



UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA
La Universidad Católica de Loja

ÁREA ADMINISTRATIVA

TITULACIÓN DE MAGÍSTER EN AUDITORÍA INTEGRAL

**Examen de auditoría integral a la Corporación de Productores Cuyículas
de Riobamba, Año 2012**

TRABAJO DE FIN DE TITULACIÓN

AUTOR: Loza Arroyo, Tania Marianela

DIRECTOR: Cisneros Vásquez, Myrian Alexandra Mg.

CENTRO UNIVERSITARIO RIOBAMBA

2014

APROBACIÓN DEL DIRECTOR DEL TRABAJO DE FIN DE MAESTRÍA

Doctora.

Myriam Alexandra Cisneros Vásquez
DIRECTORA DE LA TITULACIÓN

De mi consideración:

El presente trabajo de fin de maestría, denominado: **“Examen de auditoría integral a la Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba, año 2012”** realizado por: LOZA ARROYO TANIA MARIANELA; ha sido orientado y revisado durante su ejecución, por cuanto se aprueba la presentación del mismo.

Loja, febrero 2014

f)

Dra. Myriam Alexandra Cisneros Vásquez Mg.

CI 1001792983

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS

“Yo LOZA ARROYO TANIA MARIANELA, declaro ser autor (a) del presente trabajo de fin de maestría “Examen de auditoría integral a la Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba, año 2012” de la titulación Maestría en Auditoría Integral, siendo la Dra. Myrian Alexandra Cisneros Vásquez directora del presente trabajo; y eximo expresamente a la Universidad Técnica Particular de Loja y a sus representantes legales de posibles reclamos o acciones legales. Además certifico que las ideas, conceptos, procedimientos y resultados vertidos en el presente trabajo investigado, son de mi exclusiva responsabilidad.

Adicionalmente declaro conocer y aceptar la disposición del Art. 67 del Estatuto Orgánico de la Universidad Técnica Particular de Loja que en su parte pertinente textualmente dice:

“Forman parte del patrimonio de la Universidad la propiedad intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado que se realicen a través, o con el apoyo financiero, académico o institucional (operativo) de la Universidad”

f.

Autor: **Loza Arroyo Tania Marianela**

Cédula: 060201002-7

DEDICATORIA

A mi esposo Iván y mis hijos Iván Danilo y Doménica Marianela, mi esfuerzo y sacrificio que significó las horas de dedicación para cursar y concluir mis estudios de postgrado; por el tiempo que dejé de compartir con ellos, para ellos el fruto de mi esfuerzo.

AGRADECIMIENTO

A Dios, porque su presencia siempre está conmigo para los pasos que doy en mi vida, porque me alimento de fortaleza y perseverancia para llegar al finalizar la carrera, porque su voluntad permitió que deje una huella que aspiro sirva de ejemplo a mis hijos.

A mi familia: mi esposo e hijos, mis hermanas y sobrinos, por el apoyo brindado, por su respaldo en los momentos de debilidad, porque me dieron fortaleza para continuar sin desmayar y conseguir mi objetivo.

A la Universidad Técnica Particular de Loja, querido centro de estudios, por brindarme la oportunidad de lograr uno de los objetivos fijados en mi vida, por incentivar en mi el esfuerzo y dedicación propias, desarrollar nuevas destrezas en la profesión y mostrarnos el valor y la importancia de la autoeducación.

A los docentes facilitadores, por su ayuda y direccionamiento, ya que sin su guía no hubiera sido posible fortalecer los conocimientos y concluir los estudios; me llevo de ejemplo la experiencia, profesionalismo y actitudes humanas demostradas por ellos con calidez y calidad a lo largo de la carrera.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CARATULA	i
APROBACIÓN DEL DIRECTOR DEL TRABAJO DE FIN DE MAESTRÍA	ii
DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
ÍNDICE DE CONTENIDOS	vi
RESUMEN EJECUTIVO	1
ABSTRACT	2
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I	6
ANTECEDENTES Y DESCRIPCIÓN DEL ESTUDIO	6
1.1 Descripción del estudio y justificación	7
1.1.1 Hipótesis	11
1.1.2 Objetivos y resultados esperados	11
CAPITULO II	13
MARCO REFERENCIAL	13
2.1 Marco teórico	14
2.1.1 Marco conceptual de la auditoría integral y los servicios de aseguramiento	14
2.1.2 Importancia y contenido del informe de aseguramiento	18
2.2 Descripción conceptual y los criterios principales de las auditorías que conforman la auditoría integral	24
2.2.1 Auditoría Financiera	24
2.2.2 Auditoría de Control Interno	29
2.2.3 Auditoría de Cumplimiento	40
2.2.4. Auditoría de Gestión	45
2.3 El Proceso de la Auditoría Integral	59
2.3.1 Planeación	60
2.3.2 Ejecución	65
2.3.3 Comunicación de resultados	73
2.3.4 Seguimiento y Monitoreo	76
CAPÍTULO III	79
ANÁLISIS DE LA EMPRESA	79

3.1	Antecedentes de la Organización	80
3.1.1	Misión, visión, valores corporativos	82
3.1.2	Estructura Orgánica- Funcional	84
3.2	Cadena de valor	85
3.2.1	Procesos gobernantes	86
3.2.2	Procesos Agregadores de Valor	86
3.2.3	Procesos Habilitantes	86
3.3	Importancia de realizar un examen de auditoría integral a la Corporación Cuyícula Sr. Cuy de la Provincia de Chimborazo	88
3.3.1	Visión sistémica de la Corporación	89
	CAPITULO IV	92
	INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL	92
1.	Control Interno	96
2.	Cumplimiento de regulaciones legales	99
3.	Gestión	100
	Indicadores de desempeño utilizados	101
4.1	Plan de implementación de recomendaciones	107
4.2	Presentación y aprobación del informe	109
	CONCLUSIONES	110
	RECOMENDACIONES	111
	BIBLIOGRAFIA	112
	ANEXOS	114
	ANEXO 1	115
	ANEXO 2	118
	ARCHIVO DE PAPELES DE TRABAJO	118

RESUMEN EJECUTIVO

El Examen de auditoría integral a la Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba, por el año 2012, se llevará a cabo por cuanto la organización requiere información que garantice resultados sobre el cumplimiento de requisitos legales y el grado de eficiencia, eficacia y calidad en el logro de sus objetivos, necesarios para obtener una respuesta acertada sobre su desempeño organizacional integral, necesarios para que los aportantes y colaboradores presentes y futuros de capital tengan confianza en la gestión y continúen con el apoyo favorable técnico y financiero, que le ha permitido a la Corporación seguir con su gestión y lograr posicionamiento a nivel local y provincial.

PALABRAS CLAVES: resultados, eficiencia, eficacia, calidad, desempeño, confianza, gestión, Cuyículas, Mr. Cuy

ABSTRACT

The Comprehensive Audit Review Corporation Riobamba Cuyícolas Producers for the year 2012, will take place because the organization requires information to ensure results on the compliance with legal requirements and the degree of efficiency, effectiveness and quality in achieving its objectives, required for a correct answer on comprehensive organizational performance, necessary for contributors and collaborators present and future capital have confidence in the management and continue the positive technical and financial support, which has enabled the Corporation to continue their management and positioning to achieve local and provincial level.

KEYWORDS: performance, efficiency, effectiveness, quality, performance, reliability, management, Cuyícolas, Mr. Cuy

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se relaciona con un Examen de Auditoría Integral a la Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba, por el año 2012 y se estructura por capítulos así:

CAPITULO I.- Se describen los antecedentes de la empresa, misión, objetivos, estrategias, estructura orgánica, volumen de operaciones, y la justificación. Se incluyen los objetivos generales y específicos del trabajo a desarrollar y los resultados esperados.

CAPITULO II.- Comprende el Marco Teórico, se han recogido los conceptos y añadido criterios propios sobre las definiciones, importancia y otros elementos relacionados con la auditoría integral y el marco conceptual de cada auditoría que conforma la auditoría integral así como la descripción e importancia de los criterios aplicables a cada una de ellas: financiera, de cumplimiento, de control interno y de gestión.

CAPITULO III.- Comprende el análisis empresarial, sus antecedentes históricos, misión, visión, valores corporativos, objetivos institucionales. Hace mención a la estructura organizacional, describiendo la cadena de valor de la organización, identificando los procesos medulares agregadores de valor; comprende también la representación bajo el esquema insumo- proceso- producto. Visión estratégica y sistémica de la empresa.

CAPITULO IV.- Comprende la presentación del informe final de auditoría integral que corresponde al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, como resultado del desarrollo de las fases de la auditoría.

Importancia para la organización

La Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba “Mr. Cuy”, requiere información sobre los resultados no solamente financieros sino sobre su desempeño organizacional integral respecto del cumplimiento de requisitos legales y el grado de eficiencia, eficacia y calidad en el logro de los objetivos planteados en la planificación estratégica diseñada para el quinquenio 2012-2016, que le sirve de requisito para que los aportantes y colaboradores presentes y futuros de capital tengan confianza en la gestión y continúen con el apoyo técnico y financiero, que le ha permite a la Corporación mantenerse como empresa en marcha y lograr posicionamiento a nivel local y provincial.

Los resultados de la auditoría brindan confianza a los miembros de la organización y también aquellos actores que intervienen en la gestión directa o indirectamente como los proveedores, competidores y clientes; la empresa es ejemplo de emprendimiento, por tanto mantener control integral de su gestión y monitorear sus resultados para corregir y mejorar, garantiza su posicionamiento en el mercado.

Respuesta al problema planteado,

El informe final de auditoría, constituye la prueba de cumplimiento del objetivo planteado y la herramienta para que la organización conozca los resultados de la evaluación y las sugerencias para corregir o mejorar aquellos aspectos observados.

Alcance

La auditoría integral comprenderá el examen al proceso de comercialización y producción de la Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba Mr. Cuy por el año 2012, cuyos objetivos serán:

Objetivos de la auditoría

- ✓ Ejecutar todas las fases de la auditoría integral.
- ✓ Opinar sobre la razonabilidad de los saldos presentados en los estados financieros, el sistema de control interno, el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y el grado de eficiencia, eficacia y calidad de las operaciones de la Corporación.

Limitaciones

Limitación en el tiempo para obtener información, debido al cumplimiento de las obligaciones laborales propias de mi función como servidora pública, que influyó en el horario de atención en la Corporación, lo que dificultó en cierta medida cumplir con los plazos previstos para el desarrollo del presente trabajo de investigación, sin embargo fue posible superar los inconvenientes.

Se percibió cierta resistencia por parte de los servidores encargados de proporcionar información para el desarrollo de la auditoría, por la rotación de personal e ingreso de

personal nuevo que no tuvo conocimiento del compromiso entre la empresa y quien desarrolla el presente trabajo de auditoría.

Metodología utilizada.

Planificación Preliminar.- Diagnóstico

Documental.- solicitud y recopilación de información relacionada a la base legal, información financiera, estructura organizacional y cadenas de valor, valoración del riesgo inherente.

Planificación Específica

Método deductivo.- identificación de los controles clave para evaluar el control interno en cada tipo de auditoría.

Observación.- Evaluación del control interno

Análisis y Tabulación.- Muestreo, niveles de riesgo de control en cada auditoría.

Diseño.- Preparación de programas de auditoría.

Ejecución de la auditoría

Aplicación de los procedimientos incluidos en los programas de trabajo a la medida, utilizando las técnicas de auditoría: Observación; comparación; análisis; entrevistas y otros para establecer las causas y las posibles acciones correctivas.

Comunicación de resultados

Difusión de resultados, evidencia del cumplimiento de la comunicación de resultados preliminar como final.

Recopilación documental y análisis, de los puntos de vista generados por el administrador y su inclusión en el informe. Diseño de recomendaciones.

Seguimiento

Diseño.- plan de implementación de recomendaciones

Entrevistas.- reunión de trabajo para socializar el plan de implementación de recomendaciones.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES Y DESCRIPCIÓN DEL ESTUDIO

1.1 Descripción del estudio y justificación

La presente investigación se relaciona con un Examen de Auditoría Integral a la Corporación de Productores Cuyícolas de Riobamba “Mr.Cuy”, por el año 2012.

Existe la necesidad de disponer de informes integrales de evaluación, como una herramienta válida para enfrentar los retos del control externo a la Empresa, por parte de los organismos de control que les corresponde de acuerdo al ámbito en el que se desenvuelve.

La Corporación ha sido objeto de auditorías financieras y de gestión, sin embargo por el enfoque propio de estas actividades y el período analizado, no cubren las necesidades de información que requieren, tampoco garantiza el cumplimiento de todos los requisitos legales y operativos requeridos para obtener una respuesta acertada sobre su desempeño organizacional, que se requiere para poner en conocimiento de los aportantes y colaboradores presentes y futuros de capital que les proporcione confianza en su gestión, y le permitan seguir contando con el apoyo de diversas organizaciones gubernamentales y no gubernamentales que han permitido que la Corporación tenga un crecimiento acelerado en los últimos años, logrando posicionamiento a nivel local y provincial.

Los/as productores/as de cuyes a nivel provincial; se acogen a la iniciativa del Consejo Provincial de Chimborazo, para asociarse y participar en la elaboración del Presupuesto Participativo de Chimborazo –PPCH, espacio que apoyó el proyecto “Fortalecimiento y mejoramiento para el autoconsumo del cuy”, propuesto por 500 familias asociadas productoras de cuyes.

Desde sus inicios, esta asociación, con visión emprendedora, ha venido consolidando y fortaleciendo su estructura socio organizativa e iniciando la construcción de proyectos

Actualmente, cuenta con una estructura definida, con la asamblea a la cabeza, integrada por 11 socios, representantes de cada zona, siendo la presidenta Carmen Satán; otorga seguridad y estabilidad laboral a sus trabajadores, estabilizándose el manejo de la empresa.

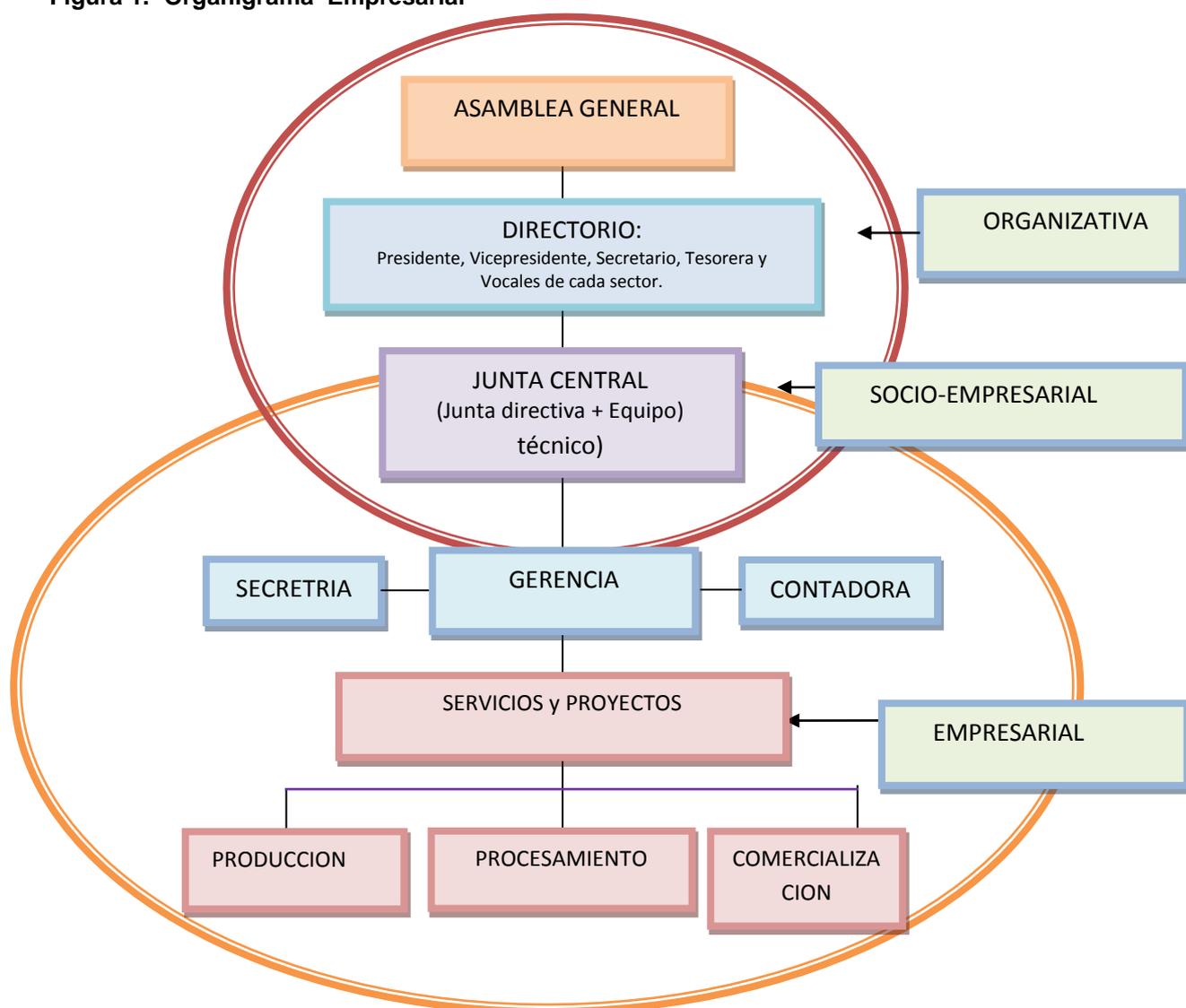
Mediante el apoyo de TRIAS-ANDES se construye participativamente el reglamento interno de la organización y está articulada al Movimiento de Economía Social y Solidaria del Ecuador (MESSE), con Organizaciones gubernamentales como el MAGAP, CADERS,

MIES y no gubernamentales como TRIAS, lo cual ha permitido que la Corporación vaya posicionándose a nivel local y provincial.

El objetivo estratégico de la entidad investigada es la comercialización asociativa del cuy a través de procesos de calidad y sostenibilidad en el tiempo mediante alianzas locales, regionales y con apoyo internacional.

La entidad cuenta con la siguiente estructura organizacional:

Figura 1.- Organigrama Empresarial



Fuente: Plan Estratégico Institucional

La Corporación cuenta con 262 socios/as. La Asamblea General se conforma con 110 socios/as activos/as. El Directorio lo integran 11 personas que representan las zonas donde están ubicados los socios/as.

La Corporación cuenta con el siguiente personal, por áreas:

Administrativa: Gerente y Secretaria.

Financiera: Contadora.

Operativa: Técnico de Producción en campo y técnica de Transformación e industrialización.

La empresa cuenta con una infraestructura física con servicios básicos para el acopio y procesamiento en arriendo. Esta tiene equipamiento básico como muebles de oficina, maquinaria y menaje para el acopio, faenamiento, procesamiento e industrialización. Se realiza control de calidad y se cuenta con los permisos sanitarios para su funcionamiento.

Se ofertan los siguientes productos: Pie de cría, Cuy Faenado y embutidos de carne de cuy (mortadela, salchicha). Se cuenta con una marca que lleva el logotipo de la organización, la misma que le da una buena presentación a los productos industrializados.

El Cuy faenado se vende directamente a los restaurantes asaderos y a consumidores finales, el cuy pie de cría es el producto estrella, se vende a instituciones gubernamentales y no gubernamentales que realizan proyectos y a nuevos productores, por lo que representa el mayor ingreso para la Corporación.

La Corporación cuenta con publicidad promocional de sus productos a través de la radio, televisión, expoferias, página Web, material divulgativo como trípticos y tarjetas de presentación.

Con el fin de estandarizar y mejorar la calidad de la producción, la Corporación, brinda a sus asociados/as los siguientes servicios: Asistencia técnica en crianza de cuyes, venta de fármacos y balanceados, transporte del producto al centro de acopio, además de la comercialización segura y constante de los cuyes con los siguientes precios de compra:

Además de los ingresos que genera por la venta del producto, recibe aportes mensuales de los/as socios/as que son manejados por la tesorera para gastos de la institución.

Los fondos de proyectos que son administrados por el equipo técnico (Directorio, gerencia, contadora, técnicos de producción y procesamiento) provenientes de las instituciones (CADERS-MAGAP, MIES, TRIAS) para invertir en los/as asociados en bienes, semovientes

para la planta de procesamiento, capital de trabajo y fortalecimiento organizativo a través de giras de observación, participación en expoferias, talleres de formación, construcción de herramientas de manejo socio-empresarial, utilizándose de éstos fondos un 67% en gasto corriente (pago del personal) que incluye beneficios laborales.

Las utilidades generadas en la actividad comercial se reinvierten en el negocio y en beneficios para los/as asociados/as.

Para el manejo de la calidad de su producto, se ha incorporado en las granjas de producción, actividades de conservación de suelos, elaboración de bioinsumos con la producción agrícola y pecuaria.

En la planta de faenamiento tiene 3 tanques donde se limpia el agua que se ocupa en el procesamiento de los cuyes y sale menos sucia al sistema de alcantarillado.

Se presenta debilidad en el tratamiento de desecho de las vísceras o desperdicios que genera la actividad, las que son llevadas al sector rural (campo) para ser enterrados, reflejando una baja sostenibilidad debido a que falta realizar prácticas de reciclaje y manejo de residuos, lo que podría ocasionar impactos negativos para el medio ambiente.

En lo relacionado al impacto social, ejecuta el proyecto “Integración regional para la consolidación de la cadena productiva del cuy, insertando en el trabajo a 200 familias pobres de Chimborazo y Tungurahua”, financiado por el MIES-IEPS con una contraparte de 250 dólares por socio; con esto, se logró la construcción de 100 cuyeras en cada provincia y se entregaron semillas para siembra de pastizales, animales pie de cría y se equipó la planta de faenamiento con moderna maquinaria: Cuter, embutidora y empacadora al vacío.

Con el apoyo de TRIAS-Andes a través de un proyecto se mejora la comercialización del producto con valor agregado, se obtienen los permisos para el funcionamiento, se integra un técnico del MAGAP con quien se trabaja en la Escuela de la Revolución Agraria (ERA) para la formación agropecuaria de los líderes de campo representantes de cada zona, quien ayuda en la investigación de bioinsumos, reforestación y asistencia técnica en el campo.

Al ser un organismo sin fines de lucro, la actividad que desarrolla, pretende mejorar la calidad de vida de las familiar participantes en la organización a través del emprendimiento que repercute en el crecimiento socio económico.

Para el examen de auditoría integral en la Corporación Señor Cuy, se ha propuesto tomar como área de análisis los procesos de la Corporación Cuyícula Sr. Cuy que se concentran en la producción y comercialización, como parte medular de la misión de la empresa, pues genera los recursos para el presupuesto empresarial.

Es necesario establecer las causas que originan las limitaciones para en el incremento de la rentabilidad del negocio.

La auditoría integral, permitirá a la Corporación, contar con un medio de monitoreo y seguimiento de sus operaciones, conocer el grado de cumplimiento de sus objetivos y metas planteados en la planificación estratégica.

Los directivos de la organización, tienen una expectativa positiva para que se realice el trabajo de investigación, por cuanto, necesitan contar con instrumentos que les permita dirigir sus actividades con tácticas y estrategias encaminadas a expandir su mercado con estándares de calidad.

1.1.1 Hipótesis

El examen integral a la Corporación de Productores Cuyículas de la ciudad de Riobamba, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012, permitirá obtener una evaluación completa de los aspectos financieros, de control interno, de cumplimiento y de gestión y generará un informe de aseguramiento que soporte de manera adecuada las decisiones gerenciales y proporcione acciones de mejoramiento para la empresa

1.1.2 Objetivos y resultados esperados

a) Objetivos

General

Realizar un examen de auditoría integral a los procesos de Producción y Comercialización de la Corporación Cuyícula Sr. Cuy, correspondiente al período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012.

Específicos

1. Ejecutar todas las fases del proceso de auditoría integral orientados a los procesos de producción y comercialización de la Corporación Cuyícula Sr. Cuy de la provincia de Chimborazo.
2. Opinar sobre la razonabilidad de los saldos relacionados, el sistema de control interno, el cumplimiento de las principales disposiciones legales y la gestión empresarial de los procesos de producción y comercialización de la Corporación Cuyícula Sr. Cuy de la provincia de Chimborazo.
3. Generar el informe de examen integral y las acciones correctivas y preventivas.

a. Resultados Esperados

- Archivo de papeles de trabajo de todas las fases del examen integral
- Informe de auditoría
- Plan de implementación de recomendaciones

b. Presentación de la memoria

CAPITULO II

MARCO REFERENCIAL

2.1 Marco teórico

2.1.1 Marco conceptual de la auditoría integral y los servicios de aseguramiento

Blanco Luna Y.(2007), explica que existe una creciente demanda mundial por información sobre un amplio rango de temática, es para suplir las necesidades de los tomadores de decisiones. La expansión de información, no está sometida a pruebas objetivas independientes que aumenten su credibilidad.

Hasta la presente, la contaduría pública, ha estado vinculada con los servicios relacionados con la información financiera, su revisión y con el objetivo de presentar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros para mejorar su credibilidad, pero no se ha considerado que los tomadores de decisiones también requieren contar con la credibilidad sobre otros temas que no necesariamente son los financieros.

El autor, también hace referencia a la incorporación al campo de la auditoría de auditorías no financieras, realizados por profesionales distintos a los contadores, a las cuales se les ha dado distintos nombres, dependiendo de los objetivos específicos que persigan.

Para Blanco Luna Y.(2007), la auditoría integral implica la ejecución de un trabajo con el alcance o enfoque, por analogía, de las auditorías financiera, de cumplimiento, de control interno y de gestión. La auditoría integral es un modelo de cobertura global y por lo tanto no se trata de una suma de auditorías. *Blanco Luna ,Y. (Ed.). (2003). Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral. (pp XIII-XV),Colombia:, Ecoe Ediciones.*

Según Sotomayor A.A. (2008), a la Auditoría Integral, se la conoce como comprensiva y evalúa la eficiencia y eficacia de las decisiones que la organización ha tomado. Está basada en un enfoque interdisciplinario, que comprende aspectos legales, financieros, administrativos, operacionales, informáticos, entre otros, lo cual goza de aceptación en las organizaciones. Es indudable que su contribución ha sido positiva al mundo de los negocios y al sector público. *Sotomayor A.A., (Ed.2008). Introducción. Auditoría Administrativa.(pp 20).México DF:Editorial Mcgraw-Hill Interamericana*

a) Definiciones

En nuestro país, aún no se halla definida una base conceptual y normativa para el ejercicio de la auditoría integral, es importante citar los criterios de los diversos autores sobre la materia, que nos permitan establecer su importancia y la necesidad de que los servicios de auditoría evolucionen en nuestro medio a efectos de contar con bases para desarrollar las labores de control con mayor amplitud y enfoques diferentes.

Blanco Luna, Y. (2003). Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral. (pp 1), Colombia: *“La auditoría integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente en un período determinado, evidencia relativa a la siguiente temática: la información financiera, la estructura del control interno, el cumplimiento de las leyes pertinente sy la conducción ordenanda en el logro de las metas yu objetivos propuestos, con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre la temática y los criterios o indicadores establecidos para su evaluación.”*.

Franklin, E.B (2007), define la auditoría integral como el *examen y evaluación de la planeación, organización, control interno operativo, control interno contable y mejoramiento administrativo, así como el cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas aplicables a un área o programa”*.

Subía Guerra J. (2011). *Guía de Estudios. Maestría en Auditoría Integral. 1-19. Loja: “La auditoría integral, constituye un enfoque enriquecido por la complementariedad existente entre los objetivos descritos, por lo que pueden considerarse además:*

- *Lograr una evaluación integral de las operaciones específicas mediante el sometimiento a diversos enfoques de análisis...*
- *Brindar una mayor seguridad a la administración en la toma de decisiones...*
- *Proporcionar un reporte integral que sustenta los hallazgos en diversos campos...”*

Es un proceso por cuanto constituye un enlace lógico de fases que inicia desde la planificación y concluir con la presentación de un informe, sin dejar de lado la importancia del seguimiento o monitoreo.

Evalúa objetivamente.- A través de criterios adecuados, profesionales e identificables aplicados en la evaluación de los aspectos de la organización, pretende informar sobre la razonabilidad con que la entidad ha conducido sus operaciones administrativas y

financieras y si aquellas gozan de confiabilidad y credibilidad para una adecuada toma de decisiones.

Actuar **objetivamente**, nos hace actuar con criterio, nos orienta a emitir pronunciamientos sobre la base de los hallazgos con criterio profesional, ser objetivos nos permite actuar con libertad e independencia.

En la medida que se obtenga la **evidencia**, será posible lograr una evaluación integral de las operaciones específicas mediante la aplicación de diversos enfoques de análisis. Este aspecto, nos permitirá generar un reporte integral que sustente los hallazgos en los diferentes campos analizados.

Portal Educativo de las Américas: Recuperado de: <http://www.educoea.org> cita: *“Auditoría integral: “En principio, una auditoría integral perseguiría los propósitos de eficiencia, efectividad, impacto y sostenibilidad del desarrollo, de los cuales los dos primeros están relacionados con el cumplimiento de los requisitos fiscales (la regularidad) y los dos últimos con la efectividad con que se realiza la gestión (el desempeño).”*

Sin embargo la metodología es igual a las auditorías tradicionales, cumple con las fases de: Planificación, Ejecución, Comunicación de Resultados.

En concordancia con las definiciones citadas de la auditoría integral, existe la coincidencia sobre los objetivos que persigue, entonces el producto a obtener será el informe de aseguramiento de que dichos objetivos se hayan cumplido y el valor agregado debe ser el aporte para demostrar el grado de confiabilidad y credibilidad de las operaciones evaluadas.

Según el criterio vertido por Blanco Luna Y (2003), la auditoría integral constituye un servicio de aseguramiento, mediante el cual el contador profesional evalúa un asunto determinado que es responsabilidad de otra parte, mediante la utilización de los criterios adecuados, con el fin de expresar una conclusión que transmita al supuesto destinatario un cierto nivel de confiabilidad acerca de la temática en cuestión.

Blanco Luna Y.(2007). Los servicios de aseguramiento realizados por contadores profesionales, pretenden incrementar la credibilidad de la información acerca de un asunto determinado, mediante la evaluación de si el tema en cuestión está de conformidad, en todos los aspectos importantes, con criterios adecuados, mejorando de esta manera, la

probabilidad de que la información va estar de acuerdo con las necesidades del supuesto usuario de la misma.

Si consideramos que la auditoría integral constituye un servicio de aseguramiento y de acuerdo a la Norma Internacional de Auditoría, para que un determinado contrato debe considerar elementos fundamentales:

- Una relación tripartita, que imple un contador, una parte responsable y un supuesto destinatario de la información.
- Un tema o asunto determinado, basado en criterios confiables, un contrato y una conclusión.

La relación tripartita existente, exige que el contador como parte integrante de esta relación deberá generar la suficiente confianza en el asunto en cuestión, para tal fin, es necesario que el profesional contable cuente con requisitos indispensables que demostrarán en la destreza y habilidad en el desarrollo de su profesión, además de los principios y valores personales que debe tener para garantizar la imparcialidad de sus acciones, la ética y calidad en su desempeño.

En la parte responsable, se incluyen la/s persona/s, responsables de la temática. En caso de la auditoría integral, la parte responsable será la administración, por cuanto bajo su responsabilidad está la preparación de la información que será objeto de análisis y estudio; sin embargo no necesariamente la parte responsable será la parte contratante.

Subía Guerra J. (2011). Guía de Estudios. Maestría en Auditoría Integral.(pp 19): *“La definición de los términos de trabajo del auditor fija los límites de su actuación en la organización...”*; esta conceptualización, nos conduce a afirmar que la temática de un contrato de servicios que el contador debe ejecutar, debe definirse claramente y sujetarse a los procedimientos para obtener la evidencia necesaria que le permita cumplir con lo establecido.

Blanco Luna Y.(2007), La temática de la auditoría integral cumple con estos requisitos, ya que comprende la ejecución de un trabajo con alcance en: Auditoría financiera, de cumplimiento de gestión, de gestión y control interno (...)

2.1.2 Importancia y contenido del informe de aseguramiento

El propósito general de la auditoría integral, será la conclusión del profesional contable, que estará plasmada en el informe de auditoría integral, que debe ser entregado al destinatario, como solicitante del servicio de aseguramiento.

“El proceso de auditoría concluye con el informe de auditoría, que constituye el medio a través del cual el auditor comunica de manera formal y directa el reporte final de la auditoría, junto con las recomendaciones correspondientes , a la (...) alta gerencia”.

Sotomayor A.A., (Ed.2008). Auditoría Administrativa.(pp 138): *“El informe de auditoría es esperado con interés por el auditado...”.*

Por la importancia que reviste este documento, ya que constituye el objetivo básico de la auditoría, debe ponerse especial empeño en su estructuración y elaboración; será importante también, que las conclusiones a las que ha llegado el profesional de la auditoría, estén debidamente soportadas en los respectivos documentos de sustento que permitan emitir una opinión lo suficientemente razonable y confiable.

Para que la conclusión del auditor, sea lo suficientemente razonable y confiable, el informe de auditoría integral, debe contar con una estructura orientada a responder a las exigencias del solicitante del servicio y sus resultados aportar en buena medida al mejoramiento de la administración de la empresa.

Blanco Luna Y.(2007) dice: *Los contadores públicos deben proveer un nivel de seguridad sobre la credibilidad de la temática en la forma de una conclusión en el informe. La forma de conclusión a ser expresada (...) está determinada por la naturaleza de la temática y por el objetivo acordado en el contrato diseñado para satisfacer las necesidades del usuario del informe. El informe final del auditor debe contener una expresión clara de su conclusión sobre la temática, basándose en el criterio confiable identificado.*

Como se mencionó, la auditoría integral contiene varias fases que deben cumplirse a medida que avanza el trabajo, el auditor deberá presentar a los administradores informes eventuales, intermedios y el final, con el propósito de cumplir con lo que establece la Norma Internacional relacionada con la comunicación permanente, así como el principio constitucional del debido proceso y como prueba de la culminación de cada fase de la auditoría.

Los informes eventuales, se relacionarán con los aspectos sobre errores, incumplimientos de disposiciones legales, desviaciones o deficiencias significativas del control interno que se detecten en el transcurso del examen, concomitante con ello emitir las recomendaciones o sugerencias que crea convenientes relacionadas a las observaciones que permitan a la administración adoptar las acciones tendientes a corregir o prevenir dichos errores.

Los informes intermedios, pueden tener su origen en la culminación de una parte del trabajo, la aplicación de procedimientos en un área, tendientes a comunicar las deficiencias importantes, por las mismas causas y con los mismos efectos de los informes eventuales.

a) Contenido del informe de aseguramiento

Subía Guerra J. (2011). Guía de Estudios Mod. IV. Maestría en Auditoría Integral.(pp 17):
“Los informes de auditoría, por ser el producto final debe tener la calidad suficiente para responder a las exigencias de la gerencia, por ello deben cumplir con estándares de calidad, los cuales se refieren a dos aspectos: la comunicación escrita y la finalidad.”

En relación a la comunicación, debe ser *directo*, es decir enfocarse al tema central, esto facilitará la lectura y comprensión; debe ser *persuasivo*, cuidando que el contenido sea convincente, que señale aspectos que implican riesgo o que hayan causado daño a la empresa; debe ser *contundente y preciso*, sin dejar ninguna duda de los hallazgos, empleando conceptos claros, sin dejar imprecisiones; ser *atractivo*, cuidar su forma de presentación, ser *oportuno* para que sea de utilidad; *constructivo y de apoyo*, que identifique aspectos susceptibles de corregirse o adecuarse.

Al cumplir las características mencionadas, el informe constituirá un documento de calidad que se convierta en herramienta válida para el mejoramiento empresarial continuo.

La estructura y contenidos, podrían variar de acuerdo a las circunstancias ante las cuales son elaborados, pero siempre cumplirán con el objetivo de informar sobre la situación financiera, lo adecuado del control interno, el cumplimiento de normas legales, la gestión de la administración.

Su estructura se presenta así:

Tabla 3.- Estructura del Informe de Auditoría Integral

ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL
<ul style="list-style-type: none">• Tema o asunto determinado• Parte responsable• Responsabilidad del auditor• Limitaciones• Estándares, normas de desempeño aplicables o criterios• Opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros• Otras conclusiones

Fuente: Guía Informe de Auditoría Integral, Cuarto Ciclo, Módulo IV. UTPL

El tema o asunto determinado, fija los límites de actuación del auditor en la organización sujeto a examen.

Subía Guerra J. (2011). Guía de Estudios Mod. IV. Maestría en Auditoría Integral.(pp 19): *“La Norma Internacional de Auditoría 2, proporciona las pautas para la preparación de la carta de contratación, en la cual el auditor documento y confirma la aceptación de un trabajo, el objetivo, el alcance de la auditoría, el grado de su responsabilidad ante el cliente y el formato del informe a ser emitido, así lo afirma, Blanco Luna Y (2007).*

La parte responsable, señala la forma explícita de la responsabilidad de la administración y la del auditor.

La preparación de la información relacionada con el control interno, la información financiera de gestión y el cumplimiento de disposiciones legales y sus productos son responsabilidad de la administración y todo el personal de la empresa.

La responsabilidad del auditor, a base de las pruebas y criterios aplicados, es emitir la opinión relacionada con el diseño, funcionamiento, eficacia y eficiencia de los resultados obtenidos.

Dentro del trabajo de auditoría, siempre existirán limitaciones, ya sea por efecto del muestreo aplicado, así como del concepto de que la auditoría no ofrece seguridad absoluta, sino razonable como consecuencia de no haberse detectado errores por parte del mismo control interno. Estas limitaciones, que tengan cualquier origen, deberán ser reveladas en los informes.

Los estándares o criterios, constituyen la base legal, normativa, reglamentaria que nos sirve de parámetro de comparación con las situaciones observadas. Los criterios utilizados en el trabajo, constarán en el informe.

Llamas Monjardín G. **C.P.C.** Socio de Castillo Miranda y Cía. S.C. Recuperado de: Revista Contaduría Pública www.contaduriapublica.org.mx del Instituto Mexicano de Contadores Públicos www.imcp.org.mx, menciona: *“Los criterios son los puntos de referencia que se utilizan para evaluar o medir el asunto sobre el cual se realizará el incluyendo, donde sea relevante, puntos de referencia para presentación y revelación. Se requieren criterios adecuados para una evaluación o medición razonable consistente de un asunto sobre el cual se realizará el trabajo, dentro del contexto del juicio profesional. Sin el marco de referencia que proporcione los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a una interpretación individual y a un malentendido.*

Los criterios adecuados son sensibles al contexto, es decir, relevantes a las circunstancias del trabajo y presentan las siguientes características:

Relevancia. *Los criterios contribuyen a conclusiones que ayudan a los usuarios a la toma de decisiones.*

Integridad. *Los criterios son suficientemente completos cuando no se omiten los factores relevantes que podrían afectar las conclusiones en el contexto de las circunstancias del trabajo. Los criterios completos incluyen, cuando sea relevante, los puntos de referencia para la presentación y revelación.*

Confiability. *Criterios que cuando se usan en circunstancias similares por Contadores Públicos con capacidad profesional similar, permiten la evaluación o medición de la razonabilidad de la consistencia del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, incluyendo, cuando sea relevante, la presentación y revelación.*

Neutralidad. *Los criterios contribuyen a conclusiones que están libres de parcialidad.*

Comprensibilidad. *Los criterios contribuyen a conclusiones claras e integrales, y no están sujetas a interpretaciones con diferencias importantes”.*

La opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, también conocido como el dictamen, se considerará para su elaboración, las normas aplicables para el efecto.

Constituye la carta de presentación de una auditoría financiera, mediante la cual se comunica al lector el nivel de razonabilidad de la información financiera presentada, acompañada de su opinión que puede ser utilizada para distintos fines.

En el apartado relacionado con las Otras Conclusiones, se incluyen los aspectos relevantes de los temas evaluados como el Control Interno, Cumplimiento Legal y Gestión, de los cuales deben expresarse opiniones sobre su adecuada estructura o cumplimiento; y la información relacionada con la gestión, la aplicación de indicadores de desempeño y sus resultados.

Es importante destacar que la opinión referente a los estados financieros, se ha dejado por separado, toda vez que podrían incluirse salvedades que pueden dar lugar a dictamen calificado, con abstención o negativo.

Incluye también la conclusión sobre la confiabilidad de la información financiera, siempre y cuando no existan reservas, salvedades o negaciones sobre este aspecto, que estarán expresadas en el respectivo dictamen.

Blanco Luna ,Y. (Ed. 2007): Para ilustrar el contenido del informe de un servicio de aseguramiento, se citará los elementos que debe contener:

- a. **Título.-** ayuda a identificar la naturaleza del servicio de aseguramiento que se está proveyendo.
- b. **Un destinatario.-** identifica la parte o partes a quienes está dirigido el informe.
- c. **Una descripción del contrato y la identificación de la materia.-** describe el objetivo del contrato, la materia sujeto y el período de tiempo cubierto.
- d. **Una declaración para identificar la parte responsable y describir las responsabilidades del profesional en ejercicio.-** esto le informa a los lectores que la parte responsable es responsable de la materia sujeto y que el rol del profesional en ejercicio es expresar una conclusión sobre la materia sujeto.

- e. **Cuando el informe tiene un propósito restringido.**- si bien es cierto, el auditor no puede controlar la distribución del informe, se identificará las partes a quienes está restringido el informe y el propósito para el cual fue preparado.
- f. **Identificación de los estándares bajo los cuales fue conducido el contrato.**- Identificar esos estándares específicos, el informe incluye una descripción del proceso del contrato e identifica la naturaleza y la extensión de los procedimientos aplicados.
- g. **Identificación del criterio.**- Identificar el criterio contra el cual fue evaluada la materia, de tal manera que los lectores puedan entender las bases para las conclusiones del profesional.
- h. **La conclusión del auditor, incluyendo reservas o negaciones.**- informa a los usuarios de la conclusión del auditor contra el criterio y transmite un nivel alto de aseguramiento expresado en forma de opinión. Si el informe tiene mas de un objetivo, se expresará una conclusión sobre cada objetivo.
- i. **Fecha del informe.**- informa a los usuarios que el profesional ha considerado el efecto sobre la materia sujeto de los eventos materiales.
- j. **Nombre, firma del auditor y lugar de emisión del informe.**- informa a los lectores sobre el individuo y la firma que asume la responsabilidad del contrato.

No obstante, el informe puede extenderse para incluir información adicional u otras explicaciones que no necesariamente sean reservadas, las que serán valoradas por el auditor de acuerdo a su significado, cuidando de que no afecten la conclusión del auditor.

Blanco Luna Y., (2007), considera que debe expresarse una negación de la conclusión cuando:

- El auditor considera que alguno o todos los aspectos de la temática no están conforme al criterio identificado, o
- La afirmación preparada por la parte responsable es inapropiada en términos del criterio identificado; o
- El auditor es incapaz de obtener evidencia suficientemente apropiada para evaluar uno o más aspectos de la conformidad de la temática con el criterio identificado.

Cuando existe la consideración de expresar una negación a la conclusión, deberá valorarse de acuerdo a la materialidad del asunto, dicho de otro modo, según el efecto e impacto causado, debiendo explicarse estos aspectos en el informe.

2.2 Descripción conceptual y los criterios principales de las auditorías que conforman la auditoría integral

2.2.1 Auditoría Financiera

a) Descripción conceptual

En un enfoque universal, la auditoría es *el examen sobre la estructura, las transacciones y el desempeño de una entidad económica, para contribuir a la oportuna prevención de riesgos, la productividad en la utilización de los recursos y el acatamiento permanente de los mecanismos de control implantados por la administración.* Curiel, G. S. (2006).

A su vez, la auditoría a los estados financieros puede definirse como *el examen de los estados financieros básicos preparados por la administración de una entidad económica, con objeto de opinar respecto a si la información que incluyen está estructurada de acuerdo con las normas de información financiera aplicables a las características de sus transacciones.* (Curiel, 2006)

Para ampliar la conceptualización descrita por el autor, es importante enfocar el objetivo básico de la auditoría financiera, que tiene como finalidad establecer la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros preparados por la empresa, cuyos resultados repercuten en la confiabilidad y credibilidad de la gerencia que los preparó.

En general, la auditoría está comprendida como el examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones con la finalidad de determinar si están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente adoptadas.

“Tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos administrativo- contables presentados por la dirección, así como sugerir las mejoras administrativo-contables que procedan.” (Madarriaga, 2004)

Otros conceptos revisados, entre los cuales el citado en el Manual de Auditoría Financiera, emitido por la Contraloría General del Estado (2001), definen a la auditoría financiera como:

“Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno”.

A este concepto, añade:

La auditoría financiera examina a los estados financieros y a través de ellos las operaciones financieras realizadas por el ente contable, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional.

De las definiciones anotadas, podemos colegir que el objetivo básico de este tipo de auditoría es la opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros preparados por la administración de la entidad.

Blanco Y.(2007), dice que el informe o dictamen que presenta el auditor, otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente de la credibilidad de la gerencia que los preparó.

Es decir, la opinión o dictamen del auditor, ofrece credibilidad y confiabilidad a las declaraciones de la administración de la entidad, aunque no absoluta pero si razonable por el hecho de que sabemos que los estados financieros no son completamente exactos.

Si los estados financieros son el reflejo de la situación económica de una entidad, el resultado del procesamiento de sus operaciones en un período determinado, entonces la auditoría se encargará en determinar si dichos estados reflejan todas las operaciones y que las mismas se hallen enmarcadas en los principios y normas legales que le sirvieron de marco de referencia.

Por lo expuesto, de las definiciones descritas, se puede concluir que los productos de la auditoría financiera, como son el dictamen e informe, constituirán una herramienta confiable para conocimiento de terceros involucrados en el entorno empresarial, como proveedores, acreedores y organismos de control.

En conclusión, para llevar a cabo una auditoría financiera, el auditor debe contar con el insumo básico para su ejecución que son los estados financieros relacionados con la situación financiera, resultado de sus operaciones, variaciones en el patrimonio, flujos del efectivo y las notas aclaratorias a los mismos.

La preparación de estos instrumentos son de exclusiva responsabilidad de la administración de la entidad.

León Cornejo Marcelo, (2010). Guía de Estudios, El Proceso de la Auditoría Financiera I,(pp. 16): Se debe tener presente las limitaciones a los estados financieros:

- Las operaciones de la entidad, son reconocidas con diferentes alternativas, afectando su comparabilidad.
- Por referirse a negocios en marcha, están basados en varios aspectos en estimaciones y juicios que son elaborados considerando los distintos cortes de períodos contables, motivo por el cual no pretenden ser exactos.

Como se mencionó, el objetivo de una auditoría de estados financieros, es expresar una opinión sobre si aquellos informes están preparados en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para dichos informes, para tal propósito, será necesario obtener evidencia para probar las afirmaciones de la gerencia que acompañan a los estados financieros.

b) Afirmaciones a los estados financieros.

Zaldumbide C. José María, (2011). Guía de Estudios, Auditoría Financiera (pp. 16):” *Una afirmación, es una aseveración o declaración hecha generalmente por la gerencia de una entidad, comunicada explícita e implícitamente a través de los estados financieros*”.

Las aseveraciones están relacionadas con los elementos que conforman los estados financieros: activos, pasivos, patrimonio y todos aquellos que tienen que ver con los hechos económicos y que presentan saldos.

Las afirmaciones que deben ser confirmadas o negadas por los auditores, son:

b.1) La veracidad.

Las transacciones existen, confirmar su existencia y si realmente ocurrieron; también se la conoce como de existencia u ocurrencia.

Verificar que los activos y pasivos son de propiedad de la empresa, para tal propósito será necesario aplicar procedimientos de verificación documental y físico para determinar el cumplimiento.

b.2) La integridad

La integridad, se relaciona con la razonabilidad de los saldos; su evaluación está orientada a verificar la oportunidad de los sistemas de registro y su correcta clasificación.

Es decir todas las operaciones deben estar incluidas en el universo transaccional y deben ser presentadas en los estados financieros.

b.3) La valuación y exposición

Los saldos resultantes de las operaciones, deben estar adecuadamente presentadas y en su valor correcto y real, están descritas y clasificadas en concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados; aquí es necesario aplicar procedimientos de cálculo, depreciaciones, cotizaciones, confirmaciones, revalorización.

Para evaluar las afirmaciones de la dirección sobre los estados financieros, los auditores utilizarán herramientas como el análisis horizontal, que comprende la comparación entre las cifras presentadas entre un período y otro para establecer la variación porcentual, seleccionando las más significativas o que no sean recurrentes; y, el análisis vertical, consistente en establecer el grado de significación monetaria de cada una de las cuentas que conforman los activos, pasivos y patrimonio frente a su total, donde se establecerán aquellas donde pueden obtenerse la materialidad.

Por otro lado, los auditores, observarán los criterios existentes que sirven de marco de referencia para la preparación y presentación de los estados financieros, que para el caso de nuestro país están comprendidos en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y actualmente la aplicación de las NIIF's, adaptadas a nuestro medio.

b.4) Criterios aplicables a la auditoría financiera

El campo de la auditoría está definido por la comparación entre hechos ocurridos frente a las normas de desempeño establecidas para el desenvolvimiento de las actividades de las entidades, conocidos como criterios; en el caso de la auditoría financiera, los criterios a aplicar en auditoría financiera constituyen las NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad) para nuestro país, mismas que han sido adaptadas de las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad, que reemplazan a los PCGE (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados).

A nivel mundial, se viene aplicando las NIIF's (Normas Internacionales de Información Financiera), en nuestro país, a partir del año 2009, sin embargo se creyó que el ámbito no estaría suficientemente capacitado para implementarlas, siendo aplazadas por un año más, su aplicación.

Mediante Resolución 08.G.DSC.010 de 10 de noviembre de 2007, la Superintendencia de Compañías, elaboró un cronograma de implementación de las NIIF's en Ecuador a ejecutarse a partir del año 2011.

b.5) Resumen de las NIIF's vigentes en el país

“...La Unión Europea ha exigido a las Empresas que cotizan en bolsa, la aplicación de las NIIF a partir del año 2005. Paulatinamente esta decisión o exigibilidad se ha globalizado en todo el Mundo, por tanto el uso de las NIIF deja de ser un enunciado técnico en materia contable, para convertirse en una necesidad urgente de aplicación, habiendo el Ecuador decidido adoptar estas normas a partir del 1 de enero del 2009, según Resolución de la Superintendencia de Compañías...”.

“La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. La entidad podrá adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada”. Herrera Carvajal y Asociados.(2010). Normas Internacionales de Información Financiera. Ecuador: recuperado en: http://safi-software.com.ec/pdf/NIIF_2010.

La información de las NIIF's, es importante difundir para los empresarios, accionistas, administradores, personal contable, auditores, usuarios de estados financieros y demás agentes interesados en su conocimiento y aplicación.

La aplicación de las NIIF's en nuestro país, ha sido paulatina, debido a que según otras experiencias, no ha sido sencilla su aplicación; en nuestro medio, de acuerdo al tema que se ocupa cada una, se ha creído conveniente dar un plazo, según el grado de aplicabilidad, estudiar los resultados y establecer la sustentabilidad, conforme se dispuso en la Resolución 08 G-DSC.010 de 10 de noviembre de 2007, ya mencionada.

Las NIIF's disponibles en nuestro país a la fecha, se resumen a continuación:

NÚMERO	TÍTULOS
NIIF 1.	Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF. 2	Pagos basados en acciones
NIIF 3.	Combinaciones de empresas
NIIF 4	Contratos de seguros
NIIF 5	Activos no Corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales
NIIF 7	Instrumentos Financieros: Información a revelar
NIIF 8	Segmentos Operativos
NIIF 9	Instrumentos Financieros
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados
NIIF 11	Acuerdos Conjuntos
NIIF 12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NIIF 13	Medición del Valor Razonable

2.2.2 Auditoría de Control Interno

a) Descripción conceptual

Mantilla B. Samuel Alberto (2005): Control Interno Informe Coso, Administración de Riesgos de Emprendimiento, (pp 14). *“El control interno se define como un proceso, ejecutado por el*

consejo de directores, la administración y otro personal de la entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

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

Los objetivos que persigue pueden ser entendidos por separado con distintos enfoques, dependiendo del ejecutante, pero existe una relación de causa efecto, pues si observamos su propósito, la una depende de la otra, es así que la información financiera será confiable en tanto y en cuanto las operaciones se hayan procesado con efectividad y eficiencia, enmarcadas en las disposiciones legales que le son aplicables, por lo tanto se consideran una guía para la administración y los dueños de los procesos.

El informe COSO, establece una definición común de control interno, describe los componentes del control interno y proporcionando un estándar con el cual las organizaciones pueden evaluar la efectividad del sistema y determinar su mejora o corrección.

Esta conceptualización es amplia, ya que abarca las conceptualizaciones conocidas sobre la materia; según Blanco Y.(2007), “...es el camino para tener un acercamiento a la visión de control interno de los negocios de los dirigentes con los ejecutivos principales; y, permite acomodarse a los subgrupos del control interno”.

El concepto definido por COSO, no lleva a observar los conceptos principales que se comprenden:

El control interno es un proceso, compuesto por una serie de acciones que se ejecutan como parte integrada de los procesos definidos, constituye un medio para la consecución de objetivos, no la finalidad misma.

Blanco Y.(2003): “Los controles internos tienen el mayor grado de efectividad cuando ellos son contruidos dentro de la infraestructura de la entidad y son parte de la esencia d ela empresa. Ellos deben ser contruidos dentro más bien que contruidos sobre. Enfocando las operaciones existentes y su contribución hacia el efectivo control interno y construyendo los

controles dentro de las actividad, una empresa puede evitar a menudo innecesarios procedimientos y costos”.

Blanco Y. (2003), manifiesta: “ *los controles pueden ser evadidos por colusión de dos o mas personas. Finalmente la gerencia tiene el poder o capacidad de psar por encima o anular el sistema de control interno”.*

El Informe COSO define a la gestión de riesgos corporativos de la siguiente manera:

“...es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicable a la definición de estrategias en toda la empresa y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización, gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos”.

b) Afirmación de la Gerencia

La Administración afirmará que el control interno implementado en la organización funciona y es adecuado a sus necesidades, que conseguirá sus objetivos de operación, financieros y de cumplimiento.

Para la alta dirección es primordial lograr los mejores resultados con economía de esfuerzos y recursos, es decir al menor costo posible.

Para cumplir con la intención, es necesario controlar que las decisiones de la gerencia se cumplan adecuadamente; visto de otra forma, las acciones ejecutadas deben corresponder a las disposiciones emitidas, dentro de un esquema básico que permita la iniciativa y contemple las circunstancias vigentes en cada momento.

Por consiguiente, incumbe a la autoridad la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica. Artículo disponible en: La web del auditor (2009). Recuperado de <http://blogauditoria.wordpress.com/etapas-de-la-auditoria-de-estados-financieros/planificacion/control-interno/>

La administración es la responsable de las actividades en una organización, que incluye el diseño de la estructura y funcionamiento del control interno, por ello, tendrá diferentes responsabilidades en cada uno de los niveles.

La administración asegura el funcionamiento adecuado del sistema de control interno y por consiguiente el cumplimiento de sus objetivos, proveyendo liderazgo y direccionando a los administradores principales, moldeando los valores y principios y ejerciendo las políticas de operación como fundamento del sistema.

Cada administrador de las unidades, tienen que ver con los objetivos de cada una de ellas, guiando el desarrollo e implementación de las políticas y de procedimientos que dirigen asegurando consistencia con la misión de la organización.

La asignación de deberes y responsabilidades individuales estarán relacionadas con la implicación de personal idóneo en el desarrollo de los procedimientos y actividades específicos, de tal forma que esos procedimientos se cumplan en dirección de los objetivos específicos planteados para cada unidad, además, realizarán las revisiones necesarias para asegurar el funcionamiento adecuado.

Mantilla (2005): *“ Dependiendo de los niveles de administración de una entidad, (...) los administradores de nivel bajo o el personal de supervisión están directamente implicados en ejecutar las políticas y los procedimientos de control en un nivel detallado”.*

Sin importar que el control interno esté bien diseñado y operado para proporcionar seguridad razonable a la administración, la probabilidad de que funcione adecuadamente está expuesta a restricciones inherentes a los sistemas. Estas restricciones tienen que ver con el juicio humano en la toma de decisiones que pudieran originar resquebrajamiento y afectar su operación. En todo caso, está expuesto a las limitaciones propias de su ejecución.

Mantilla (2005): *“El control interno puede ayudar a asegurar que la administración sea conciente del progreso de la entidad o no, pero no puede proporcionar igual seguridad razonable de que los mismos objetivos se conseguirán. El control interno no puede proporcionar seguridad absoluta, ya que no siempre hace lo que se intenta hacer”.*

El sistema de control interno será efectivo como la gente que lo opera, pero es usual observar el desbordamiento de la administración a través de la violación de las políticas y procedimientos aplicados por ellos mismos con propósitos fraudulentos.

La intervención de la administración a través de acciones para pasar por alto políticas y procedimientos, no siempre se verán como actos fraudulentos, por cuanto podría existir propósitos legítimos, debido a eventos no recurrentes o imprevistos donde exista dificultad en el manejo o pueda ser manipulado en forma inapropiada por el sistema.

Por esta razón, la administración debe adoptar acciones para prevenir estos hechos, dentro de la estructura del control interno, debido a que es imposible anticiparse a cada una de las condiciones que se presenten.

Portal Educativo de las Américas: Auditoría de Gestión: *“Para el auditor, un control interno con mayor calidad, implicará mayor confiabilidad y generará menor necesidad de obtención de pruebas de auditoría. Al contrario, un control de menor calidad generará menor confiabilidad y consecuentemente una mayor necesidad de aplicación de pruebas de auditoría.”*

La auditoría, en su rol, puede contribuir la consecución de los objetivos, mediante las acciones de control que realiza, aportando la información útil para la toma de decisiones acertadas y prevenir o corregir condiciones indeseadas en el funcionamiento del sistema de control interno.

El “Committee of Sponsoring Organizations” (COSO) con el afán de mejorar la calidad de la información financiera mediante la ética en los negocios, los controles internos efectivos y el gobierno corporativo, en 1992, emitió el framework (marco- estructura) sobre control interno, que se convirtió en un estándar ineludible a la hora de hablar sobre la forma de encarar el control interno en cualquier organización.

Tiempo después, el Comité emitió otro documento, denominado “Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework”, y que en la actualidad se conoce como COSO II o COSO ERM.

Si bien hasta ese momento muchas organizaciones y entidades habían desarrollado enfoques para encarar la gestión de riesgos, y existía una gran cantidad de literatura al respecto, no había una terminología común para el tema ni se habían elaborado principios ampliamente aceptados que pudieran ser utilizados por las empresas como una guía en el desarrollo de una estrategia efectiva para la administración de riesgos”.

El COSO II vino a llenar ese vacío al reconocer la necesidad de una guía definitiva para la gestión de riesgos, el Comité inició un proyecto en el año 2001.

El framework, que finalmente fue emitido en el año 2004, define los componentes esenciales de la administración de riesgos, analiza los principios y conceptos del ERM, sugiere un lenguaje común y provee guías para que las tareas sean eficientes.

La Estructura del Control Interno

Ambrosone M. (2007) C.P, Pricewaterhouse Coopers: *“El objetivo fundamental del framework es ayudar a los gerentes de las empresas y a los funcionarios de organizaciones de cualquier tipo, a administrar de manera más eficiente el riesgo relacionado con el cumplimiento de los objetivos de la entidad. Pero como riesgo significa diferentes cosas para diferentes personas, la principal meta consistía en integrar estas distintas visiones dentro de un marco en donde se establezca una definición única, se identifiquen los componentes que lo conforman, y se describan los conceptos claves”.*

Para este fin, en la auditoría, será necesario utilizar metodología que permita validar las afirmaciones de la gerencia.

c) Componentes del Control Interno

Ambrosone M. (2007) C.P, Pricewaterhouse Coopers: *“Las entidades operan en ambientes donde factores como la globalización, la tecnología, las regulaciones de los organismos de contralor, los mercados cambiantes y la competencia, crean incertidumbre. La mencionada incertidumbre está representada por eventos, que a su vez implican riesgos pero que también generan oportunidades para la entidad. Un evento con impacto negativo será un riesgo que la dirección deberá acotar para permitir la generación de valor. Por el contrario, un evento con impacto positivo, puede compensar los impactos negativos y/o generar oportunidades que ayuden a la creación o maximización de valor”.*

En este sentido, la gestión de riesgos corporativos le permitirá a la dirección tratar a la incertidumbre de una manera eficaz, y administrar los riesgos y oportunidades asociados, con la finalidad de generar más valor.

Por lo tanto nos referiremos a los componentes del control interno, según COSO ERM, que observa ocho componentes interrelacionados entre sí, que se derivan de la forma como la administración maneja el negocio y están integrados a los procesos y por el hecho de ser un proceso realizado por personas, estos componentes permiten su ejecución y permanencia en el tiempo.

c.1) *El Ambiente Interno*

Considerado el componente más importante, ya que brinda el clima donde se desarrollarán los demás componentes; establece la base de cómo el personal de la entidad percibe y trata los riesgos, incluyendo la filosofía para su gestión, el riesgo aceptado, la integridad y valores éticos y el entorno en que se actúa. El recurso humano constituye el motor de la entidad y el fundamento en el que descansan los demás componentes. Recordemos parte de la conceptualización: *“El control interno es llevado a cabo por las personas”*.

Por lo tanto, la atmósfera en la cual conduce sus actividades y cumple sus responsabilidades y tiene influencia para el resto de componentes, ya que aporta disciplina y estructura al negocio.

La integridad y valores éticos, están influenciadas por las actitudes y aptitudes del personal, tienen que ver también, con la conducta de los administradores y todos aquellos quienes desarrollan las actividades dentro del sistema.

Los principios, valores y comportamiento que posee el personal, tiene gran influencia en el cumplimiento de objetivos institucionales, la ética e integridad de las personas conduce a la existencia del prestigio y buena reputación de la empresa; son elementos esenciales del ambiente de control por lo tanto afectan o favorecen a la empresa.

El comportamiento de la gente puede estar influenciado por factores internos o externos que pudieran hacer que la estructura del control interno se debilite, es así que es imprescindible fomentar la cultura corporativa como parte de la estructura del control interno, incluyendo medidas que comuniquen a lo largo y ancho de la organización relacionadas a la orientación moral, el compromiso con la competencia, la filosofía de la dirección, prácticas y políticas de talento humano y el tono de la organización.

c.2) Establecimiento de objetivos

Los objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar potenciales eventos que afecten a su consecución. La gestión de riesgos corporativos asegura que la dirección ha establecido un proceso para fijar objetivos y que los objetivos seleccionados apoyan la misión de la entidad y están en línea con ella, además de ser consecuentes con el riesgo aceptado.

c.3) Identificación de eventos

Los acontecimientos internos y externos que afectan a los objetivos de la entidad deben ser identificados, diferenciando entre riesgos y oportunidades. Estas últimas revierten hacia la estrategia de la dirección o los procesos para fijar objetivos.

c.4) Valoración de riesgos

Todas las organizaciones, están expuestas a riesgos en todos los niveles que pueden afectar las actividades o sus resultados, por lo tanto es importante que los administradores adopten mecanismos para valorar estos riesgos, de tal forma que les permita identificarlos y diseñar la forma para mitigarlos. Los riesgos se analizan considerando su probabilidad e impacto como base para determinar cómo deben ser gestionados y se evalúan desde una doble perspectiva, inherente y residual.

Jiménez Ortega M. (2011) Guía de Estudio Auditoría de Control Interno I. (pp 21): *“Los riesgos pueden reflejarse o ser inherentes a una actividad en general o a niveles específicos de una organización, por lo que inmediatamente de definir objetivos, generales o específicos, se requiere realizar una valoración de los riesgos existentes o posibles, para tomar las acciones necesarias para administrarlos...”*.

Los riesgos más usuales que afectan al desenvolvimiento de las actividades de la entidad se resumen en aspectos como los cambios en el entorno, ingreso de personal nuevo, crecimiento organizacional rápido, implementación de nuevas tecnologías, restructuración corporativa, modelos, productos o actividades nuevas, expansión de mercados, normas y regulaciones legales cambiantes.

Mantilla S. (2005): *“Una condición previa para la valoración de los riesgos es el establecimiento de objetivos, enlazados en diferentes niveles y consistentes internamente(..) los objetivos a menudo están representados por la misión de la entidad y la declaración de valores.”*

Al tratarse de los objetivos, éstos deben estar relacionados a las operaciones, la información financiera y el cumplimiento de normas y regulaciones.

De todas maneras, cualquiera que sea el factor de riesgo que afecte, es imprescindible que la dirección diseñe una estrategia global para mitigarlos, basándose en el análisis de fortalezas, amenazas, debilidades y oportunidades de la entidad, que eviten que afecten la organización y su estructura.

Los mecanismos que se adopten en torno a mitigar los riesgos, deberán tener mirada progresista a fin de que se pueda anticipar a los eventos y planear los cambios.

c.5) Respuesta al riesgo

La dirección selecciona las posibles respuestas -evitar, aceptar, reducir o compartir los riesgos - desarrollando una serie de acciones para alinearlos con el riesgo aceptado y las tolerancias al riesgo de la entidad.

c.6) Actividades de Control

Blanco Y. (2005): *“Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directivas administrativas. Tales actividades ayudan a asegurar que se están tomando las acciones necesarias para manejar los riesgos hacia la consecución de los objetivos de la entidad. Las actividades de control se dan a todo lo largo y ancho de la organización, en todos los niveles y en todas las funciones.”*

Las actividades pueden estar relacionadas a un área, generalmente están interconectadas entre un proceso y otro; es así que los controles de operaciones pueden asegurar información financiera confiable, los controles de información financiera pueden servir para el cumplimiento de regulaciones. Las políticas y procedimientos se establecen e implantan para ayudar a asegurar que las respuestas a los riesgos se llevan a cabo eficazmente.

Mantilla S. (2005): *“Junto con la valoración de riesgos, la administración debe identificar y poner en ejecución las acciones requeridas para manejar los riesgos(...).”*

c.7) Información y Comunicación

Es necesario contar con controles sobre la totalidad de las actividades que se ejecutan en los sistemas financiero y operativo.

Zaldumbide J. Dr: Guía de Estudios. Auditoría de Control Interno II. (pp 15): *“ Los sistemas de apoyo y misionales, generan diferentes tipos de datos que una vez clasificados y resumidos, se transforman en información destinada a la gerencia para que conozca el estado y el avance de los procesos y la situación operativa y financiera de la organización (...).”*

Recogiendo este criterio, la información generada de los procesos debe ser oportuna y de calidad, para que sea confiable frente a los análisis y revisiones que se realicen.

En los sistemas de información pueden diseñarse instrumentos que soporten el proceso de actividades como los manuales de políticas, manuales específicos, informes, autorizaciones escritas, memorandos o realizarse en forma electrónica a través de sistemas informáticos, u orales, como son las autorizaciones de la administración; sin embargo, esta última podría afectar a su validez, por la falta de evidencia de su ejecución, pero en muchas veces se aplica a entidades pequeñas, por ser menos formales, todo dependerá de la complejidad de las operaciones que maneja y la necesidad de elementos que requieren para control.

La comunicación dentro de la estructura de control interno, puede ser interna o externa.

Al hablar de comunicación interna, se requiere que los mensajes que envía la administración hacia los servidores que desarrollan competencias clave en la administración, deben ser efectivos y claros para su comprensión y garantía de que será cumplida.

La comunicación implica proveer un entendimiento de los documentos y el quehacer individual de los servidores que se relacionan con el control interno. Los canales de comunicación abiertos permitirán que las debilidades sean reportadas con oportunidad y adoptar acciones sobre ellas.

Mantilla (2005). *“La comunicación es inherente a los sistemas de información”*.

Los deberes y responsabilidades deben definirse claramente, a efectos de crear un entendimiento y comprensión clara de cuál es el rol a cumplir por cada servidor dentro de la estructura del control interno; medida que ayuda a evitar los errores que podrían aparecer.

El personal que desarrolla las actividades, debe tener un claro conocimiento de que si ocurren eventos no previstos, están llamados a aplicar acciones principalmente sobre las causas que los originaron como medidas correctivas y preventivas a futuro.

Mantilla (2005): *“La empresa debe mantener comunicación no solamente al interior de la organización sino hacia el exterior, con sus clientes, proveedores que proporcionan los datos principales respecto de productos y servicios, facilitando a la entidad orientarse al desarrollo de las demandas o preferencias de los clientes (...)”*.

Entonces, la comunicación externa, provee a la organización información importante sobre el funcionamiento del sistema de control interno necesaria para el control, que constituye insumo importante para los auditores y otros que requieren conocer los resultados de las revisiones como la banca, aseguradoras, proveedores, etc.

En las evaluaciones que se realicen a los sistemas de información y comunicación, será importante considerar las conveniencia, oportunidad y calidad de ellos para obtener una evidencia de que el sistema de control interno está en funcionamiento.

c.8) Supervisión o Monitoreo

Mantilla S. (2005): *“Los sistemas de control interno requieren que sean monitoreados, un proceso que valora la calidad del desempeño del sistema en el tiempo. (...)”*.

De la misma manera que el sistema de control interno cambia con el tiempo, los sistemas que lo monitorean tienen que evolucionar; sobre este aspecto, influyen las limitaciones del control, como personal nuevo, avance de la tecnología, falta de capacitación, variación de los recursos, lo que originará que se vuelvan menos efectivos ante las circunstancias o riesgos.

La capacidad para contrarrestar los nuevos retos, dependerá de la evaluación para asegurar que sigue operando efectivamente ante los nuevos riesgos.

Un monitoreo continuo, se aplicará a todas las actividades del control, para probar su operación adecuada dentro del tiempo y personal adecuado.

El monitoreo constituye una práctica usual dentro de la estructura, pueden realizarse a través de actividades *ongoing*, es decir aquellas que sirven para monitorear el curso ordinario de las operaciones. Estas actividades son propias o rutinarias de la administración, darán como resultado el comportamiento de los controles y proporcionará retroalimentación sobre la efectividad de sus componentes.

También puede efectuarse a través de evaluaciones separadas, efectuando revisiones por períodos de tiempo y a ciertas áreas en especial, dependiendo de los objetivos que se quieran mirar. La totalidad de la gestión de riesgos corporativos se supervisa, realizando modificaciones oportunas cuando se necesiten.

Mantilla (2005): *“Los auditores internos normalmente realizan evaluaciones de control interno como parte de sus obligaciones regulares o por petición especial del consejo de directores o la gerencia. De la misma manera la administración puede usar el trabajo de los auditores externos para considerar la efectividad del control interno, o puede emplearse una combinación de los dos esfuerzos para conducir los procedimientos de evaluación que la administración considere necesarios”.*

2.2.3 Auditoría de Cumplimiento

a) Descripción conceptual

Blanco Luna ,Y. (2003): *“Es la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas y económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables”.*

Espinoza M.Mg: (2011): Guía de Estudio. Auditoría de Cumplimiento I. (pp. 14): *“La auditoría de cumplimiento comprende la prueba y la presentación de informes sobre si una organización ha cumplido los requisitos de las diversas leyes, regulaciones y acuerdos”*

Recogiendo los conceptos enunciados, observamos que la auditoría de cumplimiento consiste en la verificación de que las distintas operaciones ejecutadas por la organización en un período determinado, se han llevado a cabo enmarcadas en las disposiciones legales

que le son aplicables, con el fin de establecer la existencia de deficiencias u inobservancias y sugerir acciones para superarlas.

De la definición podemos extraer ciertos elementos que dan importancia a su enfoque:

- **Comprobación legal**, ya que su objetivo final es comprobar que las operaciones ejecutadas en la organización guarden conformidad con las normas y disposiciones legales que le son aplicables.
- **Confirmación**, relacionada con la verificación del desempeño efectivo de las actividades autorizadas por la organización; este aspecto tiene que ver con la evaluación del corrector ejercicio de deberes y obligaciones por parte de los representantes y administración frente a las disposiciones legales.
- **Constatación de cumplimiento de normativa interna**, el grado de observación y aplicación de la normativa interna en el desarrollo de las operaciones de la entidad.
- **Verificación del cumplimiento del sistema de control interno**, a fin de obtener seguridad razonable de que el diseño y funcionamiento son adecuados.
- **Revisión de las operaciones** a través del examen de la documentación que soporta las operaciones administrativas y financieras de la organización.
- **Un informe resultante**, donde se describan las inconformidades así como las sugerencias para superarlas y que serán observadas por la organización.

Se puede asegurar entonces, que la responsabilidad sobre el cumplimiento de las disposiciones, normas y regulaciones legales son de exclusiva responsabilidad de la administración de la organización, con el propósito de prevenir fraudes o errores que afecten a su desempeño, cometido que se cumplirá si lleva implícito en la cultura organizacional la prevalencia de los valores éticos de las personas y controles adecuados que se anticipen a eventos indeseables.

En el desarrollo de la auditoría de cumplimiento, el auditor deberá tener entendimiento y comprensión general de los objetivos, misión y visión de la organización, por donde camina y lo que quiere lograr y por supuesto identificar su naturaleza o finalidad.

b) Control de la legalidad

La auditoría de cumplimiento, según los conceptos descritos, tiene como enfoque el control de la legalidad, que para el caso del sector público no financiero, la ejerce la Contraloría General del Estado.

No obstante, el control de la legalidad en el trabajo de auditoría, puede estar inmerso en una auditoría tributaria, a través de la verificación del cumplimiento de disposiciones legales y tributarias, aplicables también el sector privado como parte de las auditorías financieras.

Si nos detenemos a pensar, el control de la legalidad que constituye la auditoría de cumplimiento, se halla inmerso en todos los tipos de auditoría, debido a que es papel del auditor verificar el cumplimiento de normas reglamentarias, estatutarias y legales frente a los hechos ocurridos dentro de la organización como parte de su actividad, sin que ello signifique que no pueda efectuarse una auditoría de cumplimiento por separado, por acuerdos o determinados requerimientos, que tengan como objetivo la presentación de condiciones específicas para ayudar a los usuarios a evaluar la afirmación de la gerencia del cumplimiento de la organización de las leyes y regulaciones aplicables.

c) La afirmación de gerencia y su evaluación

Blanco Y.(2007) *Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y regulaciones. (...)*

Por lo tanto, la afirmación de la gerencia de que las actividades de la organización se están desarrollando enmarcadas en la normativa legal, reglamentaria y estatutaria debe ser comprobado por auditoría, para lo cual el profesional auditor, debe diseñar el examen de tal forma que proporcione la seguridad razonable de que la afirmación de la gerencia se ha cumplido.

Blanco Y.(2003): “ *Es responsabilidad de aquellos encargados de gestionar la entidad el asegurarse, mediante la supervisión de la dirección, de la integridad de los sistemas de contabilidad y de información financiera de la entidad, así como que están implantados sistemas de control interno adecuados, que incluyan los dirigidos a controlar el riesgo, el control financiero y el cumplimiento de la ley*”.

Para comprobar la afirmación de la gerencia, el auditor obtendrá comprensión del marco legal y regulador aplicable a la organización auditada y la manera en que se están cumpliendo con dicho marco legal, tomando en cuenta que algunas leyes y regulaciones tienen mayor efecto en las operaciones que otras y que en el caso de incumplimiento afectarían la existencia o continuidad de la organización como negocio en marcha o por otro lado, estar sujeta a sanciones por parte de los organismos de control.

Dentro de la comprensión general, auditoría tendrá que:

- ✓ Utilizar un conocimiento sobre el negocio o finalidad de la organización
- ✓ Identificar las leyes y regulaciones que le son aplicables
- ✓ Desarrollar procedimientos que le permitan identificar los incumplimientos
- ✓ Obtener evidencia suficiente y apropiada de la auditoría de cumplimiento
- ✓ Aplicar procedimientos para determinar el efecto de las irregularidades.

Blanco Y.(2007): *“En el curso de la auditoría el auditor puede encontrarse con circunstancias que lleven a apreciar la existencia de irregularidades importantes que puede derivar en fraudes o errores”.*

En el caso de determinar irregularidades que deriven en fraudes o errores, se aplicará procedimientos para determinar su efecto; por otro lado, si determina incumplimientos, obtendrá comprensión de la naturaleza del acto y las circunstancias que los generó.

Los incumplimientos que derivan en fraude o error, pueden implicar al personal o a la dirección con alto nivel de autoridad, por esta razón es imprescindible realizar un análisis de la posición de las personas presuntamente involucradas y su grado de participación y el efecto hacia las afirmaciones de la administración.

d) Fraude y Error

NEA 5(P.3): *“El término “fraude” se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceros, que da como resultado una exposición errónea de los estados financieros”.*

Al hablar de *intencional* puede referirse a un engaño, abuso de confianza, dolo o simulación, que trae como resultado una representación equivocada en los estados financieros, que

pueden presentarse por manipulación, falsificación o alternación de registros, malversación, supresión u omisión de ciertas operaciones, transacciones sin sustento.

Ciertamente la intención tiene que ver con la conducta de las personas, actos contrarios a la ley, por lo que la responsabilidad de evitar los fraudes es de todos quienes hacen la organización; por esta razón, la estructura de control interno debe contemplar aspectos relacionados con la cultura empresarial encaminadas a minimizar los riesgos ante estos eventos.

Se conocen como irregularidades hechos como: delitos económicos y financieros, relacionados con posibles ocurrencias de doble contabilidad; lavado de dinero y activos, como mecanismo para ocultar el verdadero origen de los dineros provenientes de actividades ilícitas y destinarlos a actividades legítimas.

Gaitán Estupiñán R.(2006): *“Existen diversas maneras de abordar el tema del fraude, el método mas conveniente es detectarlo antes de afrontarlo, no obstante no hay controles totales que lo eviten, la mente humana maquina muchas cosas y se aprovecha a veces de la falta de ellos o de su debilidad (...).”*

Debido a estas situaciones, las empresas establecen sistemas de medición de desempeño, como los indicadores de gestión para la detección, valoración y control de los factores de riesgos que podrían derivar en fraudes.

Por parte del auditor, es imprescindible aplicar procedimientos que conlleven a detectar estas acciones contrarias a la ley, que podrían incluir procedimientos y técnicas de investigación.

Debido al crecimiento de fraudes, las organizaciones han optado por la contratación de investigadores de fraudes. En nuestro país, esta actividad es efectuada por la Fiscalía General de la Nación, pero ello no implica que los auditores puedan ejercer o intercalar esta actividad como parte de la auditoría que se desarrolle, resultando entonces, la auditoría forense.

“Actitud investigativa: *Consiste en la disposición del auditor hacia la investigación y análisis, cuando en el transcurso de la auditoría surgen vacíos de información o incoherencias que no permiten el cuadro o confrontación, o la legalidad de todos los*

aspectos sujetos a auditoría". Portal Educativo de las Américas: Recuperado de: <http://www.educoea.org>

Por su parte, el *error*, tiene que ver con actos *no intencionales*, sin que ello signifique que la información no ha sido alterada; estas acciones tienen que ver con errores matemáticos o administrativos o aplicación errónea del marco de referencia de la contabilidad.

Los casos de irregularidades por fraude o error, las implicaciones deberán ser evaluadas y sustentadas con evidencia, que deberán ser comunicados por el auditor a la administración, para que exponga los puntos de vista sobre estos aspectos, a efectos de ratificar o justificar las observaciones. Al tratarse de la aplicación de disposiciones legales, será importante contar con el criterio del abogado, quien opinará sobre los efectos hacia las operaciones de la entidad.

Blanco Y.(2003): *“La comunicación de una irregularidad originada por un fraude, un supuesto fraude o error, al nivel adecuado de la dirección, en el momento oportuno, es importante porque permite a la dirección que tome las medidas que estime necesarias (...)”*.

De otro lado, cuando no es posible obtener la evidencia necesaria que soporte el incumplimiento, el auditor considerará como efecto, la falta de evidencia en la auditoría.

2.2.4. Auditoría de Gestión

a) Descripción conceptual

Para iniciar con la conceptualización, nos referiremos al término **Gestión**, como el quehacer, la forma de hacer, o desarrollar las actividades encaminadas a cumplir con objetivos.

Para Blanco Y.(2007): *“Es la actuación de la dirección y abarca lo razonable de las políticas y objetivos propuestos, los medios establecidos para su implementación y los mecanismos de control que permitan el seguimiento de los resultados obtenidos”*.

En la actualidad la *administración estratégica* viene ganando campo en elemento clave para el éxito de una empresa, aportando elementos e instrumentos tendientes al cumplimiento de la visión empresarial y facilitando el enfoque de la auditoría de gestión.

Entonces, diremos que la auditoría de gestión evalúa las estrategias adoptadas por la organización a través del análisis de sus procesos.

b) El control de gestión

Blanco Y.(2003): “ *El control de gestión y sus resultados es un proceso, que dentro de las directrices de planeación estratégica, busca que las metas sean congruentes con las previsiones*”.

La gestión es la parte medular para la ejecución de este tipo de auditoría, utilizando como herramienta para este propósito la planificación estratégica empresarial, de tal forma que pueda medirse la eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos deseados.

c) Auditoría de gestión

Como se explicó, la gestión constituye un conjunto de actividades, tareas y acciones expresadas o consolidadas en programas, proyectos u operaciones, a cargo de una organización, dirigidas al logro de una meta u objetivo cuantificable.

Considerando que el control consiste en toda actividad dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, con la finalidad de detectar desviaciones e identificar posibles acciones correctivas.

“La moderna doctrina del control es unánime en asumir como Control de Gestión, la actividad gerencial que se desarrolla dentro de las organizaciones, dirigida a asegurar el cumplimiento de su misión, objetivos, planes, programas, metas y, disposiciones normativas que regulan su desempeño; de tal forma que la gestión sea eficaz y ajustada a parámetros de calidad”. Auditoría de Gestión. Análisis Organizacional: Recuperado de: <http://www.educoea.org>

Por Auditoría, definimos al examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de gestión, practicadas con la finalidad de verificarlas y evaluarlas, para poder efectuar observaciones y recomendaciones pertinentes.

Reuniendo estos conceptos, podemos definimos a la Auditoría de Gestión como:

“El mecanismo dispuesto por los organismos de control para examinar y evaluar las actividades realizadas en un sector, entidad, programa, proyecto u operación, con el fin de determinar su grado de eficiencia, eficacia y economía, dentro del marco legal respectivo, y a través de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración del patrimonio público”.

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

Franklin B.(2007): *“ ... es la revisión analítica total o parcial de una organización con el propósito de precisar su nivel de desempeño y perfilar oportunidades de mejora para innovar valor y lograr una ventaja competitiva sustentable (...) constituye una herramienta fundamental para impulsar el crecimiento de las organizaciones(...)”*

En diversos países, la concepción de auditoría de gestión varían, sin embargo coinciden en su finalidad. Citaremos algunos conceptos: Auditoría de Gestión. Mod. 1. Análisis Organizacional: Recuperado de: <http://www.educoea.org>

Ecuador: *“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.*

Colombia: *“Es el examen a planes, programas y actividades ejecutadas por las entidades, para establecer el grado de economía y eficiencia en la adquisición y utilización de los recursos, el nivel de eficacia en el cumplimiento de objetivos y metas propuestas.”*

Cuba: *“La Auditoría de Gestión consiste en el examen y evaluación que se realiza a una entidad, para establecer el grado de Economía, Eficiencia y Eficacia en la planificación, control y uso de sus recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes,*

con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades o materias examinadas.”

Costa Rica: “Auditoría de Desempeño: ...proceso de evaluación del grado en que los recursos disponibles se manejan con eficiencia y economía razonables, y en el que se aplican eficazmente para llegar a las metas que se establecieron en los programas”.

Perú: “Evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente.”

Como se mencionó la definición tiene distintos términos, pero la coincidencia se está en la finalidad que es *evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos*; es decir, siguiendo la metodología adecuada y prevista, buscará obtener resultados sobre el grado de desempeño del personal en las actividades que conforman los procesos pensados dentro de una planificación para la consecución de objetivos de la organización.

De las definiciones citadas, extraemos los principales elementos que observa la auditoría de gestión para su desarrollo:

- **Examen profesional, sistemático**, porque está desarrollado por personal profesional y observa una metodología adecuada y prevista para su ejecución.
- **Equipos multidisciplinarios**, por utiliza personal especializado en distintas disciplinas, para evaluar los aspectos que conforman la organización.
- **Evalúa el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos**, a través de la metodología adecuada, que utilizará indicadores de gestión para medir la actuación y el desempeño del personal frente a las actividades que conforman los procesos.

Entonces, es coincidente el criterio de que la auditoría de gestión examina las prácticas de la gestión, denominado también el *desempeño*; para lo cual, establecerá las mediciones reales con los indicadores diseñados y comparar los resultados reales con los esperados.

Lo expuesto, se diría que la práctica de la auditoría de gestión, constituye una gama más amplia de procedimientos que abarcan en mayor grado las operaciones de la entidad, sin fijarse únicamente en el aspecto financiero, sino también en los aspectos operativos, además de medir el grado de cumplimiento de los objetivos que conforman la misión institucional y porque no decir que proporciona señales de alerta sobre la consecución de la visión.

Por lo tanto, se diría que la auditoría de gestión, proporciona muchos beneficios a la organización, por inicia identificando las áreas donde existen problemas y sus causas, sugiriendo acciones para mejorar o corregir; localiza los problemas existentes en las medidas de desempeño utilizadas por la empresa brindando información sobre lo adecuado de su aplicación y propone mejoras sobre ellos.

d) Afirmaciones principales: Eficiencia, Eficacia, Calidad

La base de la auditoría de gestión se enfoca a la evaluación de la eficiencia, eficacia y calidad con el que se han manejado de los recursos, por eso citaremos estos elementos que son parte integrante e interrelacionada de la gestión.

Con la incursión en la auditoría de gestión, se han refinados y desarrollados los criterios para la medición de la Eficiencia y Eficacia. Los auditores ahora están mirando más rigurosamente las operaciones de la auditoría en el marco conceptual de las tres E's.

d.1) Eficiencia

Para el Diccionario de la Lengua Española, la eficiencia es:

“...Virtud para hacer una cosa // acción con que se muestra”

“Uso racional de los medios con que se cuenta para alcanzar un objetivo predeterminado; es el requisito para evitar o cancelar dispendios y errores. Capacidad de alcanzar los objetivos y metas programadas con el mínimo de recursos disponibles y tiempo, logrando su optimización. Facultad para lograr un efecto deseado” Artículo disponible en link: <http://winred.com/management/eficacia-y-eficiencia/gmx-niv116-con1409.htm>

Consiste en la medición de los esfuerzos que se requieren para alcanzar los objetivos.

El costo, el tiempo, el uso adecuado de factores materiales y humanos, cumplir con la calidad propuesta, constituyen elementos inherentes a la eficiencia.

Para KOONTZ Harold y Weihrich Heinz.(2004), la **eficiencia** es "el logro de las metas con la menor cantidad de recursos" .

Los resultados más eficientes se alcanzan cuando se hace uso adecuado de estos factores, en el momento oportuno, al menor costo posible y cumpliendo con las normas de calidad requeridas.

También puede definirse a la eficiencia, como la relación entre los recursos utilizados en un proyecto y los logros conseguidos con el mismo. Se entiende que la eficiencia se da cuando se utilizan menos recursos para lograr un mismo objetivo, o al contrario, cuando se logran más objetivos con los mismos o menos recursos.

La eficiencia, está vinculada a las cualidades técnicas de organización y administración de la misma y sólo puede rendir resultados dentro del marco de su definición, es decir a través del adecuado uso de recursos, cuyo efecto es la **Eficacia**.

*“La medición de la eficiencia presume la existencia de estándares aceptables que el auditor debe identificar claramente. Es a menudo necesario para los auditores desarrollar tales estándares, si no existen. Por lo tanto, los auditores tienen que trabajar a menudo con la supervisión de auditoría y/o otros especialistas para identificar o desarrollar estándares aceptables y lógicos de eficiencia. Incluso donde existen los estándares los auditores necesitan convencerse que estos estándares continúan siendo apropiados(...)”*Auditoría de Gestión. Mod. 1. Análisis Organizacional: Recuperado de: <http://www.educoea.org>

Es así, que el trabajo de auditoría será validar la afirmación de la gestión de la gerencia y determinar el grado de eficiencia en la utilización de los recursos.

León Cornejo M (2012):Guía de Estudio, Maestría en Auditoría Integral: “ (...) no solo involucra hacer lo definido sino en determinar que los procesos establecidos son los adecuados y correctos para el logro de los objetivos.”

El instrumento indispensable para evaluar la eficiencia, constituye el presupuesto empresarial, mediante el cual se definen la forma como se fijaron los techos y límites para el cumplimiento de los planes institucionales.

d.2) La Eficacia

La eficacia se la define, como la capacidad de lograr los objetivos y metas programadas con los recursos disponibles en un tiempo predeterminado. La capacidad para cumplir en el lugar, tiempo, calidad y cantidad las metas y objetivos establecidos.

Se la puede describir como la virtud, actividad, fuerza y poder, es decir hacer las cosas lo mejor posible y es aquí donde entran en juego aspectos creativos, fuerza y dinamismo de los valores de la Dirección. *La eficacia trata el área de la empresa que produce resultados, significa, hacer las cosas bien, con los mejores métodos posibles para lograr el objetivo.*

El término, también usarse para enfatizar el impacto de esfuerzos o acciones. Con frecuencia, simplemente describe que la capacidad está realmente en uso, o que una ley o una regla están en vigor.

De las definiciones circulantes, se eligen las que dicen que la *eficacia* mide los resultados alcanzados en función de los objetivos que se han propuesto, presuponiendo que esos objetivos se mantienen alineados con la visión pensada.

Chiaverato I.(2004) en su obra: Introducción a la Teoría General de la Administración menciona: *“...un líder debe tener un desempeño eficiente y eficaz a la vez, pero, aunque la eficiencia es importante, la eficacia es aún más decisiva”.*

Mayor eficacia se logra en la medida que las distintas etapas necesarias para arribar a esos objetivos, se cumplen de manera organizada y ordenada sobre la base de su prioridad e importancia.

León Cornejo M.(2012): *“(...) la definición de las metas y objetivos operativos, debe provenir del establecimiento específico de proyectos y actividades orientadas a superar las series históricas logradas por cada unidad de negocio”.*

El auditor comprobará el cumplimiento de la producción o servicio y efectuará comparaciones con la planificación a fin de determinar sus avances o atrasos en la ejecución.

A través de la evaluación de la eficiencia y eficacia, se determinará si la organización está realizando lo correcto. El uso eficiente de los recursos tiene impacto cuando se orientan al logro de metas y objetivos técnicamente definidos.

d.3) La Calidad

Actualmente, las empresas deben enfrentarse a un entorno empresarial muy convulso. La constante carrera por conquistar clientes genera un ambiente de competencia cada día más fuerte y la única vía para sobrevivir en ese medio es concebir productos de mayor calidad.

Esto conlleva a que no haya aspecto más importante en los negocios que la “calidad”, el futuro depende de la habilidad para ofrecer los bienes y servicios de calidad.

En general conocemos que la Calidad, se concibe como la satisfacción del cliente, el nivel con el cual los usuarios perciben el producto que consumen.

Para visualizar de menor manera, se cita algunas definiciones de calidad expresadas por expertos de esta materia disponibles en: <http://www.gestiopolis.com/administracion-estrategia/calidad-definicion-evolucion-historica.htm>

Crosby,P.(1979) calidad es: *“Ajustarse a las especificaciones o conformidad de unos requisitos”*.

Deming,W.E (1982) es: *“El grado perceptible de uniformidad y fiabilidad a bajo costo y adecuado a las necesidades del cliente”*.

Feigenbaum, (1990): *“... todas las características del producto y servicio ...que estén relacionadas directamente con la necesidades del cliente, son consideradas calidad*.

Jurán,J (1993) define calidad como: *“Adecuado para el uso, satisfaciendo las necesidades del cliente”*.

Algunas organizaciones, definen el término calidad, así:

La familia de normas ISO (ISO 9000:2000) lo define como: *“...el grado en que un conjunto de características inherentes cumple con unos requisitos”*.

"Calidad es satisfacer las expectativas del cliente. El Proceso de Mejora de la Calidad es un conjunto de principios, políticas, estructuras de apoyo y prácticas destinadas a mejorar continuamente la eficiencia y la eficacia de nuestro estilo de vida".

En síntesis, debemos abordar el término calidad, asociado a la satisfacción del cliente sobre un determinado producto, mismo que debe cumplir con ciertas exigencias como estándares.

Por otro lado, no serán absolutas ni precisas, las definiciones de calidad promulgadas, ya que se aprende a reconocerla a través de la propia experiencia.

Muchas veces, la calidad de ciertos productos depende de los distintos gustos.

León M (2012): Guía de Estudio, Maestría en Auditoría Integral: (pp.45:) *"La calidad se fundamenta en la cobertura de necesidades y expectativas del cliente"*.

La evaluación a la calidad, se realizará frente a la política de la calidad que generalmente está alineada a la política global de la organización traducida en sus objetivos.

ISO 9000:2000 (Párrafos 3.2.4;3.2.5): "políticas de la calidad: intenciones globales y orientación de una organización. (...) objetivo de calidad: algo ambicionado o pretendido en relación con la calidad (...)".

Entonces, de acuerdo a las concepciones citadas, la dirección y control de la calidad, generalmente involucran la política y objetivos de calidad; el auditor por su parte, evaluará la planificación diseñada, los procesos y recursos pensados para el cumplimiento de las políticas y objetivos relacionados con la calidad.

d.4) Los indicadores de gestión

Como se mencionó, la evaluación a la eficiencia, eficacia y calidad por parte del auditor, es el aspecto principal y medular de la auditoría de gestión, para lo cual el profesional se servirá de instrumentos que le permitan cumplir su objetivo.

La importancia de medir la actividad de la empresa, en la actualidad es indispensable para las organizaciones, pues medir los resultados es aún más importante.

Por tanto, es necesario contar con medios que faciliten la labor de evaluar y medir los resultados de la gestión, esto permitirá medir el desempeño organización, estableciendo los hechos reales y comparando con los resultados esperados.

Franklin E.(2007): *“El uso de indicadores en la auditoría administrativa, obedece a la necesidad de contar con un instrumento que permita establecer el marco de referencia para evaluar los resultados de la gestión de una organización”.*

d.4.1) Concepto de indicador

Franklin E.B(2007): *“Un indicador es una estadística simple o compuesta que refleja algún rasgo importante de un sistema dentro de un contexto de interpretación(...) Es una relación cuantitativa entre dos cantidades que corresponden a un mismo proceso o procesos diferentes.(...) pretende caracterizar el éxito o la eficacia de un sistema, programa u organización, pues sirve como una medida aproximada de algún componente o de la relación entre componentes”.*

Recogiendo el concepto citado, podemos decir que los indicadores son medios que nos permiten realizar comparaciones, sacar conclusiones y tendencias o predecir cambios.

A través de un indicador, es posible medir el desempeño individual o colectivo, de un sistema o procesos, una organización y su comportamiento, costos, calidad, insumos, eficacia, eficiencia, según los requerimientos para los cuales se los utilice.

Para Beltrán J.(2000): *“un indicador es la relación entre las variables cuantitativas y cualitativas que permite observar la situación y las tendencias de cambio generadas en el objetivo o fenómeno observado, respecto de objetivos y metas previstos e influencias esperadas”.*

José Joaquín Mira & José M^a Gómez: (2004): *“Es una medida cuantitativa que puede usarse como guía para controlar y valorar la calidad de las diferentes actividades. Es decir, la forma particular (normalmente numérica) en la que se mide o evalúa cada uno de los criterios”.*

Por se basa en los sistemas de información, resultados de encuestas internas, los objetivos operativos, documentación generada en procesos.

Identifica el conjunto de las actividades claves que se emplearán para lograr los objetivos propuestos y que darán lugar a la obtención de variables a medir.

Pfenniger, M. 2004: *“Un indicador es una expresión cualitativa o cuantitativa observable, que permite describir características, comportamientos o fenómenos de la realidad a través de la evolución de una variable”*.

Porque se derivan del análisis sistémico de la organización, que permita identificar procesos relevantes y agregadores de valor que se constituyen en áreas sujetas a evaluar.

Entonces, los indicadores constituyen un sistema de medición y control de un proceso, un camino, que indique en un plazo si se lleva la dirección correcta o es necesario mejorar.

d.4.2) Utilidad de los indicadores de gestión

En todas las circunstancias, es necesario contar con medios que nos proporcionen signos de alerta o síntomas que reflejan el bienestar o malestar, como en un automóvil, tenemos el tablero de control donde están el velocímetro, medidor de combustible, etc; el cuerpo humano, también tiene sus medios para detectar síntomas, como la temperatura corporal, la presión arterial; de igual forma, en las organizaciones se requieren de medios, para detectar señales de alerta que permitan visualizar la existencia de inconvenientes o indicar si los procesos están encaminados hacia la dirección correcta; para tal propósito se cuenta con los indicadores de gestión.

Sin embargo, los indicadores de gestión no tendrían validez, si antes no se cuenta con una planificación estratégica que proporcionen los parámetros para la comparación o medición, de tal forma que es indispensable que una organización implemente este plan como una condición necesaria para diseñar los indicadores que le servirán para orientar su gestión como parte del éxito que pretende alcanzar.

Olalla Velasquez E. Mba: (2012): Guía de Estudio, Auditoría de Gestión IV: *“La finalidad de la planificación estratégica de una organización, es la de coadyuvar, desarrollar y cumplir con la misión institucional y procurar su alineación con su visión y valores (...) deben constar los objetivos y las metas institucionales y la estrategia que debe diseñarse y ejecutarse para lograr estos objetivos y metas”*.

Por lo expuesto, toda planificación estratégica, incluirá en su estructura las medidas del desempeño, que constituirán herramientas para evaluar la gestión organizacional, consecuentemente servirán para diseñar los indicadores que permitan medir el logro de objetivos planteados.

Cuando una organización cuenta con un plan estratégico bien diseñado, son capaces de trazar un camino para cerrar la brecha entre lo que buscan lograr y la posición en que están.

Olalla E.(2012: *“El plan estratégico se enfoca en las metas clave de la organización, éstas deben estar perfectamente alineadas a su misión y visión (...)”*)

Es así, que la planificación se concentre en factores críticos de éxito que debe tomar en cuenta, previamente al diseño, incluyendo la forma en cómo se logrará lo planificado y a futuro comparar con lo que ha alcanzado, actividad que se cumplirá con la utilización de los indicadores como medidas de desempeño, cuyos resultados reflejarán el progreso en el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos.

En concordancia con lo descrito, los indicadores de gestión, son de gran importancia, ya que le permitirá a la organización establecer si está en el camino correcto en el logro de sus metas y objetivos o proporcionar señales de alerta ante desajustes que merezcan tomar acciones correctivas o preventivas para superarlas o mejorarlas, convirtiéndose en una herramienta útil para la toma de decisiones cuando los resultados sean contrarios a los esperados.

Como parte de la planificación estratégica, la organización deberá diseñar además de los factores críticos de éxito, metas, objetivos, los indicadores que le servirán para medir su desempeño acompañado de un plan de contingencias para mitigar aquellos hechos no previstos.

La planificación implica tres niveles: estratégico, táctico y operativo, entre los cuales existe una cadena vertical de alineamiento e interrelación.

El nivel estratégico define la misión empresarial, entonces se diseñarán los objetivos estratégicos o globales que van a regir para la organización en su conjunto; el nivel táctico, comprenderán los objetivos de nivel corporativo o nivel medio, se establecerán los objetivos corporativos; finalmente el nivel operativo tendrá relación directa con el plan operativo anual, por tanto incluirán los objetivos de esta naturaleza.

Los indicadores podrán construirse o diseñarse en base a los objetivos, no obstante éstos pueden estar en relación a los procesos vigentes en la empresa.

d.4.3) Diseño de indicadores

Olalla E. Mba: (2012): Guía de Estudio, Auditoría de Gestión IV: *“Conviene definir una estrategia de diseño que le brinda al indicador las características de especificidad necesarias para su identificación, ubicación, medidas e interpretación”*.

Las estrategias definidas pueden ser:

- ✓ Análisis histórico, estudiando el comportamiento del indicador a través del tiempo, para proponer un avance racional de cumplimiento.
- ✓ Por consenso, de acuerdo a las características, a través de acuerdos, dar un valor al indicador según las experiencias de profesionales expertos.
- ✓ Referencias por elementos teóricos, se refiere a un dato proporcionado por fabricantes de equipos, o datos de diseño.
- ✓ Requerimientos de los usuarios, donde se considerarán estadísticas sobre preferencias de los clientes.
- ✓ Nivel de consideración política, donde intervienen los criterios sobre políticas de competitividad.

Las características enunciadas, se identifican por tener aspectos particulares, sin embargo pueden utilizarse simultáneamente a efectos de conseguir mejores resultados y de acuerdo a su objetivo o área de aplicación.

Además de las características para el diseño, los indicadores deben contar con requisitos para su redacción, los cuales deben comprender:

- ❖ Agregación más preposición
 - Cantidad de...
 - Porcentaje de...
- ❖ Variable (generalmente es un sustantivo en plural)
 - Empleados
 - Ventas

- Niños
- ❖ Verbo en participio pasado (acción)
 - Recuperados
 - Vacunados
 - Atendidos
- ❖ Complementos circunstanciales (tiempo, lugar...)
 - En el área de salud No.1 Riobamba Chambo en el año 2011
 - En el Hospital Andino en el mes de agosto de 2010
 - En el Dispensario Cacha en el año 2010

Si reunimos los elementos semánticos de diseño obtendremos:

Tabla 2: Construcción de un indicador

<i>Cantidad de</i>	<i>Niños</i>	<i>Vacunados</i>	<i>en el Dispensario Cacha en el año 2010</i>
Agregación mas preposición	Variable	Verbo en pasado (acción)	Complementos circunstanciales (tiempo, lugar)

Fuente: Guía de Estudios, Maestría en Auditoría Integral, Módulo I, Cuarto Ciclo

La variable constituye el insumo básico de un indicador, por cuanto su fundamento es la medición, entonces si queremos evaluar algo, es necesario medir y para medir es indispensable cuantificar, entonces lo que vamos a medir, contar o cuantificar, será la variable.

Además de las características semánticas, un indicador debe poseer otras características que lo hacen importante y sea útil para el propósito que fue diseñado.

Describiremos sus características:

- **Fácil y Rápido:** Debe ser fácil y rápida su generación de información insumo, agrupación y medición.
- **Neutral y Confiable:** Deben generar información veraz, objetiva y no sesgada, que permita actuar en forma asertiva.
- **Referenciales:** Pueden ser comparados consigo mismos, en el tiempo y con estándares internos y externos.

- **Oportunos:** Deben generar información que permita actuar en forma proactiva e inmediata.
- **Dicientes:** Muestran señales de alarma de la gestión de la entidad, en aspectos relevantes de la gestión.
- **Medibles:** En el momento de su medición dan un valor fijo de orden cualitativo o cuantitativo.
- **Variables:** Los indicadores no son fijos, varían y se ajustan, según los cambios que ocurran en los planes estratégicos o normativos de la organización.

En síntesis, la medición en las organizaciones es muy importante, por cuanto son elementos que permiten tomar decisiones en la administración; con los resultados obtenidos, es posible adoptar acciones, manejar y controlar la gestión.

Con los indicadores de gestión, la organización podrá cuantificar el grado de logro de sus objetivos y el significado del éxito obtenido.

Las organizaciones, para seguir siendo competitivas, tienen la necesidad de manejar en su conjunto los recursos con los que cuenta dentro de un ciclo de tiempo y producción, conocer su relación con los proveedores y gestionar sus servicios con mayor eficacia que la competencia; para esto, deben diseñar indicadores y llevar a cabo el control de los mismos.

2.3 El Proceso de la Auditoría Integral

Debido a la amplitud y cobertura de la auditoría integral, involucra la participación de personal multidisciplinario, según la naturaleza y actividades de la organización sujeto de auditoría, debiendo considerarse estos aspectos al momento de iniciar el proceso de contratación del servicio.

Figura 5: Fases de la Auditoría Integral



Fuente: Elaboración propia

2.3.1 Planeación

La fase de planeación implica efectuar un diagnóstico general de la entidad a auditar, lo que involucra el conocimiento de la industria o negocio del cliente.

Subía Guerra J.(2011): en la Guía de Estudios, Marco Conceptual de la Auditoría Integral, indica: *“Una revisión documental de las actividades principales del cliente es necesaria para ubicar exactamente la extensión del trabajo a realizar”*.

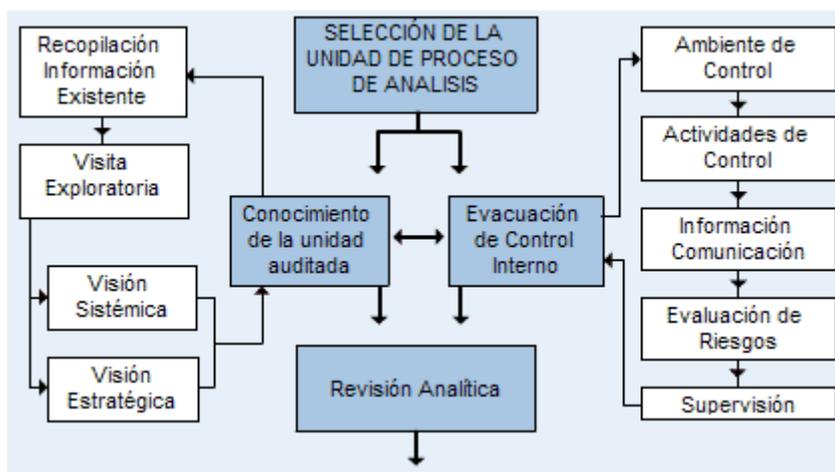
El conocimiento general de la empresa, constituye la etapa previa que le permitirá al auditor definir los términos del trabajo y la extensión de los procedimientos a aplicar.

La planificación es importante para lograr el conocimiento integral sobre la naturaleza del negocio, la obtención de información sobre las obligaciones legales, información sobre la planificación de gestión.

La planificación puede estructurarse en dos fases: Preliminar y Específica

a) *Planificación Preliminar*

Figura 1: Etapas de la planificación preliminar



Fuente: El Proceso de la Auditoría, Portal Educativo de las Américas <http://www.educoea.org>

Los aspectos constantes en el gráfico, permitirán determinar el objetivo y alcance de la auditoría, así como definir el equipo de auditores que intervendrá; además identificará áreas críticas que merezcan atención especial en la ejecución.

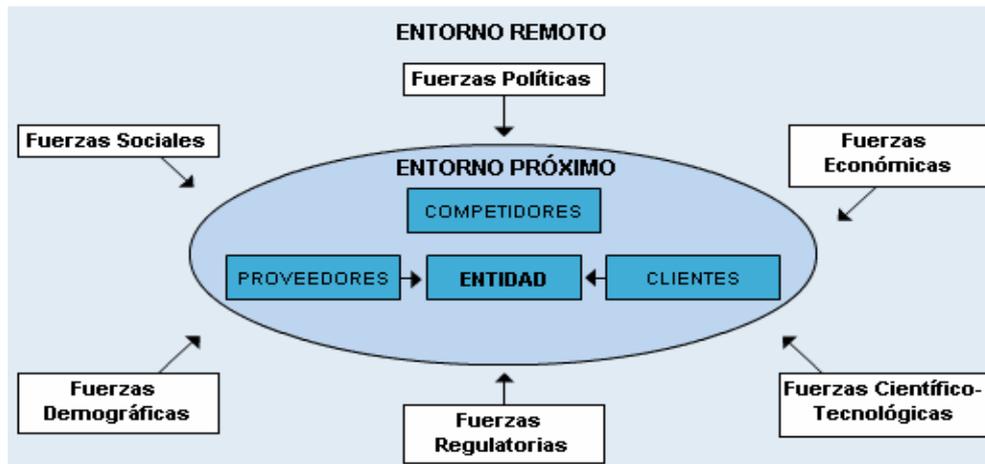
Blanco Y.(2003): *“Antes de aceptar el trabajo, el auditor debería obtener un conocimiento preliminar de la industria y de los dueños, administración y operaciones de la entidad que va a ser auditada(...) para desarrollar la auditoría(...). El objetivo fundamental de esta investigación, es poder medir el grado de organización que tiene la compañía y visualizar el tamaño de las operaciones(...) la información aquí obtenida sirve de base para la planeación del trabajo”.*

La comprensión de la entidad y su entorno, requiere realizar una investigación desde la visión sistémica, que involucre conocer sus proveedores, insumos, procesos, productos, metas, objetivos, misión, visión, clientes y su entorno que se refieren a aquellos factores externos que le afectan directa o indirectamente.

Para obtener una comprensión adecuada sobre la visión sistémica de la empresa, será necesario mirar a la organización a través del esquema insumo – proceso – producto, identificando los elementos que intervienen en el quehacer empresarial y su funcionamiento.

Los factores del entorno próximo y remoto, proporcionan información útil para la planeación, ya es necesario conocer los actores que intervienen e influyen en la gestión empresarial.

Figura 2: Factores del entorno próximo y remoto empresarial



Fuente: Análisis Organizacional de la Empresa, Portal Educativo de las Américas <http://www.educoea.org>

Debido a que los actores del entorno próximo, influyen en forma directa en la gestión organizacional, es así que la medición del desempeño basado en indicadores, podrá darse en función de los niveles de relación y su ubicación ante los competidores, proveedores y clientes.

De igual manera, el análisis al entorno remoto, describe la influencia indirecta en la gestión organización, tal como las fuerzas sociales, regulaciones legales, la tecnología que afectan al desarrollo de las actividades, debiendo diseñarse indicadores para medir el grado de influencia de estos factores.

De este análisis, se genera un reporte que servirá de base para continuar con la siguiente etapa que corresponde al evaluar los riesgos y el entendimiento del control interno.

La comprensión del control interno, busca identificar factores específicos de riesgo que requieren atención especial en el desarrollo de nuestra planificación.

Con el afán de conseguir un entendimiento del control interno se utilizarán metodologías para ello, que se expusieron en el acápite de la auditoría de control interno, no obstante resumiremos en este apartado:

Los cuestionarios de control interno, que consisten en una guía para orientar una parte del trabajo, sin que éstos sean estáticos o definidos, al contrario podrán variar y ser flexibles de acuerdo a las necesidades de información que se quiere recoger, podrán complementarse con hojas narrativas o descriptivas para ampliar la evaluación.

Los diagramas de flujo o representaciones gráficas de los procesos, que son aplicables en su mayoría para ciclo de transacciones por el volumen de operaciones que manejan; en cuanto a la evaluación de los controles aplicados, son factibles por que permiten visualizar los puntos de control que tiene el ciclo y determinar aquellos que son fuertes y débiles y necesitan acciones de corrección o mejoras.

Identificados los objetivos del control interno implementado y los puntos de control fuertes y débiles, es necesario emitir conclusiones sobre lo adecuado de su diseño y funcionamiento a través del informe respectivo; además evaluar los riesgos que afectan al sistema que conllevará al diseño y aplicación de las pruebas de auditoría que serán traducidos a procedimientos integrados en los programas de trabajo a la medida.

b) Los riesgos en auditoría

Para Subía Guerra J.(2011), en la Guía de Estudios, Marco Conceptual de la Auditoría Integral, menciona: *“Del conocimiento de la entidad y su entorno, se generan potenciales áreas de interés para la auditoría. Este análisis se complementa con la evaluación de los riesgos de auditoría para definir áreas críticas”.*

Blanco Luna ,Y. (2003): *“En la mayoría de las auditorías surgen riesgos importantes, pero su determinación es asunto del juicio profesional del auditor. La determinación de esos riesgos excluye la consideración que hace el auditor sobre el control interno”.*

El riesgo de auditoría, consiste en que la auditoría emita una opinión inadecuada sobre estados financieros elaborados erróneamente, este riesgo tiene tres componentes así:

Inherente, que consiste en la posibilidad de que ocurran errores de importancia relativa; es decir aquellos que vienen con la naturaleza de la transacción o componente antes de aplicar los controles.

Para Blanco Luna Y(2003): *“...es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacción a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa (...) asumiendo que no hubo controles internos relacionados”.*

De control, relacionado a aquellos que subsisten luego de la aplicación de los controles; es decir aquel que el control interno no logra corregir o prevenir.

Blanco Luna Y.(2003): *“es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de la cuenta o clase de transacción y que pudiera ser de importancia relativa(...) no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y control interno”*.

Blanco Y.(2003): *“Los riesgos inherentes y de control existen independientemente de la auditoría y no pueden ser controlados por el auditor”*.

De detección, se refiere a los errores que no son detectados por la auditoría.

Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de la auditoría no detecten una representación errónea que existe en los saldos o ciclos de transacciones.

No obstante, el auditor está en posibilidad de evaluar estos riesgos y diseñar los procedimientos aplicables de modo que el nivel de riesgo de detección se reduzca.

Los auditores deben estar en la capacidad de determinar cuáles son las áreas donde se incrementa la posibilidad de riesgo y dirigir los esfuerzos a esos aspectos, y emitir una opinión acertada y adecuada sobre la gestión.

Es imposible pensar en la existencia de una organización libre de errores o exenta de riesgos, sin embargo el papel de la auditoría está encaminado a la aplicación de procedimientos para detectar estos riesgos y disminuirlos, pues no será posible eliminarlos totalmente, lo importante en este caso es que el riesgo de auditoría sea lo menos posible.

Luego de evaluado el control interno y determinado los riesgos existentes, es necesario ubicar los resultados a través de una escala de medición, que permitirán definir el tipo de pruebas de auditoría a aplicar; entonces se determinará si el área o componente evaluada merecerá la aplicación de pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas; en conclusión, la profundidad de las pruebas serán de acuerdo al nivel de riesgo.

Entonces, se presentará una relación inversa entre el nivel de confianza de los controles y el nivel de riesgo; consecuentemente, a mayor nivel de riesgo, menor será el nivel de confianza en los controles aplicados y viceversa.

El producto final de la planeación constituyen los programas de trabajo a la medida, donde se agruparán en forma ordenada los procedimientos y pruebas de auditoría a aplicar, diseñadas en base a la medición del nivel de riesgo y confianza, producto de la evaluación a los controles implementados en la organización; como ya se mencionó, las pruebas de cumplimiento dirigidas a la verificación de controles y las sustantivas, encaminadas a analizar con profundidad áreas críticas.

2.3.2 Ejecución

Esta fase consiste en la aplicación de los procedimientos de auditoría contenidos en los programas de trabajo; del cumplimiento de estas pruebas, dependerá el logro de los objetivos planteados para cada una de las auditorías que comprenden la auditoría integral.

Para cumplir con la fase de ejecución, será necesaria la aplicación de las diferentes pruebas de cumplimiento y sustantivas diseñadas de acuerdo al nivel de riesgo y confianza obtenido en la evaluación del control interno y determinación de riesgos.

Blanco Luna Y (2003): *“Una vez concluido el plan general de la auditoría se elaboran los programas de auditoría donde se indicará la naturaleza, amplitud y oportunidad de las pruebas de auditoría. Los programas de auditoría son una guía de la manera como debe practicarse la auditoría y un medio de control sobre la ejecución de la misma (...) Por regla general los programas se elaboran por secciones de acuerdo con cada una de las áreas de los estados financieros o ciclos de operación”*.

En vista que los programas se preparan en la etapa de planeación, pueden ser modificados en la medida en que avanza el trabajo, debiendo registrarse las razones de los cambios.

Como ya se mencionó, las pruebas de auditoría pueden ser de cumplimiento o sustantivas y su tipo involucra la aplicación de las técnicas de auditoría como son la inspección, observación, indagación, confirmación, cálculo; todo dependerá de su propósito; es así que unas pueden ser más apropiadas que otros, según el caso o el componente a aplicar.

a.1) Pruebas de Auditoría

a.1.1) Pruebas de cumplimiento

Se definen como procedimientos de auditoría para comprobar la evaluación preliminar del ambiente de control, y sirven para probar la efectividad de las políticas y actividades de control interno, así como para fundamentar el riesgo de control y determinar que el sistema de control interno no evitará que ocurran errores importantes, tampoco los detectará, ni corregirá si han ocurrido.

Tienen como objetivo verificar que los controles evaluados están operando efectivamente.

a.1.2) Pruebas sustantivas

Tienen como propósito confirmar la efectividad del funcionamiento de la gestión y recopilar evidencias relacionadas con el objeto de la auditoría.

Son posteriores o simultáneas a las pruebas de control a través de la aplicación de una o más técnicas de auditoría a las actividades, sistemas o procesos de gestión.

Es usual que ambas pruebas se apliquen conjuntamente sobre los mismos componentes o áreas, aumentando de esta forma la eficiencia de la auditoría; por lo tanto, se debe tener cuidado especial en el diseño de las pruebas y en la evaluación de los resultados, a fin de asegurar que se alcanzan los objetivos.

a.1.3) Procedimientos analíticos

Se generan a través de la aplicación de una serie de técnicas o estrategias, para revisar y de control y sustantivas.

Entre los procedimientos analíticos utilizables, podemos mencionar las comparaciones entre la condición con el criterio, la aplicación de cálculos, indagaciones o comprobaciones, inspecciones, evaluaciones o la formulación o interpretación de indicadores, para analizar la razonabilidad de las informaciones y actividades de gestión, para validar las operaciones y sus resultados, áreas, actividades o tareas que se auditan, y determinar los hallazgos de la auditoría.

Son parte de los procedimientos analíticos, el diseño e interpretación de indicadores de gestión.

b.) La evidencia en la auditoría

Blanco Luna Y.(2003):“Significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa su informe(...)La evidencia en la auditoría integral, comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros, información corroborativa de otras fuentes, procedimientos sobre el manejo de las áreas o divisiones e indicadores de gestión”.

El fundamento de los comentarios, conclusiones y recomendaciones respecto a la administración de la organización sujetos a la auditoría, el auditor, es la evidencia suficiente, competente y pertinente que recopile, mediante la aplicación de técnicas de auditoría.

La responsabilidad del auditor, es obtener suficiente evidencia de auditoría para fundamentar una opinión con respecto a los estados financieros y la gestión de la organización en su conjunto. Obtendremos evidencia en relación con las afirmaciones individuales en cada una de las auditorías que conforman la auditoría integral.

La Norma de Auditoría aplicable al Sector Público Código EAG-05, relativas a la Ejecución de la auditoría dice que: “La evidencia de auditoría comprende toda información que provenga de varias fuentes y sirvan de respaldo de las actividades operativas, administrativas, financieras y de apoyo que desarrolla la entidad auditada, las mismas que deben contener las siguientes características:

b.1) Suficiente.- Cuando los resultados de una o varias pruebas proporcionan una seguridad razonable para proyectarlos con un mínimo riesgo, al conjunto de actividades de este tipo;

b.2) Competente.- Para ser competente, la evidencia debe ser válida y confiable, indagándose cuidadosamente si existen circunstancias que puedan afectar estas cualidades; y,

b.3) Pertinente.- Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso.”

Las características enunciadas en la norma, tienen que ver con los atributos determinantes que la evidencia debe cumplir, es decir para que sea confiable, goce de credibilidad y en la cantidad suficiente o necesaria para soportar las opiniones del auditor.

Debe ser relevante, en relación con el objetivo de la auditoría que se está probando para ser convincente. Es relevante para un objetivo pero no para otro diferente.

Debe ser competente, si es conforme a la realidad, es decir, si es válida, la competencia se puede pensar en un sinónimo de confiabilidad, por tanto debe provenir de fuentes confiables.

Debe ser suficiente, respecto de la se cantidad requerida para emitir una opinión y persuadir de la validez del hallazgo de auditoría. La cantidad de las evidencias se mide principalmente por el tamaño de la muestra tomada por el auditor.

Debe ser oportuna, las evidencias son más convincentes cuando se obtienen con oportunidad para ser tomada como fundamento que soporte las opiniones y conclusiones del auditor. Se refiere al momento en que son recopiladas o al período que comprende la auditoría.

Generalmente, el auditor necesita apoyarse en evidencias que son más persuasivas que concluyentes y, con frecuencia, busca evidencias de diferentes fuentes y de distinta naturaleza para sustentar sus conclusiones.

Por esa razón la fuente de donde proviene la evidencia, influye en la confiabilidad; puede provenir de fuentes externas o internas.

Un ejemplo típico de la fuente externa, son las confirmaciones, donde una tercera persona proporciona información que es más confiable si la misma se obtendría internamente; por su lado, la evidencia de fuente interna se torna confiable en tanto se trate de los sistemas implantados en la entidad y se ha comprobado su efectividad; por supuesto que la información escrita es aún más confiable que la verbal.

Para los propósitos de auditoría, si una misma evidencia obtenida de diferentes fuentes es inconsistente, será necesario aplicar procedimientos alternos para validar o resolver las inconsistencias.

Finalmente, cabe indicar que el auditor, debe organizar la evidencia, codificarla, referenciarla y archivarla por legajos a fin de asegurarse que se ha cumplido la finalidad de la auditoría y aportar en la evaluación al desempeño del personal o servir de soporte frente conflictos.

c. Los papeles de trabajo

Blanco Luna Y.(2007): *“El auditor deberá registrar en papeles de trabajo, la planeación, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados, así como los resultados y las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo registrarán los hechos relevantes que fueron conocidos por el auditor en el momento de alcanzar las conclusiones”*.

Según el concepto descrito, los papeles de trabajo son el nexo entre el trabajo de campo y el informe de la auditoría, por lo tanto, deben contener la evidencia suficiente, competente y relevante para apoyar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

Sobre este aspecto la Norma Ecuatoriana de Auditoría aplicable al Sector Público Código EAG-4, Papeles de Trabajo, manifiesta:

“Los papeles de trabajo constituyen los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y la evidencia reunida por el auditor en el desarrollo de su tarea, son el vínculo entre el trabajo de planeamiento, de ejecución y del informe de auditoría. Por tanto, contendrán la evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos, opiniones, conclusiones y recomendaciones que se presenten en el informe”.

Por lo anotado, es imprescindible que para la elaboración de papeles de trabajo, deberá tomarse en cuenta las normas de calidad profesional, organizarse y archivar adecuadamente para facilitar su localización, además deberán conservarse en la unidad de control por el tiempo que dispongan las normas legales sobre la materia.

d. Los hallazgos de auditoría

El término hallazgo se refiere a una situación deficiente o adversa que se revele o determine a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

El hallazgo debe ser estructurado con sus atributos que son condición, criterio, causa y efecto; y, necesariamente tiene que ser de interés para la organización auditada.

Manual de Auditoría Financiera, Contraloría General del Estado (2001): *“Los hallazgos se utilizan como herramienta de auditoría y están referidos a las desviaciones identificadas durante el examen a ser presentadas en el informe de auditoría”.*

Luego de abordado el concepto del hallazgo en auditoría, nos centraremos en su importancia y metodología empleada, para el desarrollo sistemático y profesional.

Para este propósito, es imprescindible abordar el significado de los diferentes atributos, elementos y pasos que se deben tener en cuenta, para el desarrollo de los hallazgos, así como su implicación sobre las conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

d.1) La Condición

Son las situaciones deficientes encontradas por el auditor en relación con una operación, actividad o transacción; manifiesta el grado en que los criterios no están siendo logrados o aplicados total o parcialmente.

Como ejemplos propios de condiciones, se pueden citar:

- ✓ Incumplimientos de leyes, reglamentos, objetivos, políticas y metas, planes, manuales, instrucciones, procedimientos y otros de carácter normativo o instructivo.
- ✓ Información obtenida de Indicadores de gestión que demuestren funcionamiento inadecuado de los procesos.
- ✓ Situaciones o prácticas administrativas contrarias a los lineamientos organizacionales.
- ✓ Incumplimiento de recomendaciones.

d.2) El Criterio

Se define como la norma, parámetro o estándar frente a la cual se mide o compara la condición. Puede decirse que constituyen las metas que la entidad auditada pretende lograr o las normas relacionadas con su logro.

Dentro de los criterios, se ubica el marco de referencia de cada una de las auditorías que conforman la auditoría integral frente a las cuales se evalúa la condición.

Como ejemplos típicos de criterios podemos citar:

- ✓ Leyes, regulaciones, disposiciones legales, normas, manuales, reglamentos internos, planes estratégicos, objetivos, estándares definidos por la organización y por organismos de normalización, metas, políticas, planes anuales.
- ✓ Estándares definidos para diseño de indicadores
- ✓ Disposiciones internas administrativas, instrucciones por escrito
- ✓ Recomendaciones, sugerencias emitidas por auditorías practicadas.

d.3) La Causa

Es la razón o razones que originaron la condición o el incumplimiento; tienen que ver generalmente con el accionar humano, por esa razón, las recomendaciones o acciones correctivas o preventivas deben dirigirse a las personas a efectos de eliminar las causas identificadas que motivaron las deficiencias.

Por lo mencionado en este aspecto, podemos citar causas que generalmente producen deficiencias:

- ✓ Deficiencias de capacitación
- ✓ Deficiencias de comunicación personal e interdepartamental
- ✓ Negligencia o descuido.
- ✓ Normativa inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas.
- ✓ Órdenes superiores o instrucciones contrarias a los criterios
- ✓ Falta de recursos
- ✓ Falta de buen juicio o sentido común.
- ✓ Falta de entendimiento de valores relacionados con la ética y conducta personal
- ✓ Falta de gestión administrativa
- ✓ Inadvertencia del problema
- ✓ Falta de comprensión del compromiso asumido con la empresa e interés suficientes.
- ✓ Organización defectuosa o desactualizada.
- ✓ Falta de delegación de autoridad o delimitación de funciones.
- ✓ Auditoría Interna deficiente.
- ✓ Acentuada concentración de autoridad.

- ✓ Alta rotación de personal
- ✓ Incompatibilidad de funciones
- ✓ Falta de socialización de la normativa e instrumentos internos.

Para establecer las causas que originaron las deficiencias, es posible utilizar herramientas que permiten en forma práctica identificar con facilidad los motivos de la desviación; como el diagrama de Ishikawa o espina de pescado, cuyos resultados reflejarán las causas y subcausas e inclusive facilita diseñar las soluciones para superarlas o eliminarlas.

d.4) El Efecto

Son los resultados adversos, reales o potenciales, que obtiene el auditor al comparar la condición y el criterio respectivo. Tiene que ver con el impacto que sufre la organización.

Los efectos pueden tener que ver con pérdida de recursos, perjuicios económicos, o en eficiencia y eficacia, por la falta de aplicación de los estándares establecidos o por el fracaso en el logro de las metas y objetivos.

Determinar los efectos, es de gran importancia, por cuanto a través de las conclusiones, se debe persuadir a la administración de la necesidad de un cambio para alcanzar el criterio o meta.

Es conveniente, expresar en el informe los efectos o impactos causados por la deficiencia, en lo posible cuantificados o expresados en unidad de medida, pues de eso dependerá las acciones inmediatas y efectivas que la administración aplique para la solución.

Como ejemplos de efectos producidos podemos citar:

- ✓ Potencial uso antieconómico o ineficiente de los recursos (humanos, materiales y financieros).
- ✓ Perjuicios económicos
- ✓ Disminución de ingresos
- ✓ Limitación en la percepción de rentas
- ✓ Incumplimiento de disposiciones normativa
- ✓ Disminución de generación de información
- ✓ Estados financieros con errores o incorrectos
- ✓ Gastos o pagos indebidos

- ✓ Gastos o pagos en exceso
- ✓ Información poco útil o no confiable
- ✓ Desmotivación del personal
- ✓ Inseguridad organizacional
- ✓ Registros incompletos

Es importante que el auditor, el momento de expresar los efectos en sus conclusiones, éstos no se manifiesten como juicios de valor; en tal caso utilizará el profesionalismo para la redacción del informe, observando las normas del debido proceso y las garantías contempladas en la Constitución.

La fase de ejecución del trabajo concluye con la estructuración de los papeles de trabajo y se consolida con la comunicación de resultados en el proceso de ejecución.

2.3.3 Comunicación de resultados

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y su Reglamento, establecen:

Art. 90, párrafo final: *“Al finalizar los trabajos de auditoría de campo, se dejará constancia de que fue cumplida la comunicación de resultados y la conferencia final en los términos previstos por la ley y las normas profesionales sobre la materia”.*

Art. 22: “Comunicación de resultados.- *En el transcurso de una auditoría o examen especial, los auditores (...)mantendrán constante comunicación con los servidores, ex servidores y demás personas vinculadas con la acción de control, dándoles oportunidad de presentar pruebas documentadas, así como información escrita relacionada con los asuntos sometidos a examen.*

La comunicación de resultados durante y al finalizar la auditoría deberá constar en los contratos de servicios como un requisito obligatorio del trabajo, debido a que los auditados necesitan conocer con oportunidad las deficiencias o incumplimientos, con el propósito de ejercer su derecho a defensa y/o exponer los puntos de vista u opiniones sobre las causas que originaron los asuntos observados.

Las conclusiones del auditor se consolidarán en el documento que será el producto terminado del trabajo de auditoría, el que será oficial cuando se cumpla la reunión con los directivos de la sociedad para la discusión de su contenido.

En la auditoría integral, se emitirán informes durante el transcurso del trabajo conocidos como informes eventuales y el informe final.

a) El informe de auditoría integral

a.1) Informes Eventuales o Intermedios

Blanco Luna Y.(2007): *“En el curso de la auditoría integral y al menos trimestralmente (...) presentaremos informes donde se resumirá el trabajo efectuado con las observaciones y recomendaciones acerca de la organización contable, administrativa, eficacia de los controles internos y otros aspectos(...) que hubieren sido detectados en el curso del trabajo”.*

Sotomayor A.A.(2008): *“Es recomendable que en el desarrollo de la actividad de evaluación, se efectúen periódicamente informes de su avance y no esperar a que ésta concluya para hacerlo de cualquier manera no se debe descartar la presentación del informe final(...) Los informes preliminares representan una retroalimentación entre el directorio y el auditor(..)”.*

Lo descrito, confirma que la comunicación de resultados es una cuestión de principios que observa la auditoría, por cuanto no sería factible que la administración se entere de los resultados por fuentes ajenas al personal de auditoría, lo que conllevaría actitudes adversas o negativas hacia el trabajo realizado.

Generalmente, en el trabajo de auditoría uno de los informes eventuales es la Carta de Control Interno que debe ser presentada en el transcurso del examen, a través de la cual se harán conocer las debilidades del sistema de control interno implementado en la organización, cuyos resultados aportarán elementos para que la administración adopte las medidas necesarias para superarlas.

La comunicación permanente a través de informes parciales de actividades o avances es una labor constructiva que ayuda a evitar contratiempos en la recopilación de datos y permite al auditor dar seguimiento a aspectos contenidos en los programas de trabajo.

a.2) Informe final

Sotomayor A.A.(2008): *“El proceso de auditoría concluye con el informe, que constituye el medio a través del cual el auditor comunica de manera formal y directa el reporte final de la auditoría, junto con las recomendaciones correspondientes a la empresa que solicitó los servicios específicamente a la alta gerencia”.*

“El informe de auditoría como un producto terminado, debe tener la calidad suficiente para responder a las exigencias de la alta gerencia. Los objetivos de la auditoría deben cumplir con estándares de calidad, los cuales se refieren a dos aspectos: la comunicación escrita y la finalidad”.

a.3) La Comunicación

El informe debe cumplir con los objetivos de su elaboración, como son informar con veracidad los hechos evaluados, convencer al auditado del contenido presentado, hacer recomendaciones apropiadas, viables, conseguibles y presentar alternativas; por lo tanto debe cumplir con las siguientes características:

- ✓ Debe ser **Directo**.- enfocarse en el tema central, sin ahondar en términos intermedios; sin abundar dicción innecesaria, esto facilitará su lectura y comprensión, es importante no utilizar términos muy técnicos y rebuscados, que provocan en los usuarios confusión sobre el tema comunicado y distraen al lector.
- ✓ Debe ser **Persuasivo**.- es decir debe ser convincente, debe comunicar los aspectos observados de forma que revelen los riesgos que implican y que han causado deficiencias o daños a la organización.
- ✓ Debe ser **Contundente y Preciso**.- Debe ser redactado sin expresar imprecisiones, de tal forma que se enfoque a los hallazgos encontrados, emplear conceptos claros que no generen dudas sobre la observación que se manifiesta.
- ✓ Debe ser **Atractivo**.- La forma de presentación y el estilo de la redacción deben ser características que agrade al lector. Para este aspecto, se tomará en cuenta la destreza en la redacción y la terminología clara, objetiva y sencilla que debe contener.

a.4) La Finalidad

El informe cumplirá los objetivos de su elaboración, por tanto la finalidad tiene que ver con las siguientes características:

- ✓ Debe ser **Oportuno**.- El informe tiene valor significativo cuando es presentado a tiempo y en lugar conveniente para comentarse y dar oportunidad para que la administración adopte las acciones necesarias apropiadas.
- ✓ Debe ser **Constructivo y de Apoyo**.- el informe debe ser una herramienta que impulse acciones para corregir las deficiencias, por tanto debe ser objetivo e identificar aspectos susceptibles de corrección o mejora. Debe evitarse utilizar terminología subjetiva o agresiva, que provoquen en el usuario una actitud negativa.
- ✓ Debe estar **Orientado a resultados y con recomendaciones**.- porque incorpora los resultados del examen y aporta por medio de recomendaciones propuestas, las soluciones para superar las deficiencias.
- ✓ Debe estar **Identificado con la evaluación solicitada**.- debe centrarse en la evaluación realizada y que han sido parte del acuerdo inicial de prestación del servicio, no podrá comentar asuntos que no fueron previamente acordados o que no tengan relación con los requisitos del contrato.

En la elaboración del informe, debe evitarse expresar o manifestar los procedimientos de auditoría utilizados, pues lo que interesa son los resultados mas no los medios para conseguirlos; tampoco es recomendable, citar reiteradamente un punto o asunto, que menoscabe el contenido y lo que es aún más importante, no personalizar los errores ya que causa actitud negativa y predisposición.

2.3.4 Seguimiento y Monitoreo

El seguimiento en la auditoría, es la etapa donde el auditor comprueba que se hayan aplicado las recomendaciones contenidas en el informe y que se han sugerido para superar las observaciones presentadas.

Es viable que el seguimiento lo realice personal independiente del equipo de auditoría, a fin de garantizar imparcialidad y evaluar de manera objetiva si se han realizado las acciones sugeridas por el equipo que participó en el trabajo.

Las acciones que se tomen deben ser apropiadas a los efectos de cada una de las observaciones presentadas.

Las medidas correctivas, deben ser siempre claras, es decir, el auditor siempre debe buscar comunicar en forma efectiva su mensaje y explicarlo las veces que sea necesario, deben ser viables y conseguibles, caso contrario podría propiciar que el auditado no las aplique.

Los procedimientos que dirigen las acciones correctivas deben centrarse en la investigación y determinación de las causas que las produjeron, para lo cual se aplicarán medidas que permitan corregir las deficiencias y además, comprobar que dan resultado.

a) *Plan de implementación de recomendaciones*

Para facilitar la etapa de seguimiento, se diseña un registro adecuado de la observación el que seguirá la secuencia de la acción, partiendo del punto en que se generó hasta el momento que se reflejen los resultados de su actuación.

Para aplicar las medidas correctivas primeramente se identificarán los efectos, las causas, evaluará las necesidad y asegurar que no se repitan, se estudiará y aplicará la acción necesaria y asegurarse que son efectivas.

No obstante es saludable realizar esta tarea, en lo posible sin dejar pasar demasiado tiempo luego de la auditoría, esto facilitará que la organización esté fresca y prestará mayor interés en la adopción de las acciones.

En el procedimiento aplicado se describirán los métodos utilizados para identificar e implantar las mejoras, así como comprobar que se han alcanzado los resultados previstos.

Villavicencio G.(2012) en la Guía de Estudio, Auditoría de Gestión VI, define: *“El proceso de seguimiento debe tener en cuenta un mínimo de elementos comunes para garantizar que sirve al objetivo de retroalimentación del plan:*

- ✓ *Todas las acciones de mejora tendrán un responsable de implantación, que será también el encargado de proporcionar la información para el seguimiento.*
- ✓ *Para cada una de las acciones deberá comprobarse el cumplimiento de plazos, la correcta utilización de los recursos asignados y el estado de indicadores de seguimiento fijados”.*

Un plan de implementación de recomendaciones, deberá contener los siguientes requisitos:

- ✓ Tiempo necesario para la práctica del seguimiento, establecer un cronograma para su desarrollo y cumplimiento.
- ✓ Objetivos del seguimiento, definir claramente lo que se pretende alcanzar.
- ✓ Alcance del seguimiento, determinar las áreas o procesos que abarcará.
- ✓ Metodología general, indicando las actividades a cumplirse y procedimientos utilizados.
- ✓ Criterios utilizados en la evaluación, describir la recomendación que constituye el estándar o criterio que se quiere alcanzar.
- ✓ Determinación del tiempo para efectuar el seguimiento, aplicando un cronograma de cumplimiento de las actividades.
- ✓ Variables e indicadores a considerar, se diseñarán indicadores para obtener resultados cuantificados del grado de cumplimiento de la recomendación. Dependiendo del tipo de recomendación, las variables que participarán en los indicadores se extraerán del propósito de la misma.
- ✓ Personas responsables que contribuirán al seguimiento
- ✓ Instrumentos que permitan el seguimiento, describir los medios de verificación.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LA EMPRESA

3.1 Antecedentes de la Organización

En el Año 2006 los/as productores/as de cuyes a nivel provincial; son convocados/as por el Consejo Provincial para asociarse y participar en la elaboración del Presupuesto Participativo de Chimborazo -PPCH. Este espacio apoyó el proyecto “Fortalecimiento y mejoramiento para el autoconsumo del cuy”, propuesto por 500 familias asociadas productoras de cuyes.

En Marzo del 2007, se elige la directiva del Pre – Consorcio de criadores de cuyes, con el nombre de “Señor Cuy”, representado por la Sra. Hilda Lata como presidenta.

El Pre-Consorcio con fondos del PPCH, en convenio con CEPESIU, institución con experiencia en la formación de sistemas populares de inversión (SPI), forma Cajas Comunitarias en los sectores de Ilapo, Providencia, el Altar, Nitiluisa y Cebadas, mediante el fondo semilla entregado en cuyes (pie de cría), alimento y medicinas, bajo préstamo a cada asociado/a, quienes asumieron el compromiso de devolver y formar su caja comunitaria en cada sector. Luego se integran los sectores de Palacio Real y El Socorro con fondos propios.

El 15 de Agosto del 2007 se legaliza la organización en el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAGAP) con el acuerdo ministerial número 289, con 161 socios quedando con el Nombre de **CORPORACION DE PRODUCTORES CUYICOLAS “SEÑOR CUY”**.

La comercialización inicia en Guamote con la venta de cuy en pie, luego se da un valor agregado al proceso entregando a sus clientes cuy faenado artesanalmente.

Entre el 2007 y 2008, se logra el apoyo de CESA (Central Ecuatoriana de Servicios Agrícolas) ONG que se dedica ofrecer apoyo a los pequeños productores campesinos de Chimborazo, con el Proyecto PODER (Productores Organizados para el Desarrollo Empresarial Rural), para fortalecer la comercialización, adicionalmente se recibió el apoyo de la Fundación Chuquirahua, para el fortalecimiento socio organizativo y construcción de proyectos.

El Proyecto CESA PODER (Productores Organizados para el Desarrollo Empresarial Rural), apoya con fondos destinados al pago de arriendo del centro de acopio, también

financia la formación de líderes en gerencia y en procesos de faenamiento de cuyes, dirigido a las socias de la Regional, durante 8 meses.

Las organizaciones gubernamentales y no gubernamentales no miraban la producción de cuyes como una actividad comercial empresarial por lo que no se contaba con apoyos importantes.

Se conforma el Consorcio Regional Sierra Centro de Productores de cuyes, integrado por las provincias de Chimborazo, Tungurahua, Cotopaxi, con el liderazgo de la Corporación de Productores Cuyícolas “Señor Cuy”. El Consorcio Regional logra establecer precios de acuerdo a los costos de producción, se establecen parámetros de calidad, se unen volúmenes de producto para la comercialización asociativa y se registra la contabilidad.

En Agosto 2008, representantes del Consorcio Regional participan en concursos, eventos de capacitación, giras de observación, encuentros entre productores. Varios dirigentes, hombres y mujeres, se capacitan en producción, alimentación y sanidad de cuyes, en la Universidad La Molina con la Dra. Lilia Chauca Investigadora de cuyes del Perú.

En forma permanente se participa en eventos de promoción del producto, en exposiciones y ferias como la Fiesta de las Flores y de las Frutas en Ambato, y en programas de “Juzgamiento de Cuyes”.

Con el fin de mejorar y estandarizar la calidad del cuy para carne, se realiza la importación de cuyes peruanos pie de cría, para los productores de Cotopaxi, Tungurahua y Chimborazo con el liderazgo del Señor Cuy de Chimborazo; se realiza el Seminario de Capacitación en la Crianza y Manejo Zootécnico del Cuy, con el apoyo de la Escuela de Ingeniería Zootécnica de la ESPOCH y la Fundación Chuquirahua.

A partir de septiembre de 2008, se estabilizan los parámetros de calidad del producto, se elaboran matrices de datos para registrar la producción de cada socio/a y se planifica la entrega del producto con destino a los clientes, para lo cual se obtiene el RUC (Registro Único de Contribuyentes) y se inscribe en el Registro Único de Proveedores – RUP en el portal de compras públicas.

Posteriormente, se adecúa y se equipa el Centro de Acopio y Faenamiento, el mismo que se inaugura en Diciembre, con el apoyo de un crédito otorgado por el Proyecto PODER PL 480.

La Organización empieza a capitalizarse con el aporte de cada asociado, más el ingreso de utilidades.

Con el de capacitar a los socios, se diseñan proyectos para CADERS, PRODER, TRIAS y el Ministerio de la Competitividad, fortaleciéndose de esta manera la organización y la actividad comercial y se lleva a cabo el “Primer Seminario Internacional del Cuy” en Chimborazo, en coordinación con el diario “Zona Verde”.

Actualmente, cuenta con una estructura definida, con la asamblea a la cabeza, integrada por 11 socios, representantes de cada zona, siendo la presidenta Carmen Satán; otorga seguridad y estabilidad laboral a sus trabajadores, estabilizándose el manejo de la empresa.

Mediante el apoyo de TRIAS-ANDES se construye participativamente el reglamento interno de la organización y está articulada al Movimiento de Economía Social y Solidaria del Ecuador (MESSE), con Organizaciones gubernamentales como el MAGAP, CADERS, MIES y no gubernamentales como TRIAS, lo cual ha permitido que la Corporación vaya posicionándose a nivel local y provincial.

3.1.1 Misión, visión, valores corporativos

3.1.1.1 Misión

Somos productores organizados de cuyes, de la provincia de Chimborazo, que producimos, transformamos y comercializamos asociativamente para mejorar la calidad de vida de nuestras familias y garantizar a los consumidores productos de alta calidad.

3.1.1.2 Visión

Al 2016 ser una organización líder socio-empresarial conformada por productores especializados y comprometidos con la crianza, procesamiento y comercialización asociativa de cuyes y otras especies menores, que cumpla con los estándares de calidad, cantidad y continuidad, posicionada en el mercado nacional.

3.1.1.3 Valores corporativos

Honestidad, compromiso, lealtad, honradez, compañerismo, solidaridad, respeto, transparencia, apertura hacia la autocrítica.

3.1.1.4 Objetivos

➤ Estratégico

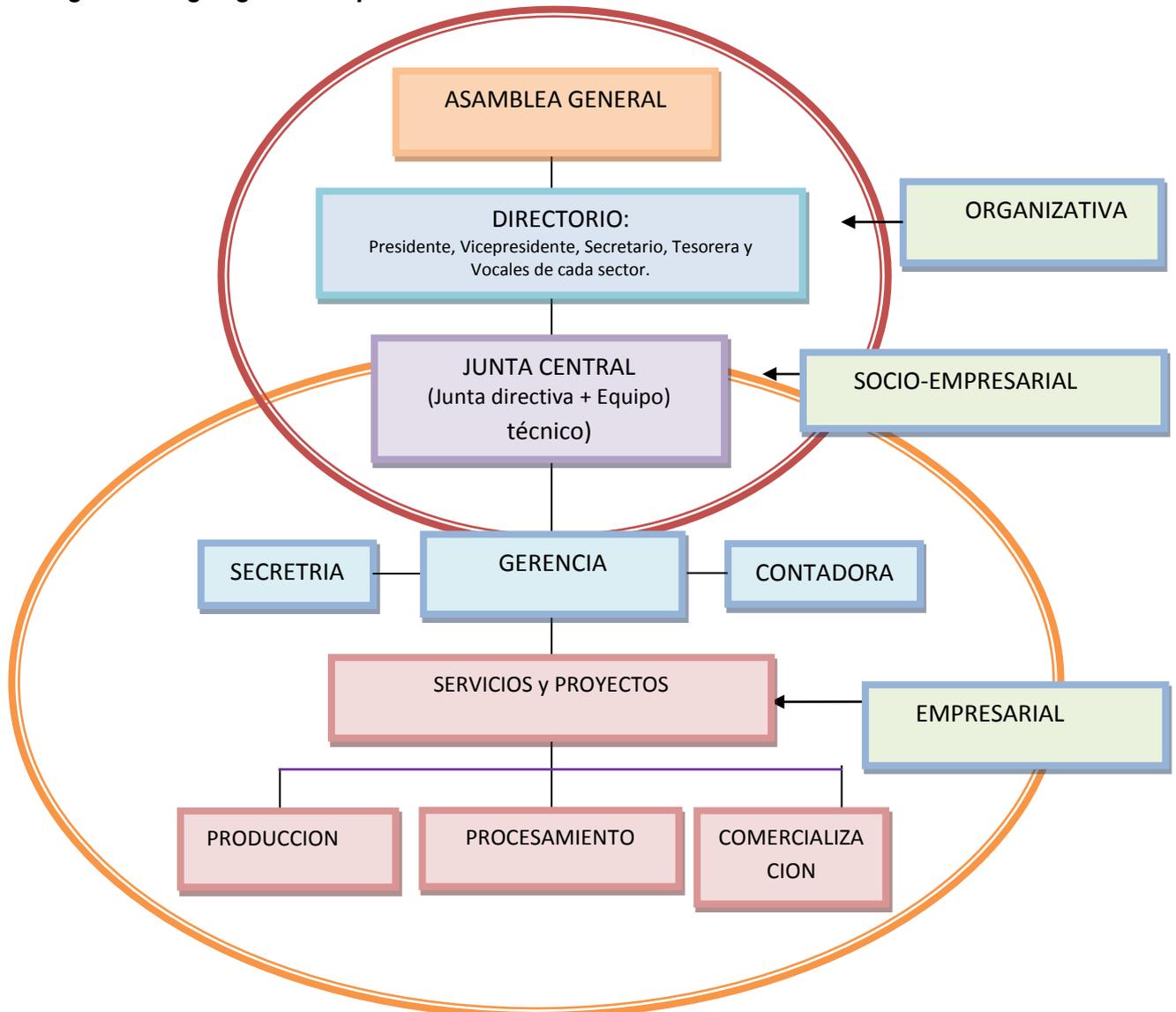
“Comercializar asociativamente, el cuy a través de procesos de calidad y sostenibilidad en el tiempo mediante alianzas locales, regionales y con apoyo internacional.

➤ Tácticos

- Fortalecer la Organización Señor Cuy para lograr la sostenibilidad social, desarrollando las potencialidades del recurso humano.
- Contar con una estrategia territorial para el fortalecimiento de la cadena productiva del cuy para incrementar los volúmenes de producción.
- Lograr que la Corporación Señor Cuy sea sostenible económica y ambientalmente.

3.1.2 Estructura Orgánica- Funcional

Figura 1.- Organigrama Empresarial



Fuente: Plan Estratégico Institucional

Elaborado por: La autora

La Corporación cuenta con 262 socios/as. La Asamblea General se conforma con 110 socios/as activos/as. El Directorio lo integran 11 personas que representan las zonas donde están ubicados los socios/as.

Su organización funcional se describe por áreas, roles y responsabilidades así:

Tabla 1.- Estructura funcional

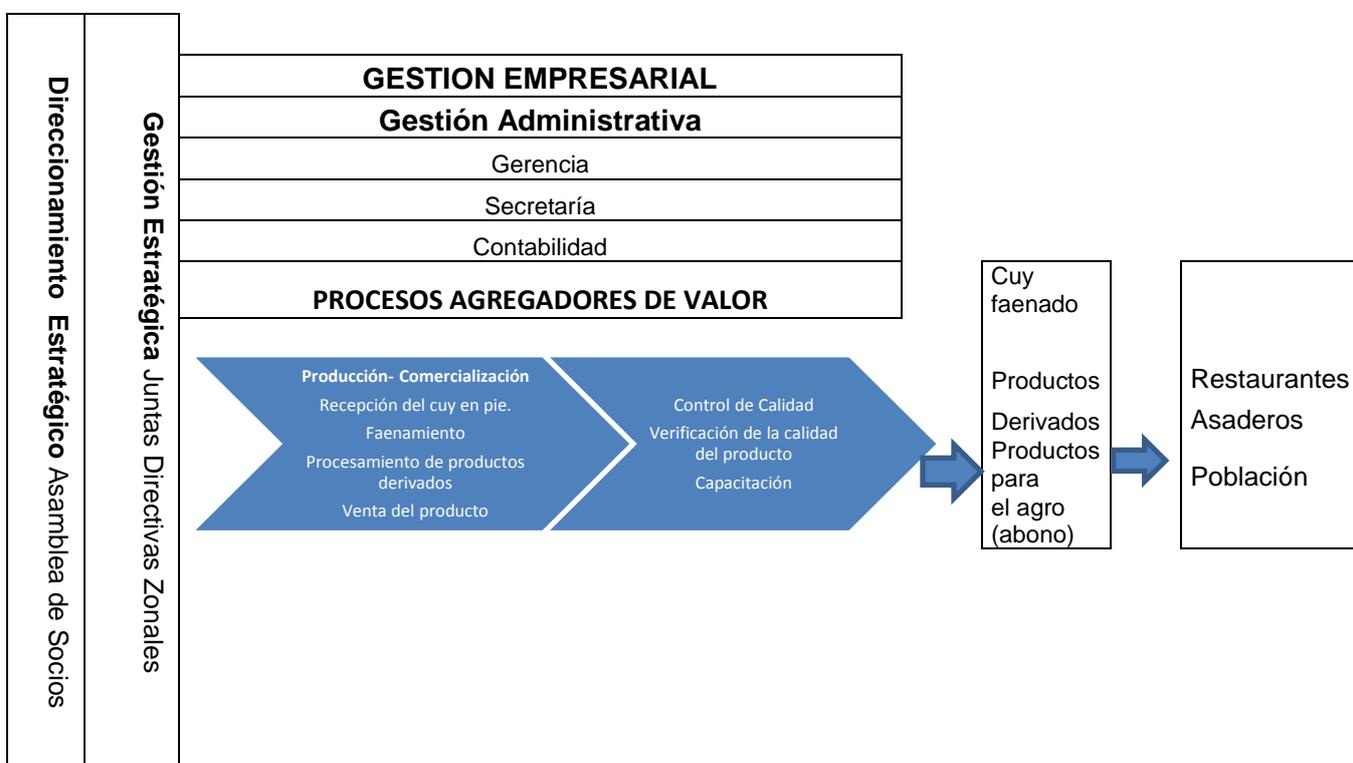
NIVELES		CONFORMACIÓN
SOCIAL	Asamblea general	Socios (110)
	Directorio	Presidente Vicepresidente Tesorero Secretaria Directiva de representante zonal.
EMPRESARIAL	Área administrativa	Gerente secretaria
	Área Financiera	Contadora
	Área operativa	Técnicos de la verificación de la calidad

Fuente: Plan Estratégico Empresarial

Elaborado por: La Autora

3.2 Cadena de valor

Figura 2: Ilustración de la cadena de valor



Fuente: Plan Estratégico

Elaborado por: La autora

3.2.1 Procesos gobernantes

- Asamblea General
- Directorio
- Juntas Directivas Zonales

Encargada de tomar las decisiones sobre la organización, se ha dividido en Juntas Directivas Zonales y Sectoriales, encargadas de direccionar la planificación y tomar decisiones inmediatas respecto a la empresa y a la organización; además propone a la Asamblea General, sobre la utilización de excedentes y atribuciones para:

- Elección de representantes
- Inversiones
- Plan de producción
- Decisiones sobre ejecución de proyectos
- Aprobación para contraer obligaciones
- Aprobación de normativa y reglamentos

3.2.2 Procesos Agregadores de Valor

- Producción y Comercialización

Conformado por el Técnico en Control de Calidad, Técnico de Producción y Personal Operativo, sus productos son:

- Procesamiento adecuado del producto
- Control de calidad
- Recepción de cuy y venta de cuy faenado
- Valor agregado (productos derivados)
- Información a gerencia sobre la situación de la producción.
- Capacitación y asistencia técnica de acuerdo al manual de producción.

3.2.3 Procesos Habilitantes

- Gestión Administrativa

- Gestión Financiera
- Secretaría

Conformada por las tres unidades enunciadas, donde el Gerente maneja los siguientes productos:

- Administración de la actividad compra y venta de cuyes,
- Planificación con equipo técnico
- Análisis de mercados
- Análisis de información recabada
- Administración de recursos humanos
- Administración del recurso financiero

La Corporación, en su conjunto, constituye un ente sin fines de lucro, que ha enfocado su gestión en el objetivo de mejorar la calidad de vida de sus asociados, procurando avanzar en la consecución de recursos para el cumplimiento de sus objetivos y con el afán de mantener las relaciones con organismos internacionales, que son los que financian sus actividades.

El interés de los gobiernos externos por la conformación de empresas medianas y pequeñas que emprendan actividades donde intervengan recursos propios del sector, ha crecido año tras año, por eso que la Corporación Mr. Cuy, propende a capacitar a sus asociados en el manejo de especies menores, pensando en abrir su mercado y extenderse a otras regiones.

Sus actividades se realizan propendiendo a través de la capacitación e inversión de su capital, a la tecnificación de la materia prima y la introducción de productos derivados para expandir su mercado y hacer conocer a la comunidad sobre las bondades de la carne de cuy.

Sin embargo, en el diagnóstico se determinó que existen debilidades en los procesos de producción y comercialización, que impiden su expansión y crecimiento, como el tratamiento de sus desechos, y la limitada maquinaria para el faenamiento.

En el proceso administrativo, han surgido falencias que impiden conocer la verdadera situación financiera en que se encuentra, y la ausencia de políticas de administración de talento humano.

3.3 Importancia de realizar un examen de auditoría integral a la Corporación Cuyícula Sr. Cuy de la Provincia de Chimborazo

La Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba “Mr. Cuy”, requiere información sobre los resultados no solamente financieros sino sobre su desempeño organizacional integral respecto del cumplimiento de requisitos legales y el grado de eficiencia, eficacia y calidad en el logro de los objetivos planteados en la planificación estratégica diseñada para el quinquenio 2012-2016, que le sirve de requisito para que los aportantes y colaboradores presentes y futuros de capital tengan confianza en la gestión y continúen con el apoyo técnico y financiero, que le ha permite a la Corporación mantenerse como empresa en marcha y lograr posicionamiento a nivel local y provincial.

La Corporación oferta el cuy en pie de cría, cuy faenado y embutidos de carne de cuy (mortadela, salchicha), además de los productos de valor agregado como el estiércol, que son utilizados como abonos en la agricultura.

El Cuy faenado se vende directamente a los restaurantes asaderos y a consumidores finales, el cuy pie de cría es el producto estrella, se vende a instituciones gubernamentales y no gubernamentales que realizan proyectos y a nuevos productores, por lo que representa el mayor ingreso para la Corporación.

El cuy en pie de cría es el producto estrella de la empresa, comercializándose al mes 434 animales, pagando a sus proveedores un promedio de \$5,85 y comercializando a \$7,26 dólares, siendo necesario el incremento en la comercialización, situación que se halla limitada por el bajo volumen de producción y baja calidad genética.

Tabla 2: Precios de compra y venta del producto

PRODUCTO	PARAMETROS		
CUI DE CARNE EN PIE	Peso (gr)	Precio de Compra	Precio de Venta
	1200	4,50	6,50
	1300	5,00	7,00
	1350	5,50	7,50
	1400	5,50	8,00
	1500	6,00	10,00
Descarte	>1500	8,00	11,00
PIE DE CRIA	Peso (gr)	Precio de Compra	Precio de Venta
Destetos 21 días	400	4,00	5,50
1 mes	600	5,00	6,50
1,5 meses	700	6,00	7,50

2 meses	800	7,00	8,50
2,5 meses	900	8,00	9,50
3 meses	1100	9,00	10,50
4 meses	1200	10,00	12,00

Fuente: Plan Estratégico Institucional (PEI)

Elaborado por: La autora

La Corporación adquiere de sus proveedores el cuy en pie para carne, a partir de 1200 gramos de peso, este a la canal (faenado) arroja un peso de 800 gramos. El proveedor recibe de este producto \$4,50 y la Corporación comercializa a \$6,50, existiendo en la planta faena 500 cuyes por mes.

Tabla 3: Relación de ventas mensuales del producto

Producto	Unidades	P/Unitario	Total mensual	Anual Aproximado
Cuy faenado	500	6,50	3.250,00	39.000,00
Cuy en pie	434	7,26	3.150,84	37.810,08

Fuente: Datos estadísticos de la empresa

Elaborado por: La autora

Los volúmenes de venta no son los esperados; tampoco se han realizado análisis de los costos que incurren el proceso de ingreso de las especies hasta conseguir el producto terminado y el impacto en cada etapa de la producción y comercialización.

La auditoría integral investigará las razones que causa la limitación en el volumen de producción y ventas y el impacto que ocasiona en la gestión empresarial y en el crecimiento organizacional, por lo tanto, el examen se enfocará en el Proceso de Producción y Comercialización.

3.3.1 Visión sistémica de la Corporación

Tabla 4: Esquema Insumo- Proceso- Producto

PROVEEDORES	INSUMOS	PROCESOS	PRODUCTOS
ONG's, OSG's Socios Proveedores Productores	Recursos económicos provenientes de: MIES, MAGAP, TRIAS (Org.	Administración Gerencia Contabilidad	Información Financiera: Información de ventas

independientes.	Internacional); Aportes de los Socios; Producto de las Ventas	Tesorería	Estados Financieros
	Maquinaria y equipo para procesamiento y transformación; planta de faenamiento	Acopia Faenamiento Transformación Empacado al Vacío	Cuy faenado Productos derivados: Embutidos Desechos para el agro (abonos)
	Materia prima: Cuy en pie y pie de cría	Comercialización	

Fuente: Plan Estratégico Institucional

Elaborado por: La autora

✓ Metas y clientes

Las metas propuestas se formularon pensando en los objetivos estratégicos. Para el año 2012, se propuso:

- Incrementar las ventas en un 20%
- Expandir el mercado a nivel provincial
- Aumentar la producción de productos innovadores

Actualmente los clientes fijos son restaurantes y asaderos, sin embargo este aspecto se ve amenazado por la competencia, que son personas que se dedican a la misma actividad pero que no pertenecen a la corporación, siendo un riesgo principal que se busca mitigar.

✓ Impacto en el entorno ambiental

Para el manejo de la calidad de su producto, se ha incorporado en las granjas de producción, actividades de conservación de suelos, elaboración de bioinsumos con la producción agrícola y pecuaria.

Se presenta inconvenientes en el tratamiento de desecho de las vísceras o desperdicios que genera la actividad, las que son llevadas al sector rural (campo) para ser enterradas, existiendo baja sostenibilidad debido a que falta de prácticas de reciclaje y manejo de residuos, lo que podría ocasionar impactos negativos para el medio ambiente.

En lo relacionado al impacto social, ejecuta el proyecto “Integración regional para la consolidación de la cadena productiva del cuy, insertando en el trabajo a 200 familias pobres de Chimborazo y Tungurahua”, financiado por el MIES-IEPS con una contraparte de 250 dólares por socio; se logró la construcción de cuyeras en cada provincia y se entregaron semillas para siembra de pastizales, animales pie de cría y se equipó la planta de faenamiento con moderna maquinaria: Cuter, embutidora y empacadora al vacío.

Al ser un organismo sin fines de lucro, la actividad que desarrolla, pretende mejorar la calidad de vida de las familias participantes en la organización a través del emprendimiento que repercute en el crecimiento socio económico.

CAPITULO IV

INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL

Corporación de Productores Cuyículas de Riobamba Mr. Cuy

Destinatario: Al Directorio de la Corporación de Productores Cuyículas Mr. Cuy

Señora
Hilda Lata
Presidenta de la Junta Directiva
Corporación de Productores Cuyículas Mr. Cuy de Riobamba
Presente

Hemos practicado una auditoría integral a la Corporación de Productores Cuyículas Mr. Cuy para el año calendario 2012, la cual cubrió: el examen del balance general y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, así como un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias; la evaluación del cumplimiento de las leyes y regulaciones que la afecta y el grado de eficiencia y efectividad en el manejo de sus programas y actividades, evaluado con indicadores de gestión.

La administración es responsable de la preparación, integridad y presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con normas internacionales de información financiera, que incluye: diseñar, implementar y mantener el control a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debido a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias; también mantener una estructura efectiva de control interno para el logro objetivos empresariales, del cumplimiento de las leyes y regulaciones que la afectan y el establecimiento de los objetivos, metas y programas así como de las estrategias para la conducción ordenada y eficiente del negocio.

Nuestras obligación–es expresar conclusiones sobre cada uno de los temas de auditoría integral con base en los procedimientos que hemos considerado necesario para la obtención de evidencia suficiente apropiada, con el propósito de obtener seguridad razonable de nuestras conclusiones sobre la temática de la auditoría integral.

Dadas las limitaciones inherentes de cualquier estructura de control, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados; también las proyecciones de cualquier evaluación de

control interno para períodos futuros están sujetas al riesgo de que el control interno se pueda tornar inadecuado para los cambios en sus elementos.

Realizamos nuestra auditoría integral de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Ecuatorianas de Auditoría aplicables a las auditorías de estados financieros, control interno, sobre cumplimiento de leyes y de gestión. Estas normas requieren que la auditoría sea planificada y ejecutada de manera obtener seguridad razonable en cuanto a si los estados financieros están exentos de errores importantes en su contenido; si la estructura del control interno ha sido diseñada adecuadamente y opera de manera efectiva; si se han cumplido con las principales leyes y regulaciones que le son aplicables y si es confiable la información que sirvió de base para el cálculo de resultados de la administración.

Una auditoría financiera incluye el examen sobre una base selectiva de la evidencia que respaldan las cifras y revelaciones, en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la empresa, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría integral proporciona una base razonable para expresar nuestra opinión sobre los estados financieros y conclusiones sobre la otra temática, como se expresa a continuación:

1. Se detectaron errores de cálculo y registro de la depreciación acumulada de los bienes de larga duración que representan un 27,13% de diferencia entre el saldo del estado financiero y el saldo de auditoría, situación que afecta al resultado del ejercicio en el 5,48% y sobrevalora los saldos de la depreciación acumulada y los gastos.
2. No se registró en el Balance General el Resultado del Ejercicio generado como pérdida en el período por 3 260,54 USD, que representa un 6,47% respecto del patrimonio, lo que repercutió en la presentación de la información financiera y sus

resultados y no permitió reflejar la variación ocurrida en el patrimonio en el ejercicio económico 2012.

3. Se detectaron errores aritméticos en la presentación del Balance General y Estado de Resultados en porcentajes que no afectan significativamente a la información, pero que es preciso corregirse con los ajustes correspondientes, para brindar la confiabilidad y veracidad necesarias a la información financiera para uso de la administración.
4. No se elaboró los estados de Flujo del Efectivo y Cambios en el Patrimonio, situación que limita conocer los flujos operados y las variaciones en el patrimonio ocurridos en el ejercicio económico sujeto a examen.
5. La presentación general de los estados financieros e información adicional, no se sujeta a la normativa contable de general aplicación, por cuanto no se ha clasificado e identificado las ventas, utilidades antes de distribución, costos de ventas y otros aspectos que permitan establecer resultados reales y clasificados de la gestión productiva.

Opinión a los estados financieros

En nuestra opinión, debido al efecto de los asuntos mencionados en los párrafos precedentes, los estados financieros, arriba mencionados, **no presentan razonablemente** la situación financiera de la Corporación de Productores Cuyícolas Mr. Cuy, al 31 de diciembre de 2012, y de su desempeño financiero, de acuerdo con normas internacionales de información financiera, ni los resultados de sus operaciones, ni los cambios en su patrimonio y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Ecuador.

Otras Conclusiones

Con base a nuestros procedimientos de trabajo y con la evidencia obtenida, concluimos que la Corporación Mr. Cuy, mantuvo en todos sus aspectos importantes una estructura efectiva de control interno en relación con la conducción ordenada de sus operaciones y cumplimiento con sus leyes y regulaciones que la afectan al 31 de diciembre de 2012, a excepción de las condiciones expresadas a continuación:

1. Control Interno

- Falta de convocatoria a los socios para comunicar el compromiso con la organización; situación originada por falta de socialización y difusión del Estatuto y Reglamento Interno Orgánico Funcional aprobado, lo que ocasionó que las actividades se lleven a cabo sin directrices, el desarrollo de procesos sin direccionamiento y ausencia de estructura definida de los procesos.
- Espacio físico inadecuado para el proceso de faenamiento y empaçado; no cuentan con seguridades industriales de acuerdo a las disposiciones vigentes, tampoco cuenta con áreas destinadas a pausas activas, por cuanto el nivel directivo, no puso atención al plan de inversión aprobado para adecuar una planta en condiciones necesarias para el proceso de faenamiento y empaçado, ocasionando que el proceso se lleve a cabo con limitada maquinaria y con prácticas empíricas o tradicionales.
- Falta de mantenimiento preventivo periódico a la maquinaria y equipo utilizado en la planta de faenamiento y empaçado, conforme las normas del fabricante, debido a que no se diseñó un plan de mantenimiento y registros de control de maquinaria que contenga características y novedades sobre el funcionamiento, mantenimientos y reparaciones realizadas y por la ausencia de un servidor designado para controlar el cumplimiento de esta tarea, ocasionando que las fallas eventuales de la maquinaria repercuta en la producción y ventas.
- El talento humano no cumple las actividades acorde a los objetivos institucionales, demostrando falta de interés en las tareas asignadas, debido a la falta de interés del nivel directivo para diseñar un plan de talento humano que contemple: políticas de reclutamiento, evaluación al desempeño, promociones y de registros para controlar la asistencia y permanencia del personal conforme lo establece el Plan Estratégico Empresarial, propiciando que el personal no esté comprometido con la organización por lo tanto afectando al cumplimiento de actividades organizacionales.
- Los procesos internos del área de comercialización no fueron actualizados de acuerdo a las exigencias del mercado, debido a que no se diseñó un modelo de mejoramiento interno continuo, tampoco se realizaron estudios técnicos como alternativa para la búsqueda de nuevos mercados, limitando la expansión del mercado y el incremento de la rentabilidad.

- El proceso de información contable se realiza a través de utilitarios bajo lineamientos de contabilidad básica y sin que cuenten con un sistema contable informático que reúna características para generar información relacionada con costos productivos y bodega; además, se observó que no se presenta información completa para conocimiento de los organismos cooperantes y los socios, necesaria para toma de decisiones.

- No se procesaron las interfaces contables de las relaciones de antigüedad de saldos las cuentas por cobrar, por cuanto el sistema contable procesado no reúne las condiciones necesarias para generar la información requerida, limitando la confiabilidad en la información y sobrevalorando el saldo presentado en el estado financiero.

- No se elaboraron los estados de flujo del efectivo y cambios en el patrimonio, por falta de gestión de la contadora para procesar reportes financieros completos de acuerdo a lo que establecen las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, limitando a los socios y cooperantes conocer sobre los flujos operados en el ejercicio económico y los cambios ocurridos en el patrimonio empresarial e impidiendo contar con información completa para la toma de decisiones.

En conocimiento del borrador del informe, el Gerente informó que se halla en proceso de aprobación de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria el nuevo Estatuto de la Corporación que ha sido elaborado de acuerdo a las directrices de la citada Superintendencia. Una vez aprobado, será socializado entre el personal de la Corporación.

Por otro lado, comunicó que en diciembre de 2013, se ha suscrito un convenio con el MAGAP para dotar y de una planta para el procesamiento de faenamamiento de materia prima, adecuada con la maquinaria y equipos necesarios, así como las medidas de seguridad y salud industrial requeridas.

Conclusión

Por los asuntos referidos en los párrafos anteriores, la Administración de la Corporación, no ha puesto en práctica las políticas y estrategias contenidas en el Plan Estratégico Empresarial y la normativa establecida en el Estatuto, la normativa para contabilidad aplicable a la naturaleza empresarial.

Recomendaciones

A la Junta Directiva

- ✓ Difundir el Estatuto y Reglamentación Interna de la organización, a través de talleres de socialización con el propósito de incentivar el compromiso del personal con la organización y que el desarrollo de las actividades se encaminen hacia los objetivos propuestos.
- ✓ Observar el plan de inversiones aprobado, a fin de dotar de un local funcional que cuente con el espacio y características de seguridad industrial y ambiental necesarias para que el proceso de faenamiento y empacado se lleve a cabo en condiciones adecuadas.

Al Gerente

- ✓ Diseñará un plan de gestión de talento humano que contemple políticas de selección, reclutamiento, evaluación de desempeño del personal, así como instrumentos para el control de asistencia, permanencia y puntualidad del personal administrativo y de planta, con el propósito de que la organización cuente elementos que le permitan realizar seguimiento y monitoreo sobre la administración de su personal.
- ✓ Dispondrán al personal técnico de control de calidad, diseñar un plan de mantenimiento preventivo y correctivo de la maquinaria de la planta de producción, con el fin de contar con una herramienta de control y prevención del funcionamiento de la misma y que repercutirá positivamente en el nivel productivo.
- ✓ Diseñará un plan de mejoramiento continuo de los procesos internos que contemple políticas para generar un entendimiento del personal respecto del compromiso con la organización, así como estudios técnicos para lograr la expansión de nuevos mercados.

A la Contadora

- ✓ Procesará la información financiera acogiendo los lineamientos de la normativa contable aplicable y que cuente con características específicas sobre procesos productivos y otros de acuerdo a la naturaleza de la organización, con el propósito de presentar reportes completos y confiables para conocimiento de los organismos cooperantes, el nivel directivo y los organismos de control que le corresponda.

2. Cumplimiento de regulaciones legales

Falta de sostenibilidad en el tratamiento de desechos derivados del proceso de faenamiento de las especies

Para disminuir el impacto en el ambiente y el riesgo de problemas de salubridad, se ha dispuesto que las vísceras de las especies faenadas sean enterradas en el sector rural en un área de terreno de propiedad de uno de los socios, sin embargo esta alternativa no disminuye el impacto en el entorno, toda vez que la extensión que se usa viene siendo insuficiente conforme avanza el proceso de faenamiento.

Situación originada por cuanto no se ha diseñado un plan de sostenibilidad para el tratamiento de vísceras, tampoco se ha designado elemento humano técnico encargado de monitorear y vigilar el cumplimiento de las normas ambientales, ocasionando que esta actividad provoque impactos negativos en el suelo por pérdida de fertilidad y que los habitantes de los alrededores se hallen expuestos a riesgos en la salud por taponamiento de canales o exposición de desperdicios.

Por el asunto referido en los párrafo anterior, la Administración de la Corporación, no ha prestado atención a las disposiciones ambientales relacionadas al asunto que se menciona contenidas en la Legislación Secundaria del Ministerio del Ambiente – TULSMA, contenida en el Decreto Ejecutivo 3516, Registro Oficial Suplemento No. 2 de 31 de marzo del 2003 que habla de las políticas básicas ambientales del Ecuador, que en su parte pertinente mencionan:

- ✓ *“...el principio fundamental que debe trascender el conjunto de políticas es el compromiso de la sociedad de promover el desarrollo hacia la sustentabilidad.- La sociedad ecuatoriana deberá observar permanentemente el concepto de minimizar los riesgos e impactos negativos ambientales mientras se mantienen las oportunidades sociales y económicas del desarrollo sustentable.”*
- ✓ *...todo habitante en el Ecuador y sus instituciones y organizaciones públicas y privadas deberán realizar cada acción, en cada instante, de manera que propenda en forma simultánea a ser socialmente justa, económicamente rentable y ambientalmente sustentable...”*
- ✓ *“...Las consideraciones ambientales deben estar presentes, explícitamente, en todas las actividades humanas y en cada campo de actuación de las entidades públicas y privadas, particularmente como parte obligatoria e indisoluble de la toma de decisiones”.*

Conclusión

No se diseñó un plan de sustentabilidad para el tratamiento de las vísceras de las especies faenadas, tampoco se ha designado elemento humano técnico encargado de monitorear y vigilar el cumplimiento de las normas ambientales, ocasionando que esta actividad provoque impactos negativos en el suelo por pérdida de fertilidad y que los habitantes de los alrededores se hallen expuestos a riesgos en la salud por taponamiento de canales o exposición de desperdicios.

Recomendación

Al Gerente

Solicitará a los organismos cooperantes y los centros de educación superior, se brinde asesoría técnica necesaria a través de capacitadores o pasantías de estudiantes egresados para diseñar un plan de sostenibilidad para el tratamiento de los desechos de los animales faenados, a fin de buscar alternativas que permitan aprovechar los recursos y disminuir los riesgos de salubridad e impacto ambiental.

3. Gestión

La información suplementaria que se presenta en anexos contiene los indicadores esenciales que evalúan el desempeño de la administración en relación con los objetivos generales, metas y actividades de la compañía, esta información fue objeto de nuestra auditoría integral y refleja razonablemente los resultados de la gestión, el alcance de los objetivos y metas de la Corporación de Productores Cuyícolas Mr. Cuy.

Riobamba, a 9 de noviembre de 2013.

f. _____

Lic. Tania Loza Arroyo

Auditora Independiente

ASPECTOS RELEVANTES DE LA GESTIÓN

Indicadores de desempeño utilizados

Disminución del porcentaje de ventas

Objetivo: Comprobar el cumplimiento de la meta prevista en el POA para el 2012.

Indicador: % de incremento de ventas de cuyes en pie de cría en el 2012, respecto del 2011

Fórmula:
$$\frac{\text{Ventas 2012} \times 100}{\text{Ventas 2011}} - \text{Ventas 2011}$$

Estándar (% ventas a incrementar en el 2012)	Indicador	Indice	Brecha
10%	$\frac{107.575,20}{120.523,78}$	(-) 10,74%	$\begin{aligned} & (I/E)*100 \\ & \frac{-10,74\%}{10\%} \\ & 100\%-10,74= \\ & \mathbf{89,26\%} \end{aligned}$

Hallazgo 1.- Disminución de Ventas

Condición: Las ventas en el año 2012, disminuyeron en un 10,74% en relación al año 2011.

Criterio: Políticas de ventas, procesos internos, POA 2012.

Causa : Falta de promoción, falta de plan de mitigar riesgos originados por la competencia, ausencia de estudios técnicos para fijar precio de venta del cuy.

Efecto: Disminución de rentabilidad, limitación en el mercado.

Conclusión

No se logró cumplir con la meta de incrementar el porcentaje de venta respecto del año anterior.

Recomendación

Al Gerente

Diseñará una planificación específica que contemple estrategias para expandir el mercado e introducir los productos derivados para comercializar, además de estudios técnicos que permitan fijar el precio del producto considerando la competencia y otros factores que lo afecten.

Falta de cumplimiento de metas de actividades de fortalecimiento y capacitación para mejoramiento de capacidades internas

Indicador: % de Presupuesto utilizado en actividades de fortalecimiento de capacidades internas

Fórmula:
$$\frac{\text{Presupuesto utilizado}}{\text{Presupuesto proyectado}} \times 100$$

Objetivo: Comprobar el cumplimiento de la meta prevista en el POA para el 2012 y Convenio Alianza TRIAS.

Estándar (Presupuesto proyectado)	Indicador (Presupuesto Utilizado)	Indice	Brecha
36.697,81 Eficacia	28.730,82	78,29%	(I/E)*100 100%-78,29%= 21,71%
US10.068,96 Eficiencia	US7.089,72	70,41%	100% - 70,41%= 29,59%

Hallazgo 2.- Incumplimiento de Metas de capacitación

Condición: Las actividades programadas para el fortalecimiento de capacidades internas y capacitación para mejoramiento del sistema organizacional y empresarial no se cumplieron, pues se utilizó solo el 70,41% del presupuesto constante en el POA 2012.

Criterio: El POA para el año 2012, definió como meta el cumplimiento de actividades para el fortalecimiento de capacidades internas de los socios, con un presupuesto de 28 730,82 USD y para capacitaciones por 7 089,72 USD basado en el convenio Alianza con TRIAS.

Causa : La Gerencia no contempló realizar un seguimiento continuo al cumplimiento del convenio Alianza, a fin de detectar aquellas actividades pendientes y los resultados obtenidos de las que se efectuaron.

Efecto: Brecha 21,71%, de presupuesto no utilizado, lo que conllevó a que los cooperantes TRIAS Gobierno de Bélgica observen este antecedente y dispongan el recorte del presupuesto por no utilización.

Conclusión

No se llevaron a cabo todas las actividades contempladas en el Convenio Alianza TRÍAS con el presupuesto asignado, provocando el recorte del presupuesto por parte del organismo Cooperante.

Recomendación

Al Gerente

Diseñará instrumentos de seguimiento y monitoreo del POA, cuyos resultados sean informados al nivel directivo y los organismos cooperantes periódicamente, sobre el cumplimiento de las condiciones expuestas en el Convenio Alianza a fin de que los recursos que se entregan en donación no sean disminuidos y facilitar la toma de decisiones oportunas.

Indicadores Financieros

1. DE RENTABILIDAD- (Capacidad para lograr saldos positivos de utilidad)

Indicador	Forma de Cálculo	Interpretación
MARGEN BRUTO	<u>Utilidad Bruta</u> Ventas Netas $\frac{39.473,89}{107.757,84}$ MB= 0.37	La Empresa cuenta con un margen de utilidad bruta disponible del 37% para cubrir los gastos operacionales y rendir beneficios.
RENTABILIDAD OPERATIVA	<u>Utilidad Operacional</u> Ventas Netas $\frac{-39.714,81}{107.757,84}$ RO= -36,86%	La Empresa no cuenta con un margen de utilidad operacional disponible que le permita cubrir sus gastos financieros y rendir beneficios.
RENTABILIDAD NETA	Ventas Netas $\frac{-3.449,30}{107.757,84}$ RN= -3,20%	La pérdida neta generada en el ejercicio económico 2010, representó un 3,20% de los ingresos por ventas.

La Empresa no ha generado estrategias de optimización de recursos para generar utilidades.

Las autoridades que corresponden al nivel gobernante, no han considerado lo que establece el Estatuto y Reglamentos Internos en lo relacionado a la definición de actividades organizacionales, de tal forma que se logre emprender actividades para expansión de mercado e introducción de productos nuevos en el mercado existente.

2. DE LIQUIDEZ

Indicador	Forma de Cálculo	Interpretación
SOLVENCIA	<u>Activos Corrientes</u> Pasivos Corrientes $\frac{31.945,20}{3.788,04}$ 8,43	La Empresa cuenta con 8.43 dólares para cumplir cada dólar de obligación a corto plazo. Se considera óptimo.
PRUEBA ACIDA	<u>Activo Corriente – Inventarios</u> Pasivos Corrientes $\frac{31945,20 - 8956,26}{3.788,04}$ $I = 22988,94 / 3788,04$ I = 6,06	La Empresa cuenta con 6.06 dólares para cumplir cada dólar de obligación a corto plazo sin tener que realizar sus inventarios.
DISPONIBILIDAD OPERATIVA DIARIA	<u>Caja/Bancos + Inversiones Temporales</u> Costos y Gastos Operacionales Diarios en Efectivo $\frac{7757,40 + 0}{147472,65 / 360}$ $\frac{7757,4}{409,64}$ I = 18,94	La empresa requiere 19 días para cubrir sus activos más líquidos, sus costos y gastos operacionales en efectivo, diarios.

Los resultados de la aplicación de los Índices de Liquidez, demuestran que la empresa cuenta con una capacidad sólida para cubrir sus obligaciones, sin embargo no ha sido favorable el exceso de liquidez, cuando existen convenios de alianza que cumplir y que no han sido satisfechos, por lo que se originó recorte de las donaciones externas.

3. DE CARTERA.- (Días promedio de cobro a clientes y de pago a proveedores)

Indicador	Forma de Cálculo	Interpretación
INDICE DE COBROS	<p><u>Cuentas por Cobrar Clientes</u></p> <p>Ventas Netas / 360</p> <p><u>12.301,62</u> 107.757,84/360</p> <p><u>12.301,62</u> 299,33</p> <p>I= 41.10</p>	<p>La empresa tarda en recuperar sus ventas a crédito en un promedio de 41 días.</p> <p>Esto se explica, por cuanto no se han definido políticas para las ventas y créditos.</p>
INDICE DE PAGOS	<p><u>Cuentas por Pagar a Proveedores</u></p> <p>Compras Netas/360</p> <p><u>3.221,43</u> 67.159,33/360</p> <p><u>3.221,43</u> 186,55</p> <p>I= 17,27</p>	<p>La empresa cancela sus obligaciones a proveedores en un período promedio de 17 días.</p> <p>Existe un equilibrio entre cobro y pago.</p>

La recuperación de cartera tiene una demora de tres veces más que los pagos que realiza, lo que resulta en capital ocioso durante un promedio de 41 días promedio. No se han definido políticas para ventas al contado y a crédito.

4.1 Plan de implementación de recomendaciones

Recomendación	Actividades	Personal responsable	Plazo de cumplimiento	Medio de Verificación	Firmas
Difundir el Estatuto y Reglamentación Interna de la organización, a través de talleres de socialización con el propósito de incentivar el compromiso del personal con la organización y que el desarrollo de las actividades se encaminen hacia los objetivos propuestos.	<ul style="list-style-type: none"> Organizar talleres de socialización del Estatuto y reglamentación interna. Distribuir folletos o trípticos que describan la misión, visión y objetivos de la Corporación y lo que la organización espera de su personal. Tareas de seguimiento y monitoreo 	Presidenta y Gerente	90 días	Talleres de socialización Elaboración de trípticos Evaluaciones y seguimientos	
Observar el plan de inversiones aprobado, a fin de dotar de un local funcional que cuente con el espacio y características de seguridad industrial y ambiental necesarias para que el proceso de faenamiento y empacado se lleve a cabo en condiciones adecuadas.	<ul style="list-style-type: none"> Evaluar el diseño del plan de inversión Incluir en el plan aspectos no considerados pero importantes para el cumplimiento de la sugerencia. Realizar estudios para establecer necesidades técnicas, tecnológicas y logísticas de la planta e incluir en el plan. 	Gerente	30 días	Plan de Inversiones Verificación física de la planta	
Diseñará un plan de administración de talento humano que contemple políticas de selección, reclutamiento, evaluación de desempeño del personal, así como instrumentos para el control de asistencia, permanencia y puntualidad del personal administrativo y de planta, con el propósito de que la organización cuente elementos que le permitan realizar seguimiento y monitoreo sobre la administración de su personal.	<ul style="list-style-type: none"> Estudio de necesidades de talento humano. Objetivos y aspectos a controlar Elaboración del Plan con estrategias de acuerdo a objetivos. Diseño de políticas para: Reclutamiento Selección Evaluación Control de asistencia y permanencia Incentivos y sanciones 	Gerente Gerente	30 días	Instrumentos de administración de talento humano elaborados	
Solicitará a los organismos cooperantes y los centros de educación superior, se brinde asesoría técnica necesaria a través de	<ul style="list-style-type: none"> Coordinar reuniones con los directivos de los organismos cooperantes para hacer conocer las necesidades 	Presidenta y	60 días	Tesis de Grado	

<p>capacitadores o estudiantes egresados para diseñar un plan de sostenibilidad para el tratamiento de los desechos de los animales faenados, a fin de buscar alternativas que permitan aprovechar los recursos y disminuir los riesgos de salubridad e impacto ambiental.</p>	<p>técnicas de la Empresa.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Coordinar con los centros de educación superior para solicitar la colaboración de estudiantes egresados para que realicen prácticas pre profesionales sobre aspectos ambientales. • Coordinar con los centros de educación superior para buscar estudiantes que deseen realizar tesis de grado sobre aspectos ambientales relacionados con la Corporación. 	<p>Gerente</p>		<p>Registro de estudiantes que asisten Reportes de reuniones de trabajo</p>	
<p>Diseñará una planificación específica que contemple estrategias para expandir el mercado e introducir los productos derivados para comercializar, además de estudios técnicos que permitan fijar el precio del producto considerando la competencia y otros factores que lo afecten.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Estudios de mercado actualizados • Estudios de preferencias del consumidor sobre el producto • Diseño de políticas de compras y ventas 	<p>Gerente Equipo técnico</p>	<p>6 meses</p>	<p>Estudios realizados Evaluación de resultados obtenidos Información financiera</p>	

Elaborado por: T.Loza A.

Fecha: 2013-11-20

4.2 Presentación y aprobación del informe

- a).** Se entregaron los informes eventuales a la Presidenta y Gerente: Informe de Control Interno, Opinión a los Estados Financieros.
- b).** Se comunicaron resultados provisionales al Gerente y Presidenta
- c).** Por requerimiento de la Presidenta de la Corporación, el informe definitivo, una vez aprobado será entregado a la Presidenta, para que por su intermedio conozca la Asamblea de Socios, debido a que por el número de personas y la ubicación geográfica y el factor tiempo, no ha sido posible realizar una reunión ampliada, para dar a conocer los resultados.

CONCLUSIONES

1. El trabajo realizado permitió detectar que el sistema de control interno que mantiene la Corporación es débil y no funciona adecuadamente, lo que repercute en la consecución de los objetivos propuestos y los resultados.
2. Fue posible obtener una evaluación completa de los aspectos financieros, de control interno, de cumplimiento y de gestión de la Corporación, a efectos de determinar sus debilidades y sugerir acciones correctivas o preventivas que ayuden a superar las deficiencias.
3. Producto del trabajo, se generó un informe de aseguramiento que soporte de manera adecuada las decisiones gerenciales y proporcione acciones de mejoramiento para la Corporación.
4. Las deficiencias comunicadas a través de la auditoría, contribuyó a que los directivos, pongan énfasis en los aspectos importantes de su gestión y que la organización en su conjunto, muestre compromiso y especial interés en la ejecución de actividades.
5. Posibilitó a que los directivos, actualicen y busquen mecanismos para la socialización de los instrumentos legales como el Estatuto y reglamentación interna, para que la organización tenga direccionamiento y liderazgo.
6. Se logró identificar los aspectos que limitan el crecimiento empresarial, posibilitando emitir recomendaciones adecuadas para que se logre cumplir las condiciones previstas en los convenios suscritos con organismos cooperantes.

RECOMENDACIONES

1. Considerar para ejecución de tesis de post grado: áreas administrativa, talento humano y financiera en líneas de investigación como elaboración de instrumentos de administración de talento humano, diseño de planificación estratégica, diseños de plan de negocios e inversiones, guías y manuales de administración y control financiero y de bienes.
2. Considerar a la Corporación como un ente para el desarrollo de proyectos de factibilidad, relacionados con sostenibilidad ambiental, procesos, transformación de materia prima, tecnológicos y agropecuarios.
3. Realizar auditorías integrales anualmente, como herramienta para conocimiento de los organismos cooperantes, en búsqueda de expandir mercado y crecimiento organizacional.
4. Recomendar la participación de un profesional a fin de asesorar en la implementación de un sistema contable de acuerdo a la naturaleza de la Empresa, que identifique los costos de producción y determine resultados completos y confiables para la toma de decisiones.

BIBLIOGRAFIA

Textos

1. Blanco Luna ,Y. (Ed. 2003). Informe final. Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral.Colombia:, Ecoe Ediciones.
2. Curiel, G. S. (2006). Auditoría de estados financieros. (Segunda Edición). México: Pearson Educación
3. Chiavenato Idalberto: (2004): Introducción a la Teoría General de la Administración: Séptima Edición: México: McGraw-Hill Interamericana
4. Gaitán Estupiñán R.(2006). Control Interno y Fraudes.La auditoría del fraude. Bogotá,Colombia DC: ECO Ediciones.
5. Franklin E.B(2007): Auditoría Administrativa, Gestión Estratégica del Cambio: Segunda Edición: México: Pearson Educación.
6. José Joaquín Mira & José Mª Gómez: (2004):Criterios de Indicador y Estándar. Universidad Miguel Hernández de Elche
7. KOONTZ Harold y Weihrich Heinz.(0024) "Administración una Perspectiva Global": 12a. Edición, México:McGraw-Hill Interamericana.
8. Madarriaga, J. (2004). Manual Práctico de Auditoría. España: Ediciones Deusto.
9. Mantilla B. Samuel Alberto (2005): Control Interno Informe Coso, Administración de Riesgos de Emprendimiento. Cuarta Edición. Colombia: ECOE, Ediciones
10. Sotomayor A.A.(2008): Auditoría Administrativa, Proceso y Aplicación. México D.F: Editorial Mcgraw-Hill Interamericana.

Material Legal

1. Ambrosone M. (2007) C.P. La Administración del Riesgo Empresarial: Una Responsabilidad de Todos- El Enfoque COSO.Pricewaterhouse Coopers
2. Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental, aplicables y obligatorias en las entidades del Sector Público sometidas al control de la Contraloría General del Estado.Código EAG-04. Acuerdo 019 CG, publicado en el R.O. Edición Especial 6. (2002-10-10).Contraloría General del Estado
3. Manual de Auditoría Financiera.(2001). Contraloría General del Estado.Quito-Ecuador.
4. Norma ISO 9000:2000 Apartado 3.1.1.
5. Manual de Auditoría Financiera.(2001). Contraloría General del Estado, Ecuador.

Folletos, Guías de Estudio

1. Espinoza Arízaga M.Mg: (2011): Guía de Estudio. Auditoría de Cumplimiento I. Loja: Ediciones UTPL
2. Jiménez Ortega M. (2011). Guía de Estudio Auditoría de Control Interno I. Loja: Editorial UTPL
3. León Cornejo Marcelo, (2010). Guía de Estudios, El Proceso de la Auditoría Financiera I, Maestría en Auditoría Integral, Mód. II. Loja: Editorial UTPL.
4. Olalla Velasquez E. Mba: (2012): Guía de Estudio, Auditoría de Gestión IV: Loja: Ediciones UTPL
5. Subía Guerra J. (2011). Guía de Estudios Mod. IV. Maestría en Auditoría Integral. Loja: Editorial UTPL
6. Subía Guerra J.(2011): Guía de Estudios, Marco Conceptual de la Auditoría Integral. Loja: Ediciones UTPL.
7. Villavicencio G.Ing.(2012): Guía de Estudio. Maestría en Auditoría Integral.Mód.III, Auditoría de Gestión VI. Loja: Ediciones UTPL.
8. Zaldumbide C. José María, (2011). Guía de Estudios, Auditoría Financiera II Maestría en Auditoría Integral, Mód. III, Loja: Editorial UTPL

Webgrafía

1. Herrera Carvajal y Asociados.(2010). Normas Internacionales de Información Financiera. Ecuador: recuperado en: http://safi-software.com.ec/pdf/NIIF_2010.
2. La web del auditor (2009). Disponible en: <http://blogauditoria.wordpress.com/etapas-de-la-auditoria-de-estados-financieros/planificacion/control-interno/>
3. Portal Educativo de las Américas: Auditoría de Gestión. Mod. 2.Control Interno.: Recuperado de: <http://www.educoea.org>.
4. Pfenniger, Mariana. 2004.-Indicadores y estadísticas conceptuales. Portal Iberoamericano de Gestión Cultural.España. Recuperado de <http://www.gestioncultural.org/gc/boletin/pdf/Indicadores/MPfenniger.pdf>
5. Llamas Monjardín G. **C.P.C.** Socio de Castillo Miranda y Cía. S.C. Recuperado de: Revista Contaduría Pública www.contaduriapublica.org.mx del Instituto Mexicano de Contadores Públicos www.imcp.org.mx.

ANEXOS

ANEXO 1

Autorización de la Empresa



Riobamba, 15 de Febrero del 2013

AUTORIZACIÓN

Por medio de la presente me permito comunicar a usted que la CORPORACION DE PRODUCTORES CUYICOLAS "SEÑOR CUY" a través de mi persona autoriza que la Lic. Tania Marianela Loza Arroyo portadora de la CI: 060201002-7; estudiante de la Universidad Técnica Particular de Loja, realice su proyecto de tesis Auditoria Integral en la Corporación de Productores de Cuy Chimborazo; ubicada en la Ciudad de Riobamba, Provincia de Chimborazo.

Atentamente,



Srta. Carmen Satán
PRESIDENTA DE LA CSC



AD/2



REGISTRO UNICO DE CONTRIBUYENTES SOCIEDADES

NUMERO RUC: 0091725758001
RAZON SOCIAL: CORPORACION DE PRODUCTORES CUYICOLAS SEÑOR CUY
NOMBRE COMERCIAL: SEÑOR CUY
CLASE CONTRIBUYENTE: OTROS
REPRESENTANTE LEGAL: SATAN PAGUAY CARMEN ELISA
CONTADOR: CASTILLO CARDENAS NELLY MIRIAM

FEC. INICIO ACTIVIDADES: 15/05/2007 FEC. CONSTITUCION: 15/05/2007
FEC. INSCRIPCION: 30/03/2009 FECHA DE ACTUALIZACION: 19/07/2011

ACTIVIDAD ECONOMICA PRINCIPAL:
VENTA AL POR MAYOR Y MENOR DE CUYES

DOMICILIO TRIBUTARIO:
Provincia: CHIMBORAZO Cantón: RIOBAMBA Parroquia: VELASCO Barrio: LA ESPERANZA II Calle: JUAN DE DIOS MARTINEZ Número: 5 Referencia ubicación: FRENTE AL RETEN POLICIAL. Celular: 087991333 Email: corporacioncuyesca@yahoo.es Telefono Trabajo: 032370093

DOMICILIO ESPECIAL:

- OBLIGACIONES TRIBUTARIAS:
- * ANEXO DE COMPRAS Y RETENCIONES EN LA FUENTE POR OTROS CONCEPTOS
 - * ANEXO RELACION DEPENDENCIA
 - * DECLARACION DE IMPUESTO A LA RENTA SOCIEDADES
 - * DECLARACION DE RETENCIONES EN LA FUENTE
 - * DECLARACION MENSUAL DE IVA

DE ESTABLECIMIENTOS REGISTRADOS: del 001 al 001
JURISDICCION: REGIONAL CENTRO II, CHIMBORAZO
ABIERTOS: 1
CERRADOS: 0

(Firma manuscrita)

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE

Cuarto: AEW870476

Lugar de emisión: RIOBAMBA PRIMERA

SRI DIRECCION REGIONAL
CENTRO II
DEPARTAMENTO DE SERVICIOS TRIBUTARIOS
VENTANILLA 1
(Firma manuscrita)
FIRMA DEL FUNCIONARIO RESPONSABLE
RECEPCION DE RENTAS DIVERAS

Fecha y hora: 19/07/2011 11:06:41



UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA
La Universidad Católica de Loja

Riobamba, 15 de febrero de 2013

Mgs.
Lic. Valle Carrión
COORDINADORA ACADÉMICA DE LA MAESTRÍA EN AUDITORÍA INTEGRAL
Presente:

De mi consideración,

Por medio de la presente; yo, TANIA MARIANELA LOZA ARROYO, con documento de identificación 060201002-7, estudiante de la Maestría en Auditoría Integral, debo manifestar que estoy dispuesto a acogerme al proyecto de investigación nacional titulado **EXAMEN DE AUDITORÍA INTEGRAL A LA CORPORACION DE PRODUCTORES CUYÍCULAS SEÑOR CUY, DE LA CIUDAD DE RIOBAMBA, PROVINCIA DE CHIMBORAZO, CORRESPONDIENTE AL PERÍODO ENERO DE 2011 A DICIEMBRE 2012.**

Asimismo me comprometo a seguir las indicaciones dadas y el cronograma estipulado para la posterior defensa y graduación.

Por la atención que se digne dar a la presente solicitud, anticipo mi agradecimiento.

Atentamente,


Lic. Tania Marianela Loza Arroyo
Firma del estudiante
C.I:060201002-7

Teléfono(s) contacto: Casa: 03 2946705 Celular: 0992748606, Oficina: 03 2944 314 Ext. 6306

Email: tamarianela@hotmail.com

loza@contraloria.gob.ec

ANEXO 2

CORPORACIÓN DE PRODUCTORES CUYÍCULAS MR. CUY DE LA CIUDAD DE RIOBAMBA

AUDITORÍA INTEGRAL

ARCHIVO DE PAPELES DE TRABAJO

ARCHIVO DE PLANIFICACIÓN

PRIMERA PARTE - ADMINISTRACIÓN DE LA AUDITORÍA

CONTENIDO	ÍNDICE
Orden de trabajo	AD/1
Correspondencia enviada y recibida	AD/2
Supervisión y Control	AD/3
Otra documentación administrativa no incluida en los grupos anteriores.	AD/4

ARCHIVO PERMANENTE

Base Legal, Estatutos y Reglamentación Interna	AP1
--	-----

SEGUNDA PARTE - PLANIFICACIÓN PRELIMINAR

CONTENIDO	INDICE
Diagnóstico General	PP1
Reporte de la planificación preliminar, incluye la matriz de calificación preliminar del riesgo inherente	
Programa de auditoría aplicado en la planificación preliminar	PP/2

TERCERA PARTE - PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONTENIDO	ÍNDICE
Informe de la planificación específica	PE/1
Matriz de evaluación de riesgos de auditoría y enfoque	PE/2
Evaluación del control interno	PE/3
Informe de evaluación de control interno	PE/4
Programas de trabajo	PE/5

CUARTA PARTE - SUPERVISION

CONTENIDO	ÍNDICE
Programa de supervisión técnica aplicado	SU/1
Instrucciones específicas del Supervisor	SU/2

ARCHIVO CORRIENTE

INFORMACIÓN RESUMEN Y DE CONTROL

CONTENIDO

ÍNDICE

Informes Eventuales	I
Opinión a los Estados Financieros	I1
Informe de Control Interno	I2
Comunicación de resultados provisionales	II

DOCUMENTACION DEL TRABAJO

Información financiera	IF
Información de gestión (Indicadores)	IG
Programa específico de auditoría aplicado al proceso de Producción	A
Resumen de hallazgos del Proceso de Producción	A1
Papeles de trabajo que respaldan los resultados	A1/n
Programa específico de auditoría aplicado al proceso de Comercialización	B
Resumen de hallazgos del Proceso de Comercialización	B1
Papeles de trabajo que respaldan los resultados	B1/n