría con su equipo de trabajo que intervino en el trabajo de auditoría. El informe deberá someterse a consideración del Auditor General para su aprobación, previa evaluación técnica y de calidad por parte del Auditor General Adjunto.

Las situaciones que surjan, como consecuencia de la revisión del supervisor serán discutidas entre los auditores adjuntos para posteriormente presentar el informe a la gerencia de la entidad auditada.

4.2.7.2 CONFERENCIA DEL INFORME DE AUDITORÍA

El informe preliminar por escrito constituirá la forma establecida para presentar los resultados por parte del Auditor a la Gerencia de la entidad auditada, esto permitirá:

- ✓ Poner en conocimiento de la Gerencia de la entidad auditada los resultados de cada examen, previo su remisión total.
- ✓ Reducir el riesgo de interpretación errónea de los resultados.
- ✓ Dar la oportunidad a la entidad auditada de emitir comentarios, descargos respecto a las observaciones y hallazgos incluidos en el informe. Estos descargos serán menores en la medida que se hayan mantenido reuniones informativas con las autoridades del auditado durante el transcurso de la auditoría.
- ✓ Facilitar las acciones de seguimiento, para establecer si la entidad ha adoptado las correspondientes acciones correctivas emitidas en auditoría anteriores.

4.2.7.3 INFORME DE AUDITORÍA DEFINITIVO

Una vez contempladas las observaciones, criterios y descargas realizadas por la entidad auditada posterior a la presentación del

informe final; así como la elaboración de trabajos adicionales para obtener mejor evidencia, se procede a la elaboración del informe de auditoría definitivo el mismo que contendrá de una manera breve los descargos, comentarios y aclaraciones presentadas por el organismo auditado, así como también la opinión del auditor después de evaluarlas.

En el caso de que los descargos de la entidad y la evidencia se consideren válidos, el auditor deberá modificar su informe, caso contrario cuando éstos no son válidos también deberá exponerse tales aspectos en el informe definitivo y las razones por las cuales no se aceptaron tales descargos.

a.- Estructura del informe

✓ TÍTULO

En informe definitivo debe ir precedido de una carátula y título o encabezamiento y de un número que permita su identificación.

✓ DESTINATARIO Y ENCUADRE NORMATIVO

El informe debe especificar a quien o a quienes va dirigido y la cause de su ejecución

✓ OBJETO

El objeto de la realización de la auditoría es la evaluación de la suficiencia y efectividad del sistema de control interno de la unidad auditada.

✓ ALCANCE

En esta sección se debe informar:

- Que el examen se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría.
- El periodo a auditar
- Los procesos auditados
- Los criterios de evaluación aplicado durante la revisión

✓ LIMITACIONES AL ALCANCE

En el caso en el que el alcance destinado para cada tarea definida en el planeamiento de la auditoría, se dejar constancia indicando los detalles que correspondan y las consecuencias de este hecho, tales como restricciones en la labor de la auditoría.

Generalmente se evitan las limitaciones a través de:

- Insistencia en el requerimiento de la información al auditado
- Que los equipos de auditoría cuenten con expertos en todas las materias que serán sometidas a revisión

✓ ACLARACIONES PREVIAS

Para facilitar la comprensión del informe, se incluye en esta sección aspectos que son de conocimientos del auditor que se tuvieron en cuenta para el desarrollo de las evaluaciones y que se son necesarias señalar para dar paso a las conclusiones a las que se arribaron.

✓ HALLAZGOS, CONCLUSIONES Y
RECOMENDACIONES

El auditor emitirá juicios de carácter profesional basadas en las observaciones formuladas como resultado del examen y a su vez los hallazgos, explicando cada uno de sus atributos y las respectivas conclusiones y recomendaciones para cada uno de ellos.

La conclusión es el resultado obtenido como consecuencia del análisis de cada hallazgo específico. El informe deberá contener conclusiones cuando los objetivos de auditoría lo requieren. Las conclusiones deberán formularse explícitamente y no dejar que sean deducidas por los lectores.

Las recomendaciones son medidas que a juicio del grupo de auditoría permitirán al ente lograr más eficaz, económica y eficientemente sus objetivos, solucionando sus actuales problemas, previendo otros y aprovechando al máximo las posibilidades que el medio externo y sus propios recursos le ofrecen.

La recomendación puede significar la necesidad de una acción o sugerir una mayor profundización del análisis.

Ejemplo:

A continuación se presentará la estructura de un Informe de Auditoría de Gestión, en donde se destacarán todos los hechos importantes encontrados durante el examen de auditoría; así como las conclusiones y recomendaciones que a cada hallazgo le competen.

INFORME DE AUDITORÍA – DEPARTAMENTO DE OPERACIONES

“UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS”

CAPÍTULO I

Información Introductoria

MOTIVO DEL EXAMEN.-

OBJETIVOS DEL EXAMEN.-

ALCANCE DEL EXAMEN.-

OBJETIVOS DEL DEPARTAMENTO DE OERACIONES.-

ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA DE LA “UNIDAD OPERADORA DEL SISTEMA TROLEBÚS”.-

BASE LEGAL.-

CAPÍTULO II

Componente Examinado “Departamento de Operaciones”.

El demanda del servicio debe ser cubierta tomando en cuenta el Plan Operativo Anual propuesto para el Departamento de Operaciones, a fin de poder aplicar un adecuado control.

❖ CONDICIÓN

La operación del Sistema Trolebús no es suficiente para cubrir la demanda existente del servicio de transporte masivo de personas, puesto que únicamente se está cubriendo el 57% del POA.

❖ CRITERIO

El Plan Operativo Anual deberá ser cumplido al menos en un 85% para que la operación sea efectiva, eficiente y económica.

❖ CAUSA

Lo antes mencionado se debe a que existen varias unidades que no se encuentran en operación y algunas de ellas son objetos de daños aparentemente irreparables.

❖ EFECTO

Causa pérdidas económicas a la UOST, debido a que los ingresos disminuyen por la no operación de las unidades y producto de ello es la insatisfacción de los usuarios.

❖ **CONCLUSIÓN**

El Depto. De Operaciones no realiza estudios estadísticos que le permitan determinar la flota necesaria para poder cubrir la totalidad de la demanda.

❖ **RECOMENDACIÓN**

Al Sr. Coordinador Técnica

- ❖ Elaborar nuevos parámetros o lineamientos (indicadores) que le permitan determinar adecuadamente la demanda del servicio y a su vez proponer la oferta requerida.
- ❖ Imponer multas a conductores que no cumplan con los requisitos propuestos para operar; lo que obstaculiza a la prestación del servicio.

FIRMAS DE RESPONSABILIDAD