

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
UNIDAD DE POSTGRADO**



**TALLER DE INVESTIGACIÓN II**

**MARCO TEÓRICO**

**IMPLEMENTACIÓN DE INDICADORES DE CALIDAD  
PARA MEDIR LAS ACTIVIDADES Y RESULTADOS EN LA PLANIFICACIÓN  
PARA EL SERVICIO DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS EN  
BASE A RIESGOS Y MODELO DE NEGOCIO.**

**POSTULANTE: LIC. VERÓNICA HELGUERO CANAZA**

**LA PAZ - BOLIVIA  
2017**

## INDICE

Pág.

<b>1. AUDITORIA</b> .....	1
1.1.AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS - LAS PRIMERAS DEFINICIONES.....	1
1.2.SERVICIOS DE AUDITORIA.....	3
1.3 DETECCIÓN DE ERRORES E IRREGULARIDADES.....	4
<b>2. TIPOS DE AUDITORIA</b> .....	7
2.1 AUDITORÍA INTERNA.....	8
2.2 AUDITORÍA EXTERNA.....	10
2.3 CLASIFICACIÓN FUNCIONAL.....	12
<b>3. ENFOQUES DE AUDITORIA</b> .....	12
3.1 AUDITORIA CON UN ENFOQUE TRADICIONAL.....	12
3.2 AUDITORIA CON UN NUEVO ENFOQUE. . . . .	16
3.3 AUDITORIA CON UN ENFOQUE EN BASE A RIESGOS Y MODELO DE NEGOCIO.....	18
3.3.1 ENFOQUE DE ARRIBA HACIA ABAJO.....	21
3.3.2 ÉNFASIS EN EL CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO.....	24
3.3.3 ÉNFASIS EN EL CRITERIO PROFESIONAL.....	26
3.3.4 ENFOQUE DE AUDITORIA A MEDIDA.....	27
3.3.5 ÉNFASIS EN LA PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA.....	28
3.3.6 AFIRMACIONES QUE COMPONEN LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	29
3.3.7 OBJETIVOS DE AUDITORIA.....	32
3.3.8 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA.....	33
3.3.9 DETERMINACIÓN DE CONTROLES CLAVE.....	34
3.3.10DETERMINACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.....	35
<b>4. PROCESO DE AUDITORIA</b> .....	36
4.1 ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA FINANCIERA BASADA EN RIESGOS Y MODELOS DE NEGOCIO.....	37
4.1.1. VALORACION DEL RIESGO - PLANIFICACIÓN.....	38
4.1.1.1 PLAN DE AUDITORIA.....	41
4.1.2. EJECUCIÓN - RESPUESTA AL RIESGO DETECTADO..	47
4.1.3. CONCLUSIONES - PRESENTACIÓN DE INFORME.....	50
<b>5. RIESGO DE AUDITORIA</b> .....	52
5.1 CATEGORÍAS DE RIESGO.....	56
5.1.1 RIESGO INNHERENTE.....	56
5.1.1.1 FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO INHERENTE.....	58

5.1.2 RIESGO CONTROL.....	59
5.1.2.1 FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO DE CONTROL.....	60
5.1.3 RIESGO DE DETECCIÓN.....	60
5.1.3.1 FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO DE DETECCIÓN.....	61
5.2 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA .....	61
5.3 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE DETECCIÓN .....	64
<b>6. EVALUACION DE LOS CONTROLES.....</b>	<b>65</b>
6.1 METODOLOGÍA PARA LA EVALUACIÓN DEL PROCESO DE CONTROL INTERNO.....	66
6.2 DOCUMENTACIÓN EMERGENTE DEL RELEVAMIENTO DE LOS CONTROLES.....	67

**CAPITULO III  
MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL  
INDICADORES DE CALIDAD**

<b>1. INDICADORES DE CALIDAD.....</b>	<b>70</b>
1.1 INTRODUCCIÓN .....	70
1.2 VENTAJAS DE LOS INDICADORES DE CALIDAD.....	71
1.3 CARACTERÍSTICAS DE LOS INDICADORES DE CALIDAD.....	72
1.4 CLASIFICACIÓN DE LOS INDICADORES DE CALIDAD.....	74
1.5 BENEFICIOS DE LA IMPLANTACIÓN DE UNOS INDICADORES DE CALIDAD.....	74
1.6 SELECCION DE INDICADORES DE CALIDAD.....	75
<b>2. DISEÑO DEL SISTEMA DE INDICADORES.....</b>	<b>76</b>

## CAPITULO II

### MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

#### AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

##### 1. AUDITORIA

##### 1.1 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS - LAS PRIMERAS DEFINICIONES Y SUS FUENTES

La expresión "Auditoria" es uno de los muchos servicios proporcionados por la profesión contable y pueden ser hechas con varios propósitos diferentes. Los más frecuentes son:

La expresión de una opinión independiente sobre los estados financieros de un ente, y el control del uso de los recursos dentro de una organización:

Un servicio de auditoría no debe circunscribirse solo a la revisión de la información contable si no permite que tal trabajo contenga un valor agregado para la entidad.

Cuando se dirige la vista hacia el futuro resulta clara que las funciones independientes de evaluación de los estados financieros, de los sistemas de información y del funcionamiento del negocio van cobrando cada vez mayor significación.

##### **CORONEL TAPIA, Carlos**<sup>1</sup>

*Aporta la siguiente definición "La Auditoria Financiera es la revisión por parte de un auditor Financiero y/o contador Público, de los estados financieros de un ente, con la finalidad de verificar si dichos estados financieros están presentados de forma razonable de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (NIIF u otro). "*<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> CORONEL TAPIA ,Carlos- Auditoria en Base a Riesgos y Modelo de Negocios Primera edición ( 2016) página 41

## **ARENS, Alvin A. y Cautores**<sup>2</sup>

*Aportan la siguiente definición : "Una auditoria de Estados Financieros se lleva a cabo para determinar si los estados financieros en general (La información que se está verificando ) han sido elaborados de acuerdo con el criterio establecido".<sup>2</sup>*

## **SÁNCHEZ CURIEL, Gabriel**<sup>3</sup>

*Por su parte, dice que " ... es el examen integral sobre la estructura, las transacciones y el desempeño de una entidad económica para contribuir a la oportuna prevención de los riesgos, la productividad en la utilización de los recursos y el acatamiento permanente de los mecanismos de control implementados por la administración ".<sup>3</sup>*

## **WHITTINGTON ,Ray y PANY Kurt (2005)**<sup>4</sup>

*"En una auditoria de Estados Financieros los auditores recaban datos y ofrecen alto nivel de seguridad de que los estados financieros cumplen con los principios de contabilidad generalmente aceptados"<sup>4</sup>*

*Los consejos del auditor pueden referirse a determinados problemas de orden administrativo y otros que involucren sistemas y técnicas de organización y control como la presupuestación, control de costos, planeamiento de utilidad e impositiva, informes internos, procesamiento electrónico de datos otros análisis cuantitativos.*

Si se pretendiera incluir algunas ideas sobre el futuro y potencial de los servicios de la auditoria estas podrían referirse a:

- Manifestaciones sobre la adecuada liquidación de impuestos y otras contribuciones al régimen de seguridad social.

---

<sup>2</sup> ARENS, Alvin A. y Cautores. Auditoria - Un Enfoque Integral (2007)

<sup>3</sup> SÁNCHEZ CURIEL, Gabriel. Auditoria de Estados Financieros - Practica Moderna Integral (2006)

<sup>4</sup> WHITTINGTON Ray y PANY Kurt Principios de Auditoria Editorial McGraw –Hill, (2005)

- Información contable proyectada o a perspectiva, incluyendo estados financieros a información presupuestada.

### **Evaluación de la eficiencia del negocio**

En estos terrenos existe un vastísimo campo de acción a desarrollar, para beneficio de la comunidad de negocios y como función social.

### **1.2 SERVICIOS DE AUDITORIA**

La Auditoria es uno de los muchos servicios proporcionados por la profesión contable y puede ser hecha con varios propósitos diferentes los más frecuentes son :

- La expresión de una Opinión Independiente sobre los estados financieros de un ente.
- El control del uso de los Recursos dentro una Organización.

Un servicio de una auditoria no debe de circunscribirse solo a la revisión de la información contable sino permite que tal trabajo contenga un valor agregado para la entidad.

Cuando se dirige la vista hacia el futuro resulta claro que las funciones independientes de evaluación de los estados financieros, de los sistemas de información y del funcionamiento del negocio van cobrando cada vez mayor significación.

### **SLOSSE, C Gordiez<sup>5</sup>**

*Aportan la siguiente definición : "El Examen de Estados Financieros requiere que los auditores revisen diferentes aspectos de las Actividades y procedimientos de una organización . A consecuencia de esa revisión se puede aconsejar sobre mejoras necesarias en los mecanismos de control y*

*ofrecer sugerencias constructivas sobre otras cuestiones económicas financieras (incluyendo las impositivas) y de funcionamiento operativa" <sup>5</sup>*

Los concejos del auditor pueden referirse a determinados problemas de orden administrativo y otros que involucren sistemas , técnicas de organización, control como la presupuestario, control de costos, planteamiento de utilidades e impositivo, informes internos, procesamiento electrónico de datos y otros análisis cuantitativos.

Si se pretendía incluir algunas ideas sobre el futuro y potencial de los servicios de auditoría estas podrían referirse :

- Manifestaciones sobre la adecuada liquidación de impuestos y otras contribuciones al régimen de seguridad social.
- Información Contable Proyectada o a perspectiva, incluyendo estados financieros e información presupuestada.
- evaluación de la eficiencia del negocio.

### **1.3 DETECCIÓN DE ERRORES E IRREGULARIDADES.**

A esta altura cabe realizar algunas consideraciones adicionales que enfatizan el hecho de que la función del auditor no es policía o detective, en cuanto a que no está dirigida a detectar errores e irregularidades.

Errores son aquellas imprecisiones no intencionales u omisiones de importantes o exposiciones en los estados errores e irregularidades.

Errores son aquellas imprecisiones no intencionales u omisiones de importes o exposiciones en los estado financieros. Los errores pueden involucrar, por ejemplo:

---

<sup>5</sup> SLOSSE, C Gordíez Auditoria un Nuevo Enfoque Empresarial - Segunda Edición (1995) página 30

- ✓ Errores en el procesamiento o compilación de información básico a partir de la cual se preparan los estados financieros;
- ✓ Incorrectas estimaciones contables derivadas de una mala interpretación de los hechos;
- ✓ Errores en la aplicación de normas contables.

En cambio, el término irregularidad se refiere a acciones intencionales (excluyendo las poco habituales, debidas a negligencias) que conducen a exposiciones o valuaciones incorrectas u omisiones de importes en los estados financieros. Las irregularidades incluyendo el suministro de información fraudulenta a través de la presentación de estados financieros que conducen a incorrectas interpretaciones.

Las irregularidades involucran actos tales como manipulación, falsificación, alteración de registros contables o documentación de soporte a partir de la cual se preparan los estados financieros.

El factor primario que distingue a los errores de las irregularidades es la intencionalidad o no de la expresión incorrecta de su resultado. A veces es difícil determinar la existencia o no de dicha intención.<sup>5</sup>

**ROCHA CHAVARRIA, J;**<sup>6</sup>

*“el auditor debe realizar una apreciación del riesgo potencial en cuanto a la posible existencia de errores o irregularidades. No debe olvidarse de dicho riesgo, en el sentido de que los errores o irregularidades pueden estar presentes en los estados financieros, exteriorizándose en forma significativas.”*<sup>6</sup>

De acuerdo con esta apreciación el auditor debe precisar su tarea para proveer una razonable seguridad de detección de errores o

---

<sup>6</sup>Rocha Chevarria , J - El Proceso Integral Primera edición (2007) página 55

irregularidades que puedan ser importantes o significativos para los estados financieros”

Se reitera que no es objetivo de la auditoría la detección de cualquier error o irregularidad cometida. El auditor deberá realizar con debido cuidado la planificación y ejecución de la tarea y la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría.

En consecuencia, el descubrimiento posterior de que existía una mala expresión significativa en los estados financieros no evidencia una inadecuada planificación o una mala ejecución del trabajo por parte del auditor.

Por su puesto que en el desarrollo del plan de auditoría. El auditor debe considerar factores que influyen la evaluación del riesgo de auditoría de todas las cuentas de importancia de los estados financieros y debe obtener un conocimiento de los sistemas de información, contabilidad y control.

Estas cuestiones normalmente tienen efectos diversificados en estados financieros tomados en su conjunto y afectan la evaluación que el auditor hace del riesgo.

En la evaluación del riesgo de auditoría que debe hacerse durante la etapa de planificación se debe considerar una serie de factores, como por ejemplo:

- Características de la gerencia.
- Características operativas del ente y de la industria
- Características del trabajo de auditoría en sí mismo.

Debe existir una actitud neutral: el auditor no debe suponer que la gerencia es deshonesto no debe asumir una honestidad no comprobada. El auditor debe que existe condiciones o cuestiones emergentes de evidencias obtenidas en auditorias anteriores necesarias para evaluar efectivamente si los estados financieros están libres de cualquier error o irregularidad.

La integridad de la gerencia es fundamental, ya que es ella la responsable por la elaboración de los estados financieros.

La actitud de escepticismo u objetividad debe existir tanto de la etapa de planificación como en la de ejecución del trabajo de auditoría y finalmente, en oportunidad de evaluar las conclusiones obtenidas de la tarea realizada. Entendiéndose bien que lo que antecede no implica ingenuidad si no neutralidad.

En resumen, debe quedar claro que no es objetivo de la auditoria la detección de errores o irregularidades, pero ello no significa que el auditor no esté a la posible presentación de este tipo de situación en el curso normal de su tarea.

## **2. TIPOS DE AUDITORIA**

La labor de auditoría puede ser desarrollada por auditores independientes o bien por los mismos empleados o funcionarios de la entidad, por lo que:

- La auditoría realizada por los empleados o funcionarios de la entidad con propósitos de control, es comúnmente denominada auditoría interna.
- La auditoría realizada por auditores independientes para expresar una opinión sobre la información examinada es denominada auditoría externa o independiente.

## WHITTINGTON ,Ray y PANY Kurt (2005)<sup>7</sup>

*Plantea que” Los auditores están preocupados no solamente por los controles financieros e la organización. Su trabajo cubre todo el control interno de la organización. Ellos evalúan y prueban la efectividad de los controles diseñados para ayudar a la organización a satisfacer sus objetivos”<sup>7</sup>*

### 2.1 AUDITORÍA INTERNA

La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Sus funciones incluyen:

- ✓ Revisión de las operaciones para verificar la autenticidad, exactitud y concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la entidad.
- ✓ Control de los activos a través del registro contable y comprobaciones físicas.
- ✓ Revisión de las políticas y procedimientos contables fueron aplicados en forma consistentes con las normas contables.
- ✓ Auditoria de otras organizaciones con las que existe relaciones contractuales a cumplir u otras vinculaciones económicas.

---

<sup>7</sup> Principios de Auditoría Whittington Ray PANY, Kurt decimo cuarta edición (2005) página 10

## **WHITTINGTON ,Ray y PANY Kurt (2005)<sup>8</sup>**

*La define como “la evaluación independiente establecida dentro una organización como un servicio para la organización. Es un control que funciona examinando y evaluando que tan adecuados y efectivos son los demás controles. El alcance de la auditoría interna se encuentra en la declaración sobre las responsabilidades de la auditoría interna que expresa el alcance de la auditoría interna comprende el examen y evaluación del sistema de control interno de la organización, en cuanto si este es adecuado y efectivo y la calidad del desempeño al llevar a cabo las responsabilidad asignadas”<sup>8</sup>*

La auditoría interna es una actividad apreciativa, independiente de los sectores objetos de revisión. Por lo tanto, debería reportar a los máximos niveles de la entidad y depender de ellos. Tiene por objeto la revisión de las operaciones para servir de base a la administración. Por este motivo, es un control que se describe como independiente pues mide y evalúa la eficacia de otros controles.

## **Normas de Auditoria Gubernamental<sup>9</sup>**

*Revisión y análisis que se efectúa por el personal de la contraloría interna designado por la secretaria de la contraloría y desarrollo administrativa a los diversos ámbitos de funcionamiento de las dependencias y entidades del sector publico presupuestario, con objeto de diagnosticar y evaluar su operación, proporcionando recomendaciones e información que apoye la mejora de los resultados de la gestión pública<sup>9</sup>*

---

<sup>8</sup> Principios de Auditoria Whittington Ray PANY, Kurt decimo cuarta edición año 2005 página 12

<sup>9</sup> Res CGR -1/11972002, NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

## 2.2 AUDITORÍA EXTERNA

El servicio de auditoría externa consiste en el examen de los estados financieros de una entidad, con la finalidad de permitirle al auditor expresar una opinión sobre si dichos estados financieros están presentados razonablemente, en todos sus aspectos substanciales, de conformidad con el marco contable aplicable.

Las normas profesionales de auditoría requieren que se planifique y realice una auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros auditados no contengan errores significativos. Una auditoría incluye el examen, con base en pruebas selectivas, de las evidencias que respaldan los montos y revelaciones en los estados financieros. Ésta también incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones contables hechas por la gerencia; así como también, la evaluación de la completa presentación de los estados financieros.

Mientras que la auditoría interna depende de la administración del ente, la auditoría externa es totalmente independiente de la entidad. Para dar crédito las manifestaciones que la administración hace a través de su sistema de información, los interesados requieren de la opinión de un profesional totalmente desligado de los intereses de esa administración.

La labor de auditoría externa implica una competencia profesional singular, caracterizada por una serie de atributos tales como independencia de la entidad. para dar crédito las manifestaciones que la administración hace a través de su sistema de información, los intereses de esa administración.

La labor de auditoría externa implica una competencia profesional singular, caracterizada por una serie de atributos tales como independencia, educación y conocimientos especializados, dedicación al servicio, matriculación en los cuerpos encargados de control del ejercicio profesional

Además, por sobre todo ello, deben existir aspectos de ética profesional a ser tenidos en cuenta durante el desarrollo de la labor y durante todo el transcurso de la vinculación profesional. Una de las funciones más comunes de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidas en la información contable emitida por el ente.

Esta función es conocida como auditoría de estados financieros o información financiera. Sin embargo el auditor externo está capacitado para brindar cualquier servicio que implique el examen de información, operaciones, procedimientos, actividades, proyecciones, que necesiten de un juicio profesional dentro del marco de competencia de la auditoría.

### **Ramírez Enríquez y asociados Miembros Rowal Internacional <sup>10</sup>**

*“La auditoría a los estados financieros es determinar si sus estados financieros presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. La opinión del auditor fortalece la credibilidad en los estados financieros; sin embargo, los usuarios no pueden suponer que la representa una seguridad sobre la continuidad futura viabilidad de la” entidad así como respecto de la eficiencia efectividad con la administración conduce sus actividades.<sup>10</sup>*

---

<sup>10</sup> Ramírez Enríquez y asociados Miembros Rowal Internacional - Manual de Auditoría Financiera ( 2000) página 11

## Manual de Auditoria KPMG <sup>11</sup>

*Auditoria de los estados financieros de una entidad es el examen por un auditor independiente para expresar una opinión sobre si, en su conjunto dichos estados fueron preparados correctamente, dentro de un marco de políticas contables reconocidas y una legislación aplicable, a fin de dar una visión verdadera y razonable de la situación financiera y los resultados financieros de la entidad. <sup>11</sup>*

### 2.3 CLASIFICACIÓN FUNCIONAL

La clasificación anteriormente expuesta trata de diferenciar al sujeto que presta un servicio de auditoría. Tanto o más importantes es también diferenciar al servicio que ese sujeto presta las funciones del auditor interno y externo, se podría inferir que el campo objeto acción de ambos puede dividirse en: El examen de las operaciones o actividades y el examen de la información contable emitida. Ambos tipos de auditoría interna como externa, reúnen la capacidad profesional necesaria para prestarlos.

Ahora bien, la comunidad como receptora de parte de la información contable emitida, necesita asegurarse de su correcta confección. Esto que es el origen de la función de auditoría es lo que justifica al aspecto diferencial del sujeto que le presta la independencia

## 3 ENFOQUES DE AUDITORIA

### 3.1 AUDITORIA CON UN ENFOQUE TRADICIONAL

Auditoría Tradicional Origen en modelos Extranjeros (EEUU, Inglaterra) Métodos basados en : Visualización de Activos. Programas de trabajos estandarizados. Verificación de la mayor cantidad posible de

---

<sup>11</sup> Manual de Auditoria KPMG, AÑO 1998 Pagina 1

transacciones Observación de operaciones individuales, Consumo de muchas horas, Altos Honorario , Aplicables solo a grandes compañías, Surgía por voluntad de las organizaciones.

El concepto de una auditoria de estados financieros fue cambiando y transformándose con el transcurso del tiempo. A principios del presente siglo la auditoria, muy influenciada por las características de la actividad económica, se adopto el accionar de las grandes corporaciones y a las modalidades de la profesión .Paralelamente era típica la auditoria desarrollada por un equipo de muchas personas con procedimientos que se relacionaban mas con la visualización de activos y la verificación de la mayor cantidad posible de transacciones u operaciones individuales que son pruebas de razonabilidad o pruebas analíticas que vincularían diferencias en los estados financieros y que implicaran un gran valor agregado referido al concepto de satisfacción de auditoría . esto determina que el proceso de auditoría insumiera una innumerable cantidad de horas , lo que obviamente se traduce en altos horarios dificultándose la extensión de estas prácticas a las medianas y pequeñas organizaciones.

Tampoco existía la exigencia legal y profesional de hoy en día para llevar a cabo exámenes completos de auditoría. La tarea del auditor de Estados financieros quedaba, de ese modo, limitada a las grandes corporaciones, que en ciertos casos se veían obligadas a cumplir con disposiciones legales al respecto, mientras que para otros antes constituía simplemente una decisión voluntaria.

**SLOSSE C. Gordiez**<sup>12</sup>

*Menciona que:" Con el transcurso del tiempo se inicio un proceso de ordenamiento de la profesión en el cual las asociaciones profesionales*

---

<sup>12</sup> SLOSSE C. Gordiez - Auditoria un nuevo enfoque empresarial, segunda edición página 27

*adquirieron importancia, incorporándose también el concepto de eficiencia. Asimismo las exigencias legales sobre el profesional independiente dictaminando sobre estados financieros de empresas se extendieron, cubriendo la mayor parte de la actividad económica de un país* <sup>12</sup>

Es este grupo de empresas el que empieza a requerir un cambio en las tareas del auditor , tanto para hacerlas más eficientes como para obtener mayor valor agregado , esto es un servicio de asesoramiento.

De esta forma se comienzan a desarrollar y profundizar los conceptos de:

**Planificación:** se estableció como una etapa del proceso de auditoría, en la cual se intenta proveer los procedimientos que se aplicaran para obtener los elementos de juicio validos para sustentar la opinión, como asimismo los recursos necesarios para llevar a cabo dichos procedimientos.

**Análisis de los Sistemas de Control interno :** se explicito claramente que el objetivo del auditor no era obtener con certeza una conclusión sobre la corrección de los estados financiero, sino opinar sobre la razonabilidad de los mismos. En consecuencia no era necesario verificar la totalidad de la documentación, y era posible empezar a descansar en parte de la información. A dicho efecto debían estudiarse y evaluarse los controles internos vigentes.

La finalidad principal de la revisión de los controles internos vigentes en los sistemas administrativos y contables era determinar los procedimientos de auditoría para los componentes que integran los estados financieros, teniendo en cuenta muy especialmente los efectos de la efectividad de dichos controles en la naturaleza a la clase de procedimientos,

por alcance a la profundidad de los mismos y por oportunidad al momento en que debían desarrollarse.

**Técnicas de muestreo:** siguiendo con la idea de auditoria no persigue como objetivo principal visualizar o corroborar el 100% de las operaciones del ente auditado sino emitir conclusiones mediante la visualización o el analisis de ciertas operaciones y la aplicación de otras pruebas que tiendan a determinar la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto se comenzaron a estructurar con mayor precisión todos los procedimientos de muestreo.

**Muestreo estadístico:** se incorporo a la auditoria el concepto de muestreo estadístico con el objeto de darle mayor rigurosidad científica a las técnicas de muestreo y a sus resultados. si bien en la práctica no fue de aplicación en la totalidad de las empresas debido al universo de operaciones que se requiera para que la metodología implicaría eficiencia , su desarrollo significó un importante avance en la actividad de auditoría.

**Pruebas de Auditoria:** se hizo una descripción muy acabada de las que actualmente se denominan pruebas sustantivas , es decir aquellas cuyo principal objetivo era brindarle la validez a los saldos que componen los estados financieros. Es así como explicaron claramente todos los pasos a seguir para realizar un arqueo de fondos , una circularización o confirmación de saldos, visualizar un recuento físico de existencias.

Con estas tareas se avanzo mucho con el concepto de eficiencia, con la finalidad de disminuir las horas de trabajo del proceso de auditoría. quedaron sin embargo, conceptos sin explicar que hoy en dia fueron recogidos y profundizados por una nueva metodología para llevar a cabo una auditoria.

### 3.2 AUDITORIA CON UN NUEVO ENFOQUE

El nuevo enfoque de auditoría, al cual se está teniendo en forma creciente, ha surgido de la necesidad de llevar a cabo procedimientos más eficientes para adaptarse a los cambios de la época que se vive. Dichos cambios pueden sintetizarse en el requerimiento de menores costos para maximizar las condiciones de competitividad. Esto último considerado desde el punto de vista de las empresas auditadas, que persiguen el objetivo de reducir sus costos (entre ellos los de auditoría), así como de la situación de las firmas de auditoría y/o profesionales que desarrollan la actividad, para encontrarse en mejores condiciones de ofrecer servicios.

La mencionada necesidad no solamente se originó en un hecho meramente de costos, sino también en las características de los tiempos actuales. En efecto como ya se expuso, el principio del siglo XX se caracterizó por una actividad económica en la cual las grandes corporaciones contribuían con la mayor parte de la producción de un país. Hoy en día, si bien las grandes corporaciones subsisten, se está observando una mayor participación de las medianas y pequeñas organizaciones en la composición del producto bruto del país.

#### **SLOSSE C. Gordiez<sup>13</sup>**

*Aclara por otra parte : " El avance de la profesión de las normas legales acerca de la presentación y certificación de estados financieros aceleró el proceso. Como ya menciono, a principios y mediados de siglo de auditoría de estados financieros solía nacer como una necesidad y una decisión casi excluyente de la empresa auditada. Hoy en día, la mayoría de*

---

<sup>13</sup> SLOSSE C. Gordiez - Auditoría un nuevo enfoque empresarial, segunda edición página 29

*los organismos a quienes se deben presentar los estados financieros, requieren la opinión de un tercero sobre los mismos. consecuentemente, pequeñas y medianas empresas se ven en la obligación de recurrir a un servicio de auditoría*<sup>13</sup>

El nuevo enfoque evidencia y explicita mucho más el proceso de análisis que lleva a cabo el profesional responsable de la auditoría, que si bien seguramente se venía haciendo desde hace mucho tiempo, recién en estos momentos se pone en forma más detallada. Este nuevo enfoque determina como esencia del proceso de auditoría al conocimiento integral del negocio del ente auditado.

#### **PRICE Waterhouse,**<sup>14</sup>

*Menciona que: Este enfoque de Auditoría es versátil y puede ser aplicado a clientes de todo tipo de actividad económica, de cualquier magnitud, situación en cualquier lugar grandes empresas multinacionales, pequeñas empresas locales y organizaciones sin fines de lucro.*<sup>14</sup>

Se continúa así mismo con el análisis y evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control. La finalidad es rescatar, dentro de esos sistemas, los controles más importantes que se llevan a cabo y que puedan servir para otorgar o darle evidencia al autor de la validez de las manifestaciones de la gerencia vertidas en los estados financieros. Esto es lo que se denomina pruebas de cumplimiento de los controles claves verificando con estos procedimientos, el funcionamiento eficaz de los sistemas.

---

<sup>14</sup> PRICE Waterhouse - Auditoría un nuevo enfoque empresarial, segunda edición (1995) página 29

También se pone mayor énfasis en las pruebas analíticas o de razonabilidad para ahorrar recursos en aquellos casos en que los riesgos determinados y los conceptos o componentes involucrados así lo permitan.

Resumiendo, existe una nueva corriente en materia de enfoque de auditoría que persigue como objeto principal acercarse e interpretar la actividad principal del ente auditado, de tal forma que ese conocimiento facilite la determinación de los procedimientos de auditoría. Estos una vez ejecutados permitirán obtener elementos de satisfacción sobre los estados financieros mediante una tarea mucho más eficiente. La planificación ha sido considerada indispensable en esta corriente, profundizándola y dándole todas las herramientas que hoy en día la ciencia de la administración y la información tienen un enlace. Se explicita el proceso de determinación de riesgos vinculados con los procedimientos de auditoría. Por último, se pueden decir que se ha dado un excelente desarrollo a lo que constituyen las pruebas de cumplimiento, con la finalidad de utilizar mejor los sistemas de la propia empresa para obtener la satisfacción de la auditoría deseada.

### **3.3 AUDITORIA CON UN ENFOQUE EN BASE A RIESGOS Y MODELO DE NEGOCIO**

**CORONEL TAPIA , Carlos** <sup>15</sup>

*Hace mención que la clave de una auditoría financiera actual es realizar una evaluación del riesgo antes de comenzar la auditoría a fin de identificar y centrar el esfuerzo de auditoría en los asuntos más significativos que afectan a los estados contables de las empresas.*

---

<sup>15</sup> CORONEL TAPIA ,Carlos- Auditoría en Base a Riesgos y Modelo de Negocios Primera edición ( 2016) página 59

*El enfoque de Auditoría financiera basada en riesgos, es completamente diferente al enfoque de auditoría Tradicional, tal como se muestra a continuación.*

AUDITORIA TRADICIONAL	AUDITORIA BASADA EN RIESGOS
<p>La Auditoria Tradicional tiene a ser de "abajo hacia arriba ", centrándose en la función financiera y los rubros y transacciones de los estados financieros.</p> <p>Los programas de trabajo estándar se centran en las transacciones detalladas o controles de bajo nivel .</p> <p>Esto puede no estar alineado con la manera en la en que el nivel de Dirección administra realmente la empresa y también puede no tener en cuenta alguno de los riesgos relevantes de las actividades de la misma con implicancias de auditoría.</p>	<p>En la auditoria actual, se comienza a obtener satisfacción de auditoría desde los niveles de Dirección de la empresa, donde se prueba el desempeño y aplicación de controles por parte de los ejecutivos .</p> <p>El programa de trabajo se construye en tiempo real a medida que el auditor desciende a través de la estructura de la organización sobre la base de unidades individuales, permitiendo flexibilidad y relevancia para los sistemas y controles.</p> <p>El auditor desciende hasta los niveles inferiores de operaciones y procedimiento de transacciones solo cuando no puede obtener satisfacción de auditoría de la validación de los controles que aplica la gerencia.</p> <p>Los beneficios de este enfoque para la empresa , son los siguientes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Satisfacción con respecto a la manera en que estan funcionando sus propios</li> </ul>

	<p>mecanismos de control.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sugerencias de Mejoras relevantes para el negocio e industria en que opera la empresa.</li><li>• Un enfoque de auditoría que se desarrollara automáticamente en línea con los sistemas y el ambiente de control de empresa.</li></ul>
--	---

*Este enfoque reconoce que, al operar el negocio para lograr los objetivos de este, el plantel gerencial lleva a cabo numerosas acciones para obtener satisfacción de que los sistemas de información que afectan a estas aéreas de riesgo son sólidos, generando datos confiables para su uso dentro del negocio y para informar a la Dirección y alta Gerencia. Al aplicar la auditoría Financiera Basada en Riesgos , el contador público concentra su atención en evaluar con que efectividad la gerencia a obtenido esta satisfacción.<sup>15</sup>*

Este enfoque de auditoría que se propone , se tomara como sinónimo de enfoque empresarial . este enfoque reviste la calidad versátil y dinámico, ya que puede aplicado a empresas o entes que desarrollan todo tipo de actividad, cualquiera sea su tamaño o magnitud, localizadas en cualquier lugar, sean organizaciones tanto privadas como ´publicas, con o sin fines de lucro, mantengan sus registros contables mediante sistemas avanzados de computación o con métodos manuales simples .

Se describen a continuación las principales características que definen y fundamentan el enfoque de auditoría en base a riesgos y modelos de negocios y que serán profundizados más adelante

- Enfoque de arriba hacia abajo .
- Énfasis en el conocimiento de negocio.
- Énfasis en el criterio profesional .
- Enfoque de auditoría medida.
- Énfasis en la planificación estratégica.
- Afirmaciones que componen los estado financiero.
- Objetivos de la auditoria.
- Evaluación del riesgo de la auditoria .
- Determinación de controles clave.
- Determinación de procedimientos de auditoría.

### **3.3.1 ENFOQUE DE ARRIBA HACIA ABAJO**

El principal interés del auditor no se refiere a las transacciones y saldos individuales sino a los estados financieros en su conjunto. Consecuentemente todo el proceso de auditoría será de arriba hacia abajo. La auditoria no comienza con el examen de las transacciones o documentos individuales. Se inicia con el análisis del negocio del cliente, su organización.

#### **CORONEL TAPIA , Carlos <sup>16</sup>**

*En la auditoria actual , se comienza a obtener satisfacción de auditoría desde los niveles de Dirección de la empresa, donde se prueba el desempeño y aplicación de controles por parte de los ejecutivos.*

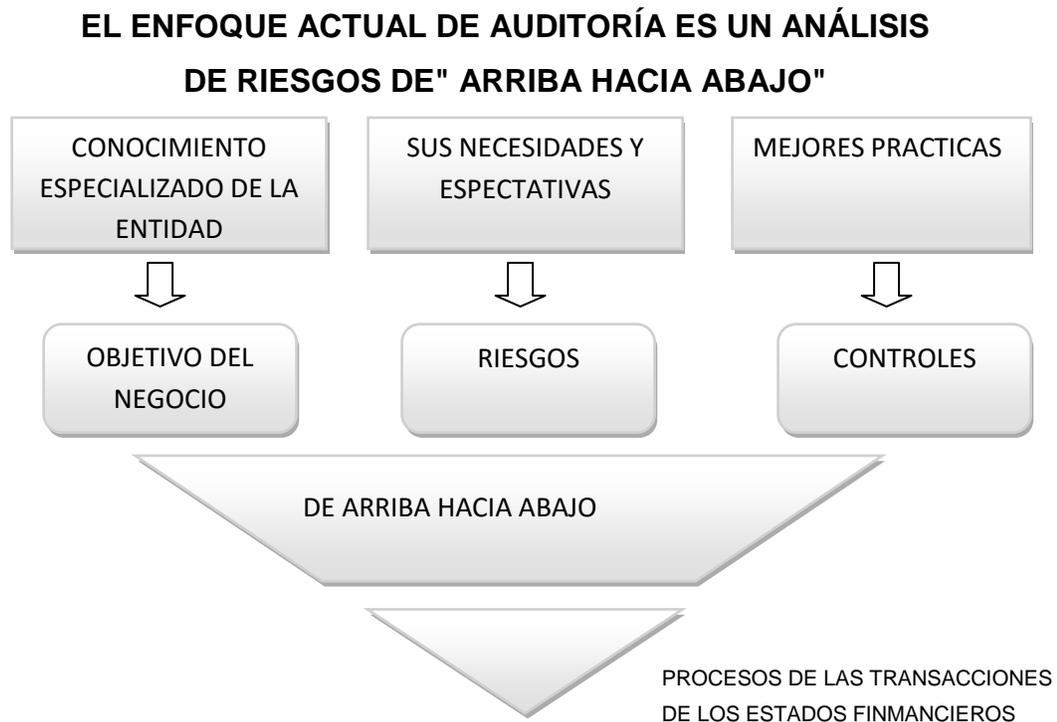
---

<sup>16</sup> CORONEL TAPIA ,Carlos- Auditoría en Base a Riesgos y Modelo de Negocios Primera edición ( 2016) página 61

*El programa de trabajo se contribuye en tiempo real a medida que el auditor desciende a través de la estructura de la organización sobre la base de unidades individuales, permitiendo flexibilidad y relevancia para los sistemas y controles.<sup>16</sup>*

El trabajo del auditor es descender hasta los niveles inferiores de operaciones y procedimiento de transacciones solo cuando no puede obtener satisfacción de auditoría de la validación de los controles que aplica la gerencia .

**GRAFICO N°1** Representa el enfoque de Auditoría Financiera Basada en Riesgo y Modelo de Negocio.



**FUENTE: CORONEL TAPIA Carlos - Auditoria en base a riesgos y modelo de negocios**  
pág. 59

## Comprensión De Los Objetivos Del Negocio, Riesgos y Controles

**OBJETIVOS DEL NEGOCIO** : El enfoque de auditoría comienza, en el mismo punto de cualquier negocio bien conducido, con las estrategias y objetivos del negocio de la empresa. El auditor debe utilizar sus conocimientos y comenzar sosteniendo reuniones con la gerencia superior con el propósito de identificar la estrategia global de la empresa, para luego descender a través de la organización hasta el nivel operativo detallado requerido.

**RIESGOS** : Al comprender los objetivos del negocio , al aplicar su conocimiento de la industria en la que opera la empresa y mediante reuniones con la gerencia superior y operativa, el auditor puede identificar los riesgos del negocio, operativos y financieros que enfrenta la empresa. Cuando el auditor centra su atención en la evaluación y análisis en estos riesgos está garantizando una optima eficiencia en los resultados de su trabajo.

**CONTROLES** : En las reuniones que sostiene el auditor con la gerencia , no solo identifica los objetivos del negocio y los riesgos, sino también los controles clave existentes para la administrar esos riesgos como parte de este proceso el auditor establecerá mediante la aplicación de su conocimiento de la industria del cliente, si la gerencia controla los aspectos correctos, incluyendo sus informes financieros asimismo establecerá que información gerencial y que procesos son utilizados.

por otra parte al alinear su auditoria con la estructura gerencial y actividades del negocio en lugar de los componentes de los estados financieros, el

auditor obtendrá una comprensión completa de la manera en que se administran las operaciones de la empresa.

### **PRICE Waterhouse<sup>17</sup>**

*Por su parte, dice que " ... este enfoque no empieza " cuando la Auditoría Efectúa el examen de las transacciones o documentos individuales. Comienza centrándose en el negocio del cliente, en su organización , en la forma en que funcionan sus importantes unidades operativas, de qué manera son dirigidas, controladas y registradas y sus transacciones.<sup>17</sup>*

### **3.3.2 ÉNFASIS EN EL CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO**

El examen de auditoría está basado en la comprensión del negocio del ente o empresa auditada. Únicamente se estará en condiciones de verificar si los estados financieros reflejan la situación patrimonial y financiera y los resultados de las operaciones si se comprenden en primer término el negocio.

### **CORONEL TAPIA , Carlos<sup>18</sup>**

*El modelo empresarial , diseño de negocio o modelo de negocio se refiere a la manera en que la empresa, crea, capta y ofrece valor a sus clientes ; es la manera en que la empresa crea valor para si misma y para sus clientes transformando las materias primas en producto terminado y vendiendo al cliente ese producto final.*

---

<sup>17</sup> PRICE Waterhouse - Serie de Guías de Auditoría ( 1996) página 9

<sup>18</sup> CORONEL TAPIA ,Carlos- Auditoría en Base a Riesgos y Modelo de Negocios Primera edición ( 2016) página 11

También se puede decir que , es el mecanismo por el cual un negocio busca mejorar ingresos y beneficios, planificando al mismo tiempo servir a sus clientes de manera eficiente . El modelo de negocio es aquel en el cual se planifica de manera ordenada y sistemática todo el proceso que ha de llevarse a cabo en el establecimiento y desarrollo de un negocio, por tanto debe incluir desde el aporte de sus accionistas hasta contemplar todos los posibles desembolsos necesarios para poder operar , tales como licencias, maquinarias y equipos capacitación, estudio de mercado, etc.

El modelo de negocio, aplicando por la empresa debe tener una respuesta clara a las siguientes interrogantes:

- ¿Cómo selecciona a sus clientes?
- ¿Cómo define a diferencia de sus ofertas de productos?
- ¿Cómo crea valor agregado para sus clientes
- ¿Cómo consigue y retiene a los clientes?
- ¿Cómo se presenta ante el mercado ?
- ¿Cómo se proyecta al mercado ? (Estrategias de Publicidad distribución y otras'?)
- Como define las actividades que deben ejecutarse?
- Como administra sus recursos?
- Como obtiene sus ingresos?

En la época actual las empresas deben revisar y evaluar continuamente su Diseño de negocio, cambiando sus modelos al ritmo en que el valor cambia de un sector industrial a otro, no se olvide que el éxito o fracaso de una empresa depende sobre todo, de cómo se adapta su diseño de negocio a las prioridades de sus clientes. Con una división clara, objetivos bien definidos y una planificación y organización adecuada, deben elaborarse

presupuestos y flujos de efectivo; tantos como sean necesarios para un desempeño eficiente de la empresa y la mejor optimización de ingresos.<sup>18</sup>

Es importante y básicamente esencial que el auditoría conozca el modelo de negocio de su cliente con la finalidad de planificar el trabajo enfocado principalmente a los riesgos directos involucrados en el negocio.

Difícilmente se pueden elaborar adecuados procedimientos de auditoría si se desconoce la operatividad habitual de la empresa. De esta forma, conociendo las variables críticas de la empresa, todos los esfuerzos estarán orientados hacia las mismas reduciendo los riesgos de auditoría y generando posibilidades de brindar valor agregado (mediante recomendaciones) sobre los sistemas de organización), que seguramente permitirán retroalimentar a la empresa en áreas claves de su gestión.

### **3.3.3 ÉNFASIS EN EL CRITERIO PROFESIONAL**

El criterio profesional afecta todos los aspectos del trabajo de auditoría de la misma forma en que no se puede obtener una certeza absoluta en la preparación de los estados financieros, no se la puede exigir para el examen de los mismos. El criterio profesional debe ser constantemente aplicado en la evaluación de la razonabilidad de numerosas valuaciones y estimaciones incluidas en los estados financieros y en la evaluación de la evidencia de auditoría sobre las mismas, que es mas persuasiva que concluyente.

Aplicación de decisiones basadas en el mejor criterio en las circunstancias, ante una situación particular o atípica cuyo tratamiento no se encuentra claramente definido en las normas. Ante la falta de normativas o guías profesionales , en ciertas circunstancias el auditor debe aplicar su

juicio profesional basado en su experiencia, conocimiento académico o auditorías anteriores en empresas similares.

### **PRICE Waterhouse<sup>19</sup>**

*Por su parte, dice que " Los profesionales más experimentados del equipo intervengan constantemente en las decisiones más relevantes. Así, en exámenes en los cuales intervenga más de un profesional o un equipo de personas , el criterio del último responsable (seguramente el que dictaminara sobre los estados financieros ) y de los más experimentados, será aplicado durante la planificación para identificar las áreas de auditoría que requerirán mayor énfasis, aportando sus conocimientos para determinar a priori los riesgos y procedimientos de auditoría más relevantes. También en la conclusión de la auditoría intervendrán estos profesionales a efectos de evaluar con mayor experiencia las evidencias que surgieron del examen <sup>19</sup>*

#### **3.3.4 ENFOQUE DE AUDITORIA A MEDIDA**

Paralelamente a lo que sucede entre dos empresas o entes que a pesar de tener una misma actividad pueden ser sustancialmente diferentes, la auditoría de Estados Financieros se debe adaptar a dichos entes con un sentido eminentemente eficiente, siendo un servicio individualizado, valioso tanto para la dirección de la empresa auditada como para los usuarios de dichos estados.

El presente enfoque, a diferencia de otros, suministra una metodología para realizar el examen que se adaptara en cada caso en particular. No contribuye una metodología rígida y estandarizada que determina procedimientos de auditoría preestablecidos sino un enfoque flexible basado

---

<sup>19</sup> PRICE Waterhouse - Serie de Guías de Auditoría ( 1996) página 8

en el criterio de los profesionales intervinientes. La metodología es aplicada para determinar un enfoque eficiente considerando las particularidades de cada organización.

Definido ese enfoque, los procedimientos específicos se determinaran individualmente para cada organización, concretándose en programas de trabajo diseñados a medida. La definición del enfoque implica aprovechar todas las técnicas de auditoría mas actualizadas para encarar la tarea, mientras que confeccionar los programas de trabajo a medida significa tomar ventaja de la otra cara de la moneda ; esto es adaptarse a las características individual del ente auditado queda consecuentemente desterrado la utilización de procedimientos o programas de trabajo estándar, confeccionado considerando una organización ideal con una adecuada envergadura y razonable sistema de información.

### **3.3.5 ÉNFASIS EN LA PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA**

La etapa de la planificación adquiere una importancia relevante como consecuencia de la necesidad de efectuar un examen eficiente . Esta etapa, como se detallara más adelante, involucra un primer paso constituido por la planificación estratégica.

Los miembros experimentados del equipo de trabajo definirán la estrategia que consideran más adecuada para desarrollar la auditoria sin haber efectuado a un procedimiento alguno . Se basara tanto en el conocimiento acumulado que posean (si existiera) sobre el ente auditado como en su experiencia y conocimientos para determinar aprioris cuales los principales componentes de cada una de las unidades operativas en que se dividirá la auditoria; cual es el riesgo global de auditoría para el ente en su

conjunto : cuales son los riesgos individuales para los componentes y qué tipo de enfoque es el más adecuado.

Se entiende por enfoque de auditoría de Auditoria la definición de la clase de pruebas de auditoría que se aplicaran analítica de cumplimiento o sustantivas. Estos Riesgos y enfoque, determinados previamente a la realización de las pruebas , deberán ser confirmados con posterioridad y podrán modificarse de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.

La planificación estratégica es fundamental para orientar coordinadamente todos los esfuerzos de auditoría, evitar dispersiones, transmitir a todo el equipo de trabajo las ideas del personal más experimentados, prever situaciones que hagan la eficiencia del examen y anticipar dificultades que finalmente puedan afectar la conclusión y consecuentemente el informe del auditor

### **3.3.6 AFIRMACIONES QUE COMPONEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Son los documentos de mayor importancia que recopilan información sobre la salud económica de la empresa, cuyo objetivo es dar una visión general de la misma.

Se incluyen dentro de los estados financieros: el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de flujos de efectivo o la memoria.

Todos los documentos recogidos tienen que caracterizarse por ser fiables y útiles, teniendo que reflejar realmente lo que está sucediendo en la empresa.

Los Estados Financieros son el conjunto de documentos que muestran la situación económica de una empresa y su capacidad de pago a una fecha determinada o bien el resultados de las operaciones realizadas en un periodo determinado.

### **CORONEL TAPIA , Carlos<sup>20</sup>**

*Por su parte, dice que " El principal Objetivo de los Estados Financieros es Proporcionar información confiable sobre la posición financiera, el desarrollo y cambios de esa posición.*

### **IASB, NIC 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS <sup>21</sup>**

*Los Estados Financieros constituyen una empresa una representación estructurada de la situación financiera y el rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también ,muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados para cumplir este objetivo los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de una entidad.:*

a) Activos

b) Pasivos

c) Patrimonio

d) Ingreso y Gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas;

---

<sup>20</sup> CORONEL TAPIA ,Carlos- Auditoría en Base a Riesgos y Modelo de Negocios Primera edición ( 2016) página 191

<sup>21</sup> IASB, NIC 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (20213)

e) *Aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales ; y*

f) *Flujos de efectivo*

*Esta información, junto con la contenida en las notas, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y en particular , su distribución temporal y su grado de certidumbre" <sup>21</sup>*

Los estados financieros son manifestaciones de la dirección y de la gerencia de los entes auditados acerca de la situación patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera y patrimonial, incluyen una serie de afirmaciones explícitas e implícitas referidas al activo, pasivo, transacciones y hechos económicos. Estas afirmaciones estarán relacionadas con :

- ✓ La veracidad de las transacciones individuales y de los saldos.
- ✓ La Integridad de transacciones individuales y consecuente razonabilidad de los saldos.
- ✓ La adecuada valuación y exposición apropiada en los estados financieros de las transacciones individuales y de los saldos.

Es de destacar que la enumeración efectuada desde lo particular y general (transacciones individuales a estados financieros en su conjunto) no invalida el enfoque de arriba hacia abajo que se otorga a la auditoria , sino que responde a una necesidad de lógica conceptual. De esa forma, y solamente como ejemplo, la afirmación de integridad que implica que todas las operaciones relacionadas con el componente bajo análisis fueron incluidas en los estados financieros, será verificada preferentemente mediante la revisión de los presupuestos de la empresa y de su comparación con las transacciones realmente acaecidas (si existiera esta herramienta en

la administración del ente auditado y resulte confiable ), antes de verificar en forma individual innumerables operaciones.

### **SLOSSE C. Gordiez<sup>22</sup>**

*Menciona que: "Los objetivos de auditoría consistirán en obtener suficiente satisfacción de auditoría con respecto a la validez de estas afirmaciones . Las afirmaciones son consideradas en todas las etapas de la auditoría . Durante la planificación, se evalúan factores de riesgo inherente y de control , se identifican controles y se seleccionan procedimientos de auditoría en relación con las afirmaciones para comprender el propósito del trabajo. Por último, en la etapa de conclusión o finalización se evalúan los hallazgos y la satisfacción de auditoría obtenida referida a las afirmaciones . El informe del auditor se basa en una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto relativa a la validez de las afirmaciones que los fundamentan."<sup>22</sup>*

### **3.3.7 OBJETIVOS DE AUDITORIA**

El objetivo principal de una Auditoría es la emisión de un diagnóstico sobre un sistema de información empresarial, que permita tomar decisiones sobre el mismo. Estas decisiones pueden ser de diferentes tipos respecto al área examinada y al usuario del dictamen o diagnóstico.

De acuerdo con lo y expuesto, los objetivos de auditoría están expresados en términos de obtener suficiente satisfacción con respecto a la validez de las afirmaciones .

En este aspecto radica otra sutil diferencia entre el presente nuevo enfoque de auditoría y los anteriores. Antes se especificaba que el objetivo de auditoría era la afirmación propiamente dichas . Ahora se establece que el

---

<sup>22</sup> SLOSSE C. Gordiez - Auditoria un nuevo enfoque empresarial, segunda edición página 31

objetivo de es obtener validez sobre las afirmaciones que contienen los estados financieros. Esto se relaciona directamente con el hecho de que los estados financieros son propiedad del ente auditado y consecuentemente las afirmaciones que ellos implican pertenece a su dirección siendo tarea del auditor probarlos mediante sus procedimientos.

El grado de satisfacción que será necesario obtener mediante las evidencias de auditoría para darle validez a las afirmaciones dependerá de cada situación en particular y, en definitiva, del criterio del profesional interviniente.

### **3.3.8 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA**

Al comprender los Objetivos del Negocio , al aplicar su conocimiento de la industria en la que opera la empresa y mediante reuniones con la gerencia superior y operativa el auditor puede identificar los riesgos del negocio , operativos y financieros que enfrenta la empresa. Cuando el auditor centra su atención en la evaluación y análisis en estos riesgos está garantizando una optima eficiencia en los resultados de su trabajo.

La auditoria de los estados financieros implica , entre otras cosas considerar que en los mismos pueden existir errores o irregularidades significativos que no fueron detectados por los sistemas de control del ente auditado. El análisis evaluación y consideración de los riesgos significativos es una de las características esenciales de este enfoque y constituye un desafío para la capacidad y criterio del auditor los planes de auditoría deben considerarse el riesgo de auditoría, enfatizando las áreas de mayor riesgo potencial a fin de distribuir los esfuerzos en la forma más eficiente.

La evaluación del riesgo también se efectúa de arriba hacia abajo . Se analizan los riesgos que surgen de la naturaleza del negocio o actividad del

ente auditado, del contexto que lo rodea de los bienes o servicios producidos o vendidos y/o presentados de la situación de sus clientes , etc. se determinan las fuentes de información , las transacciones y otras áreas de auditoría que tengan mayor o menor potencial de contener errores o irregularidades significativas. Para cada componente se identificaran y evaluaran los riesgos específicos asociados, deteniéndose cuando un análisis más detallado no resultaría en una auditoria más efectiva ( esto es cuando lo que finalmente se obtuvo como evidencia de auditoría afectaría la opinión sobre los estados financieros) la opinión sobre los estados financieros.

Asimismo se diferenciaron los riesgos inherentes de los de control, dependiendo los primeros fundamentalmente del contexto que rodea y en cual se desenvuelve la empresa o ente auditado, mientras que los de control se originaran en debilidades de los propios sistemas de la organización Todo este análisis se hará, en definitiva, para reducir el tercer tipo de riesgo : el de detección, esto es que los procedimientos de auditoría no sean lo suficientemente eficaces para detectar errores o irregularidades significativas que previamente no hubiesen sido filtrados por los sistemas de control de la empresa.

### **3.3.9 DETERMINACIÓN DE CONTROLES CLAVE**

Verificar la totalidad de las operaciones , los activos y los pasivos de un ente no es posible al realizar un auditoria ya que ello implicaría desarrollar un examen muy poco eficiente donde el criterio profesional se limita exclusivamente a verificar si la totalidad de esas operaciones fueron valuadas y expuestas de acuerdo con normas legales y contables. Una auditoria conduce al profesional a una conclusión , mediante pruebas que no abarcan la verificación de todas las transacciones. Es por ese motivo que se

habla de la razonabilidad de los estados financieros y no de su certeza o de su exactitud .

La razonabilidad es el nivel más alto de seguridad que se puede proporcionar en las circunstancias, de que los estados financieros estén libres de incorrección material después que el auditor ha concluido su auditoria . Pero solamente proporciona un nivel alto de seguridad y no absoluto, el auditor no puede dar seguridad absoluta debido a las limitaciones inherentes del trabajo, los juicios y criterios empleados , así como la naturaleza de la evidencia examinada.

### **3.3.10 DETERMINACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Con el mismo sentido de un enfoque de auditoría a medida, los procedimientos para efectuar el examen son únicos para cada ente en particular y se traducen en programas detalladas de trabajo también a mediada. Con anterioridad se realizaban exámenes a partir de programas estándar que se trataban de adaptar a las características específicas de las empresas auditadas.

En la actualidad y teniendo en cuenta que muchos procedimientos consisten en pruebas de cumplimiento de controles clave específicos de cada uno de los sistemas y pruebas analíticas que relacionan diversos elementos particulares de la información que suministran dichos sistemas y de los estados financieros individuales de la organización, difícilmente se pueden proveer programas de trabajo desarrollados en forma estándar.

Esta característica asegura considerar con mayor énfasis las particularidades del negocio y sus efectos en los procedimientos de auditoría.

#### 4. PROCESO DE AUDITORIA

Proceso sistemático, independiente, documentado, para obtener evidencia y evaluar la objetivamente, con el fin de determinar en qué grado se cumplen los criterios de la auditoria.

La secuencia de pasos que implica llevar a cabo una auditoria puede variar según diferentes circunstancias. no obstante ello, usualmente se verifican tres etapas esenciales : Planificación Ejecución y Conclusión.

Estas tres etapas implican que la auditoria es un proceso secuencial con un punto de partida y otro de terminación. En el caso de las auditorias recurrentes (exámenes efectuados por un mismo profesional durante varios ejercicios) se verifica una estrecha relación entre la finalización de una auditoria y el inicio de la auditoria del periodo siguiente; la terminación de la auditoria de un año naturalmente conduce proporciona el ingreso a la etapa de planificación de la auditoria del año próximo, ya que el conocimiento obtenido de la auditoria de cada año se acumula y es aprovechada por las auditorias siguientes.

También sucede que los limites de cada etapa no son tajantes ni excluyentes,. si bien la etapa de planificación pretende establecer todos los procedimientos de auditoría que se aplicara durante el examen, los resultados de las pruebas de cumplimiento, por ejemplo pueden hacer necesarias la modificación de la planificación efectuada, cambiando el alcance o la naturaleza de las pruebas a efectuar en etapas sucesivas . Asimismo, durante la planificación y a efectos de darle validez a la información que le suministren al auditor sobre los principales procedimientos y sistemas de la entidad.

Se deberían efectuar pruebas de transacciones seguir algunas operaciones desde el principio hasta el final del circuito administrativo que ellas recorren ) a efectos de verificar la validez de la información que le fuera suministrada sobre el conocimiento del sistema y tal vez probar la efectividad del funcionamiento de los controles instituidos en el circuito, en especial aquellos que el auditor prevea que pueden resultarle de utilidad al momento de definir la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos a aplicar. De acuerdo con lo expuesto, resulta fácil apreciar que de hecho, y a pesar de estar efectuando la planificación se están aplicando algunos procedimientos de auditoría que usualmente integran la etapa de ejecución.

#### **4.1 ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA FINANCIERA BASADA EN RIESGOS Y MODELOS DE NEGOCIO**

En la auditoría financiera basada en riesgos y modelo de negocio el objetivo del auditor es obtener seguridad razonable de que en los estados financieros no existan incorrecciones materiales causadas por fraude o error. Esto implica tres etapas en el proceso de auditoría.

- valoración al Riesgo ( Planeación )
- Respuesta al Riesgo (Ejecución )
- Prestación de Informe (Conclusión )

En general se puede afirmar que los objetivos primordiales de cada una de las etapas en las que ha sido dividido el proceso de auditoría son las que se muestra en nuestro cuadro resumen :

**TABLA 1. ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA FINANCIERA  
 BASADA EN RIESGOS Y MODELOS DE NEGOCIO**

<b>ETAPA</b>	<b>OBJETIVO</b>	<b>RESULTADO</b>
<b>PLANIFICACION</b> (valoración al Riesgo)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Predeterminar Procedimientos</li> <li>- Planear Auditoria</li> <li>- Ejecutar Procedimientos de valoración al riesgo.</li> </ul>	Memorándum de Planificación y programas de trabajo.
<b>EJECUCION</b> (Respuesta al Riesgo)	Obtener Elementos de juicio, a través de la aplicación de los procedimientos planificados.	Evidencias Documentadas en Papeles de Trabajo.
<b>CONCLUSIÓN</b> (Presentación de Informes)	Emitir un juicio de Basado en evidencia de Auditoria obtenida en la etapa de ejecución.	Informe del Auditor

#### **4.1.1. VALORACION DEL RIESGO - PLANIFICACIÓN**

No es un descubrimiento afirmar que toda actividad planeada con los suficientes elementos de análisis tiende a tener un mayor porcentaje de éxito con respecto a una actividad realizada sin la planificación correspondiente.

Para el trabajo de auditoría es fundamental e imprescindible planificar el examen de auditoría y desarrollar un enfoque efectivo , lo cual se basa en

la obtención de un conocimiento apropiado de los riesgos , sistemas de control interno y contables de la empresa.

## **NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA - NIA 300<sup>23</sup>**

*La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos<sup>23</sup>.*

El objetivo último de esta etapa es la determinación del enfoque de auditoría a aplicar y su consecuencia inmediata, la selección de los procedimientos particulares a ejecutar. Esto se verá reflejado en un memorándum de planificación que documenta las consideraciones analizadas durante toda esta etapa, como asimismo los respectivos programas detallados de trabajo que indican de qué forma, en qué momento y con enlace se ejecutaran los procedimientos seleccionados.

Ante cualquier actividad que realice el auditor, antes de ejecutarla , y aun inconscientemente, piensa en cómo efectuarla . cuando mayor es la posibilidad de razonamiento, mayor será su intención de planificar la actividad a realizar. Ello lleva implícito dos objetivos.

- Que la actividad resulte efectiva , permitiendo llegar al cumplimiento de los objetivos propuestos.
- Que la actividad resulte eficiente , es decir , que asegurada la efectividad, la misma se alcance utilizando los recursos estrictamente necesarios.

---

<sup>23</sup> NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA (NIA 300) - PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

De la misma forma, cuando el auditor se aboca a la tarea de dar una opinión, planificará con anticipación cuáles serán los procedimientos a seguir a efectos de obtener la evidencia que resulte válida y suficiente como para respaldar esa opinión.

Las entidades que serán objeto de un examen de auditoría podrán operar en diferentes actividades y negocios están expuestos a diferentes riesgos y diversos contactos con entidades de distinta índole en que la empresa desarrolla sus actividades. En función de estas condicionantes desarrolladora los sistemas de información que mejor se adapten a sus necesidades. Por ello es necesario predeterminedar el enfoque de auditoría para recoger las particularidades. Por ello es necesario predeterminedar el enfoque de auditoría para recoger las particularidades de esas organizaciones.

#### **CORONEL TAPIA, Carlos**<sup>24</sup>

*Aporta la siguiente definición : El auditor necesita comprender la entidad y su entorno incluyendo el control interno. El propósito es identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.*

*Debido a que la valoración de los riesgos requieren considerablemente juicio profesional y entrevistas con el nivel directivo de la empresa, esta fase requiere de un buen porcentaje de tiempo de participación del socio de auditoría y del personal con experiencia para identificar y valorar los diversos tipos riesgos y desarrollar los procedimientos*

---

<sup>24</sup> auditoria en Base a Riesgos y Modelo de Negocios - Coronel Tapia Carlos Primera edición ( 2016) página 41

*de auditoría apropiados en respuesta al riesgo. Al valorar e identificar los riesgos, el Auditor debe actuar con un agudo escepticismo profesional.*<sup>24</sup>

Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría. Al realizar la Estrategia General de Auditoría el auditor deberá establecer una estrategia general de auditoría que fije el alcance de, oportunidad y dirección de la auditoría y que guie el desarrollo del plan de auditoría.

#### **4.1.1.1. PLAN DE AUDITORIA**

El auditor deberá desarrollar un plan de auditoría que incluya una descripción de :

- a) La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo planeado, según lo determina la NIA 315 Identificación de riesgos de importancia Relativa en el Entendimiento de la entidad y su Entorno.
  
- b) La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planeados a nivel de aseveración según lo determina la NIA 330 Respuestas del Auditor a los riesgos evaluados.
  
- c) otros procedimientos de auditoría planeados que se requieren realizar para que el trabajo cumpla con las NIA 12.

#### **WHITTINGTON , Ray y PANY Kurt (2005)<sup>25</sup>**

*La planificación debe realizarse tanto para clientes recurrentes y para nuevos, con ligeras modificaciones, pero siempre considerando la*

---

<sup>25</sup> WHITTINGTON Ray , PANY Kurt " PRINCIPIOS DE AUDITORIA" EDITORIAL MC GRAW - HILL 2005

*independencia del equipo de auditoría con respecto al personal que tiene una influencia significativa en el control interno del cliente . esto se refiere a que no debería existir ningún vínculo familiar, económico o de interés similar entre los auditores (desde el socio hasta el último asistente ) con personal clave de la empresa que será auditada.<sup>25</sup>*

La Planificación incluye diversos procedimientos más relacionados con una lógica conceptual que con una técnica de auditoría. Los mismos pueden sintetizarse.

Las auditorías basadas en riesgo requieren que los profesionales en ejercicio entiendan la entidad y su entorno, incluyendo el control interno el propósito es identificar y valorar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

Si alguien pretende dar una opinión sobre los estados financieros de un ente, y a su vez estos reflejan la actividad o el negocio del mismo resulta necesario que esta persona obtenga un conocimiento profundo de su actividad principal. Se entiende que si se habla de negocio no se están descartando a las organizaciones no lucrativas, sino que se refiere a la actividad principal objeto de la existencia del ente. El conocimiento del negocio implica comprender con profundidad las características salientes de dicha actividad. A título de ejemplo , podríamos mencionar que una persona conoce el negocio de un ente cuando posee una clara comprensión de aspectos tales como : cual es la principal fuente de ingresos y recursos, como se obtuvieron, cuales con los aspectos estratégicos y clave para seguirlos , que riesgos del contexto lo afectan, cual es el costo para obtener los ingresos, que actividades conexas existen, cuales son los sistemas de información de que dispone para reflejar las operaciones.

Habiendo conocido las principales características de la actividad, se está en condiciones de definir las unidades operativas en las cuales resulta útil dividir a una entidad, a efectos de la revisión de sus estados financieros. Se entiende por unidades operativas a todas aquellas actividades del negocio que, por tener características distintivas, son susceptibles de ser consideradas con criterios y procedimientos de auditoría propios.

El paso siguiente consistirá en definir las afirmaciones más importantes que incluyen los componentes y cuya validez deberá probarse en el transcurso de la auditoría.

La validez de las afirmaciones debe ser confirmada mediante la ejecución de los procedimientos de auditoría. Los procedimientos surgen de determinar el enfoque de auditoría, esto es la combinación más adecuada entre pruebas analíticas de cumplimiento y sustantivas. Esa combinación se obtiene del análisis de los riesgos de auditoría vinculados con los componentes, las afirmaciones a ser verificadas, el sistema de control vigente y la eficiencia en el proceso de auditoría.

### **CORONEL TAPIA, Carlos**<sup>26</sup>

*Por su parte, dice que: " los documentos más importantes para la etapa de valoración de riesgos Son:*

1. *El Marco de Análisis del Negocio (MAN)*
2. *La Matriz de Satisfacción de Auditoría (MSA)*
3. *El Resumen de Satisfacción de Auditoría (RSA)*

---

<sup>26</sup> auditoría en Base a Riesgos y Modelo de Negocios - Coronel Tapia Carlos Primera edición ( 2016) página 142

## EL MARCO DE ANÁLISIS DEL NEGOCIO (MAN)

La auditoría Basada en riesgos requiere que el auditor desarrolle un entendimiento profundo y amplio del negocio. El auditor debe documentar el entendimiento de la empresa y su entorno aplicando el Marco de Análisis de Negocios.

Aplicar el marco de análisis de negocios y utilizar el conocimiento obtenido de la investigación de industria, durante la fase de definición del alcance, le ayuda al auditor en la identificación de objetivos y riesgos de negocio y de la información usada por la administración para dirigir el negocio y comunicará con los grupos interesados externos.

El Marco de Análisis de Negocios brinda una estructura para que el auditor se prepare para sus reuniones con el cliente permitiendo al equipo de trabajo formarse sus propios puntos de vista contra los cuales probar las evaluaciones de la administración sobre sus riesgos de negocio y los controles para mitigar esos riesgos.

Además los miembros de equipo de trabajo :

- Entenderán la relación entre la información y las medidas de que están usando los inversionistas y otros grupos interesados para valorar la empresa y su alineamiento con la información usada para administrar el negocio.
- Desarrollan sus capacidades y mentalidad junto con un más amplio espectro de asuntos de negocio.

El marco de análisis de negocios, debe estar adecuadamente documentado y brinda una estructura para el entendimiento de las transacciones y actividades del cliente formando una visión sobre las siguientes categorías:

- ✓ Panorama del mercado
- ✓ Estrategia
- ✓ Actividades Generadoras de Valor
- ✓ Rendimiento Financiero

### **LA MATRIZ DE SATISFACION DE AUDITORIA (MSA)**

La Matriz de Satisfacción de Auditoria es una ayuda practica fuertemente recomendada porque ayuda a:

- Relacionar el Entendimiento de los objetivos y riesgos de Negocio con el impacto en lo auditado anorama del enfoque de la auditoria.
- Relacionar los puntos reportados al cliente con sus objetivos de negocios , lo que hace que los informes sean más relevantes para el cliente.

La Matriz de Satisfacción de Auditoria es un documento dinámico se crea en las etapas iniciales de la auditoria, de allí en adelante se expande con base en el conocimiento y experiencia acumulados del negocio y de las reuniones iniciales con la alta administración del cliente. Deberá ser actualizada a medida que avance la auditoria con información adicional recabada con respecto a objetivos, riesgos y controles, así como con las respuestas del auditor. A medida que el auditor va profundizando en la organización del cliente, pueden hacerse aparentes hechos y circunstancias que requieran una diferente respuesta de auditoría a la identificada durante

la etapa de aceptación y continuación, y la matriz de satisfacción de auditoría deberá ser actualizada.

La Matriz de Satisfacción de Auditoría deberá incluir suficientes detalles para permitir a cualquiera tener un panorama de los riesgos de auditoría significativos que fueron identificados durante el curso de la auditoría y de las respuesta de auditoría que se adoptaron para mitigar esos riesgos puede desarrollarse como un documento general para el negocio como un todo.

La Matriz de Satisfacción de Auditoría tiene los siguientes componentes:

- ✓ Objetivos del Negocio
- ✓ Riesgos de Negocio
- ✓ Respuesta controles de la administración
- ✓ Riesgo de Auditoría
- ✓ Área de aseveración de información financiera
- ✓ Respuesta de auditoría
- ✓ Informando al cliente

### **EL RESUMEN DE SATISFACCIÓN DE AUDITORIA (RSA)**

Es importante que el archivo de auditoría demuestre:

- como la evidencia recabada en la etapa de evaluación de riesgos se conecta con los juicios respecto a que tantas pruebas sustantivas son necesarias.
- Como la evidencia recabada se conecta con las aseveraciones de estados financieros para cada área de los estados financieros.

- Como, el auditor, ha alcanzado las conclusiones y la evidencia de apoyo en áreas de más alto y juicio significativo en asuntos críticos específicos.

La demostración de la conexión entre la evidencia recabada en la etapa de evaluación de riesgos y las pruebas sustantivas, y a la subsiguiente conexión entre estas y las áreas y aseveraciones de los estados financieros, se logra a través del llenado del documento denominado "Resumen de Satisfacción de Auditoría"

El documento resumen de satisfacción se actualizara a lo largo del curso de la auditoria y reflejara las decisiones tomadas durante el proceso de avance y retroalimentación . Se prepara un resumen de satisfacción de auditoría por cada área de los estados financieros El documento resumen de satisfacción será el único resultado de las reuniones de avance y retroalimentación celebradas durante la auditoria , que posteriormente quede documento en el archivo. Puede ser util registrar en el archivo los puntos de acción acordados en la reuniones de avance y retroalimentación como notas de supervisión.

#### **4.1.2 EJECUCIÓN - RESPUESTA AL RIESGO DETECTADO**

En la auditoría financiera basada en riesgos y modelos de negocio, la segunda etapa corresponde a la respuesta al riesgo, que básicamente se refiere a realización de procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y competente sobre las aseveraciones de los estados financieros.

Su finalidad será la de complementar los procedimientos planificados para obtener elementos de juicio validos y suficientes para sustentar una

opinión todos esos elementos de juicio se traducirán en papeles de trabajo que constituyen la documentación y evidencia del examen realizado. Es de destacar que en esta etapa no solo realizarán los procedimientos previstos en la etapa de planificación, sino también todas aquellas pruebas alternativas que deban efectuarse reemplazando o complementando a las originalmente planificadas, ya sea por dificultades propias de la empresa, de los sistemas, de los resultados de los procedimientos realizados o por eficiencia en el examen.

En esta etapa se desarrolla el plan de auditoría, es decir se lleva a cabo los procedimientos planificados en la etapa anterior. El propósito de la etapa de ejecución es obtener suficiente satisfacción de auditoría sobre la cual se puede sustentar el informe del auditor. La satisfacción de auditoría se obtiene mediante la ejecución de los procedimientos previamente definidos y adecuadamente documentados.

A pesar de lo detallado que haya sido la planificación de la auditoría el plan puede ser modificado a medida que progresa el trabajo. Por ejemplo se pueden descubrir factores de riesgo adicionales relativos a los sistemas y negocios que requieran que se cambie el alcance y la naturaleza del trabajo previamente definido. cuando fuera necesario realizar un cambio significativo al plan aprobado, este debe documentarse adecuadamente.

La etapas de ejecución esta dividida en una mas visitas interinas realizadas antes del cierre del ejercicio y una visita final realizada después del cierre. Esta división de visitas tiene por objetivo maximizar la eficacia de la auditoría, revisando encada visita interina periodo intermedios del ejercicio económico de un ente y poder anticipar trabajos para la visita final.

Uno de los aspectos fundamentales de la etapa de ejecución es la adecuada supervisión y seguimiento del desarrollo de los planes aprobados. Normalmente existen fechas predeterminadas en las cuales el auditor debe emitir su informe. Cualquier impedimento para realizar procedimientos debe ser subsanado inmediatamente obteniendo, mediante pruebas alternativas, la evidencia suficiente para sustentar la opinión. En caso contrario será necesario calificar el alcance del trabajo de auditoría en el informe.

Las actividades de esta etapa son: a) diseñar procedimientos de auditoría adicionales; cuya finalidad es desarrollar respuestas apropiadas a los riesgos evaluados y b) aplicar procedimientos de auditoría adicionales con la finalidad de reducir el riesgo a nivel más bajo posible.

El auditor debe centrar su atención en los procedimientos para mitigar los riesgos más significativos y debe considerar las siguientes interrogantes:

1. ¿ Cuan significativo es el riesgo identificado ?
2. ¿ Cuan probable es la ocurrencia del riesgo identificado ?
3. ¿ Que aserciones son afectadas con este riesgo?
4. ¿ Cual es la respuesta de la administración a este riesgo?

La valoración que hace el auditor respecto de los riesgos identificados a nivel de aserción provee la base para considerar el enfoque de auditoría que es apropiado para diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría.

existen dos interrogantes para determinar si la respuesta a los riesgos valorados debe incluir la prueba de la efectividad de la operación del control interno:

- ✓ ¿ Es eficiente probar el control Interno ?

Cuando existe control interno y se espera que opere efectivamente, el auditor debe considerar : si las pruebas de los controles lograrían una respuesta efectiva para el riesgo evaluado de declaración equivocada significativa para una aserción particular y determinar que pruebas sustantivas podrían reducirse mediante la aplicación de pruebas de controles.

- ✓ ¿ Existen aserciones que solamente puedan ser abordadas efectivamente mediante las pruebas de controles.?

En algunos casos , pueden no estar disponibles procedimientos sustantivos ( para obtener evidencia para una aserción particular) que sean confiables, de manera que serán necesarias las pruebas de los controles. Un ejemplo de esto serian los sistemas altamente automatizados con poco o ninguna disponibilidad de rastro en papel, tal el caso de una empresa de telecomunicaciones. Obviamente si los controles son deficientes o no existen, el auditor debe realizar procedimientos sustantivos de auditoría.

#### **4.1.3 CONCLUSIONES - PRESENTACIÓN DE INFORME**

En esta etapa se evalúan todas las evidencias obtenidas durante la etapa de ejecución que deben permitir formar un juicio o una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

La etapa de conclusión de conclusiones une los resultados del trabajo realizado en cada unidad operativa y en cada componente. El objetivo es analizar los hallazgos de auditoría de cada unidad y componente de

auditoría y obtener una conclusión general sobre los estados financieros tomados en su conjunto, la que, en definitiva, constituye la esencia del informe del auditor.

Como parte de la etapa de conclusión, los máximos responsables del equipo de auditoría deben revisar críticamente el trabajo realizado. el objetivo de la revisión es asegurarse de que el plan de auditoria haya sido efectivamente aplicado y determinar si los hallazgos de auditoría han sido correctamente evaluados y si los objetivos fueron alcanzados.

También es necesario realizar una revisión global de los estados financieros. Esta revisión, en combinación con las conclusiones ya obtenidas del trabajo realizado debe proporcionar una base adecuada para emitir el informe final. Debe concentrarse la atención en las áreas de mayor importancia o riesgo a fin de confirmar que han sido tratadas adecuadamente en el trabajo de auditoría y reflejadas correctamente en los estados financieros.

La evaluación de la evidencia de auditoría debe considerar si la información y los parámetros sobre los cuales se basa el plan de auditoría continúan siendo apropiados y, por consiguiente si se ha obtenido suficiente satisfacción de auditoría. en especial se debe considerar si;

- La evidencia obtenida están importante y confiable como se esperaba.
- La naturaleza y nivel de las excepciones están de acuerdo con lo que se esperaba en el momento en que la auditoria fue planificada.

La evidencia debe ser valuada en términos de suficiencia , importancia y confiabilidad, y la naturaleza y nivel de las excepciones de auditoría

identificadas. También se debe considerar si dicha evidencia contradice algunas de las decisiones tomadas durante la planificación.

Podría suceder que surgiera evidencia que contraigan las afirmaciones de los estados financieros o que creen dudas con respecto a la efectividad de un control en el cual se confía para respaldar una afirmación. Este tipo de evidencia es denominada excepción de auditoría generalmente está relacionada con errores o irregularidades.

## **GUIAS DE APLICACIÓN DE AUDITORIA<sup>27</sup>**

Menciona que "La fase de final de la auditoria es valorar la evidencia de auditoría obtenida y determinar si es suficiente y apropiada para reducir a un nivel bajo los riesgos de representación errónea de importancia relativa contenida en los estados financieros.

### **5. RIESGO DE AUDITORIA**

Es la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin recomendaciones, debido a los sistemas de información del ente auditado por contener errores y desviaciones de importancia relativa. Al respecto, el riesgo de auditoría se da por el efecto combinado del riesgo inherente, ocasionado por el tipo de rubro o ente que se audita; el riesgo de control derivado del control interno que se aplica; y por el riesgo de detección, es decir por la posibilidad de que los procedimientos aplicados por el auditor, no detecten errores y desviaciones que hayan escapado al control interno.

---

<sup>27</sup> GUIAS DE APLICACIÓN DE AUDITORIA Capacitación para la aplicación de Normas de Auditoria en Bolivia (2011)

Excepto en contadas ocasiones el auditor puede estar en condiciones de emitir un juicio técnico con absoluta certeza sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros .

### **CORONEL TAPIA, Carlos**<sup>28</sup>

*Por su parte, dice que " Consiste en emitir una opinión de auditoría equivocada, puesto que los estados financieros presentan errores significativos que no fueron mencionados en el dictamen.*

*El riesgo de auditoría contiene dos componentes principales:*

- *El riesgo de que los estados financieros contengan una incorrección material ( Riesgo Inherente y de Control )*
- *El riesgo de que el auditor no detectara tal incorrección ( Riesgo de Detección)*

### **O. Ray Whittintog - MC Graw Hill**<sup>29</sup>

*Por su parte, dice que : " El riesgo de auditoría puede definirse como la posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modifican el sentido de la opinión vertida en el informe.*<sup>29</sup>

La susceptibilidad a la existencia de errores o irregularidades puede presentarse a distintos niveles . Analizar su presencia ayuda a valorar y manejar en forma más adecuada, la implicancia que determinado nivel de riesgo tiene sobre la labor de auditoría a realizar.

---

<sup>28</sup> auditoría en Base a Riesgos y Modelo de Negocios - Coronel Tapia Carlos Primera edición ( 2016) página 67

<sup>29</sup> Auditoría en un enfoque integral, O, Ray Whittintog - MC Graw Hill

El riesgo de auditoría está compuesto por distintas situaciones o hechos que, analizados en forma separada, ayuda a evaluar el niveles riesgo existente en un trabajo en particular y determinar de qué manera es posible reducirlo a niveles aceptables.

Bajo este análisis el riesgo global de auditoría es el resultado de la conjunción de :

- Aspectos aplicables exclusivamente al negocio y actividad del ente, independientemente de los sistemas de control desarrollados,, lo que se denomina riesgo inherente.
- Aspectos atribuibles a los sistemas de control, incluyendo auditoría interna, lo que se denomina riesgo de control.
- Aspectos originados en la naturaleza, alcance oportunidad de los procedimientos de auditoría de un trabajo en particular, lo que se denomina riesgo de detección.

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentra fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y negocios del ente. en cambio, el riesgo de detección está directamente relacionado con la labor del auditor.

Debe quedar claro que si bien existen formas en las que se puede categorizar e identificar al riesgo de auditoría, lo más importante dentro de la etapa de planificación de una auditoria de estados financieros es destacar los factores que producen el riesgo.

Los factores de riesgo son las diversas situaciones individuales que actúan en la determinación de su nivel. Si bien existen factores típicos para situaciones comunes, la identificación de ellos es una tarea individual que debe realizar el auditor al planificar su examen de auditoría.

Una vez realizada la identificación de los factores de riesgo corresponde efectuar su evaluación esta tarea de evaluación se realiza en dos niveles: En primer lugar, referida a la auditoría en su conjunto. En este nivel se identifica el riesgo global de que existan errores o irregularidades no detectados los procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecto. En segundo lugar, se evalúa el riesgo de auditoría específico para cada componente de los estados financieros en particular.

### **SLOSSE C. Gordiez<sup>30</sup>**

*Por su parte, dice que: "La identificación de los distintos factores de riesgo, su clasificación y evaluación permiten concentrar la labor de auditoría en las áreas de mayor riesgo. Por ejemplo, el componente de existencias y costos de producción de una compañía productora de distintos tipos de bienes y complejos sistemas de determinación de costos unitarios tendrá un riesgo mayor que el componente de gastos pagados por adelantado que incluyen pocas primas de seguro abonadas y no devengadas. Con este simple ejemplo, se puede determinar que el componente de mayor riesgo, existencia y costo de producción, requiera mayor labor de auditoría que el gasto pagado por adelantado."<sup>30</sup>*

El riesgo de auditoría se reduce en la medida en que se obtenga evidencia de auditoría que respalde la validez de las afirmaciones contenidas

---

<sup>30</sup> SLOSSE C. Gordiez - Auditoría un nuevo enfoque empresarial, segunda edición página 74

en los estados financieros no obstante cualquiera sea el grado de obtención de validez para estas afirmaciones es inevitable que exista algún grado de riesgo. El trabajo del auditor será entonces reducido a un nivel tal donde la existencia de errores o irregularidades sea lo suficientemente baja como para no interferir en su opinión legal .

## **5.1 CATEGORÍAS DE RIESGO**

Como se menciona en el punto anterior existen tres categorías de riesgo de auditoría. Las mismas son:

- Riesgo Inherente
- Riesgo de Control
- Riesgo de Detección

### **5.1.1 RIESGO INNHERENTE**

El riesgo inherente es propio del trabajo o proceso, que no puede ser eliminado del sistema, es decir, en todo trabajo o proceso se encontraran riesgos para las personas sea cual sea el rubro en el que se encuentre.

La posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativos, sin considerar el efecto del control interno, es la posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos, por no estar implementados los correspondientes controles internos.

Hay ciertas condiciones inseguras que reciben el nombre de "Riesgos inherentes y son aquellos cuya corrección no es económica a racional, es decir, para el medio en que se producen, no hay una solución práctica

conocida. Ante tales casos sólo cabe tomar medidas de señalización que se destaquen para recordar al trabajador sobre cala riesgo, a bien, tomar medidas de protección personal.

Por ende se entiende por riesgos inherentes a que cierto tipo de empresa, que en si tiene sus propios riesgos los cuales no se pueden evitar, ya que esos riesgos son parte de dicho trabajo los cuales la única forma de evitarlos son aumentando las señalizaciones del peligro.

### **CORONEL TAPIA, Carlos<sup>31</sup>**

*nos dice que es: "la posibilidad de una incorrección material (Error Significativo) en los estados financieros antes de considerar la efectividad de los sistemas de control interno establecidos por la gerencia. Este riesgo está íntimamente relacionado con las características de giro de negocio del cliente, las siguiente características de una empresa, son indicativas de riesgo inherente.*

- a) Resultados de Operación que son muy sensibles a los factores económicos (Empresas Mineras y Petroleras).*
- b) Problemas para mantener la empresa en marcha.*
- c) Reputación Cuestionable y alta rotación del personal, o prácticas contables inadecuadas de la gerencia.*
- d) Errores significativos y la resistencia a la aceptación de los mismos por parte de la gerencia en años anteriores.*
- e) Factores climáticos que pueden afectar significativamente el negocio( Empresas Ganaderas y Agrícolas)*
- f) Factores Socio- Económicos en países de baja estabilidad jurídica y económica los cuales pueden afectar significativamente a las*

---

<sup>31</sup> Auditoria en Base a Riesgos y Modelo de Negocios - Coronel Tapia Carlos Primera edición ( 2016) página 95

*actividades productivas y de servicio de las empresas instaladas en estos países.*

El riesgo inherente también varía en las afirmaciones sobre cuentas particulares, las afirmaciones con mayor riesgo inherente incluyen:

- a) Dificultad Complejidad en la auditoría de transacciones.
- b) Cálculos complejos o tal vez muy subjetivos
- c) Estimaciones Significativas por parte de la gerencia, que están sujetas a incertidumbres importantes en la evaluación de dichas estimaciones.

#### **5.1.1.1 FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO INHERENTE**

Entre los factores que determinan la existencia de un riesgo inherente se pueden mencionar :

- La naturaleza del negocio del ente ; el tipo de operaciones que se realizan y el riesgo propio de esas operaciones y la naturaleza de sus productos y volumen de transacciones.

El riesgo inherente que tiene una, compañía petrolera de exploración y explotación , el de una industria de tecnología avanzada o el de una empresa con operaciones reducidas y pocos productos y un mercado totalmente transpolarmente decididamente es distinto.

- La situación económica y financiera del ente.

El riesgo de auditoría de una pujante entidad productora con altos niveles de ganancia y sólida posición económica financiera no será el mismo que el de una empresa con graves problemas financieros y baja

rentabilidad económica que comprometa la vigencia del principio de la empresa en marcha .

- La Organización gerencial y sus recursos humanos y materiales; la integridad de la gerencia y la calidad de los recursos humanos.

La predisposición de los niveles gerenciales a establecer adecuados y formales sistemas de control, su nivel técnico y la capacidad demostrada en el personal clave, son elementos que deben evaluarse al medir el riesgo inherente.

### **5.1.2 RIESGO CONTROL**

Es el riesgo de que los sistemas de control interno establecidos por la gerencia de la empresa no puedan evitar o detectar errores o irregularidades significativas. (Incorrección Material) en forma Oportuna.

La empresa debe identificar y valorar sus riesgos de negocio y de otro tipo (tal como el fraude) y responder mediante el diseño y la implementación de un sistema de control interno adecuado. Los controles a nivel de identidad tales como supervisión por parte de la junta directiva, controles generales de la tecnología de la información (T.I.) y políticas de recursos humanos, son generales para todas las aserciones mientras que los controles a nivel de actividad se relacionan con aserciones específicas.

Para evaluar este riesgo el auditor debe evaluar los controles clave establecidos por el cliente en los procesos más complejos o que son vitales en el giro de negocio de la empresa. Para calificar como un riesgo bajo de control, el auditor deberá realizar procedimientos de observación y re ejecución sobre el control determinado y verificar que el mismo cumple adecuadamente la misión para la cual fue diseñado.

Con un control interno fuerte y eficiente el auditor puede determinar su enfoque de auditoría sobre procedimientos de cumplimiento y reducir sus procedimientos sustantivos.

### **5.1.2.1 FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO DE CONTROL**

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en el sistema de información contabilidad y control . La tarea de evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas.

La existencia de puntos débiles de control implicaría a priori la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, al contrario puntos fuertes de control serían factores que reducen el nivel de este riesgo.

### **5.1.3 RIESGO DE DETECCIÓN**

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados financieros.

Al igual que riesgo de control mitiga la existencia de altos niveles de riesgos inherentes, el riesgo de detección es la última y única posibilidad de mitigar altos niveles de riesgos

### **CORONEL TAPIA, Carlos<sup>32</sup>**

*nos dice que es:" Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no puedan detectar incorrecciones materiales (errores o irregularidades*

---

<sup>32</sup> Auditoría en Base a Riesgos y Modelo de Negocios - Coronel Tapia Carlos Primera edición ( 2016) página 96

significativas). En otras palabras, la insuficiencia en el alcance de los procedimientos de auditoría definidos por el auditor, o la equivocación en la determinación de los mismos al efectuar su trabajo pueden originar que incorrecciones materiales no se detecten y por lo tanto la opinión que emita en el informe este equivocada.

### **5.1.3.1. FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO DE DETECCIÓN**

Los factores que determinan el riesgo de detección están relacionados con:

- Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría haya sido bien o mal aplicado . Este factor se relaciona con la existencia de muestras no representativas.
  
- La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicado.

El auditor no examina el 100% de las transacciones de un ente, sino que se basa en el trabajo realizado sobre una muestra y extiende esos resultados al universo de las transacciones. La mala determinación del tamaño de la muestra puede llevar a conclusiones erróneas sobre universo de esas operaciones.

## **5.2 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA**

La evaluación de los riesgos es el proceso dirigido a estimar la magnitud de aquellos riesgos que no hayan podido evitarse, obteniendo la información necesaria para que el empresario esté en condiciones de tomar una decisión apropiada sobre la necesidad de adoptar medidas preventivas y, en tal caso, sobre el tipo de medidas que deben adoptarse.

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo presente en cada caso.

**VILLANUEVA CHAN, Juan<sup>33</sup>**

*hace mención: "... que el nivel de riesgo de auditoría suele medirse en cuatro grados posibles : Mínimo, Bajo , Medio ,Alto, además establece cual es la significatividad que tiene para la empresa, la probabilidad que existe y en que tipo de riesgo clasifica la empresa a cada uno.*

**TABLA N° EVALUACIÓN DE RIESGOS DE AUDITORIA**

NIVEL DE RIESGO	SIGNIFICATIVIDAD	PROBABILIDAD	TIPO DE RIESGO
Mínimo	No Significativo	Improbable	Tolerable
Bajo	Poco Significativo	Poco probable	Poco Tolerable
Medio	Significativo	Probable	Importante
Alto	Muy significativo	Muy Probable	Muy Importante

FUENTE : VILLANUEVA CHAN, Juan edición (2011)

---

<sup>33</sup>VILLANUEVA CHAN, Juan edición (2011)

**TABLA N° FRECUENCIA DE IMPACTO DE RIESGOS**

<b>FRECUENCIA</b>	7	Constante						
	6	Habitual						
	5	Moderado						
	4	Ocasional						
	3	Esporádico						
	2	Remoto						
	1	Improbable						
		Insignificante	Leve	Grave	Crítico	Desastroso	Catastrófico	
		<b>IMPACTO</b>						
	Aceptable		Tolerable		Inaceptable		Inadmisible	

FUENTE : VILLANUEVA CHAN, Juan

La evaluación del nivel de riesgo es un proceso totalmente subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Además es la Base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar y la cantidad de satisfacción de auditoría a obtener. Por lo tanto debe ser un proceso cuidadoso y realizado por quienes posean la mayor capacidad y experiencia en un equipo de trabajo.

No Obstante de ser un proceso subjetivo, hay formas de tratar de estandarizar o disminuir esa subjetividad. En ese sentido, se trata de medir tres elementos que, combinados, son herramientas a utilizar en el proceso de evaluación del nivel de riesgo. Esos elementos Son:

- Significatividad del componente ( saldos y transacciones)
- La existencia de factores de riesgo y su importancia relativa.

- La probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades básicamente obtenida del conocimiento y la experiencia anterior de ese ente.

La combinación de los posibles estados de estos tres elementos brinda un marco para evaluar el riesgo de auditoría.

Un nivel de riesgo mínimo estaría conformado cuando en un componente poco significativo no existan factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades sea remota.

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

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

Por último, un componente tendrá un nivel de riesgo alto cuando sea claramente significativo con varios factores de riesgo, alguno de ellos muy importantes y de donde sea totalmente probable que existan errores o irregularidades.

### **5.3 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE DETECCIÓN**

El riesgo de detección es la probabilidad de que los procedimientos de auditoría no detecten errores o irregularidades existentes en los estados

financieros. Se menciona también que este riesgo es propio del auditor y depende exclusivamente de él.

Por lo tanto, en la medida en que se pretenda emitir una opinión correcta, deberán evaluarse los elementos de juicio necesarios y los procedimientos de auditoría deben detectar todos los errores o irregularidades existentes, o al menos los significativos. En este sentido, no cabe otra posibilidad que el riesgo de detección sea reducido a niveles mínimos o bajos. Evaluaciones de otro tipo podrían originar situaciones de limitaciones en el alcance o, simplemente, opiniones erróneas.

### **MENDIVIL ESCALANTE Héctor M.<sup>34</sup>**

El auditor no examina el 100% de las transacciones de un ente, sino que se basa en el trabajo realizado sobre una muestra y extiende esos resultados a todas las transacciones, la incorrecta determinación del tamaño de la muestra puede llevar a conclusiones erróneas sobre el universo de las operaciones. Es decir que también puede existir un riesgo muy alto en la posibilidad que las conclusiones obtenidas en base a la muestra sean distintas a las que se hubieran obtenido de examinarse el 100% de las partidas.<sup>34</sup>

## **6. EVALUACION DE LOS CONTROLES**

De acuerdo con la naturaleza y objeto de la auditoría Financiera, requiere de un estudio y evaluación o comprensión del control interno. En la planificación del trabajo de auditoría tiene especial importancia la existencia de un sistema de controles que, una vez comprobada su adecuada

---

<sup>34</sup> MENDIVIL ESCALANTE Héctor M Elementos de Auditoría

concepción y correcto funcionamiento, será la base para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Todas las Organizaciones en Mayor y Menor Grado, poseen Poseen sistemas de control que colaboran con la dirección superior para el logro de los objetivos del ente . En la medida en que el auditor analice y comprenda los sistemas. su labor se tornara más eficaz y más eficiente a la vez.

Una vez Determinado el marco de referencia e identificado el objetivo global de auditoría, se evalúa el riesgo inherente del ente . La determinación de este riesgo , en principio, es independiente de la existencia de un adecuado sistema de controles. No obstante, en una primera aproximación a la evaluación de este riesgo se conoce en forma general al ambiente de control vigente , lo que permite ir diseñando el esquema del cual será el enfoque d auditoria a emplear.

La existencia de controles dentro del sistema de procesamiento de información de la entidad, que ayuden a otorgar validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros , hará que la labor se centre en la evaluación de los mismo y en comprobar su adecuado funcionamiento.

## **6.1 Metodología para la evaluación del proceso de control interno**

La metodología de la presente Guía comprende tres fases. La primera procura obtener un entendimiento y comprensión suficiente sobre el diseño del control interno durante la planificación. La segunda fase, es desarrollada para probar la operatividad o funcionamiento de los controles diseñados o existentes como parte de la ejecución y la tercera esta orientada a la calificación del funcionamiento de los controles permitiendo informar en la comunicación de resultados sobre el nivel de eficacia del proceso de control

interno y las deficiencias y/o fortalezas detectadas durante la evaluación. Cabe recordar que la eficacia del control interno constituye una opinión emitida en función de la evaluación del proceso de control interno en un momento dado e implica la existencia de una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad evaluada, relacionados con las siguientes categorías de objetivos del control interno:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de Leyes y Normas y regulaciones aplicables.

La eficacia es la característica principal del control interno que puede ser determinada sobre cada uno de los objetivos antes mencionados o el conjunto de ellos en función a una evaluación integral del proceso de control interno.

## **6.2 Documentación emergente del relevamiento de los controles**

Como producto del relevamiento efectuado, el auditor deberá obtener un conocimiento cabal del diseño de los controles relacionados con el objeto de la evaluación. Dicho conocimiento se fundamentará en las evidencias obtenidas mediante la aplicación de procedimientos y técnicas que se consideren más adecuados, permitiendo documentar los controles existentes en las operaciones.

Para el conocimiento del Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Información y Comunicación, y Supervisión, la evidencia estará constituida por las respuestas obtenidas de la aplicación de los cuestionarios respectivos. Las mismas que deben ser complementadas con información adicional obtenida por inspección y observación. Asimismo; se debe

considerar que las respuestas a los cuestionarios las incluye el auditor; por lo tanto, durante el relevamiento deberá verificar si existe la evidencia relacionada con dicha respuesta.

a) Pruebas de recorrido : El auditor aplicará pruebas de recorrido para confirmar la veracidad de las afirmaciones obtenidas durante el relevamiento del diseño de controles. Las pruebas de recorrido consisten en verificar la veracidad del relevamiento (sobre la base de la revisión de 1 a 3 comprobantes específicos o seleccionados al azar). El resultado de estas pruebas permitirá al auditor responder en forma afirmativa o negativa sobre el diseño de controles.

b) Respuestas sobre el diseño de los controles : La evidencia debe reunir las características de suficiente y competente. Generalmente el auditor obtendrá evidencia documental interna sobre el diseño de los controles que será conservada en papeles de trabajo. No obstante, pueden existir evidencias testimoniales, físicas, analíticas e informáticas. En el caso particular de las evidencias testimoniales y físicas obtenidas por observación directa es necesario su complementación con un documento escrito por el auditor y confirmado por los responsables del área u operación auditada sobre la información suministrada. Las respuestas afirmativas sobre la base de las pruebas de recorrido deben estar evidenciadas en los papeles de trabajo para el diseño de los controles.

Las respuestas negativas en cuanto al diseño de los controles constituyen deficiencias que deben ser incluidos en la “Planilla de deficiencias sobre el diseño de controles”. Las deficiencias detectadas constituyen deficiencias del auditor, que se deben detallar en los papeles de trabajo mencionando los atributos del mismo: Condición, Criterio, Causa y Efecto.

No obstante, en el caso de controles inexistentes (controles no aplicados porque no están diseñados), el auditor mencionará como condición la falta de aplicación de un control necesario y en la causa el diseño inexistente. De esta manera podrá recomendar el diseño del control considerando la causa del hallazgo. Cuando existan controles aplicados no diseñados o mal diseñados, el auditor manifestará como condición la deficiencia en el diseño y deberá inferir la causa correspondiente. El auditor debe obtener seguridad sobre la inexistencia del diseño que originó una respuesta negativa. En este sentido, es necesario que los responsables jerárquicos rubriquen dicha inexistencia para evitar posibles inconvenientes en la etapa de validación de resultados y en la calidad de los informes.

## **CAPITULO III**

### **MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL**

#### **INDICADORES DE CALIDAD**

### **1. INDICADORES DE CALIDAD**

#### **1.1 INTRODUCCIÓN**

Los indicadores de calidad son instrumentos de medición, de carácter tangible y cuantificable, que permiten evaluar la calidad de los procesos, productos y servicios para asegurar la satisfacción de los clientes. Dicho de otro modo, miden el nivel de cumplimiento de las especificaciones establecidas para una determinada actividad o proceso empresarial.

Los indicadores de calidad miden, de manera global, el resultado final de las actividades empresariales basándose en un estándar, el cual responde al nivel de calidad objetivo que la empresa espera y desea alcanzar.

Para realizar la implantación operativa de un indicador es necesario que previamente se definan determinados aspectos como: datos a analizar, persona responsable de la gestión (normalmente es el jefe de equipo de los procesos afectados por el indicador) o el papel del gestor de calidad, el cual actuará como facilitador para ayudar a la implantación.

Los indicadores de calidad permiten realizar un seguimiento integrado a la entidad equilibrando la gestión con los objetivos, las prioridades, y los resultados reales. Con los indicadores de calidad la entidad podrá integrar medidas de gestión más modernas como la calidad percibida, los recursos humanos o las inversiones en tecnología y capacidades .

Los indicadores de calidad influyen sobre los indicadores de gestión, por lo que son de gran importancia para que la dirección de la empresa proponga acciones globales o de un departamento o área concreta. Su alto nivel de influencia en decisiones muy importantes para la organización otorga una gran importancia a su correcta selección.

## **1.2 VENTAJAS DE LOS INDICADORES DE CALIDAD**

Con los indicadores de calidad medir las actividades y resultados en la planificación para el servicio de una auditoria de estados financieros en base a riesgos y modelo de negocio la entidad ganara en :

- ENFOQUE de prioridades.
- SENCILLEZ de análisis.
- Rapidez en las decisiones.
- Con los indicadores de Calidad se identificara fácilmente prioridades de gestión.
- Se podrá Obtener informes mensuales totalmente actualizados que le indicaran las áreas en la que su organización está alcanzando los objetivos previstos para la consecución de la estrategia de su organización.
- Sencillez en el análisis de resultados de capacidad de gestión.

## **1.3 CARACTERÍSTICAS DE LOS INDICADORES DE CALIDAD**

Idealmente, las principales características que deben tener los indicadores de calidad son las siguientes:

- Ser realistas, es decir, directamente relacionados con las dimensiones significativas de la calidad del proceso, producto o servicio,

- En cuanto al número, deben ser pocos aunque suficientemente representativos de las áreas prioritarias o que requieren una supervisión constante de la gestión.
- Efectistas y centrados en el verdadero impacto de la calidad.
- Visibles y fácilmente representables en forma de gráficos de fácil interpretación.
- Accesibles a las personas involucradas en las actividades medidas.
- Sensibles a las variaciones de los parámetros que se está midiendo.
- Sencillos de calcular y gestionar.

Los indicadores de calidad Adopta una perspectiva global equilibrando objetivos de corto plazo con los de largo plazo por ello se requiere una dimensión estratégica. Su formulación presenta un carácter participativo , ya que se debe construir con la participación conjunta de todos los directivos y empleados que tendrán que ver con la definición y el despliegue estratégico de la organización.

Los indicadores de calidad se estructuran bajo cuatro perspectivas clave: los empleados, los procesos internos, los clientes y los resultados económicos - financieros.

Respecto a la definición de las perspectivas, se pueden citar las más habituales, cada entidad puede decidir diferentes perspectivas, por lo que no se trata de una relación cerrada . En concreto, tal y como muestra algunas empresas han preferido añadir otra perspectiva, la del empleado humano.

Por otra parte, dichas perspectivas se encuentran interrelacionadas entre si, por lo que deben estudiarse de forma conjunta . Dicha interrelación queda patente, a modo de ejemplo, a partir de un grafico donde se

establecen posibles relaciones, donde una mejora en la capacitación de los empleados acaba repercutiendo en los resultados económicos de la empresa, a través de las otras dos perspectivas, la de procesos internos y la de los clientes.

Es evidente que una mejora en la formación de los empleados, ocasiona una mejora sustancial de los procesos internos de la empresa, lo que a la larga acaba beneficiando a los clientes, hecho que se percibe a través de la medición del grado de satisfacción que presentan .

Si los clientes se encuentren satisfechos sin duda, es obvio que los resultados de la empresa se verán obviamente mejorados.

Esta es otra de las diferencias fundamentales que plantea los indicadores de calidad la importancia que genera, es que permite relacionar indicadores entre si, por lo que las perspectivas o aéreas determinadas lo que producen Causa - Efecto

La novedad, sin duda, es que no se trata de presentar una batería de indicadores clave de la empresa sin una conexión entre ellos, sino de ver precisamente las relaciones causales existentes entre los mismos, de tal manera que se puede evaluar como las variaciones unitarias en los diferentes indicadores afectan (Son la cuasa9 a los otros, de tal manera que podamos simular como hemos de lograr el objetivo último de una organización.

En términos generales, la perspectiva de las finanzas incorpora la visión de los accionistas lo que los propietarios operan. en terminos generales se intenta concretar los indicadores que deben ir bien para que se produzca valor.

## 1.4 CLASIFICACIÓN DE LOS INDICADORES DE CALIDAD

Los indicadores pueden clasificarse en:

- Generales: índices de incumplimiento de requisitos sobre un servicio global.
- Específicos: similares a los anteriores, pero referidos a un tipo de servicio concreto o a una casuística de fallos determinada.
- Ponderados: considerando una valoración, no necesariamente económica, de la importancia del fallo / incumplimiento.

## 1.5 BENEFICIOS DE LA IMPLANTACIÓN DE UNOS INDICADORES DE CALIDAD

Existen muchos y variados motivos para implantar un sistema de indicadores, siendo estos los más destacables:

- Valorar la correcta aplicación de los recursos consumidos por las diferentes actividades de uso público y la adecuación de sus resultados a los requerimientos.
- Controlar y mejorar los procesos.
- Garantizar los resultados previstos.
- Mantener los estándares de calidad.
- Mejorar el nivel del servicio con el fin de lograr una mayor satisfacción de los clientes.
- Orientar las actividades de mejora, mediante la implantación de acciones preventivas y el control de los resultados obtenidos
- Poder tomar las medidas correctoras y preventivas correspondientes.

## 1.6 SELECCION DE INDICADORES DE CALIDAD

Los indicadores de calidad influyen sobre los indicadores de gestión, por lo que son de gran importancia para que la dirección de la empresa proponga acciones globales o de un departamento o área concreta. Su alto nivel de influencia en decisiones muy importantes para la organización otorga una gran importancia a su correcta selección.

### **Criterios de selección de indicadores**

Lo primero que hay que tener en cuenta es que los indicadores se deben implantar en: los procesos que sean más críticos por su alto nivel de influencia en la calidad del producto o servicio, en los circuitos más importantes a nivel de resultados o en aquellos procesos que están por debajo del nivel de calidad deseable o esperado.

Por otro lado, no existe una norma fija en cuanto a número, pero por lo general se deben utilizar los que sean necesarios para mantener una visión clara e inequívoca del estado o situación de la actividad a controlar.

Los indicadores seleccionados sirven para llevar a cabo el seguimiento y la evaluación periódica de las variables clave que interesa controlar, al tiempo que reflejan la posición de la entidad en relación con los referentes internos y externos.

Al propio tiempo posibilitan la visión de la empresa en sus aspectos estáticos (conocimiento de la situación en el momento que se efectúa el análisis) y dinámico (Estudio de la evaluación en el tiempo de las variables consideradas).

La comparación de los resultados obtenidos con los previstos constituye el motor de arranque de las acciones de mejora o corrección o emprender.

La correcta selección de los indicadores reviste particular importancia, ya que estos han de explicar las razones del éxito o fracaso del negocio, así como el impacto de las variables analizadas sobre los resultados. Además deben servir de alarma para poner en marcha acciones correctoras inmediatas ante determinados cambios detectados; para ello los indicadores de calidad han de ser accesibles y de fácil medida.

Tanto el clima laboral, como la satisfacción de los clientes y la calidad de la producción constituyen factores estratégicos clave.

## **2. DISEÑO DEL SISTEMA DE INDICADORES**

La selección del conjunto de indicadores aceptados a los objetivos estratégicos previamente establecidos constituye un proceso laborioso, ya que el indicador ha de recoger con precisión el contenido del objetivo buscando la relación de causa - efecto entre ambos. Los indicadores además de medir los resultados obtenidos deben facilitar la búsqueda de las causas de eficiencia y apuntar la orientación a seguir para la resolución de los problemas. Por otra parte, las fuentes de información requeridas para su elaboración deben estar disponibles y de ser de fácil accesibilidad.

Cada departamento deberá prestar una atención especial a los indicadores que más relacionados están con su actividad, si bien no se debe perder en ningún momento la visión global de la entidad, poniendo de manifiesto como los indicadores más importantes se alinean con la estrategia general de la empresa.

#### **a) Perspectiva financiera**

Siendo el control financiero el más tradicional y de uso generalizado por las empresas, aun cuando no sea excluyente, interesa destacar la importancia relevante que destaca e incluso ha de ponerse de manifiesto como los indicadores relativos a las restantes perspectivas se alinean en definitiva con los objetivos de rentabilidad y maximización de valor de la empresa.

#### **b) Perspectiva de los procesos**

En relación con los procesos productivos, comerciales y de gestión, conviene destacar de forma preferente los aspectos relacionados con la productividad, la calidad, el costo y la introducción de nuevos productos en el mercado.

#### **c) Perspectiva de los clientes**

Desde el punto de vista de las expectativas de los clientes se ha de implementar indicadores relacionados con la medida del nivel de satisfacción, retención y cuota de mercado, así como con la creación de valor desde el punto de vista de los consumidores.

Resulta importante identificar los segmentos de clientes y mercados en que se pretende comercializar los productos, "blandos" o "Light", las líneas de productos ecológicos o la diferenciación del mismo producto comercializado en diferentes tipos de mercados. de igual modo se ha de presentar atención a los indicadores que pongan de manifiesto la incidencia de las preferencias de los clientes sobre el consumo.

#### **d) Perspectiva de la Formación**

La posibilidad de alcanzar metas ambiciosas en los ámbitos financieros, del cliente, de los procesos internos o del crecimiento depende de la capacidad de aprendizaje de la organización. Por ello resulta de capital importancia implementar un clima de satisfacción entre los empleados basado en el ambiente interno y en la eficacia de los sistemas de información y motivación.

Los inductores de aprendizaje ponen de manifiesto el, esfuerzo desarrollado en la formación de los empleados, así como su grado de capacitación para llevar a cabo una producción de calidad óptima.

#### **e) Perspectiva del crecimiento**

La supervivencia de la empresa requiere el ejercicio de actuaciones orientadas a la planificación estratégica de la actividad futura, máxima dentro la textura actual donde el mantenimiento de una parte importante de las explotaciones depende de las subvenciones oficiales. resulta de particular importancia estimar la investigación necesaria en el futuro tanto para dotar a la explotación de una dimensión adecuada que posibilite su actividad independiente, como para habilitar los recursos necesarios en infraestructuras de personal , en sistemas procesos productivo y procedimientos. El crecimiento sostenible afecta de modo particular

## BIBLIOGRAFIA

- **CORONEL TAPIA** ,Carlos- Auditoria en Base a Riesgos y Modelo de Negocios Primera edición ( 2016)
- **ARENS**, Alvin A. y Cautores. Auditoria - Un Enfoque Integral (2007)
  
- **SÁNCHEZ CURIEL**, Gabriel. Auditoria de Estados Financieros - Practica Moderna Integral (2006)
  
- **WHITTINGTON** Ray y **PANY** Kurt Principios de Auditoria Editorial Mc Graw –Hill, (2005)
  
- **SLOSSE**, C Gordiez Auditoria un Nuevo Enfoque Empresarial - Segunda Edición (1995)
  
- **ROCHA CHEVARRIA** , J - El Proceso Integral Primera edición (2007)
  
- **RAMÍREZ ENRÍQUEZ** y asociados Miembros Rowal Internacional - Manual de Auditoría Financiera ( 2000)
  
- **KPMG** Manual de Auditoria, AÑO 1998
  
- **PRICE** Waterhouse - Auditoria un nuevo enfoque empresarial , segunda edición (1995)
  
- **(NIA 300)** NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA - Planificación de La Auditoría de Estados Financieros
  
- **VILLANUEVA CHAN**, Juan edición (2011)
  
- **MENDIVIL ESCALANTE** Héctor M. Elementos de Auditoria