

REPÚBLICA DEL ECUADOR

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES

*XXXIV CURSO SUPERIOR DE SEGURIDAD NACIONAL Y
DESARROLLO*

*MANUAL DE AUDITORÍA DE GESTIÓN PARA LAS
EMPRESAS DE DERECHO PRIVADO CON
PARTICIPACIÓN ESTATAL*

*Tesis presentada como requisito para optar al Título de
Master en Seguridad y Desarrollo con mención en Gestión
Pública y Gerencia Empresarial*

*Autora: Eco. Elizabeth Quintero Serrano
Asesor: Dr. Francisco Rodríguez Ayala*

Quito, 18 de Octubre 2007

DEDICATORIA

Cuando tenemos un sueño y nos esforzamos por convertirlo en realidad nada es imposible, más aún, cuando junto a mí se encuentra un hombre inteligente, comprensivo y amoroso como mi esposo Napoleón y mi hija Sofía, regalo de Dios, quienes son la razón de vivir, de luchar y que no hay nadie como ellos, porque me apoyan incondicionalmente y esa es mi gran satisfacción.

Gracias por ser como son.

AGRADECIMIENTO

Al señor doctor Genaro Peña Ugalde, Contralor General del Estado por hacer posible mi participación como cursante.

A la doctora Miriam Zabala de Mosquera, por sus sabios consejos y apoyo para mi formación profesional.

Al doctor Francisco Rodríguez Ayala, Director de Tesis, quien con su sabia experiencia profesional, se constituyo en un aporte fundamental para la ejecución del presente trabajo.

Al señor Marco Manjarrés, compañero de la Dirección de Auditoria de . Empresas, por ofrecerme apoyo en la realización de este trabajo.

A todos los directivos, asesores, docentes y personal administrativo del Instituto de Altos Estudios Nacionales, quienes con su mística de trabajo, dedicación y disciplina imparten sus conocimientos con el ejemplo.

A todos mis compañeros y amigos de la Trigésima Cuarta Promoción por ser generadores de aliento, superación y dedicación en las actividades realizadas durante este período de estudio.

CONTENIDO		PAGINA
CAPITULO I		
1. GENERALIDADES		
1.1. Introducción		1
1.2. Objetivos del manual		7
1.3. Base legal		8
 CAPITULO II		
2. AUDITORIA DE GESTION PARA LAS EMPRESAS DE DERECHO PRIVADO CON PARTICIPACION ESTATAL		
2.1 AUDITORIA DE GESTION GUBERNAMENTAL		
2.1.1 Definiciones		18
2.1.2 Características		21
2.1.3 Objetivos		22
2.1.4 Alcance		24
2.1.5 Propósitos		27
2.1.6 Administración		30
2.3. Relación de la auditoria de gestión con otras auditorias		32
2.4 Naturaleza de la auditoria de gestión		32
2.5 Control de los recursos públicos en las empresas de derecho privado con participación estatal		34
 CAPITULO III		
3. HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA DE GESTION PARA LAS EMPRESAS DE DERECHO PRIVADO CON PARTICIPACION ESTATAL		
3.1 Técnicas utilizadas		36
3.2 Evidencias		39
3.2.1 Pruebas de evidencias de la auditoria de gestión		41

3	Riesgos de auditoria de gestión	43
3	Muestreo en la auditoria de gestión	48
3	Papeles de trabajo	54
	3.5.1 Objetivo de los papeles de trabajo	54
	3.5.2 Contenido de los papeles de trabajo	54
	3.5.3 Características de los papeles de trabajo	55
	3.5.4 Organización de los papeles de trabajo	55
	3.5.5 Tipos de papeles de trabajo	55
	3.5.6 Índices de los papeles de trabajo	56
	3.5.7 Referencia y marcas de los papeles de	56
	3.5.8 Supervisión de los papeles de trabajo	57
	3.5.9 Los archivos: permanente y general	58
	3.5.10 Propiedad, custodia y conservación de los papeles de trabajo	59
3	Parámetros e indicadores en la auditoria de gestión	59
	3.6.1 Economía	59
	3.6.2 Eficiencia	62
	3.6.3 Eficacia	64
	3.6.4 Ecología	65
	3.6.5 Ética	66
	3.6.6 Calidad	67
	3.6.7 Impacto	68
3	Flujo del proceso de la auditoria de gestión	70

CAPITULO IV

4. FASES DEL PROCESO DE LA AUDITORIA DE GESTIÓN PARA LAS EMPRESAS DE DERECHO PRIVADO CON PARTICIPACIÓN ESTATAL

4.1	Fases del proceso	71
4.2	Conocimiento preliminar	71
	4.2.1 Objetivos	72

4.2.2 Actividades	72
4.3 Planificación	74
4.3.1 Objetivos	76
4.3.2 Actividades	77
4.3.3 Elaboración del Programa de Auditoría	78
4.3.4 Elaboración del Plan de Auditoría	80
4.3.5 Aprobación del Plan de Auditoría	80
4.4 Ejecución	81
4.4.1 Actividades	83
4.4.2 Indicadores de Gestión	84
4.4.3 Aplicación e interpretación de los Indicadores de Gestión	87
4.5 Comunicación de resultados	91
4.5.1 Actividad	94
4.5.2 Productos	94
4.6 Seguimiento	94
4.6.1 Objetivos	95
4.6.2 Actividades	95
4.6.3 Productos	96

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones	97
5.2 Recomendaciones	101

ANEXOS

BIBLIOGRAFIA

CAPITULO I

1. GENERALIDADES

1.1. Introducción

El Estado debe ser eficiente con el uso de los recursos, sobre todo de la “cosa pública” tanto en los aspectos éticos, políticos, sociales, científicos, culturales y otros que involucran al ser humano.

Un Estado implica desafíos y necesita de la competencia para desarrollarse, donde el ser humano despliega sus potencialidades, pero para poder competir, se necesita vencer obstáculos, alcanzar metas, objetivos y de esta manera brindar un excelente servicio a la comunidad con la buena actitud y comportamiento de los funcionarios públicos como trabajadores permanentes y en la gestión de los administradores de las empresas como transitorios que han sido delegados por la autoridad que es la ciudadanía.

El funcionario permanente como el mandatario elegido actúa en representación de la ciudadanía y tiene el compromiso y la responsabilidad de trabajar por el bien común, por lo tanto tiene la obligación de responder por el uso de los recursos, su protección y mantenimiento, por lo que la ciudadanía debe estar enterada de los resultados de la gestión.

El Estado debe planear sus objetivos específicos, evitar duplicidad de funciones, reducir costos operativos, eliminar la burocracia, combatir la corrupción, modernizar la infraestructura y capacitar a sus funcionarios.

La obligación de rendir cuenta de la gestión gubernamental, por su

propia naturaleza, genera una mayor demanda de información sobre el funcionamiento de las entidades y programas gubernamentales. Ello es importante, dado que las autoridades y funcionarios públicos y el público en general, necesitan conocer, no sólo si los recursos públicos se administran correctamente, sino también si están cumpliéndose los fines para los que fueron autorizados y, si tales fines, se logran con efectividad, eficiencia y economía.

Los funcionarios públicos tienen la responsabilidad de utilizar los recursos en forma apropiada y de acuerdo a ley, a fin de lograr los objetivos y metas para los cuales fueron autorizados. Por lo tanto, tales funcionarios están obligados a establecer, mantener y evaluar periódicamente el sistema de control interno sólido en su entidad, programa y/o proyecto para:

- Asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas previstos
- Proteger apropiadamente los recursos
- Cumplir las leyes y reglamentos aplicables; y
- Preparar, conservar y revelar información financiera confiable.

Al igual que la actividad privada, el Estado debe tener visión, misión, objetivos y metas para poder medir sus resultados y evaluar su gestión en términos de eficiencia, eficacia y economía, para eso necesita implantar una cultura de servicio. El Estado necesita cambios que se asemejen a la realidad actual, que entre en un proceso de modernización y de esta manera optimizar la calidad de los servicios que ofrece la Administración Pública en beneficio de la comunidad.

Este proceso de modernización del Estado es aplicado también a la Contraloría General del Estado, como Organismo Técnico Superior de

Control, por lo que es necesario tomar acciones con un nuevo enfoque de control, esto implica cambios estructurales y contar con modernas técnicas de control, crear nueva cultura organizacional y la capacitación permanente del talento humano.

Es importante que la Contraloría General del Estado aplique la auditoria de gestión para las empresas de derecho privado con participación estatal, como un instrumento de la gestión pública y de esta manera poder combatir la corrupción. La modernización de la Contraloría General del Estado implica un control de gestión con servicios de calidad, productividad, creatividad y competitividad con la ayuda de todos quienes conformamos esta institución.

Con esta auditoria de gestión las empresas de derecho privado con participación estatal aseguran su continuidad y el logro de sus objetivos planteados con visión estratégica y con los nuevos esquemas organizacionales que cada empresa gestiona. Es necesario que se realicen procedimientos que agilicen el trámite para la realización de estas auditorias.

El Contralor General del Estado y los auditores debidamente acreditados tendrán derecho a solicitar por escrito la información y documentación requerida, exclusivamente para fines de auditoria, las mismas que serán manejadas con absoluto profesionalismo, sigilo y reserva propios de la auditoria y del Código de Ética profesional.

Para evitar el quebrantamiento del principio de actos firmes de control y la presunción de legitimidad, honestidad e inocencia, el honor de las personas y para no afectar a la seguridad jurídica del Estado, el alcance de las ordenes de trabajo y de la planificación de las auditorias para las entidades de derecho privado con participación estatal no podrá

afectar a la validez de los informes anteriores de auditoría externa o interna privados.

El objeto, ámbito y régimen de control aplicable a personas jurídicas de derecho privado que disponen de recursos públicos, no comprendidas en el capítulo IV de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, indica que son objeto de control los recursos públicos, entendiéndose por tales los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuera la fuente de la que procedan, inclusive las provenientes de préstamos, donaciones y entregas, que a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de las instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.¹

La Contraloría General del Estado podrá sugerir recomendaciones tendientes a asegurar la debida organización de los procesos contractuales, de manera que se garantice la adecuada transparencia, accesibilidad, prudencia y eficiencia administrativa. Las empresas mercantiles en las cuales el Estado, a través de cualquiera de sus instituciones, sea socio o accionista en un porcentaje igual o superior al cincuenta por ciento de su capital social, estarán sujetas al control de la Contraloría General del Estado, lo cual observará las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Ecuatorianas de Auditoría (NEA), las Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGA), las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Ecuatoriana de Contabilidad (NEC) y Los Principios de Contabilidad de General Aceptación.

¹ Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, Art. 3, primer inciso

El control a las empresas, mediante auditorías de gestión, financieras o revisiones especiales, se aplicarán los siguientes aspectos:

La correcta aplicación y cumplimiento de las normas y políticas empresariales de cada compañía, que hubieran sido debidamente aprobadas por sus respectivos órganos sociales.

El nombramiento de los Miembros del Directorio y de los principales ejecutivos, a fin de verificar que se hayan cumplido los requisitos que hubieren sido establecidos por la Junta General de Socios o de Accionistas, y por el Directorio, sobre la idoneidad y capacidad necesarios para administrar efectivamente la empresa.

La existencia o ausencia de sistemas de gestión empresarial que permitan disponer, en cualquier momento, de información oportuna, confiable y veraz, para la toma de decisiones.

La existencia o ausencia de normas y procedimientos claros para identificar e impedir las transferencias u operaciones que hubieren sido restringidas por los órganos sociales de la respectiva empresa, en razón de la vinculación o relación existente entre los accionistas, socios, directores, administradores y/o representantes, con terceras personas naturales o jurídicas, sus accionistas, socios, directores, administradores y/o representantes.

La intervención de la Contraloría General del Estado en su actividad de control a las entidades privadas que manejan recursos públicos, utilizará un enfoque empresarial, constructivo, de valoración de la gestión institucional y de reconocimiento de su valor agregado.

Su finalidad será de asesorar y recomendar acciones prácticas y

realizables tendientes a incrementar su productividad, optimizar el uso de los recursos, coadyuvar a la consecución de objetivos y metas, alcanzar mejores resultados en su gestión y fortalecer el funcionamiento de las entidades de derecho privado sometidas a su control.

La Contraloría General del Estado ejecutará auditorías de gestión a las empresas privadas con un enfoque empresarial, su proceso de auditoría será al conocimiento integral de la empresa, es decir su actividad principal, su organización, saber que hace, que produce y como produce la empresa, cuales son sus procesos de producción, el funcionamiento de las plantas de fabricación, modalidad de ventas, los sitios de comercialización y cual es su rentabilidad. Estas empresas privadas que realizan actividades como la telefonía, eléctricas, sementeras y de otro tipo, sean de cualquier magnitud o tamaño, que se encuentren en cualquier lugar del país, tienen plena aplicación siempre y cuando sean con fines de lucro y sociales.

Este enfoque hace énfasis en lo siguiente:

- Se debe tener un profundo conocimiento del negocio, de lo contrario no se podría llevar a cabo procedimientos de auditoría y poder obtener resultados satisfactorios, saber cuales son sus ingresos, los costos de bienes o servicios que se comercializan, sus gastos, las principales fuentes de financiamiento, a que mercado se comercializan, los sistemas de información con que cuenta y la información de las transacciones contables que realiza.
- El equipo de trabajo multidisciplinario debe tener un criterio profesional adecuado basado en la experiencia e idoneidad de las personas que intervienen.

- En la auditoria se efectuará el análisis, evaluación y se tomarán en cuenta los riesgos mas significativos de auditoria, enfatizando las áreas de mayor riesgo potencial.
- Se determinarán controles claves en los procedimientos más importantes de la empresa y de esta manera detectar con mayor efectividad y eficiencia los cuellos de botella, ausencia de control, pasos innecesarios, etc.
- Se realizará auditoria con enfoque de tipo gerencial, operativo y de resultados, porque se evalúa la gestión realizada para la consecución de los objetivos y metas mediante la ejecución de planes, programas, actividades y operaciones en una empresa, expresados en la producción de bienes, servicios y obras en la calidad, cantidad que sean útiles y que los resultados sean medibles por su calidad. La Contraloría General del Estado ejecutará las auditorias de gestión a las empresas privadas con participación estatal con un enfoque integral, orientada hacia la verificación de las adquisiciones de recursos en forma económica como son los insumos, y la utilización eficiente en la producción de los bienes o servicios, tanto en la cantidad como en la calidad.

1.2. Objetivos del manual

El objetivo general es formular un manual de auditoría de gestión para la realización de la auditoría en las empresas de derecho privado con participación estatal con el fin de guiar las actividades y unificar metodologías de trabajo, que permitan optimizar el proceso de control y obtener resultados en el menor tiempo comprometer a los funcionarios de la Dirección de Auditoría de Empresas de la Contraloría General del

Estado, a la que encomiendan tareas de auditoría de gestión, la correcta aplicación de este manual.

El objetivo específico de este manual es sistematizar y estandarizar la aplicación de sus procedimientos, facilitar la aplicación de normas, políticas y principios relativos a la auditoría de gestión y proponer enfoques modernos tendientes a asegurar que las funciones de control se realicen con la más alta calidad profesional.

Con este manual se acortaran los tiempos de planificación, ejecución y supervisión de los trabajos, con el objeto de maximizar la utilización y eficiencia del talento humano, de los recursos económicos y de los materiales.

Este manual será sometido a conocimiento de las autoridades de la Contraloría General del Estado, para el análisis, corrección y divulgación a nivel nacional para los funcionarios de la Contraloría General del Estado y funcionarios públicos.

1.3. Base legal

Las disposiciones legales vigentes, señalan que el Contralor General expedirá las normas generales para controlar los recursos y bienes del sector público y privado.

Es necesario regular el control y la auditoría sobre las entidades de derecho privado que disponen de recursos públicos, con estricta sujeción a lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 211 de la Ley Suprema que le concede atribución a la Contraloría General del Estado para ejercer el control a las empresas de derecho privado, respecto a los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que disponga, y a lo

previsto en los artículos 2, 3, 4, 31, 88 y 97 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.

El artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala:

“Ámbito de aplicación de la Ley.- Las disposiciones de esta ley rigen para las instituciones del Estado, previstas en el artículo 118 de la Constitución Política de la Republica; su aplicación se extenderá a las entidades de derecho privado, exclusivamente respecto de los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter publico de que dispongan.”

Según el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala:

“Recursos Públicos.- Para efectos de esta ley se entenderán por recursos públicos, todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuera la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de prestamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro titulo, realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales ”.

Estos recursos públicos no pierden su calidad de públicos, a pesar de que sean administrados por corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles y otras entidades de derecho privado, hasta que sean transferidos a personas naturales o jurídicas de derecho privado de conformidad con la ley.

Acorde con la Norma Suprema, el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, promulgada en el Suplemento del Registro Oficial 595 de 12 de junio de 2002, expresamente señala en el inciso primero y segundo que señala lo siguiente:

“Para todos los efectos contemplados en esta ley, están sometidas al

control de la Contraloría General del Estado, las personas jurídicas de derecho privado con fines sociales o públicos, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrando en el 50% o mas, con recursos públicos.

Las demás personas jurídicas de derecho privado, que no tengan finalidad social o pública aun cuando su capital este integrado en mas del 50% con recursos públicos, y aquellas cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrando con recursos públicos en un porcentaje menor al 50%, estarán sometidas a la vigilancia y control de las Superintendencias de Compañías, de Bancos y Seguros, o del respectivo órgano de control.”

Posteriormente, este artículo fue reformado con la Ley Orgánica Reformatoria a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Registro Oficial 404 de 23 de agosto de 2004, con un texto que concuerda con el artículo 211 de la Constitución Política.

Se evitara la superposición de funciones con otros organismos de control, sin perjuicio de estar obligados de actuar en el marco de sus competencias constitucionales y legales, de manera coordinada, conjunta y/o simultánea.

“Cuando el Estado o sus instituciones hayan delegado a empresas privadas la ejecución de obra pública, la explotación y aprovechamiento de recursos públicos mediante concesión, asociación capitalización, traspaso de propiedad accionaria, de certificados de aportaciones o de otros títulos o derechos, o por cualquier otra forma contractual de acuerdo con la ley, la vigilancia y control de la Contraloría General del Estado no se extenderá a la persona o empresa delegatoria, pero si, a la gestión referida a esa delegación por parte de la institución del Estado delegante, sin perjuicio de la eventual responsabilidad que la Contraloría General del Estado pueda determinar, conforme a lo establecido en esta Ley”

Asimismo, el artículo 31, numeral 1, 2, y 27 ibidem, dispone que es atribución de este Organismo Técnico Superior de Control lo siguiente:

“Practicar auditoria externa, en cualquiera de sus clases o

modalidades, por sí o mediante la utilización de compañías privadas de auditoría, a todas las instituciones del Estado, corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles, con fines sociales o públicos, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado en el 50% o más, con recursos públicos; a las empresas adscritas a una institución del Estado, o que hubieren constituido mediante ley, ordenanza o decreto, así como, en el ámbito de su competencia, al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), al Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA), y al Instituto de Seguridad Social de la Policía Nacional (ISSPOL)”

“Otras de las atribuciones es examinar los ingresos públicos provenientes de diferentes fuentes de financiamiento, el control de los ingresos no interferirá en las facultades reglamentarias, determinadora, resolutive, sancionadora, recaudadora y otras propias de la administración tributaria.”

“Controlar la legalidad de los procesos en los cuales el Estado delegue o concesiones sus facultades al sector privado, de acuerdo con lo previsto en la Constitución Política de la Republica y la Ley.”

El artículo 1 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala que:

“El control de la Contraloría General del Estado será acorde con las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias realizara el control mediante las técnicas y las modalidades de la auditoría, con el fin de examinar, verificar y evaluar las gestiones administrativas, financiera, operativa y, cuando corresponda, la gestión medio ambiental de las instituciones o organismos sujetos su control, comparando el modelo o referente jurídica o técnico, establecido por imperio de las normas jurídicas, los conocimientos científicos y las normas técnicas pertinentes, con la realidad o hecho originado en la acción de las personas, con el objeto de presentar comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre la legalidad, efectividad, economía y eficiencia de las operaciones programas evaluados”.

“Art. 2.- Recursos Públicos.- Los recursos privados que, por disposición del inciso segundo del artículo 3 de la ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, se reputan recursos publicas, tendrían esta calidad exclusivamente par los fines previstos en dicha ley; consecuentemente, tal consideración no tendrá efectos fuera del

ámbito regulado por ella”.

“Art. 3.- Personas Jurídicas de derecho privado con fines sociales o públicos.- Conforme lo dispuesto en el inciso primero del artículo 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, están sometidas al control de la Contraloría General del Estado las personas jurídicas de derecho privado con fines sociales o públicos, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria este integrado en el 50 por ciento o mas con recursos públicos, en las que no están incluidas las sociedades mercantiles regidas por la Ley de Compañías”.

“Art.4.- Personas Jurídicas de derecho privado sin fines sociales o públicos.- Las demás personas jurídicas de derecho privado contempladas en el inciso segundo del artículo 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, esto es aquellas que no tienen finalidad social o publica sino de lucro o utilidad, aun cuando presten servicios públicos en cualquiera de las formas previstas en la Constitución Política, cuyo capital social, patrimonio, fondo este integrado con recursos públicos o participación tributaria, cualquiera fuere el porcentaje de dichos recursos o participación tributaria, estarán sometidas a la vigencia y control de las Superintendencias de Compañías, de Bancos o del respectivo órgano de control, sin perjuicio de lo dispuesto en los capítulos III y IV de este Reglamento”.

El artículo 6 señala la clasificación de las entidades privadas que manejan recursos públicos para los fines de control y auditoria por parte de la Contraloría General del Estado, sin que implique modificación en la naturaleza jurídica de las entidades de derecho privado.

Se clasifican en los siguientes grupos:

- Entidades financieras y bancarias, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria este integrado con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
- Sociedades civiles y fundaciones, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
- Compañías o sociedades mercantiles sujetas al derecho privado como son las sociedades anónimas, de economía mixta

u otra especie de compañías, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.

- Ente contable y jurídico, fondo o fidecomiso mercantil, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
- Establecimientos educativos particulares, laborales, comisariatos, corporaciones y otras que reciban subvenciones económicas o subvenciones sociales utilizando recursos de carácter público.
- Otras entidades privadas que manejan recursos públicos, en el 50 o más por ciento.
- Otras entidades privadas que manejan recursos públicos, en el 49 o menos por ciento.

El Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en cuanto se refiere a las compañías mercantiles, el artículo 37 señala que el ámbito y régimen de control se aplican a las compañías mercantiles en las que el Fondo de Solidaridad u otras instituciones del Estado tengan participación accionaria igual o superior al 50 por ciento.

Los artículos 38, 39 y 41 textualmente dice:

“Art. 38. Naturaleza de las personas jurídicas de derecho privado.- El control que, en virtud de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, se realice en las personas jurídicas de derecho privado, no altera la naturaleza jurídica de ellas.

Quienes integran los órganos de alineación y administración o prestan sus servicios a las personas jurídicas de derecho privado, no tiene la condición de autoridades, funcionarios, empleados, trabajadores, ni servidores del sector público. No regirá sobre ellos la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa y sus Reglamentos, la Ley de Servicios Personales por Contrato, la Ley de Remuneraciones de los Servidores Públicos, las disposiciones y políticas del Consejo Nacional de Remuneraciones (CONAREM) anteriormente y hoy la (SENRES), la ley y reglamentos sobre viáticos, pasajes y subsistencias en el interior y

exterior del país, no les serán aplicables las obligaciones sobre la declaración patrimonial juramentada, ni las demás normas propias del sector público; y estarán sujetos en el ejercicio de sus funciones, a las normas de la Ley de Compañías, Código Civil y Código del Trabajo, según corresponda.”

Art. 39.- Auditoria de la legalidad.- La auditoria del texto de la normativa interna de contratación, a que se refiere al Art. 97 de la ley, se concretará a la revisión y comprobación, por parte de la Contraloría General del Estado, de que dicha normativa interna no contraviene las disposiciones de la legislación ecuatoriana para el sector privado de la economía, las normas que constan en su estatuto social y de las decisiones adoptadas por los órganos sociales de la compañía.

La Contraloría General del Estado podrá sugerir recomendaciones tendientes a asegurar la debida organización de los procesos contractuales, de manera que se garantice la adecuada transparencia, accesibilidad, prudencia y eficiencia administrativa.

El control de legalidad se realizará respetando las normas jurídicas propias de cada compañía y las que rigen al sector privado, en armonía con lo previsto en el artículo 97 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. El control de legalidad se concretará a verificar que las empresas privadas, en sus procesos de contratación, han cumplido con dicha normativa. No regirá para ellas la Ley de Contratación Pública, la Ley de Consultoría, la Ley de Presupuestos del Sector Público, la Ley de Regulación Económica y Control del Gasto Público, el Reglamento General de Bienes del Sector Público, el Reglamento de Caucciones y demás normas propias del sector público.

Art. 41.- Base para el control.- La Contraloría General del Estado realizara el control de acuerdo a las disposiciones que anteceden, dentro de los límites establecidos y, además, cumplirá con las siguientes reglas:

- No serán aplicables las normas propias de las establecidas del sector público sino la legislación, normas, principios y políticas propias del sector privado y las emitidas por los organismos públicos, y profesionales privados, responsables y competentes para regular esas materias en el país;*
- Se respetaran las normas técnicas, los conocimientos científicos y demás materias propias de la operación y actividades de la actividades de la sociedad mercantil, así como también las decisiones sobre la planificación global, estratégica, de negocios, y administrativo – financiera de*

la misma;

- *Se observaran y respetaran las normas, los procedimientos, las técnicas, la orientación, misión, visión, inherentes a la naturaleza empresarial y a las características propias del sector privado en general y del productivo en particular; y,*
- *Se asesorará y se formularán recomendaciones practicas y realizables, tendientes a incrementar la productividad, optimizar e uso de los recursos y la eficiencia en su administración, coadyuvar a la consecución de objetivos y metas, conseguir mejores resultados de gestión y mejorar el funcionamiento y operatividad de las entidades de derecho privado sometidas a su control”*

Mediante Acuerdo 001-CG de 8 de enero de 2003, el Contralor General, expidió el Reglamento para el Control Externo de la Contraloría en las Entidades de Derecho Privado que disponen de Recursos Públicos, y publicado en el Registro Oficial 743 del 13 de enero de 2003, el que manifiesta:

“Art. 9.- Condición de las personas que integran las entidades.- Las personas que integran las entidades privadas que manejan recursos públicos, no tendrán el carácter de autoridades, directivos, funcionarios y servidores del sector publico; pero si, como administradores y encargados de un servicio publico o manejo de recursos públicos, se sujetaran a la legislación laboral, civil, penal y demás pertinentes.”

“Art. 10.- La Contraloría en su actividad a las entidades privadas que manejan recursos públicos, utilizar un enfoque empresarial, constructivo, de valoración de la gestión institucional y de reconocimiento de su valor agregado. Su intervención será con la finalidad de asesorar y recomendar acciones prácticas y realizables tendientes a incrementar su productividad, optimizar el uso de los recursos, coadyuvar a la consecución de objetivos y metas, alcanzar mejores resultados en su gestión y fortalecer el funcionamiento de las entidades de derecho privado sometidas a su control”

“Art. 13.- Los administradores de las empresas privadas que manejan recursos públicos, deberán mantener adecuados sistemas contables, de información y control interno, que permitan la evaluación de la utilización de los recursos, contratación colectiva, gestión institucional y los recursos obtenidos; así mismo, deberán implantar la planificación

estratégica, indicadores de gestión, que permitan un adecuado funcionamiento empresarial y la rendición de cuentas de sus administradores”.

Las normas constitucionales y legales citadas, le asignan clara y precisa competencia a la Contraloría General del Estado para controlar ingresos, gastos, inversión, utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos, en las entidades y organismos del sector público, por lo tanto tiene potestad para determinar responsabilidades civiles, culposas e indicios de responsabilidad penal, dentro del ámbito de su competencia.

Asimismo, en forma imperativa, el referido artículo 211 de la Norma Suprema, le concede atribución a este Organismo, para ejercer el control en las entidades de derecho privado, respecto de los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que disponga; potestad que se armoniza con los artículos 4 y 31, numeral 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, y que permite a esta Institución obrar en forma legítima y legal, en todas las empresas de derecho privado que administran recursos públicos.

La normativa de la Carta Fundamental y de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, no puede ser aludida en ninguna circunstancia; pues sus disposiciones de acuerdo con el artículo 272 de la Constitución Política, prevalecen sobre las demás, sean estas referentes al derecho público o al derecho privado.

Por tanto, la competencia de este Organismo para ejercer el control de las empresas privadas nace de la Norma Suprema y de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, y mientras estén vigentes estas normas, son de observancia y cumplimiento obligatorio.

En cuanto a las disposiciones legales y normativas para el control a las empresas se debe indicar que los exámenes a los procesos, operaciones, transacciones, contratos, obras, etc., se lo realizará de acuerdo a la normativa interna de cada entidad privada y con la normativa general que rige al sector privado.

Bajo estas concepciones normativas, se deduce que la aplicación de la auditoría de gestión se debe incluir en todas las operaciones de las empresas, sociedades o compañías que tienen recursos públicos.

CAPITULO II

2. AUDITORIA DE GESTION PARA LAS EMPRESAS DE DERECHO PRIVADO CON PARTICIPACIÓN ESTATAL

2.1. AUDITORIA DE GESTIÓN GUBERNAMENTAL

2.1.1. Definiciones

Es el análisis sistemático realizado por un equipo multidisciplinario con el fin de evaluar los resultados obtenidos por las entidades del sector publico, en la administración y utilización de los recursos disponibles para el desarrollo de su objeto social establecido mediante el cumplimiento de objetivos y metas, la evaluación de la economía y la eficiencia en la utilización de los mismos, la identificación de los beneficios de su acción; y el impacto macroeconómico derivado de sus actividades .²

Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una empresa o entidad publica, a fin de medir e informar sobre el grado de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente y la eficacia con que los responsables cumplan normas jurídicas involucradas en cada caso.

La auditoría de gestión es el examen de la eficiencia, eficacia, economía, ética y equidad en la administración de los recursos públicos por medio de información tanto interna como externa de tipo contable, comercial, estadístico y operativo, que al ser analizada, permite evaluar resultados históricos, detectar desviaciones, establecer tendencias y

² Manual de Auditoria de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág.36

producir rendimientos, donde se evalúa el cumplimiento de objetivos y metas establecidas.

Según Williams P. Leonard la define como el "examen comprensivo y constructivo de una estructura organizacional de una empresa", o cualquier componente de las mismas, tales como una división o departamento, así como de sus planes y objetivos, sus métodos de operación y la utilización de los recursos físicos y humanos.

Mientras que Fernández Arena J.A. con el libro La Auditoría Administrativa, sostiene que es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base en los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura, y a la participación individual de los integrantes de la institución.

Según el decreto de la corte de Cuenta del Salvador en la legislación del Manual de Auditoría Gubernamental comenta que una auditoría operativa o de gestión es un examen objetivo y sistemático de evidencias con el fin de proporcionar una evaluación independiente del desempeño de una organización, programa, actividad o función gubernamental que tenga por objetivo mejorar la responsabilidad ante el público y facilitar el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.

Según el Manual de Auditoría Gubernamental del Perú: "Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o actividad gubernamental, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos, para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y mejorar su

responsabilidad ante el público."

Se encuentra definida en el Decreto Ley 159 del 98 del Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba y consiste en el "examen que se realiza en una entidad, para establecer el grado de economía, eficiencia y eficacia en la planificación, control y uso de sus recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades o materia examinadas".

El resultado de la auditoría de gestión sirve de herramienta para la toma de decisiones de los niveles directivos y su buen uso garantiza la efectividad en la consecución de los recursos, la eficiencia en su utilización y la eficacia en su orientación y el cumplimiento de las metas y objetivos institucionales.

Está relacionada con la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones de una entidad, así como con la maximización de la relación costo / beneficio al alcanzarse los réditos deseados.

También se conoce como la valoración independiente de todas las operaciones de una empresa, en forma analítica objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo, políticas y procedimientos aceptables; si se siguen las normas establecidas si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica y si los objetivos de la organización se han alcanzado para así maximizar resultados que fortalezcan el desarrollo de la empresa.

Estos conceptos de auditoría de gestión responde a los objetivos económicos (utilidad, factibilidad, eficacia, reducción de costos, ganancias), los sociales (crecimiento cualitativo y cuantitativo, competitividad, pleno empleo, reducción de riesgos para la vida) y los

ecológicos (mantenimiento del equilibrio y protección del paisaje, utilización económica de los recursos).

Aquí existe una fuerte interacción ya que la Auditoría de Gestión evalúa en el nivel empresarial el cumplimiento exitoso de los objetivos antes mencionados, viendo a la organización empresarial como un gran sistema que todas sus partes se encuentran en una estrecha relación funcional.

2.1.2 Características

Se parte de un contexto general para determinar resultados específicos al integrar factores que intervienen en el proceso productivo los cuales repercuten en la gestión de la entidad.

- Ratifica el cumplimiento de los planes y programas en un período de tiempo determinado.
- Concentra el esfuerzo hacia la actividad productiva, está reñida con la actividad especulativa que no genera riqueza para la sociedad.
- Identifica las potencialidades de la empresa pública para generar riqueza, mide la contribución económica y social de la entidad al detectar los puntos críticos de gestión.
- Aplicación de indicadores de gestión con el fin de determinar la incidencia de las variaciones externas.
- Se diseñan indicadores de diagnósticos complementarios al indicador principal como la rentabilidad pública que sirve para evaluar la gestión desde una perspectiva del mediano y largo plazo.
- Tiene una metodología flexible y cambiante que permite ajustarse a los cambios internos y externos.

2.1.3 Objetivos

La auditoría de gestión tiene como objetivos primordiales:

- Evaluar los objetivos y planes organizacionales
- Vigilar la existencia de políticas adecuadas y su cumplimiento
- Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles
- Verificar la existencia de métodos adecuados de operación
- Comprobar la correcta utilización de los recursos.
- Determinar el grado en que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la normativa legal, por la propia entidad, el programa o proyecto, según sea el caso.
- Establecer si la entidad adquiere, protege y utiliza sus recursos de manera eficiente y económica.
- Determinar si la entidad, programa o proyecto ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables en materia de eficiencia y economía.
- Establecer si los controles gerenciales implementados en la entidad o proyecto son efectivos y aseguran el desarrollo eficiente de las actividades y operaciones.
- Comprobar si las funciones o actividades de la gestión empresarial se han ejecutado de manera más, eficiente, económica y efectiva.
- Determinar si los objetivos y metas propuestas han sido logrados.
- Verificar el manejo de los recursos y si se están llevando a cabo los planes, proyectos, programas o actividades legalmente autorizados.
- Determinar si existe alguna deficiencia importante en las

políticas, procedimientos y prácticas contables de la empresa.

- Establecer el grado en que la empresa y sus servidores han cumplido adecuadamente los deberes y atribuciones que les han sido asignados.
- Establecer si los controles gerenciales implementados en la entidad o programa son efectivos y aseguran el desarrollo eficiente de las actividades y operaciones.
- Alentar a la administración de la entidad para que promueva el aumento de la productividad tendiente a utilizar la correcta administración de los recursos.
- Verificar que la empresa auditada cumpla con las normas y demás disposiciones legales y técnicas que le son aplicables a operaciones gubernamentales de los planes, normas y procedimientos establecidos, así como también con principios de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales, según cada caso y formular recomendaciones oportunas para cada uno de los hallazgos identificados.
- Determinar el grado de satisfacción en que la empresa y sus funcionarios controlan y verifican la calidad tanto en los servicios que presta como en los bienes adquiridos.
- Identificar las áreas de reducción de costos, mejorar los métodos operativos e incrementar la rentabilidad con fines constructivos y de apoyo a las necesidades
- Revisar la financiación de las adquisiciones para determinar si afectan la cantidad, calidad y las clases de compras si se hubiesen realizado.
- Estimular la adherencia del personal al cumplimiento de los objetivos y políticas de la entidad y mejorar los niveles de productividad, competitividad y de calidad de la entidad.

La auditoría de gestión formula y presenta una opinión sobre los aspectos administrativos, gerenciales y operativos, poniendo énfasis en el grado de efectividad y eficiencia con que se han utilizado los recursos materiales y financieros mediante modificación de políticas, controles operativos y acción correctiva desarrolla la habilidad para identificar las causas operacionales y explicar síntomas adversos evidente en la eficiente administración.

La auditoría de gestión ayuda a la administración a minimizar los costos e incrementar las utilidades, optimizar la producción del recurso humano y de los materiales, acelerar el desarrollo de las entidades hacia la eficiencia, busca constantemente el perfeccionamiento continuo de los planes de acción y procedimientos, para lograr el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales.

Evaluar si las entidades están cumpliendo con el objetivo social para el cual fueron creadas e identificar el valor que estas le aportan a la sociedad en términos económicos y sociales.

2.1.4. Alcance

Dentro de su alcance, la auditoría gubernamental puede incorporar elementos de carácter financiero, de cumplimiento, efectividad, eficiencia y economía, cuya visualización se aprecia en el siguiente cuadro:

Alcance de la Auditoría Gubernamental

Financiero	Cumplimiento	Eficiencia y Economía	Efectividad
Tradicional	Leyes y regulaciones que pueden tener efecto directo en la presentación de los estados financieros.	Adquisición económica. Utilización de recursos con eficiencia.	Logro de objetivos y metas. Beneficios esperados.
Enfoques financieros	Estados, leyes y regulaciones relacionadas con objetivos que afectan la eficiencia y economía en las entidades, programas y proyectos	Activo fijo, materiales, personal, recursos tecnológicos	Programa o actividades
Orientación de resultados del informe	Pasado		Presente y futuro
Opinión sobre los estados financieros.		Observaciones, conclusiones y recomendaciones	

En la auditoría de gestión tanto la administración como el personal que lleva a cabo la auditoría debe de estar de acuerdo con el alcance de la auditoría, la misma que puede abarcar a toda la empresa o a parte de ella, por ejemplo un proyecto, un proceso, una actividad, un grupo de operaciones, etc. El Alcance también comprende, la cobertura a operaciones recientemente ejecutadas o en ejecución, denominada operaciones corrientes.³

Si se conoce que en la auditoría de gestión se incluye una evaluación detallada de cada aspecto operativo, administrativo y

³ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 37.

financiero de la organización, la determinación del alcance se debe tener presente lo siguiente:

- La satisfacción de los objetivos institucionales.
- El nivel jerárquico de la empresa.
- La participación individual de los integrantes de la institución.
- Verificación del cumplimiento de la normatividad.
- Evaluación de la eficiencia y economía en el uso de los recursos.
- Grado de confiabilidad, calidad y credibilidad de la información.

En la auditoría de gestión, se debe considerar lo siguiente:

- **Regulaciones:** Evaluar el cumplimiento de la legislación, política y procedimientos establecidos por los órganos y organismos estatales.
- **Eficiencia y Economía:** Involucra la utilización del personal, instalaciones, suministros, tiempos y recursos financieros para obtener máximos resultados con los recursos proporcionados y utilizarlos con el menor costo posible.
- **Eficacia:** Se relaciona con el logro de las metas y los objetivos para los cuales se proporcionan los recursos.
- **Salvaguarda de Activos:** Contempla la protección contra sustracciones absolencia y uso indebido.
- **Calidad de la Información:** Abarca la exactitud, la oportunidad, lo confiable, la suficiencia y la credibilidad de la información, tanto operativa como financiera.

Por tanto el auditor debe estar alerta ante situaciones tales como:

- Procedimientos que son ineficaces o más costosos de los justificables
- Duplicación de esfuerzos de empleados u organismos
- Oportunidades para mejorar la productividad mediante la automatización de procesos manuales.
- Exceso de personal con relación al trabajo a efectuar
- Fallos en el sistema de compras y acumulación de cantidades innecesarias o excesivas de propiedades, materiales o suministros.

El alcance de la auditoría, se delimitará dependiendo del tamaño de las pruebas, por tanto la selección de la muestra, podrá especificar el auditor.

2.1.5. Propósitos de la Auditoría de Gestión

La auditoría de gestión por su enfoque involucra una revisión sistémica de las actividades de una entidad en relación al cumplimiento de objetivos y metas (efectividad) y, respecto a la correcta utilización de los recursos (eficiencia y economía). De conformidad al siguiente detalle:

- Evaluación del desempeño (rendimiento)
- Identificación de las oportunidades de mejoras; y
- Desarrollo de recomendaciones para promover mejoras u otras acciones correctivas.

Esta evaluación del desempeño implica comparar la ruta seguida por la entidad al conducir sus actividades con: los objetivos, metas, políticas y normas establecidos por la legislación o por la propia.

El incremento de las condiciones de economía, eficiencia, eficacia,

ecología, ética y constituyen las categorías bajo las cuales pueden clasificarse las mejoras en las operaciones. Pueden identificarse oportunidades de mejoras, mediante análisis de información, entrevistas con funcionarios de la entidad o fuera de ella, observando el proceso de operaciones, revisando los informes internos del pasado y presente y, ejercitando el juicio profesional basado en la experiencia del auditor o en otras fuentes.

Desarrollo de recomendaciones para generar valor agregado a la empresa o entidad auditada, mediante la sugerencia de acciones correctivas orientadas a optimizar la productividad, optimizar los recursos humanos, materiales y financieros y lograr mejores resultados para los accionistas

La naturaleza y alcance de las recomendaciones elaboradas en el proceso de la auditoría de gestión es variable. En algunos casos, pueden formularse recomendaciones sobre asuntos específicos; sin embargo, en otros casos, después de analizar el costo/beneficio de implementar recomendaciones sobre actividades de mucha complejidad, puede ser factible sugerir que la propia entidad lleve a cabo un estudio más profundo del área específica y adopte las mejoras que considere apropiadas, en las circunstancias.

Los criterios referidos al carácter integral de la auditoría, orientada a evaluar los beneficios económicos/sociales obtenidos en relación con el gasto ejecutado y su vinculación con las políticas gubernamentales, así como la flexibilidad que permite priorizar los esfuerzos en el logro de las metas previstas, constituyen postulados que guíen el ejercicio de la auditoría de gestión.

Medición y comparación de logros

Es medir y comparar los resultados alcanzados por las entidades en relación con las metas y objetivos previstos, lo cual permitirá promover la aplicación de las recomendaciones formuladas.

Control interno eficaz

Enfatizar la importancia de poseer un sistema de control interno que promueva el logro de los objetivos y metas de la entidad, la detección temprana de desviaciones o áreas susceptibles de mejoras en los procesos productivos, administrativos y de servicios, y la aplicación de las medidas que sean necesarias de manera oportuna.

Cultura de la responsabilidad

Promover la cultura de la responsabilidad en la gestión pública, es decir, la obligación ética, moral y legal que tienen los funcionarios de rendir cuenta a la sociedad, sobre lo que han hecho o están haciendo con los fondos y recursos que el Estado y el Gobierno han puesto a su disposición para su administración, distribución y custodia.

Mejoramiento de la planificación

Promover en las entidades el mejoramiento de la formulación de sus presupuestos, con miras a lograr una mayor economía, eficiencia y eficacia en su ejecución.

Necesidad de un buen sistema de información integral

Difundir la necesidad de poseer sistema integral de información que faciliten la medición del desempeño de la entidad, tanto desde el punto de vista administrativo como organizacional, y sirvan de apoyo a los

administradores en la toma de decisiones adecuadas.

2.1.6. Administración

Los equipos de auditoría son de carácter multidisciplinario, están conformados por profesionales de diversas especialidades, habilidades y niveles de experiencia.

Tales equipos, incluyen generalmente:

- Director
- Supervisor
- Jefe de equipo
- Auditores
- Especialistas
- Asistentes

El Director tiene responsabilidad en la auditoría de gestión, desde la selección de la entidad a ser examinada y planeamiento, hasta la formulación del correspondiente informe, así como también en cuanto al cumplimiento de las políticas fijadas para su realización. Sus responsabilidades comprenden:

- Adquirir un conocimiento profundo de la entidad bajo examen, coordinar los aspectos relativos al proceso de recopilación y análisis de información
- Vigilar que el proceso de planeamiento de la auditoría se haya desarrollado en forma satisfactoria
- Cautelar que los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones sean válidas, apropiadas y pertinentes

- Establecer un flujo de información apropiado con el supervisor, jefe de equipo y los miembros del equipo de auditoría y funcionarios de la entidad auditada
- Efectuar el seguimiento sobre el desarrollo de los trabajos, a fin que se cumplan los plazos establecidos para la culminación de los trabajos
- Cautelar el cumplimiento de la base legal.

Para cada auditoría debe asignarse la responsabilidad de su dirección al Supervisor y un auditor encargado experimentado. Sus responsabilidades comprenden:

- Formular y ejecutar el plan de revisión estratégica y preparar el reporte de revisión estratégico.
- Examinar el(las) área(s) y cada actividad en la fase de ejecución.
- Cautelar el cumplimiento de los plazos establecidos para la terminación del trabajo.
- Supervisar el trabajo realizado por los miembros del equipo de auditoría, asegurando el cumplimiento de las labores fijadas en los programas de trabajo detallados.
- Cumplir y cautelar el cumplimiento de la base legal.

Los miembros del equipo de auditoría son quienes desarrollan la fase de ejecución y tienen contacto con los funcionarios y empleados de la entidad auditada, con el objeto de obtener evidencias, realizar pruebas, elaborar papeles de trabajo y coordinar la labor de los asistentes de auditoría que colaboran en la formación de los archivos corrientes del trabajo. Igualmente, tiene participación en el planeamiento y organización de los programas detallados de auditoría a utilizarse en la fase de ejecución.

2.3. Relación de la Auditoría de Gestión con la Auditoría Financiera

La auditoría de gestión surgió de la necesidad para medir y cuantificar los logros alcanzados por la entidad en un período determinado. Surge como una manera efectiva de poner en orden sus recursos para lograr un mejor desempeño y productividad.

Desde el inicio el administrador, se plantea la necesidad de conocer en que está fallando que no se cumple, esta interrogante lo lleva a verificar si los planes se ejecutan a cabalidad y si la empresa está en condiciones de alcanzar sus metas. Forma parte esencial del proceso, porque sin control, los otros pasos del proceso no son significativos, por lo que además, la auditoría va de la mano con la alta gerencia en el proceso empleado y no como otra ciencia independiente de la administración.

Existen diferencias conceptuales entre la auditoría de gestión y la auditoría financiera; éstas pueden apreciarse en el siguiente cuadro. (Ver cuadro 1)

2.4. Naturaleza de la Auditoría de Gestión

El sector público, es una empresa grande y compleja, que para controlarlo es indispensable conocerlo a profundidad.

Para este fin se utilizara la terminología y los conceptos verticales o servicios financieros o gestión operativa y las funciones de apoyo, o los servicios medios o funciones horizontales, conocidos como gestión financiera y gestión administrativa.

Existen instituciones del sector público que no disponen de una

planificación como instrumento de trabajo y de optimización del uso de los recursos.

La planificación es un proceso permanente de reconocimiento e identificación de la realidad, la misma que puede ser modificada mediante la fijación de objetivos y metas alternativos en escenarios probables a las circunstancias y que una vez que se han seleccionado los mismos se analicen y se escojan los medios y los recursos adecuados y elaborar las acciones previstas, se comprueben los resultados, y con la experiencia en la ejecución y evaluación se retroalimenten o se modifiquen los procesos.

En el caso que una empresa, objeto de la investigación y análisis no tuviera indicadores será necesario elaborarlos con la ayuda de especialistas en la materia. En la auditoría de gestión, a una empresa que no tenga indicadores ni planificación, lo prudente es analizar los resultados obtenidos en la auditoría en un periodo determinado y cuantificarlos con indicadores que fueron propuestos en la auditoría, discutirlos en la comunicación de resultados.

La auditoría de gestión será realizada por equipos multidisciplinarios, contendrá recomendaciones, en el transcurso de la auditoría y al finalizar, con el fin de que se optimice los recursos, disminuyan los costos, mejoren los procesos y tiempos, es decir que favorezca a las empresas con superávit presupuestario en las instituciones, las utilidades de las empresas, la satisfacción de los clientes y la ampliación de los mercados.

2.5. Control de los recursos públicos en las empresas de derecho privado con participación estatal

El artículo 6 del Reglamento para el Control Externo de la

Contraloría General del Estado en las entidades de derecho privado que disponen de recursos públicos, señala la clasificación de estas entidades para los fines de control y auditoría, las mismas que se clasifican en los siguientes grupos:

1.- Entidades financieras y bancarias privadas, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria este integrado en el cincuenta por ciento o más con recursos públicos.

2.- Entidades privadas mercantiles, sean sociedades anónimas, de economía mixta u otras, con el 50% o más con recursos públicos.

3.- Sociedades civiles y fundaciones, con el 50% o más de recursos públicos.

4.- Ente contable y jurídico, fondo o fideicomiso mercantil, con el 50% o más de recursos públicos.

5.- Establecimientos educativos particulares, laborales, comisariatos, corporaciones y otras que reciban subvenciones económicas o sociales del Estado o de sus entidades publicas, con el 50% o más de recursos públicos; y,

6.- Otras entidades privadas que manejan recursos públicos, en más del 50%.

En el caso de las personas jurídicas de derecho privado que manejan recursos públicos y este integrado en un porcentaje menor al 50%, estarán sometidas a la vigilancia y control de las Superintendencias de Compañías, de Bancos y Seguros.

CAPITULO III

3. HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA DE GESTION

3.1. Técnicas utilizadas

El criterio profesional del auditor en la auditoria de gestión es fundamental para la determinación de la utilización de las técnicas más adecuadas, que le permitan la obtención de la evidencia suficiente, competente y pertinente, con una base objetiva y profesional que sustenten y fundamenten sus comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Las técnicas y prácticas que pueden ser utilizadas para este tipo de auditoria son las siguientes: ⁴

- | | |
|-----------------------|---|
| Verificación ocular: | a) Técnica de comparación
Técnica de observación
Técnica de rastreo |
| Verificación verbal: | a) Técnica de indagación
Técnica de entrevista
Técnica de encuesta |
| Verificación escrita: | a) Técnica de análisis
Técnica de conciliación
Técnica de confirmación
Técnica de tabulación |

⁴ Manual de Auditoria de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 67

Verificación documental: a) Técnica de comprobación
Técnica de calculo
Técnica de revisión
selectiva

Verificación física: a) Técnica de inspección

Es importante definir las siguientes técnicas:

- **Técnica de comparación:** Mediante esta técnica se compara las operaciones realizadas por la entidad auditada o los resultados de la auditoria con criterios normativos, técnicos y prácticas establecidas, donde se puede evaluar y emitir un informe al respecto. Se determina si existen diferencias en dos o más operaciones.
- **Técnica de observación:** El auditor durante la ejecución realiza la verificación visual de una actividad o proceso para examinar aspectos físicos, desde la observación del flujo de trabajo, documentos, materiales, etc.
- **Técnica de rastreo:** Es el control y seguimiento que se le da a una operación dentro de un proceso, con el fin de conocer y evaluar su ejecución.
- **Técnica de indagación:** La información verbal se obtiene mediante averiguaciones o conversaciones directas con funcionarios de la entidad auditada o terceros, sobre las operaciones relacionadas con los hechos o aspectos no documentados.

- **Técnica de entrevista:** A funcionarios y a terceros de la entidad auditada, con el fin de obtener información que se requiera para luego ser confirmada y documentada.
- **Técnica de encuesta:** Son realizadas directamente a los funcionarios o terceros de la entidad auditada, con el propósito de recibir información mediante el uso de cuestionarios cuyos resultados deben ser tabulados.
- **Técnica de análisis:** Es la evaluación crítica, objetiva de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el fin de establecer criterios normativos y técnicos.
- **Técnica de conciliación:** Consiste en hacer que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes.
- **Técnica de confirmación:** Es una comunicación independiente y por escrito, de parte de los funcionarios que participan o ejecutan las operaciones, y/o de fuente ajena a la entidad auditada para comprobar la autenticidad de los registros y documento sujetos al examen, así como para determinar la exactitud o validez de una cifra, hecho u operación.
- **Técnica de tabulación:** Consiste en agrupar resultados obtenidos en área, segmento o elementos examinados que permitan llegar a las conclusiones.
- **Técnica de comprobación:** Consiste en verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones realizadas por la entidad, a través de la documentación justificatoria o de

respaldo.

- **Técnica de cálculo:** Consiste en la verificación de la exactitud o corrección aritmética de una operación o resultado, presentados en informes, contratos, comprobantes y otros.
- **Técnica de revisión selectiva:** Consiste en un breve o rápida revisión o examen de una parte del universo de los datos u operaciones, con el propósito de separar y analizar los aspectos que no son normales y que requieren de una atención especial y evaluación durante la auditoria.
- **Técnica de inspección:** Es el examen físico y ocular de los activos, obras, documentos, valores y otros, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad, requiere en el momento la combinación de otras técnicas, tales como: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.

Evidencias de Auditoría de Gestión

Las Normas de Control Interno aplicables en las entidades y organismos del sector publico, Código EAG – 05, señala:

“Evidencia suficiente, competente y relevante.- Para fundamentar los comentarios, conclusiones y recomendaciones respecto a la administración de un ente, programa u operación significativa, sujetos a la auditoria, el auditor obtendrá evidencia suficiente, competente y pertinente, mediante la aplicación de técnicas de auditoria..

La evidencia de auditoria comprende toda la información que provenga de varias fuentes y sirvan de respaldo de las actividades operativas, administrativas, financieras y de apoyo que desarrolla la

entidad auditada, las mismas que deben contener las siguientes características:

- **Suficiente.**- Cuando los resultados de una o varias pruebas proporcionan una seguridad razonables para proyectarlos con un mínimo riesgo, al conjunto e actividades de este tipo.
- **Competente.**- Para ser competente, la evidencia debe ser válida y confiable, indagándose cuidadosamente si existen circunstancias que puedan afectar estas cualidades.
- **Pertinente.**- Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso.”

El auditor debe obtener evidencia que sea suficiente, competente y pertinente para tener la base de hacer conclusiones, y juicios sobre la auditoria de la organización, el programa, la actividad o función. El auditor debe tener un registro del trabajo en forma de documentos de trabajo, clasificados cuatro maneras:

- Evidencia física
 - Evidencia documental
 - Evidencia testimonial
 - Evidencia analítica
-
- **Evidencia física.**- Se obtiene a base de inspección directa u observación de actividades, documentos y registros.
 - **Evidencia documental.**- Consiste de información que se ha creado, tales como comunicaciones, contratos, registros de contabilidad, facturas, etc., obtenidos de fuentes externas o ajena a la entidad.
 - **Evidencia testimonial.**- Se refiere a declaraciones hechas por medio de entrevistas cuyas respuestas son verbales y escritas.

Estas declaraciones deben ser verificadas y evaluadas a base de los prejuicios del declarador.

- **Evidencia analítica.-** Es resultante de auditorías de sistemas, comparaciones con disposiciones legales, razonamiento y la separación de información en componentes.

Toda evidencia debe examinarse para determinar si es componente, pertinente y suficiente. Los papeles de trabajo deben contener los detalles de la evidencia y el descubrimiento de cómo se obtuvo la evidencia. El auditor debe obtener la evidencia mas confiable, la que se obtiene de la siguiente manera:

- Por medios independientes a la entidad
- Se ha desarrollado bajo buenos sistemas de controles internos
- Por medio de constatación física, observación, computación e inspección.
- Por medio de testimonio que se obtiene bajo condiciones en las cuales los individuos pueden hablar con confianza.

Los papeles de trabajo son el eslabón entre el trabajo de campo y el informe de auditoría. Estos deben contener la evidencia que corrobore los descubrimientos, juicios y las conclusiones en el informe.

Pruebas de evidencias de Auditoría de Gestión

El auditor responsable de cada hallazgo (favorable o desfavorable, positivo o negativo) deberá entregar al jefe de equipo y al supervisor las pruebas obtenidas, verificando que cumplan con las siguientes condiciones:

- **Suficiencia del trabajo realizado:** ¿Son suficientes las evidencias reunidas para sustentar los hallazgos, conclusiones y cualquier recomendación?. El auditor deberá recolectar hechos reales, adecuados y convincentes, de tal manera que cualquier integrante del equipo de auditoría pueda llegar a la misma conclusión a la cual él llegó. Cuando sea conveniente se podrán emplear métodos estadísticos para probar la suficiencia.

- **Confiabilidad de los antecedentes reunidos:** Los antecedentes deberán ser válidos, es decir que reflejen la situación real del ente o área. La evidencia debe merecer la confianza del auditor y representar el mejor dato disponible.

Las siguientes presunciones son útiles al juzgar la confiabilidad de la evidencia, sin embargo, estas no deben ser consideradas suficientes en sí mismas para determinar la confiabilidad.

- La evidencia captada de una fuente independiente es más confiable que la obtenida o recibida de la organización auditada.
- La evidencia captada bajo un buen sistema de control interno es más confiable que la obtenida donde el control es débil, insatisfactorio o inexistente.
- La evidencia captada a través de examen físico, observación, cómputos e inspección es más confiable que la obtenida indirectamente.
- Los documentos originales son más confiables que las copias.
- La evidencia testimonial obtenida bajo condiciones donde las

personas pueden hablar libremente es más creíble que la evidencia testimonial obtenida bajo condiciones comprometedoras (por ejemplo, donde las personas pueden ser intimidadas).

La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho, será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho. Si no lo hace será irrelevante y por consiguiente no deberá incluirse como evidencia.

Los auditores deberán, cuando lo consideren necesario, obtener de los funcionarios de la entidad auditada descripciones escritas, con respecto a la relevancia y confiabilidad de la evidencia que obtienen.

Cuando los datos procesados en el sistema informático sean una parte importante o integral de la auditoría y la confiabilidad de los datos sea crucial para el logro de los objetivos de la auditoría, es necesario que los auditores queden satisfechos de que los datos son relevantes y confiables.

La evidencia analizada y evaluada, permiten al auditor tener un panorama preciso de la realidad auditada y poder, en consecuencia, emitir un análisis. Esto significa que el auditor deberá comparar el rendimiento real con las normas para determinar el nivel de eficiencia, eficacia y economía de la gestión. Todas las evidencias negativas y positivas detectadas deben constar en el informe de auditoría, determinándose las causas que las establecieron.

Riesgos de Auditoría de Gestión

Según las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental

aplicables en las entidades y organismos del sector publico, el Código: PAG - 06 señala:

“Evaluación del Riesgo.- El auditor obtendrá una comprensión suficiente de los sistemas de información administrativa, financiera y de control interno para planificar y determinar el enfoque de auditoría y el examen especial. El auditor conjuntamente con el supervisor aplicara el criterio profesional y los métodos para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos adecuados para asegurar que el riesgo se reduzca a un nivel aceptadamente bajo.

El riesgo de auditoria, es la posibilidad de que la información o actividad sujeta a examen contenga errores o irregularidades significativas y sean detectas en la ejecución”.

Al ejecutarse la Auditoria de Gestión se deben presentar expectativas para detectar aquellos errores y omisiones con importancia relativa, a partir del criterio del auditor, regulaciones legales y profesionales e identificar errores con efectos significativos.

El riesgo de auditoría son los errores que no han sido detectados, ni por el control interno, ni por el auditor.

Para este tipo de auditoria se tiene que tener en cuenta tres componentes de riesgo: ⁵

- **Riesgo Inherente:** De que ocurran errores importantes generados por las características de la entidad u organismo. Está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores en el proceso contable.

- **Riesgo de Control:** De que el Sistema de Control Interno

⁵ Manual de Auditoria de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 60.

prevenga o corrija tales errores. Es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad.

- **Riesgo de Detección:** De que los errores no identificados por los errores de Control Interno tampoco sean reconocidos por el auditor. Es la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

El riesgo inherente y el riesgo de control son independientes del proceso de auditoría y no pueden ser modificados por el auditor, ni con los procedimientos de revisión analítica, ni con las pruebas sustantivas sobre las transacciones.

En la expresión anterior se puede observar que el riesgo de auditoría es directamente proporcional a los diferentes riesgos que lo componen. Dado que el riesgo inherente y el riesgo de control son independientes de la auditoría, el auditor no puede reducirlos ni modificarlos, solamente debe evaluarlos, y programar procedimientos de auditoría con un riesgo de detección lo suficientemente bajo para que el riesgo final no supere el límite tolerable.

El riesgo de detección, para un nivel de riesgo de auditoría determinado, vendrá dado por los riesgos que no dependen de la auditoría (RI*RC), es decir: $RD = RA * RI * RC$

El auditor debe establecer su estrategia de auditoría sobre el riesgo de detección, que es el que puede controlar, a fin de obtener evidencia suficiente y competente, para la cual deberá seguir una de las dos

tácticas siguientes:

- Si la confianza en el control interno es muy baja y el riesgo de control es el máximo posible, deberá basar su estrategia en las pruebas sustantivas de las que obtendrá casi toda la evidencia.
- Cuando la confianza en los controles internos es alta y el riesgo de control el mínimo, deberá basar la estrategia en el riesgo de control, y por consiguiente realizará pocas pruebas sustantivas.

Para evaluar la existencia o no de los riesgos de auditoría de gestión se debe conocer los riesgos propios de la actividad, del entorno y la naturaleza propia de la información, también se debe considerar el adecuado diseño del control interno y probar la eficacia de sus procedimientos y contenidos incluidos en el programa a aplicar, luego de haber evaluado el sistema de control interno y extensión de las pruebas sustantivas aplicables a la empresa hacia los terceros vinculados.⁶

Además se deben considerar algunos factores del riesgo de auditoría como los siguientes:⁷

- a.- Determinar la confianza respecto al funcionamiento del sistema del control interno en el:
- Incumplimiento de los procedimientos
 - Detección tardía o no detección de los errores o desvíos

⁶ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 61.

⁷ Ídem. Pág. 61

- Poca experiencia del personal
 - Sistema de información no confiable
- b.- Evaluar los riesgos inherentes a la protección de los bienes activos considerando:
- Probabilidad de ocurrencia de fraudes
 - Quejas del público
 - Errores de los criterios que se aplican para tomar decisiones
 - Barreras externas que afectan al accionar de la Empresa
- c.- Identificar la existencia o no de cambios en el nivel organizacional y los sistemas, principalmente:
- Rotación del personal
 - Reorganizaciones en el funcionamiento del personal
 - Crecimiento o reducción del personal
 - Implantación de nuevos sistemas
- d.- Medir el tamaño de la auditoria haciendo referencia al numero de personas, tanto en la empresa auditada como de los auditores, tamaño físico de la documentación, es decir a mayor tamaño mayores riesgos.
- e.- Determinar que la alta dirección le asigna a la auditoria todas las facilidades en el desarrollo de las tareas a los auditores y su equipo.
- f.- La posibilidad de incurrir en errores o no detectarlos, según el tiempo de preparación y ejecución de la auditoria que se haya planificado y utilizado verdaderamente.

Como producto del conocimiento de la entidad y la evaluación del control interno, el supervisor y jefe de equipo, elabora un reporte para aprobación de la dirección de auditoría que emitió la orden de trabajo que permita determinar el enfoque final del examen a ejecutar.

Para calificar los riesgos por componentes, se preparará una matriz que contenga, entre otros aspectos los siguientes:

- Componente analizado
- Riesgos y calificación
- Enfoque esperado de la auditoría, e
- Instituciones para la ejecución de la auditoría

3.4. Muestreo en la Auditoría de Gestión.

Según las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental aplicables en las entidades y organismos del sector público, el Código: EAG - 06 señala:

“El plan de muestreo es utilizado para la selección de un porcentaje o un valor representativo del universo a ser examinado empleando métodos estadísticos y no estadísticos. Los métodos de muestreo estadístico incluyen las siguientes posibilidades de selección:

Al azar: Cuando todas las unidades tienen la misma posibilidad de selección.

Sistemática: Se escoge una de cada “n” unidades y los puntos de partida de uno o dos intervalos iniciales se seleccionan al azar.

Por cédulas: En que el universo de operaciones y/o actividades, son divididas en grupos de igual magnitud y se selecciona al azar una partida de cada cédula. Este método combina los elementos de la selección al azar y la selección sistemática”.

En el transcurso del examen el auditor obtiene información confiable y pertinente, suficiente para darle una base razonable para emitir un informe. Los procedimientos de auditoría no pueden aplicarse a la totalidad de las operaciones de la empresa, sino a algunos de ellos; este conjunto de operaciones constituye una muestra.⁸

El auditor no comprueba todas las transacciones que efectúa una empresa en un ejercicio económico, por razones de tiempo y costos, por esto, aplica la técnica del muestreo.

El muestreo es un proceso para determinar una muestra representativa que acceda concluir sobre los hallazgos obtenidos en el universo de operaciones. Se entiende una cantidad dada de partidas que considerando los valores otorgados a elementos tales como el riesgo, permite inferir que el comportamiento de ese prototipo es equivalente al universo. El muestreo en auditoría, es la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos del 100% de las partidas dentro del grupo de operaciones, con el propósito de evaluar alguna característica del grupo.

El muestreo de la auditoría tiene los siguientes objetivos:

- Obtener evidencia del cumplimiento de los procedimientos de control establecidos.
- Obtener evidencia directa sobre la veracidad de las operaciones que se incluye en los registros contables.

Si la revisión se hace sobre todo un colectivo, auditando las

⁸ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 62.

características en cada una de ellas, se denomina investigación exhaustiva, completa o censal. Este análisis estadístico se conoce como descriptivo, ya que se describe todo el grupo a través de unos valores estadísticos.

El caso más habitual, es analizar un grupo reducido de elementos del colectivo, que se denomina muestra. Este tipo de investigación se denomina parcial o no exhaustiva y debe ser extraída por métodos de muestreo. Se hace un estudio descriptivo, y con los resultados obtenidos de la misma se hacen inferencias y/o conjeturas sobre la población.

El auditor al efectuar la auditoria de gestión y considerar los factores de riesgo, tendrá que decidirse o no, por el método para seleccionar la muestra y el tamaño de ésta, ya que es imposible abarcar en su totalidad todas las operaciones vinculadas con la gestión del área a utilizar.

En la auditoria de gestión, el auditor en la fase de conocimiento preliminar y en la fase de planificación requiere reinvestigaciones lo mas exhaustiva posible para determinar las causas de los problemas, que le permitan establecer en la ejecución del trabajo las pruebas a realizar y la aplicación o no de muestreos.

El tamaño de la muestra esta condicionado por el grado de seguridad que el auditor planea obtener de los resultados del muestreo. El auditor tiene que practicar pruebas de cumplimiento para determinar si el control interno contable – administrativo, cumple con los requisitos esperados, con una confiabilidad razonable desde el punto de vista financiero y en el segundo caso con una administración eficiente.

En auditoría se utilizan dos formas de muestreo:

- **Muestreo subjetivo:** se realiza según el juicio profesional del auditor, para determinar el método de selección de la muestra y la amplitud de la misma con una base subjetiva y hasta arbitraria. Del mismo modo evalúa personalmente los resultados. Los ítems en la muestra son determinados de acuerdo a criterio, en donde el tamaño, selección y evaluación son relativas. Esta técnica es la más tradicional que viene explicando el auditor.
- **Muestreo estadístico:** se confecciona aplicando las técnicas de la estadística matemática para disminuir la subjetividad y aumentar la seguridad y precisión, con la consiguiente merma de tiempo en poblaciones muy grandes. El más habitual es el muestreo aleatorio simple (m.a.s.). El muestreo estadístico otorga un carácter científico a la selección de muestras, con medidas objetivas sobre la confianza de la muestra y el riesgo relativo.

Los métodos no estadísticos carecen de la posibilidad de medir el riesgo de muestreo y son:

- Selección de cada unidad de la muestra con base a algún criterio, juicio o información; y,
- Selección en bloques que consiste en escoger varias unidades en forma secuencial.

No siempre se puede aplicar el muestreo estadístico, ya que para que una población se pueda examinar con esta técnica se han de cumplir estas condiciones:

Un gran número de elementos de la población (para poblaciones pequeñas pierde efectividad) Homogeneidad entre sus elementos (grupo

con características similares) Equiprobabilidad (todos los componentes de la población han de tener la misma probabilidad de salir elegidos en la muestra). Esta técnica ayuda al auditor a diseñar una muestra diferente, medir la eficacia de la evidencia comprobatoria obtenida y evaluar los resultados de la muestra.

Para la elección entre el muestreo estadístico y no estadístico, se debe considerar que ambos métodos se basan en una presunción de que una muestra revelara información suficiente acerca del universo en su conjunto, para que el auditor pueda llegar a una conclusión sobre el universo.

La diferencia entre estos dos métodos es el grado de formalidad y estructura involucrando en la determinación del tamaño de la muestra, selección de la muestra y evaluación de los resultados.

El muestreo se ha de realizar según las distintas etapas:

- **Definir el objeto del muestreo:** se debe concretar si se va a analizar una transacción, el control interno, o un saldo, especificando procedimientos y técnicas a utilizar en el programa de auditoría.
- **Elegir el método del muestreo:** se realizará a criterio del auditor. Para poblaciones pequeñas se seleccionarán muestras al azar. Cuando no sea muy uniforme se utilizará el muestreo estratificado. Otra forma de muestreo es por bloques o períodos o por orden alfabético. Por último está el muestreo estadístico.
- **Seleccionar la muestra y su amplitud:** la muestra está formada por todos los elementos que la componen, extraídos de la

población. La amplitud es la cantidad de unidades a seleccionar. Cuando se determina la amplitud de la muestra, el auditor considerará el riesgo del muestreo, el error tolerable y el error esperado.

- **Evaluar los resultados:** el criterio del auditor es el que determina si los resultados son válidos o, deben extender el alcance de las pruebas o verificar la totalidad si fuera necesario y conveniente.

El equipo de auditoría de acuerdo al grado de riesgo obtenido en la evaluación del control interno, defina el plan de muestreo acorde con el objetivo determinado.

Al escoger entre el muestreo estadístico y no estadístico, el auditor debe considerar los objetivos de la auditoría y la naturaleza del universo objeto de análisis, así como también las ventajas y desventajas. Una vez que se ha determinado la muestra se debe verificar si las operaciones seleccionadas tienen relación con los criterios siguientes:⁹

- La misión de la entidad u organismo
- Los objetivos y metas planteados o programados
- El manejo eficiente y económico de los recursos
- La normativa legal que regula las actividades y justifica la existencia de la entidad
- Los indicadores de gestión establecidos por la organización.

Al diseñar el plan de muestreo, el auditor debe considerar los siguientes factores:

⁹ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 65.

- **Determinar el propósito de la prueba.-** Comprende el uso de técnicas de muestreo en pruebas de control que son aplicables sobre los procedimientos de control interno.
- **El universo de la muestra.-** La población seleccionada para un examen deberá estar completa y dar al auditor la oportunidad de cumplir con los objetivos de la auditoría. Una muestra es la representación de la población de la cual se selecciona.

Cuando se utiliza métodos de muestreo estadístico y no estadístico, el auditor diseñará y seleccionará una muestra de auditoría y realizará procedimientos de auditoría a partir de ahí y evaluará los resultados de la muestra, para determinar si ha existido una desviación en los procedimientos establecidos en el control interno y prever una apropiada evidencia de auditoría.

La selección del método de muestreo a utilizarse queda sujeta al criterio del auditor, debiendo seleccionar muestras que sean representativas de la población.

3.5. Papeles de trabajo

Son registros que prepara el auditor, en los que deja constancia del trabajo realizado, información recopilada y métodos, procedimientos y pruebas efectuadas, junto con las conclusiones que ha obtenido.

3.5.1 Objetivos de los papeles de trabajo

- Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo, así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.

- Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
- Ser útiles para sistematizar y perfeccionar el desempeño de futuras auditorías
- Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar, en todos sus aspectos, la actuación realizada.
- Prueba legal de la calidad del trabajo.

3.5.2 Contenido de los papeles de trabajo

- Planificación y supervisión del trabajo desarrollado por los auditores operativos.
- Soporte del estudio y evaluación del sistema de control interno.
- Constancia de los procedimientos de auditoría empleados.
- Obtención de evidencia necesaria y suficiente.
- Elemento material que sustenta la opinión emitida en el informe de auditoría.

3.5.3 Características de los papeles de trabajo

- **Completos:** tienen que identificar el trabajo realizado, el alcance del encargo, los auditores responsables, fechas de ejecución, conclusiones, y el origen de las informaciones que contienen.
- **Claros:** para que sean comprensibles han de reunir:
 - Corrección ortográfica y de lenguaje
 - Uniformidad en cuanto a la apariencia y tamaño
 - Nombres propios correctos
 - Sistema de referencias y marcas

- **Concisos:** tienen que contener lo esencial y eliminar lo superfluo. El criterio de utilidad debe tenerse en cuenta en la elaboración y recopilación de documentos, comentarios, preparación de memorandos, etc., desechando todo lo que no contribuya a una finalidad concreta.

3.5.4 Organización de los papeles de trabajo

La organización de los papeles de trabajo es potestad del auditor. Es interesante para el auditor llegar a un acuerdo con el cliente para que el personal de la empresa colabore en la preparación de los papeles de trabajo y que, una vez revisados y verificados, tienen el mismo carácter que los preparados por él o su equipo.

3.5.5 Tipos de papeles de trabajo

Los tipos más utilizados son: cuestionarios y programas, descripciones, detalles de pruebas efectuadas, conclusiones obtenidas, confirmaciones de terceros, documentos significativos, documentos contables, y cualquier otro documento.

Para recoger gran parte de la información que utiliza, se crean hojas o cédulas de trabajo y memorandos. Son de diversos tipos y tamaños, según la información que contienen.

Deben incluir:

- Nombre de la empresa
- Breve descripción del propósito de la hoja
- Fecha de la realización Identificación de la persona o personas que lo han preparado

- Índice
- Referencia a la obtención de información que contiene
- Evidencia de haber sido supervisado

3.5.6 Índices de las hojas de trabajo

- Símbolos que se escriben en los papeles de trabajo para su fácil manejo y organización.
- Suelen utilizarse códigos alfanuméricos. Los modelos de índices varían dependiendo del criterio del auditor.
- Pueden ser, las letras del abecedario en orden ascendente para los estados financieros

3.5.7 Referencias y marcas

Las referencias tienen por objeto relacionar los datos entre diferentes hojas de trabajo para verificar su corrección. Y permiten al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

Las marcas de comprobación son símbolos usados para evidenciar y explicar el trabajo.

Las referencias y marcas sirven para:

- Simplificar la supervisión
- Facilitar el próximo uso
- Facilitar la consulta propia
- Imagen y seguridad en la controversia, si existe
- Mejorar el informe

Supervisión de los papeles de trabajo

Implica dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se obtienen.

La supervisión debe sugerir los siguientes procedimientos:

- Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría
- Mantenerse informado de los problemas que se presenten
- Revisar el trabajo
- Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo
- Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales del equipo de auditoría.

El grado de supervisión depende de las características del trabajo y capacitación profesional del equipo de auditores, quienes deben conocer sus responsabilidades y los objetivos del trabajo. El auditor ha de asegurarse que su equipo tenga un buen conocimiento de la empresa, que permita detectar asuntos conflictivos o problemas importantes. La revisión puede realizarse en diferentes grados dependiendo de quién la lleve a cabo y la extensión de la misma.

Tipos de revisión: inicial (extensión: completa; profesional: encargado), primaria (extensión: completa; profesional: gerente) y secundaria (extensión: partes importantes; profesional: socio)

3.5.9 Los archivos: permanente y general

Los auditores deben conservar los documentos de trabajo, que

están encaminados a formar su opinión sobre las cuentas que hayan examinado.

El auditor genera papeles de trabajo y obtiene otra documentación que debe recopilar y archivar adecuadamente. Se distinguen dos clases de archivos, según la documentación que contienen:

Archivo permanente de papeles de trabajo: Es un conjunto coherente de documentación, que contiene información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas.

Archivo de papeles de trabajo del ejercicio: Constituyen los papeles de trabajo elaborados por los auditores producto de los análisis realizados y mas documentos, e información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditorías en el ejercicio en cuestión.

3.5.10 Propiedad, custodia y conservación de los papeles de trabajo

Son propiedad del auditor, que tiene que custodiarlos y conservarlos, y mantener el secreto profesional.

Los papeles de trabajo no podrán ser mostrados a terceros, salvo autorización expresa del cliente o en los casos previstos por la Contraloría General del Estado, según los cuales podrán acceder a la documentación:

- Quienes resulten designados por resolución judicial
- Quienes estén autorizados por ley

Los papeles de trabajo no deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional, establecida en 5 años; el plazo

puede extenderse en caso de reclamación, juicio o litigio en que los papeles de trabajo constituyen elemento de prueba, hasta la finalización del proceso (resolución o sentencia firme).

3.6 Parámetros e indicadores en la Auditoría de Gestión

Para la aplicación de la auditoría de gestión, se requiere del conocimiento e interpretación de los siguientes parámetros: economía, eficiencia, eficacia, ecología, ética, calidad e impacto.

3.6.1 Economía

Está relacionada con los términos y condiciones bajo los cuales las entidades adquiere recursos, sean éstos financieros, humanos, físicos o tecnológicos (Sistema de Información Computarizada), obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad y lugar apropiado y, al menor costo posible.

Evalúa si los resultados que se están obteniendo a los costos alternativos más bajos posibles. Está referido a los términos y condiciones bajo los cuales los entes adquieren recursos humanos y materiales. Una operación económica requiere que esos recursos se obtengan en la cantidad y calidad adecuada, de manera oportuna y al más bajo costo.

Es decir, se relaciona con términos y condiciones de evaluar la capacidad de una empresa para generar y movilizar los recursos financieros de los cuales se adquiere recursos de todo tipo, sean financieros, humanos, físicos, técnicos o tecnológicos, necesarios en el desarrollo de la actividad de la empresa, obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad y al menor costo posible, gastar lo

necesario para alcanzar un objetivo o un resultado deseado.

Los siguientes son algunos indicadores de economía:¹⁰

- Porcentajes de recuperación de crédito a corto plazo
- Cobranzas / Facturación
- Ingresos propios/Ingresos Totales
- Aporte de beneficiarios al financiamiento de viviendas sociales / Inversión Sectorial
- Ingresos de operación / Gastos de Operación

Ejemplos:

Costo de Personal:

$$\frac{\text{Valor total nómina personal por nivel}}{\text{Valor total de nómina personal de la entidad}} \times 100$$

Indica cual de los niveles tiene mayor incidencia en el costo total de la participación en los diferentes niveles de personal frente al gasto total de la nómina

$$\frac{\text{Gasto total de nómina}}{\text{Numero total de trabajadores por niveles}} \times 100$$

El resultado permite determinar el valor unitario promedio por trabajador o niveles de planta.

¹⁰ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 96.

Abastecimiento:

$$\frac{\text{Compras en el periodo (semestre, año, mes, día, hora, etc.)}}{\text{Presupuesto compras}} \times 100$$

Permite establecer la ejecución del plan de compras con respecto al presupuesto asignado en un periodo determinado.

Manejo de Personal:

$$\frac{\text{Número total de personal capacitado}}{\text{Numero total de personal de planta}} \times 100$$

Muestra el número total de personal de planta que ha sido capacitado.

Gasto de funcionamiento:

$$\frac{\text{Gasto de mantenimiento}}{\text{Gasto generales}} \times 100$$

Establece cuánto de los gastos generales se están utilizando para mantenimiento.

3.6.2 Eficiencia

Se define a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin (productividad), en comparación con un estándar de desempeño establecido.

Se refiere a la relación entre los bienes o servicios elaborados y los recursos utilizados para producir. Una operación eficiente origina el máximo de beneficios para una cantidad dada de insumos o requiere del mínimo de insumos para una calidad y cantidad de producto determinada. El objetivo es incrementar la productividad.

Eficiencia, es la utilización racional de los recursos disponibles, a un mínimo costo para obtener el máximo de resultado en igualdad de condiciones de calidad y oportunidad.¹¹

Una operación eficiente origina el máximo de beneficios para una cantidad dada de insumos o requiere del mínimo de insumos para una calidad y cantidad de producto determinada. El objetivo es incrementar la productividad.

Los indicadores de eficiencia miden los costos unitarios, la productividad de los recursos utilizados en una entidad, en un proyecto, programa, etc. También evalúa la relación entre dos magnitudes: la producción física de un bien o servicio y los insumos o recursos que se utilizaron para alcanzar ese producto, pero de manera óptima. El indicador habitual de eficiencia es el costo unitario o costo promedio de producción, ya que relaciona la productividad física, con su costo.

En el ámbito de los servicios públicos existen muchas aproximaciones a este concepto. En general se puede obtener mediciones de productividad física relacionado el nivel de actividad, expresado como número o cantidad de acciones, beneficios o prestaciones otorgadas; con el nivel de los recursos utilizados (gastos en

¹¹ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 103.

bienes y servicios, dotación de personal, horas extraordinarias, etc.)

Otro tipo de indicadores de eficiencia es el que relaciona volúmenes de bienes y servicios o recursos involucrados, con los gastos administrativos incurridos por la institución, comparando con un estándar ideal de acuerdo a esa relación. ¹²

Ejemplos:

Eficiencia Administrativa:

Gasto de funcionamiento
Usuarios atendidos por clase de Servicios

El resultado es el costo promedio de funcionamiento por cada uno de los usuarios o beneficiarios del servicio prestado.

Eficiencia en el Servicio:

Cantidad de servicios
Numero total de beneficiarios de servicios

Indica cuantos del total de usuarios con derecho al servicio han sido beneficiarios del mismo.

3.6.3 Eficacia

Es el grado de cumplimiento de una meta, la que puede ser

¹² Manual de Auditoria de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 103.

expresada en forma de cantidad, calidad, tiempo, costo, etc. Es fundamental que la organización cuente con una planificación detallada, con sistema de información que permitan conocer en forma oportuna la situación en un momento determinado y los desvíos respecto a las metas proyectadas, difícilmente podrá medirse la eficacia.

La eficacia de una empresa se mide por el grado de cumplimiento de los objetivos previstos; es decir, comparar los resultados reales obtenidos con los previstos o planificados. La evaluación de la eficacia de una entidad no puede realizarse sin la existencia de un plan, presupuesto o programa, en los que los objetivos aparezcan claramente establecidos y cuantificados.

Existen dos tipos de medición de eficacia: ¹³

- La que calcula los hechos (eficacia parcial de los hechos) y
- La que determina los resultados (eficacia total de los resultados).

Los indicadores de eficacia evalúan el grado de cumplimiento de los objetivos planteados, es decir en que medida el área, o la empresa como un todo, esta alcanzando sus metas, sin considerar los recursos asignados para ello.

Es posible obtener medidas de eficacia, en tanto exista claridad respecto de los objetivos de la entidad. Así, instituciones que producen un conjunto definido de servicios o prestaciones, orientadas a una población definida pueden generar medidas de eficacia tales como la cobertura de los programas, aceptabilidad de las prestaciones, grado de satisfacción

¹³ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 108.

de los usuarios, tiempo de tramitación de los beneficios y otros.

Ejemplos:

- Reducción de accidentes laborales a través de un determinado programa
- Cantidad de personas empleadas después de seguir un curso de formación profesional

3.6.4 Ecología

Con los indicadores ambientales se trata de lograr en términos medibles que se pueden identificar con una gama de metas; son básicamente disposiciones de ejecución que ayudan a describir cuantitativamente la calidad ambiental y permiten el monitoreo del progreso; su utilidad es proporcionar información de tipo socio-económica que se requiere para entender un asunto determinado.¹⁴

- Los indicadores ambientales tienen las siguientes ventajas:
- Proporcionan información al público y a los que toman decisiones
- Permiten la comparación de tiempo y espacio
- Gestión de colección de información
- Permiten la medida de eficacia y la valoración del progreso
- Proporcionan un sumario de datos
- Permiten la valoración de componentes ambientales que no se puede medir directamente.

Los indicadores ambientales se pueden dividir en dos tipos:

¹⁴ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 111.

- Indicadores de calidad
- Indicadores de ejecución.

Los indicadores de calidad.- Miden la condición de las características ambientales claves. Las características seleccionadas deben ser significativas en términos del nivel de impacto o escasez o deben ser indicativas de que representan una medida global de calidad o tendencias básicas.¹⁵

Los indicadores de ejecución.- Determinan la influencia de las actividades humanas en el medio ambiente. Incluyen indicadores secundarios que miden la calidad básica por procurar indicadores terciarios que valoran el efecto directo de políticas particulares. Ejemplos de estos indicadores incluyen el nivel de actividad económica, la opinión pública, el número de áreas protegidas y cantidad de energía generada.¹⁶

3.6.5 Ética

Aun no están desarrollados indicadores cuantitativos para medir el elemento ético, no obstante se requiere hacer un trabajo como auditoría de gestión para confrontar la conducta ética, los valores y moral institucional con el Código de Ética, reglamento, orgánico funcional y mas normativa que permita la comparación entre lo escrito o lo estipulado versus el comportamiento y accionar de los administradores, funcionarios y empleados públicos, quienes están obligados a respetar estrictamente estas normas y a demostrar que su actuación es con transparencia y sin

¹⁵ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 111.

¹⁶ Ídem, Pág. 111.

reñir con las leyes, normas y buenas costumbres que exige la sociedad.

3.6.6 Calidad

Es el parámetro que permite medir el grado de satisfacción de los usuarios por los productos o servicios recibidos. El concepto de calidad determina la definición de políticas, pautas, normas y procesos administrativos y de control.

Los indicadores de calidad miden la satisfacción de los clientes con los atributos del servicio, medios a través del estándar, como por ejemplo:

- Satisfacción de becarios,
- Satisfacción de entidades contratantes de becarios;
- Satisfacción de la población con el programa de vacunación, etc.

La medición de la calidad es mediante:

- Comparación de un producto o servicio con especificaciones o estándares establecidos por los usuarios.
- Comparación de un producto o servicio con especificaciones o estándares reconocidos.
- Encuestas o cuestionarios para medir la satisfacción de las necesidades del cliente o usuario.

El indicador Calidad de los Servicios, es una dimensión específica del concepto de eficacia que se refiere a la capacidad de la institución para responder en forma rápida y directa a las necesidades de sus usuarios. Son elementos de la calidad factores como: oportunidad, accesibilidad, precisión y continuidad en la entrega del servicio,

comodidad y cortesía en la atención. ¹⁷

Un modo directo de medir estos conceptos es a través de encuestas a los usuarios. Una manera indirecta de conocer su grado de satisfacción con el producto o servicio, es el resultado de procesar la información recibida a través de libros o buzones de reclamos. ¹⁸

Algunas relaciones que reflejan este concepto son, por ejemplo, número de reclamos sobre el total de casos atendidos, tiempo de tramitación de beneficios, tiempo de espera en oficina de atención al público o velocidad de respuesta frente a cartas, llamadas o reclamos por parte de los usuarios y otros. Algunos ejemplos sobre este tipo de indicadores actualmente en uso son: ¹⁹

Ejemplos:

- Número de veces que se repavimenta un tramo de la carretera del sector Cayambe en un año, por fallas en el diseño.
- Cantidad de casas construidas con relación al número de casas requeridas.
- Total de personas atendidas en un día con relación al total de personas que solicitaron atención.

3.6.7 Impacto

Son los cambios que se observan en la población objetivo y su contexto durante y después de un proyecto, programa o actividad. La

¹⁷ Manual de Auditoria de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 113.

¹⁸ Manual de Auditoria de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 113.

¹⁹ Ídem, Pág. 113.

intervención social produce un conjunto de modificaciones (económicas, sociales, políticas, culturales, etc.), tanto en los sectores que forman parte de ella, como en el contexto donde se produce dicha intervención. Se trata del nivel más elevado de resultado o de la finalidad última del ciclo de maduración de un proyecto, programa o actividad cuando genera la totalidad de los beneficios previstos en su operación.

Se mide el impacto a través de:

- Notas de prensa sobre la repercusión del producto o servicio producido en el ambiente económico, social o ambiental.
- Encuestas o cuestionarios para medir la satisfacción de las necesidades del cliente o usuario.
- Datos estadísticos o históricos sobre el deterioro ambiental, social o económico.

Los impactos medibles a través de la auditoría de gestión son: ²⁰

- **Impacto tecnológico:** Cambios en tecnología institucional y en el desempeño institucional.
- **Impacto Institucional:** Efectos en la capacidad institucional y en el desempeño de la institución
- **Impacto económico:** Efecto en las familias, comunidades, en el sector, la economía, etc., y análisis de costos-beneficios.
- **Impacto político:** Efectos en los partidos políticos; cambios en el método de gobierno, y; efectos en la gobernabilidad.
- **Impacto social y cultural:** Efectos en la familias (tamaño,

²⁰ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 114.

estructura, papeles), en los patrones de empleo, en la comunidad, en la salud y en la educación.

Los índices de impacto son la medición de aquellos factores que determinan la competitividad de una empresa; los que hacen la diferencia frente a la competencia, por tanto, los que aseguran su permanencia en el mercado, crecimiento, y rentabilidad.

Flujo del proceso de la Auditoría de Gestión. (Ver cuadro No. 2).

CAPITULO IV

4. FASES DEL PROCESO DE LA AUDITORIA DE GESTIÓN PARA LAS EMPRESAS DE DERECHO PRIVADO CON PARTICIPACIÓN ESTATAL

4.1 Fases del proceso

En el proceso de la auditoría de gestión se pueden aplicar las siguientes fases:

- Fase I: Conocimiento preliminar
- Fase II: Planificación
- Fase III: Ejecución
- Fase IV: Comunicación de resultados
- Fase V: Seguimiento

4.2. Fase I: Conocimiento preliminar

Mediante Acuerdo 001-CG de 8 de enero de 2003, el Contralor General, expidió el Reglamento para el Control Externo de la Contraloría en las Entidades de Derecho Privado que disponen de Recursos Públicos, y publicado en el Registro Oficial 743 del 13 de enero de 2003, el que manifiesta:

“Art. 12.- Información de las entidades de derecho privado.- El Contralor General y los auditores debidamente acreditados para el efecto, y dentro de los límites previstos en la Constitución y en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, tendrán derecho a solicitar en forma verbal o por escrito la información y documentación relativa y necesaria para la auditoría o examen, la misma que será manejada con absoluto profesionalismo, sigilo y reserva propios de la auditoría; y, con la prevención de que el quebrantamiento de normas de control y del código de ética por

parte del personal y auditores de la Contraloría, podrá dar lugar, a la acción popular y a la aplicación de sanciones administrativas, responsabilidades civiles y aún indicios de responsabilidad penal.”

4.2.1. Objetivos

El conocimiento preliminar de la entidad implica el diseño de una estrategia general para entender la forma en que conducen sus actividades y operaciones, con el objeto de evaluar la importancia de los objetivos de auditoría probables y la factibilidad de lograrlos. Durante la etapa de revisión general deben obtenerse información sobre los aspectos siguientes:

- Recursos presupuestados autorizados.
- Sistemas y controles gerenciales administrativos claves
- Importancia de la auditoría y necesidades de los usuarios
- Seguimiento de medidas correctivas de auditorías anteriores,
- Fuentes de información para la planificación; y,
- Información proveniente de la Auditoría Interna

El auditor debe observar en forma directa la marcha de la empresa. Para ello profundizará en el conocimiento de la información general de las actividades ya recopilada para definir el marco de acción, para lo cual realizará las siguientes actividades.

4.2.2 Actividades

- Conocer los objetivos operativos de la organización, la misión, la visión y sus principales unidades, políticas generales de cada área estrategias y tácticas en uso.
- Visitar las instalaciones para conocer la actividad principal, observar los procesos productivos, productos y servicios que

fabrica y/o comercializa, fuentes de materias primas e insumos, canales de distribución, volúmenes de producción y/o de compras y ventas por productos y servicios, de la tecnología utilizada, proveedores y clientes, márgenes de contribución, sistemas de autorizaciones por nivel y de endeudamiento.

- Revisar de los archivos corrientes y permanente de los papeles de trabajo de auditorias anteriores y reconocer los indicadores, parámetros y sistemas de gestión utilizados.
- Conocer a las principales autoridades, directivos, funcionarios y empleados para mantener entrevistas e investigar el estado de la relación entre los empleados, trabajadores y los ejecutivos de la empresa.
- Investigar las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas en el ambiente de la empresa, evaluar el sistema de control interno en el que incluya el conocimiento de macroproceso para identificar los componentes y sub-componentes correspondientes y la estructura formal e informal de la empresa.
- Visualizar el funcionamiento, distribución de los sistemas de información y de comunicaciones.
- Ubicación geográfica y cuales son sus plantas productivas, clasificación y ubicación de los clientes, características del mercado y naturaleza de la competencia.
- Revisar y profundizar otras fuentes de información, tales como:
 - Leyes y reglamentos específicos
 - Actas de directorio, juntas o comités
 - Manuales de organización y procedimientos
 - Manuales de funciones o descriptivos de cargos, organigramas
 - Información del área de recursos humanos o relaciones

industriales

- Memorias y balances
- Informes de costos y de gestión
- Informes de cumplimiento de metas o ejecución presupuestal
- Informes de auditoría interna
- Informes de la Comisión Fiscalizadora

Durante esta fase el auditor jefe de equipo debe notificar a la máxima autoridad y funcionarios de la entidad lo mas pronto posible.

Otro aspecto importante para la administración de una auditoría de gestión es el establecimiento de relaciones constructivas con los funcionarios de la entidad auditada.

4.3. Fase II: Planificación

El artículo 24 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala:

“Planificación, ejecución y evaluación.- El ejercicio de la auditoria gubernamental será objeto de planificación previa y de evaluación posterior de sus resultados, y se ejecutara de acuerdo a las políticas y normas de auditoria y demás regulaciones de esta ley.”

La planificación supone el desarrollo de una estrategia global en función del objetivo y alcance del trabajo, y de la respuesta de la organización de la empresa.

La planificación del trabajo de auditoria ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes y a los problemas

potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de evidencia necesaria aplicando de materialidad, economía, objetividad y oportunidad.

Al planificar el trabajo de auditoría se tendrá en cuenta, la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente sujeto a control y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe contener los objetivos específicos y el alcance del trabajo, los parámetros e indicadores de gestión, debe estar fundamentada en los programas detallados para los componentes, los procedimientos de auditoría, los responsables y la fecha de ejecución del examen; se debe determinar los recursos necesarios tanto en calidad de equipo, en el presupuesto de tiempo y costos estimados.²¹

Si bien las actividades relacionadas con la planificación tienen mayor incidencia al inicio del examen, ellas continúan durante la ejecución y aún en la formulación del informe, por cuanto mientras el documento final no sea aprobado y distribuido, su contenido puede estar sujeto a ajustes, producto de nuevas decisiones que obligarán a afinar la planificación aún en la fase del informe. La formulación del informe no se inicia en la tercera fase, sino que empieza a considerarse desde la planificación.

Durante la planificación el equipo de auditoría se dedica, básicamente, a obtener una adecuada comprensión y conocimiento de la entidad, de los programas o actividades a examinar, llevando a cabo acciones limitadas de revisión, en base a lo previsto en el plan estratégico, con el objeto de determinar, entre otros aspectos, los

²¹ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 153.

objetivos y alcance del examen, así como las condiciones para realizarlas y al mismo tiempo mantener un balance entre el campo de auditoría , el plazo y los días de personal necesarios para asegurar que los recursos de la auditoría sean bien utilizados.

Durante este proceso, el auditor deberá considerar, entre otras cuestiones:

- Una adecuada comprensión de los sistemas de información, administrativa, financiera y de control interno, lo cual implica el conocimiento de las operaciones de la entidad o programa a examinar lo que le ayudará al auditor a identificar las áreas significativas y de riesgo potencial. El plan operativo institucional y el presupuesto autorizado, son documentos a través de los cuales el auditor toma conocimiento de los objetivos de la entidad y las políticas establecidas para alcanzarlos.

- Los procedimientos analíticos para ayudar al conocimiento de las actividades de la entidad, la identificación de áreas de riesgo potencial, principios contables que emplea la empresa y la uniformidad con que han sido aplicados, así como el sistema contable para registrar las transacciones.

La naturaleza y el alcance de la planificación, varían según el tamaño de la empresa, el volumen de sus operaciones, la experiencia del auditor y, el conocimiento de la misión, visión, metas y objetivos institucionales.

4.3.1. Objetivos

Consiste en orientar la revisión hacia los objetivos específicos, para los cuales debe establecerse los pasos a seguir en el presente y siguientes fases y las actividades a desarrollarse:

- Contiene los objetivos específicos y el alcance del trabajo considerando los parámetros e indicadores de gestión de la entidad.
- La investigación debe estar fundamentada en programas para los componentes y subcomponentes, los procedimientos de auditoría, los responsables y las fechas de ejecución del examen.
- Se debe preverse de recursos financieros, en la calidad del equipo de trabajo que será utilizado en el desarrollo del examen, con especial énfasis en el periodo de tiempo y costo estimados, y
- Los resultados de la auditoría, conociendo las fortalezas, debilidades, amenazas y de las oportunidades de mejora de la entidad.

4.3.2 Actividades

Lo primero que el auditor debe hacer al planificar una auditoría para establecer los límites, es definir el objeto de la auditoría, es decir establecer lo que se quiere lograr a través de la auditoría y determinar los aspectos que serán incluidos.

En esta fase de planificación el auditor orienta sus mayores esfuerzos a proyectar la estrategia que utilizará para llevar a cabo la auditoría, y realiza las siguientes tareas:

- Revisión y análisis de la información y documentación obtenida en la Fase I: Conocimiento preliminar, para tener una visión integral de la empresa, su actividad principal, y tener conocimiento para la evaluación del control interno y para la planificación de la auditoría de gestión.
- Evaluación del control interno relacionada con el área o componente
- Preparación del memorando de planificación
- Elaboración de programas detallados y flexibles, por cada uno de los componentes de acuerdo a los objetivos trazados y que se de respuesta a la comprobación de las cinco “E” (Economía, Eficiencia, Eficacia, Ética y Ecología)

El proceso de planificación se deciden a priori los procedimientos y técnicas de auditoría a emplear, las pruebas que se van a realizar, los papeles de trabajo que documentarán el trabajo y el personal que lo va a desarrollar.

Este proceso continúa a lo largo del trabajo; los resultados obtenidos conforme avanza el examen pueden producir cambios que hagan necesario modificar los procedimientos previstos inicialmente.

El alcance de la planificación depende del tamaño y complejidad de la entidad, del tipo de negocio y sector en el que se mueve la empresa y, sobre todo, de la calidad del sistema de control interno.

4.3.3. Elaboración del programa de auditoría

Toda labor en la auditoría debe ser controlada a través de programas de trabajo. Tales programas definen por anticipado las tareas

que deben efectuarse durante la ejecución de la auditoría y se sustentan en objetivos incluidos en el plan de auditoría y en la información disponible sobre las actividades y operaciones de la entidad consignada en el Informe de revisión estratégica.

El programa de auditoría consiste en la concreción de la planificación, y en él se especifican los procedimientos a aplicar en cada área, las pruebas que hay que realizar sobre las transacciones, la experiencia y capacidad para realizarlas, muestras sobre las que se van a efectuar y momento de poner en práctica las pruebas específicas.

Los programas de auditoría cumplen con un doble objetivo:

- La coordinación del trabajo de auditoría
- Registro del trabajo realizado, documentado en los papeles de trabajo, que sirve de prueba frente a terceros y permite la supervisión.

El programa de auditoría consta de dos partes:

- **Introducción:** se describe brevemente la naturaleza del área, de las cuentas o transacciones y el control interno.
- **Objetivos del trabajo:** se establecen los objetivos específicos del área, en concordancia con los objetivos generales de auditoría.

El programa de auditoría proporciona al auditor un detalle del trabajo a realizar y un registro permanente de las pruebas de auditoría llevadas a cabo, asegura que el control interno de la entidad hayan sido analizados con el objeto de determinar si están funcionando de conformidad con lo establecido.

El auditor debe considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control, los tiempos de pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la disponibilidad de personal y el involucramiento de auditores expertos.

La elaboración del programa de auditoría es responsabilidad del jefe de equipo y supervisor y de designar el trabajo al personal a base de destreza y conocimiento y de informarles del trabajo que tienen que hacer, como proceder, porque hay que hacerlo y la expectativa de efecto. .El programa de auditoría contendrá:

- Propósitos de la auditoria
- Las muestras que se han elegido para examinar
- Los procedimientos que se emplearan y
- Las fuentes de información.

4.3.4 Elaboración del plan de auditoría

El plan de auditoría es el documento que se elabora al final de la fase de planificación, en cuyo texto se resumen las decisiones más importantes relativas a la estrategia adoptada para el desarrollo de la auditoría de gestión. Determina, entre otros aspectos, los objetivos y alcance de la auditoría, las áreas a examinarse y el potencial humano.

El plan de auditoría tiene por propósito definir el alcance global de la auditoría de gestión, en términos de objetivos generales y objetivos específicos por áreas que serán materia de examen.

4.3.5 Aprobación del plan de auditoría

El plan de auditoría debe ser presentado al nivel superior

correspondiente de la Contraloría General del Estado para su aprobación. En el caso de las unidades de Auditoría Interna, la responsabilidad le corresponde a la jefatura de las mismas.

Los cambios que se produzcan en los objetivos o alcance en el curso de la auditoría de gestión, deben ser igualmente aprobados y documentados apropiadamente. Tales modificaciones se fundamentan mediante adiciones o cambios en el plan de auditoría.

Fase III: Ejecución

Según el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala:

*“**Informes de auditoría y su aprobación.**- Los informes de auditoría gubernamental, en sus diferentes clases y modalidades, tendrán el contenido que establezcan las normas de auditoría y mas regulaciones de esta Ley, incluyendo la opinión de los auditores, cuando corresponda y la referencia al periodo examinado y serán tramitados en los plazos establecidos en la ley y los reglamentos correspondientes, los mismos que desde la emisión de la orden de trabajo de la auditoría, hasta la aprobación del informe, como regla general, no excederán de un año. Los informes, luego de suscritos por el director de la unidad administrativa pertinente, serán aprobados por el Contralor General o su delegado y enviados a las máximas autoridades de las instituciones del Estado examinadas ”.*

En la ejecución de la auditoría se evaluara el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables al desarrollo de sus actividades de gestión en los entes públicos. El auditor obtendrá el marco de referencia legal y regulador que se aplique en las empresas, que tengan efecto sobre las operaciones a examinar.

Durante el transcurso de la auditoría, el cumplimiento de las leyes y

reglamentos es importante, por cuanto los organismos, programas, servicios, actividades y funciones se rigen por leyes, ordenanzas, decretos y están sujetas a disposiciones legales y reglamentarias específicas.

La fase de ejecución involucra la recopilación de documentos, realización de pruebas y análisis de evidencias, para asegurar su suficiencia, competencia y pertinencia, de modo de acumularlas para la formulación de observaciones, conclusiones y recomendaciones, así como para acreditar haber llevado a cabo el examen de acuerdo con los estándares de calidad. Durante la fase de ejecución se aplican procedimientos y técnicas de auditoría y comprende: pruebas y evaluación de controles, identificación de hallazgos, desarrollo de observaciones (condición, criterio, causa, efecto) y evaluación de comentarios de la entidad y comunicación de resultados plasmada en el informe a emitirse.

Cuando el objetivo de una auditoría sea evaluar el control gerencial, las debilidades detectadas que por su importancia merezcan ser incluidas en el informe, deben considerarse como deficiencias significativas (observaciones) y ser identificadas como tales. En una auditoría cuyo objetivo sea evaluar la eficacia en el desempeño del programa o actividad, es posible que puedan detectarse debilidades en el control gerencial; sin embargo, en este caso, tales debilidades deberán ser consideradas como la (s) causa (s) que explica el desempeño deficiente en la entidad o programa examinada.

La ejecución de la auditoría de gestión está focalizada, básicamente, en la obtención de evidencias suficientes, competentes y pertinentes sobre los asuntos más importantes aprobados en el plan de auditoría. No obstante, algunas veces, como consecuencia de este

proceso se determinan aspectos adicionales por evaluar, lo que implicará la modificación del plan de auditoría.

Durante la fase de ejecución se aplican procedimientos y técnicas de auditoría y comprende: pruebas y análisis de evidencias.

4.4.1 Actividades

Recopilación de documentos, realización de pruebas y análisis de evidencias, para asegurar su suficiencia, competencia y pertinencia, de modo de acumularlas para la formulación de observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Las Normas de Control Interno aplicables en las entidades y organismos del sector público, Código EAG – 09, señala:

“Durante el proceso de auditoría, tan pronto como se haya concluido el estudio y análisis de una actividad o componente el supervisor y el jefe de equipo deben comunicar el contenido de los hallazgos a las personas que tengan relación con los mismos, estén o no prestando servicios en la entidad examinada, a fin de que presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados documentadamente para su evaluación y consideración en el informe.

Para los efectos de esta norma, los hallazgos de auditoría se refieren a posibles deficiencias o irregularidades identificadas como resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría. Los resultados de las actividades de control realizadas, serán analizados únicamente con las personas involucradas en los hechos examinados y con las autoridades de la entidad l”.

Una de las actividades más importantes de la fase de ejecución, es el desarrollo de hallazgos. El término hallazgo en auditoría tiene un sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una actividad u operación, que ha sido analizada y evaluada y, que se considera de interés para los funcionarios a cargo de la entidad

examinada. Usualmente, se utiliza en un sentido crítico, dado que se refiere a deficiencias que son presentadas en el informe de auditoría.

4.4.2 Indicadores de gestión

Concepto de indicador: Es la relación entre variables cuantitativas o cualitativas que permite observar la situación y tendencia de cambio generadas en el objeto o fenómeno observado, en relación con los objetivos y metas previstas y los impactos esperados.

Indicadores de Gestión, se centra en dar a conocer las bases conceptuales y procedimientos que permiten diseñar y aplicar indicadores, para medir la gestión organizacional.

Para orientar la labor verificadora, se deberán considerarse algunos indicadores de gestión para utilizar en la determinación de planes y programas.

El uso de indicadores es una gran ayuda para el auditor por qué ayuda a:

- Obtener información rápida del desempeño o evolución de actividades correlacionadas
- Permite hacer comparaciones
- Permite hacer estimaciones, basándose en información histórica y la evolución del indicador.

Según el artículo 15 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala:

“Indicadores de gestión.- Cada entidad del sector publico deberá

preparar sus indicadores de gestión de acuerdo a su misión y visión conforme las herramientas de planificación desarrolladas como parte del proceso administrativo.

La elaboración de los indicadores de gestión se sustentaran en la información que guarde relación con el cumplimiento de los objetivos y las metas. Los indicadores de desempeño permitirán medir el grado de cumplimiento de las funciones y responsabilidades de los servidores públicos, en niveles de eficiencia, efectividad, economía e impacto en la comunidad, de acuerdo con la misión y visión y los objetivos y estrategias institucionales”.

Las Normas de Control Interno aplicables en las entidades y organismos del sector publico, Código 110 – 04, señala:

“Indicadores de gestión.- *Un indicador es la unidad que permite medir el alcance de una meta.*

La planificación estratégica y la planificación operativa anual de cualquier entidad publica, se evaluara mediante la aplicación de indicadores en términos cualitativos y cuantitativos.

Se entiende por indicadores de gestión a los criterios que se utilizan para evaluar el comportamiento de las variables. El indicador es la identificación de la realidad que se pretende transformar. Los indicadores pretenden valorar las modificaciones (variaciones, dinámicas) de las características de la unidad de análisis establecida, es decir, de los objetivos institucionales y programáticos”.

Si la máxima autoridad o funcionarios de la empresa encargados de la planificación no encuentran los indicadores que permitan valorar los avances y logros de la acción institucional, será necesario desarrollar sus propios indicadores en los procesos de valoración y evaluación de planes, programas y proyectos sociales.

Con la focalización de los objetivos institucionales, los programas y los proyectos se desarrollan cualquier indicador social, convirtiéndose

estos en las unidades de análisis para establecer el o los objetivos que permita identificar y seleccionar variables relevantes.

Dentro del sistema de seguimiento y evaluación se requiere explicar las diferentes clases de indicadores que dependiendo de la pertenencia a la variable relevante, se puede distinguir dos tipos de indicadores:

- **Indicadores de gestión o eficiencia.-** Se los denomina también de seguimiento, de control, de monitoreo, de actividades, de tarea, de metas intermedias, de avances.

Dentro del sistema de evaluación y seguimiento los indicadores de gestión, permiten la valoración de los siguientes elementos:

- La utilización de los recursos humanos, físicos, financieros, ecológicos y de tiempo.
 - El cumplimiento de actividades, tareas o metas intermedias.
 - El rendimiento físico promedio (productividad).
 - El costo promedio/efectividad o costo/beneficio.
 - El grado de eficiencia.
 - El tiempo
-
- **Indicadores de logro o eficacia.-** Conocidos como indicadores de éxito, externos, de impacto, o de objetivos, los cuales facilitan la valoración de los cambios socioeconómicas favorecidos por la gestión institucional.

Estos indicadores son hechos concretos, verificables, medibles que se establecen a partir de cada objetivo, los cuales permiten en el subsistema de evaluación valorar la eficacia, de los planes, programas y proyectos sociales de la empresa.

4.4.3 Aplicación e interpretación de indicadores de gestión

- **Sistema de Gestión Basado en Indicadores**, es más que todo conceptual, hace énfasis en la importancia que tiene para una organización, contar con un plan organizacional que permite hacer mediciones, sobre todo para el proceso de auditoría de gestión. De allí, se puede desagregar sistemas de gestión que establecen elementos para el control en cuanto al avance y cumplimiento de lo establecido.
- **Evaluación de Gestión Basado en Indicadores**, es una aproximación al trabajo que el auditor, deberá desarrollar en el campo de trabajo cuando lleva a cabo una auditoría de gestión. El auditor podrá aplicar las diferentes técnicas que permiten llegar a conclusiones sobre el comportamiento de una entidad enmarcada en los criterios de Eficiencia, Eficacia y Economía.

Tomando referentes lógicos sobre el uso que debe hacer de los indicadores que él mismo construya, se obtendrá una serie de pautas que le ayudarán a desarrollar sus propios indicadores, para cuando se encuentre ejecutando auditoría de gestión.

Al comenzar a realizar análisis organizacional, el auditor puede encontrarse con que necesita basar su examen en un plan, área específica, proyecto, actividad o lo que es aún mayor, en la entidad en su totalidad. Pues los indicadores pueden aplicarse sin distinción, lo básico es contar con la suficiente y confiable información.

Con ello el auditor podrá entonces construir una base de indicadores, que le permitan hacer la interconexión de resultados y obtener una buena estimación del comportamiento organizacional, pero lo

esencial es que el auditor necesita aprovechar el tiempo al máximo y el uso de indicadores es una herramienta que permite hacerlo.

Para construir indicadores se puede guiar respondiendo las siguientes preguntas:

¿Qué se quiere medir? Esta pregunta responde el nivel al que se quiere llegar. *Es tener claridad de lo que se pretende abordar.*

¿A qué nivel de profundidad se quiere llegar? Permite determinar la cantidad de indicadores o el nivel de correlación que al que se debe llegar. *¿Para qué medir lo que no se va a usar?*

¿Con qué información se cuenta? Establece los límites o posibilidades de construcción de indicadores. *No se construyen indicadores de los que no se obtendrán resultados.*

¿De dónde se obtendrá la información? Es un punto clave, pues la confiabilidad de la información y la rapidez con que se obtenga, son factores que tienen injerencia en el momento de hacer análisis. *Si la información no es confiable o no se puede tener a tiempo, es algo que retrasa el ejercicio de la auditoría.*

Los indicadores de gestión son fuente de medición de cualquier proceso, sea este de tipo general o particular, son claves al momento de entender una organización o de evaluar el comportamiento y rendimiento de una organización. Es importante, tener claridad de lo que se quiere medir, el nivel de profundidad y la información que se pretende utilizar.

Con los resultados obtenidos en la Fase III, se procede a preparar el informe final de auditoría en el que se comunica los resultados de la auditoría a presentarse y discutirse en una conferencia final, con la presencia de los miembros del equipo de trabajo, funcionarios y

empleados de la entidad examinada.

Un aspecto importante del desarrollo de las observaciones que en esencia, involucran los elementos propios del hallazgo de auditoría, es la identificación de las causas y efectos actuales o posibles de las deficiencias detectadas durante la fase de ejecución. La identificación oportuna de las razones que ocasionaron la situación negativa y porqué se mantiene (Causa), así como la cuantificación de las consecuencias reales o potenciales (Efecto) en términos financieros, constituyen una manera efectiva para interesar a los funcionarios de la entidad responsables a fin de que presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados documentalmente y adoptar correctivos en forma oportuna en el informe.

En base a la evidencia de auditoría reunida y a través de la evaluación de las opiniones vertidas por los funcionarios de la entidad, el auditor puede arribar a conclusiones concretas sobre las deficiencias o irregularidades identificadas durante la fase de ejecución como resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría. Las observaciones y conclusiones, deben estar acompañadas de recomendaciones para los funcionarios a cargo de la entidad examinada, a fin de corregir las deficiencias y evitar en el futuro su repetición.

Los papeles de trabajo son los documentos elaborados u obtenidos por el auditor durante las fases de planificación y ejecución, los cuales sirven para fundamentar los hallazgos, opiniones, conclusiones y recomendaciones que se presenten en el informe.

Los papeles de trabajo son revisados por el auditor encargado y el supervisor responsable, con el objeto de establecer si son pertinentes a la auditoría, documentan en forma adecuada la evidencia obtenida y

guardan consistencia internamente.

Dentro del proceso de ejecución de la auditoría, el auditor brinda a los funcionarios y servidores de la entidad examinada, que están o podrían estar afectados por el informe, la oportunidad de efectuar comentarios y aclaraciones en forma escrita sobre los hallazgos identificados antes de presentar el informe. Estos comentarios y cualquier revelación importante que se presenten, deben reconocerse y discutirse en el informe en forma apropiada y objetiva. Ningún informe de auditoría debe emitirse sin escuchar a los funcionarios responsables de la entidad examinada, quienes tienen la oportunidad de presentar sus comentarios sobre los hechos que se observan.

Para fundamentar los comentarios, conclusiones y recomendaciones, el auditor obtendrá evidencia suficiente, competente y pertinente, mediante la aplicación de técnicas de auditoría que comprende toda la información que sirve de respaldo de las actividades operativas, administrativas y de apoyo que desarrolla la empresa auditada.

Los usuarios del informe no deben interpretarlo como una garantía sobre la eficacia o eficiencia con que se han gestionado los asuntos de la entidad, ya que la gestión no es más que el reflejo de la imagen fiel del patrimonio. Tampoco es un certificado de garantía de la exactitud de las cifras, ni de carencia de errores poco significativos.

Es el resultado final del trabajo de auditoría de gestión que realiza el auditor y expresa una opinión sobre la gestión de una empresa. El informe debe ser:

- **Claro:** el auditor expresará de forma clara y precisa su opinión, sin utilizar terminología sofisticada que limite la comprensión a

usuarios con demarcada preparación. Contendrá la información necesaria, de manera que permita una comprensión adecuada de la magnitud e importancia de los hallazgos .

- **Objetivo:** ha de ser soportado por los papeles de trabajo del auditor y ser independiente de los intereses de los destinatarios del mismo.
- **Conciso:** debe evaluar solamente las gestiones auditadas de la forma más breve posible.
- **Oportuno:** tiene que emitir una opinión sobre la gestión considerando los hechos sucedidos con posterioridad, pero antes de la emisión del informe, en los aspectos que puedan tener relevancia o ser significativos.

El informe de una auditoría de gestión constituye una oportunidad para poder captar la atención de los niveles gerenciales de la entidad auditada, así como para mostrar los beneficios que este tipo de examen le ofrece.

La comunicación de resultados y la evaluación de las respuestas de la entidad significan que el auditor ha concluido la fase de ejecución y que ha acumulado en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar el trabajo efectuado y el producto final a elaborar, el informe de auditoría.

4.5. Fase IV: Comunicación de resultados

Según el artículo 90 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala:

“Notificación inicial, comunicación de resultados.- La auditoría gubernamental se realizará de acuerdo con el plan de trabajo anual de la Contraloría General del Estado, previamente a su iniciación se notificará a las autoridades, funcionarios, servidores, ex servidores y demás personas vinculadas con el examen.

Si durante la realización de la auditoría gubernamental apareciere personas vinculadas con el examen que no hubieren sido notificadas desde el principio en razón de que no era previsible su participación o responsabilidad, estas deberán ser notificadas de manera inmediata, debiéndoseles brindar todas las facilidades y términos excepcionales para que ejerciten en debida forma el derecho a la defensa, sin que la falta de notificación inicial provoque la nulidad o impugnación, por este hecho, de los resultados de la auditoría. De ser necesario, los plazos para resolver se prorrogarán, previa la decisión motivada del Contralor General del Estado, por el tiempo necesario para garantizar el cumplimiento de las garantías del debido proceso.

En el curso del examen los auditores gubernamentales mantendrán comunicación con los servidores de la entidad, organismo o empresa del sector público auditada y demás personas relacionadas con las actividades examinadas.

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

El artículo 22 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado señala:

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

Los resultados provisionales de cada parte del examen se darán a conocer tan pronto como se concreten, con la siguiente finalidad:

- a. *Ofrecer la oportunidad para que se presenten justificativos debidamente fundamentados*
- b. *Hacer posible que los auditores gubernamentales dispongan durante el desarrollo del trabajo de campo, de toda la documentación y evidencia relacionada con el examen.*
- c. *Posibilitar que se presente información o evidencia adicional, en los términos y plazos establecidos en este reglamento.*
- d. *Facilitar la implementación de las recomendaciones que, de conformidad con el artículo 92 de la Ley, deben ser aplicadas de manera inmediata y con carácter de obligatorio por parte del titular y funcionarios responsables ”.*

Mediante Acuerdo 001-CG de 8 de enero de 2003, el Contralor General, expidió el Reglamento para el Control Externo de la Contraloría en las Entidades de Derecho Privado que disponen de Recursos Públicos, y publicado en el Registro Oficial 743 del 13 de enero de 2003, el que manifiesta:

“Art. 16.- Comunicación de resultados y efecto de las recomendaciones.- *Los auditores de la Contraloría que actúen en las entidades de derecho privado, en orden de cumplir con la Constitución y la ley, mantendrán un permanente contacto y comunicación con los administradores, empleados y trabajadores, a efectos de hacer conocer los resultados provisionales y definitivos, expresados en sus comentarios, conclusiones y recomendaciones, éstas últimas serán de aplicación obligatoria.”*

La comunicación de los resultados de la auditoría es la consecuencia de la comparación realizada entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen. Se origina en toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de los recursos bajo examen y, que por su naturaleza merecen ser comunicados en el informe como resultado del proceso de notificación de los hallazgos y la subsecuente evaluación de los comentarios y aclaraciones presentados por la entidad.

Los auditores son los responsables de los resultados de la auditoría, el cual debe emitirse en forma oportuna y pueda ser utilizada por la máxima autoridad y funcionarios de la empresa auditada, por lo cual es importante el cumplimiento de las fechas programadas en las fases de auditoría.

4.5.1 Actividad

- Redacción del informe de auditoría en forma conjunta entre los auditores, el supervisor, el jefe de equipo y con la participación del equipo multidisciplinario en el caso de que considere necesario.²²

4.5.2 Productos

El equipo de auditoría al finalizar la auditoría de gestión, genera los siguientes productos:

- El informe de auditoría que es producto final del examen, donde se deberá detallar además de los elementos de la investigación (condición, criterio, causa y efecto), comentarios de la entidad, evaluación de tales acotaciones, así como las conclusiones y recomendaciones
- Síntesis del informe
- Memorando de antecedentes
- Acta de conferencia final de la lectura del informe de auditoría.

4.6 Fase V: Seguimiento

²² Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 214

Una vez presentado el informe de auditoría de gestión y cuando se considere necesario y oportuno, se realizara el monitoreo, el seguimiento y la verificación sobre la puesta en marcha de las medidas correctivas formuladas en las recomendaciones, observaciones o el plan de mejoramiento en su caso.

4.6.1 Objetivos

Como consecuencia de la auditoria de gestión realizada, los auditores internos y en su ausencia los auditores externos que ejecutaron la auditoria, deberán realizar el seguimiento correspondiente con posterioridad.

Cabe hacer énfasis que el trabajo de la auditoría de gestión no sería de utilidad, si no se lograran concretar y materializar las recomendaciones incluidas en el informe, las mismas que deben traducirse en mejoras en los niveles de eficacia, eficiencia y economía en las operaciones que realizan las entidades, así como en el fortalecimiento del control gerencial inherente a los funcionarios que tienen a su cargo los procesos de dirección y gerencia.

Los actos de implementación de recomendaciones deben ser dirigidos y dispuestos por la Alta Dirección de la entidad auditada, a fin de establecer mecanismos de evaluación continua, metódica y detallada del aludido proceso, con cuyo seguimiento y verificación a cargo del órgano de control concluirá la auditoría de gestión.

4.6.2. Actividades

Después del control de calidad, mediante el cual se confirman los estándares de calidad utilizados en la preparación del informe, finalmente

este es aprobado y remitido a la entidad auditada, en la forma y modo establecidos por la Contraloría General del Estado.

Se realiza el seguimiento de inicio hasta el establecimiento de responsabilidades administrativas, civiles o penales, tanto en la entidad auditada, en la Contraloría General del Estado, Ministerio Público y Función Judicial, con el siguiente propósito: ²³

- Para comprobar la receptividad de comentarios, conclusiones y recomendaciones del informe.
- De acuerdo al grado de deterioro de las cinco “E”, se debe realizar una recomprobación, luego de haber transcurrido la auditoría.
- Determinación de responsabilidades por los daños materiales y perjuicios económicos causados y demostración de su resarcimiento, mediante la reparación o recuperación de los activos.

4.6.3 Productos

Al concluir en la fase de seguimiento se presentará:

- Constancia del seguimiento que evidencie el cumplimiento de las acciones correctivas
- Documentación y papeles de trabajo relativos a la fase de seguimiento
- Logros que revelen las medidas adoptadas y puedan servir de modelo para otras empresas

²³ Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado, junio 2003, Pág. 239.

La información generada en el seguimiento del informe de auditoría se utilizara para planificar futuras auditorias relacionadas con la unidad examinada.

CAPITULO V

CONCLUSIONES

- Los funcionarios públicos tienen la responsabilidad de utilizar los recursos en forma apropiada y de acuerdo a ley, a fin de lograr los objetivos y metas para los cuales fueron autorizados

- Con esta auditoria de gestión las empresas de derecho privado con participación estatal aseguran su continuidad y el logro de sus objetivos planteados con visión estratégica y con los nuevos esquemas organizacionales que cada empresa gestiona.

- Las empresas de derecho privado que disponen de recursos públicos, no comprendidas en el capítulo IV de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, indica que son objeto de control de los recursos públicos, entendiéndose por tales los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuera la fuente de la que procedan, inclusive las provenientes de préstamos, donaciones y entregas, que a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de las instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.

- Las empresas mercantiles en las cuales el Estado, a través de cualquiera de sus instituciones, sea socio o accionista en un porcentaje igual o superior al cincuenta por ciento de su capital social, estarán sujetas al control de la Contraloría General del Estado.

- La Contraloría General del Estado ejecutará auditorías de gestión a las empresas privadas con un enfoque empresarial, su proceso de auditoría será al conocimiento integral de la empresa, es decir su actividad principal, su organización, saber que hace, que produce y como produce la empresa, cuales son sus procesos de producción, el funcionamiento de las plantas de fabricación, modalidad de ventas, los sitios de comercialización y cual es su rentabilidad. Estas empresas privadas que realizan actividades como la telefonía, eléctricas, sementeras y de otro tipo, sean de cualquier magnitud o tamaño, que se encuentren en cualquier lugar del país, tienen plena aplicación siempre y cuando sean con fines de lucro y sociales.
- El Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en cuanto se refiere a las compañías mercantiles, el artículo 37 señala que el ámbito y régimen de control se aplican a las compañías mercantiles en las que el Fondo de Solidaridad u otras instituciones del Estado tengan participación accionaria igual o superior al 50 por ciento.
- La competencia de de Contraloría General del Estado para ejercer el control de las empresas privadas nace de la Norma Suprema y de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, y mientras estén vigentes estas normas, son de observancia y cumplimiento obligatorio.
- Las disposiciones legales y normativas para el control a las empresas privadas se debe indicar que los exámenes a los procesos, operaciones, transacciones, contratos, obras, etc., se lo realizará de acuerdo a la normativa interna de cada entidad privada y con la normativa general que rige al sector privado.

- La auditoría de gestión ayuda a la administración a minimizar los costos e incrementar las utilidades, optimizar la producción del recurso humano y de los materiales, acelerar el desarrollo de las entidades hacia la eficiencia, busca constantemente el perfeccionamiento continuo de los planes de acción y procedimientos, para lograr el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales.
- El criterio profesional del auditor en la auditoría de gestión es fundamental para la determinación de la utilización de las técnicas más adecuadas, que le permitan la obtención de la evidencia suficiente, competente y pertinente, con una base objetiva y profesional que sustenten y fundamenten sus comentarios, conclusiones y recomendaciones.
- El auditor al efectuar la auditoría de gestión y considerar los factores de riesgo, tendrá que decidirse o no, por el método para seleccionar la muestra y el tamaño de ésta, ya que es imposible abarcar en su totalidad todas las operaciones vinculadas con la gestión del área a utilizar.
- El conocimiento preliminar de la entidad implica el diseño de una estrategia general para entender la forma en que conducen sus actividades y operaciones, con el objeto de evaluar la importancia de los objetivos de auditoría probables y la factibilidad de lograrlos.
- La planificación debe contener los objetivos específicos y el alcance del trabajo, los parámetros e indicadores de gestión, debe estar fundamentada en los programas detallados para los componentes, los procedimientos de auditoría, los responsables y la fecha de ejecución del examen; se debe determinar los recursos

necesarios tanto en calidad de equipo, en el presupuesto de tiempo y costos estimados.

- En la ejecución de la auditoría se evaluará el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables al desarrollo de sus actividades de gestión en los entes públicos. El auditor obtendrá el marco de referencia legal y regulador que se aplique en las empresas, que tengan efecto sobre las operaciones a examinar.
- Durante la fase de ejecución se aplican procedimientos y técnicas de auditoría y comprende: pruebas y evaluación de controles, identificación de hallazgos, desarrollo de observaciones (condición, criterio, causa, efecto) y evaluación de comentarios de la entidad y comunicación de resultados plasmada en el informe a emitirse.
- Una de las actividades más importantes de la fase de ejecución, es el desarrollo de hallazgos. El término hallazgo en auditoría tiene un sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una actividad u operación, que ha sido analizada y evaluada y, que se considera de interés para los funcionarios a cargo de la entidad examinada. Usualmente, se utiliza en un sentido crítico, dado que se refiere a deficiencias que son presentadas en el informe de auditoría.
- Los indicadores de gestión son fuente de medición de cualquier proceso, sea este de tipo general o particular, son claves al momento de entender una organización o de evaluar el comportamiento y rendimiento de una organización. Es importante, tener claridad de lo que se quiere medir, el nivel de profundidad y la información que se pretende utilizar.

- Dentro del proceso de ejecución de la auditoría, el auditor brinda a los funcionarios y servidores de la entidad examinada, que están o podrían estar afectados por el informe, la oportunidad de efectuar comentarios y aclaraciones en forma escrita sobre los hallazgos identificados antes de presentar el informe. Estos comentarios y cualquier revelación importante que se presenten, deben reconocerse y discutirse en el informe en forma apropiada y objetiva. Ningún informe de auditoría debe emitirse sin escuchar a los funcionarios responsables de la entidad examinada, quienes tienen la oportunidad de presentar sus comentarios sobre los hechos que se observan.

- El trabajo de la auditoría de gestión no sería de utilidad, si no se lograran concretar y materializar las recomendaciones incluidas en el informe, las mismas que deben traducirse en mejoras en los niveles de eficacia, eficiencia y economía en las operaciones que realizan las entidades, así como en el fortalecimiento del control gerencial inherente a los funcionarios que tienen a su cargo los procesos de dirección y gerencia.

- Este manual será sometido a conocimiento de las autoridades de la Contraloría General del Estado, para el análisis, corrección y divulgación a nivel nacional para los funcionarios de la Contraloría General del Estado y funcionarios públicos.

RECOMENDACIONES

- Es importante que la Contraloría General del Estado aplique la auditoría de gestión para las empresas de derecho privado con participación estatal, como un instrumento de la gestión pública y de esta manera poder combatir la corrupción. La modernización de la Contraloría General del Estado implica un control de gestión con servicios de calidad, productividad, creatividad y competitividad con la ayuda de todos quienes conformamos esta institución.
- Regular el control y la auditoría de gestión sobre las entidades de derecho privado que disponen de recursos públicos, con estricta sujeción a lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 211 de la Ley Suprema que le concede atribución a la Contraloría General del Estado para ejercer el control a las empresas de derecho privado, respecto a los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que disponga.
- Durante la ejecución de la auditoría se evaluará el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables al desarrollo de sus actividades de gestión en los entes públicos y se obtendrá el marco de referencia legal y regulatorio que se aplique en las empresas, que tengan efecto sobre las operaciones a examinar.
- Una vez presentado el informe de auditoría de gestión a las empresas y cuando se considere necesario y oportuno, se realice el monitoreo, el seguimiento y la verificación sobre la puesta en marcha de las medidas correctivas formuladas en las recomendaciones.

- Que los equipos de auditoría se comprometan a utilizar este manual como una herramienta de trabajo útil y oportuna, que les permita optimizar el proceso de control y obtener resultados en el menor tiempo posible.

BIBLIOGRAFÍA

- **Constitución Política de la Republica del Ecuador.** (1998). Registro Oficial de la República del Ecuador, No., 1, agosto 11. 1998.
- **Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.** (2002). Suplemento del Registro Oficial de la República del Ecuador, No. 595, junio 12. 2002.
- **Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.** (2003). Registro Oficial de la República del Ecuador, No. 119, julio 7. 2003.
- **Manual de Auditoria de Gestión de la Contraloría General del Estado.** (Acuerdo No. 031 – CG). (2001, Noviembre 22). Segunda Edición, junio 2003.
- **Manual de Auditoria Financiera Gubernamental de la Contraloría General del Estado.** (Acuerdo No. 016 – CG). (2001, Agosto 27). noviembre 2001.
- **Manual de Procedimientos de Auditoria de Gestión de Empresas y Sociedades del Estado.** AGN de la Republica de Argentina (Resolución No. 129/91 AGN). (1994, Octubre 26).
- **Andrade, R.** (2003) Guia de auditoria de gestion a empresas privadas. Contraloria General del Estado.
- **Graig, Sir y De Backer, Philippe,** (1994) Auditoría de Gestión, Printer Industria Grafica. Barcelona, España.
- **Andrade, R.** (1998) Auditoria Teoría Básica Enfoque Moderno. Loja, Editorial Universidad Técnica Particular de Loja.
- **The Internacional Institute for Training and Educación USDA Graduate School,** (1996).
- **Manual de Auditoria,** Firma de Auditores Independientes. Arthur Andersen, Tomo IV.

- **Boletín Jurídico No. 21 – 2007, Dirección Jurídica de la Contraloría General del Estado.** (Actualizada a 2007, Agosto).
- Contraloría General del Estado, Dirección de Auditoría de Empresas. Vademécum Legal – DAEIN (2005).
- Normas Ecuatorianas de Auditoría, NEA.
- Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental y Normas Internas de Control Interno.
- Acuerdos emitidos por el Contralor General del Estado.

REVISTAS Y FOLLETOS

- Contraloría General del Estado, Revista Carta 45, 1999
- Contraloría General del Estado, Revista Control 02
- Contraloría General del Estado, Revista Control 03
- Contraloría General del Estado, Revista Control 04, Gestión de calidad
- Contraloría General del Estado, Revista Control 006-4 Primeras Jornadas de Auditoría de Gestión
- **TECNICAS Y HERRAMIENTAS MAS UTILIZADAS PARA LA APLICACIÓN DE LA AUDITORIA DE GESTION, 1998**
- Contraloría General del Estado, Dirección de Auditoría de Empresas. Folleto, Auditoría de la Gestión externa de las empresas privadas con participaciones estatales.
- Contraloría General del Estado, Dirección de Auditoría de Empresas. Folleto, Control y Auditoría a las empresas de derecho privado que disponen recursos públicos.
- Contraloría General del Estado, Suplemento Institucional: El reto de la democracia: Rendición de cuentas, transparencia y lucha contra la corrupción y la impunidad.
- Contraloría General del Estado, Dirección de Auditoría de Empresas, Folleto, Gestión de calidad en la auditoría.
- Internet....

ANEXOS

ANEXO No. 1

Relación de la Auditoría de Gestión con la Auditoría Financiera

Características	Auditoría Financiera	Auditoría de Gestión
Objetivo	Expresar una opinión sobre los estados financieros	Emite una opinión sobre el cumplimiento de las metas y objetivos institucionales, promueve mejoras en la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y en los controles gerenciales de las entidades.
Alcance	Sistema contable y libros principales y registros contables.	Efectividad y eficiencia y economía en las operaciones.
Habilidades	Contadores Públicos	Interdisciplinario con entrenamiento continuo.
Orientación	El pasado	Presente y futuro.
Certeza	Absoluta	Relativa
Usuarios	Poderes del estado y público.	Poderes del Estado, Poder Ejecutivo, y público.
Normas	PCGA, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU), Normas Internacionales de Auditorías (NIAs), NIIFs, NIAAs	Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU), Principios de Administración y prácticas de buena gerencia.
Dictamen	Si requiere	No requiere
Resultado de la Auditoría	Dictamen sobre los estados financieros	Informe conteniendo, observaciones, conclusiones y recomendaciones para la entidad examinada
Énfasis	Los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados de las operaciones y flujos de efectivo de la entidad.	Mejoras positivas en la gestión, resultados y controles gerenciales.
Enfoque	Financiero	Gerencial-operativo y de resultados.
Criterio de éxito	Opinión de salvedades	La entidad examinada implementa las recomendaciones.

Anexo No. 2

FLUJOGRAMA DE LA FASE DE EJECUCION DE LA AUDITORIA DE GESTIÓN

DESCRIPCIÓN	OPERACIÓN N°	PERSONAL	FLUJO DE ACCIÓN
Elabora los Programas de Auditoría	1	Auditor encargado	
Aprueba los Programas de Auditoría	2	Supervisor	
Aplica las pruebas de auditoría y obtiene evidencias las suficientes, competente y pertinente.	3	Equipo de auditoría	
Identificación de hallazgos de auditoría	4	Equipo de Auditoría	
Comunicación de los hallazgos de auditoría a los funcionarios responsables de la entidad.	5	Auditor encargado y Supervisor	
Identificación de los efectos y causas de los hallazgos de auditoría.	6	Equipo de auditoría	
Desarrollo de observaciones, conclusiones y recomendaciones.	7	Auditor encargado	
Requerimiento y obtención de la carta de representación de la entidad o programa examinado.	8	Auditor encargado	

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta Tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo de la Revista o como artículo para lectura seleccionada o fuente de investigación.

Quito, 18 de octubre de 2007

ELIZABETH QUINTERO
FIRMA DEL CURSANTE