



Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil
FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN
PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA - CPA

TEMA

***LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL Y SU IMPACTO EN LOS
ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA PESCAYO S.A***

Tutora:

ING. VERÓNICA OCHOA HIDALGO, MAE.

Autora:

KYRA RAHEL ORTEGA PARRALES

Guayaquil, Ecuador

Marzo, 2017

REPOSITORIO NACIONAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR, CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO: "Los riesgos de error material y su impacto en los estados financieros"		
AUTOR/ES: Kyra Rahel Ortega Parrales	REVISORES: Ing. Verónica Ochoa Hidalgo, MAE.	
INSTITUCIÓN: Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil	FACULTAD: Administración	
CARRERA: Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN: Marzo, 2017	N. DE PAGS:	
ÁREAS TEMÁTICAS: Auditoría		
PALABRAS CLAVE: Evaluación del riesgo de error material.		
RESUMEN: Los inventarios representan un rubro de especial atención para los usuarios de las compañías del sector camaronero, por ende, resulta necesario implementar controles que permitan detectar, prevenir y corregir errores que podrían suscitarse durante alguna instancia del proceso productivo.		
N. DE REGISTRO:	N. DE CLASIFICACIÓN:	
DIRECCIÓN URL:		
ADJUNTO URL:		
ADJUNTO PDF:	SI <input checked="" type="checkbox"/>	NO <input type="checkbox"/>
CONTACTO CON AUTORES/ES:	Teléfono: 0991597274	E-mail: kyra_ortega_93@hotmail.com
CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:	Decano:	
	Teléfono: 2596500 EXT. 201	
	E-mail: dordoñezi@ulvr.edu.ec	
	Nombre: Ing. Verónica Ochoa Hidalgo, MAE.	
	Teléfono: 0958917870	
	E-mail: vochoah@ulvr.edu.ec	

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS PATRIMONIALES

La estudiante egresada KYRA RAHEL ORTEGA PARRALES, declaro bajo juramento, que la autoría del presente trabajo de investigación, corresponde totalmente a la suscrita y no se responsabiliza con los criterios y opiniones científicas que en el mismo se declaran, como producto de la investigación realizada.

De la misma forma, cedemos nuestros derechos patrimoniales y de titularidad a la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil, según lo establece la Ley de Propiedad Intelectual del Ecuador.

Este proyecto se ha ejecutado con el propósito de estudiar **“LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA PESCAYO S.A”**

Autora:

KYRA RAHEL ORTEGA PARRALES

C.I. 0950659144

CERTIFICACIÓN DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR

En mi calidad de Tutora del Proyecto de Investigación “**LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA PESCAYO S.A**”, nombrado por la Decana de la Facultad de Administración de la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil.

CERTIFICO:

Haber dirigido, revisado y analizado en todas sus partes el Proyecto de Investigación titulado: “**LOS RIESGOS DE ERROR MATERIAL Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA PESCAYO S.A**”, presentado por la estudiante **KYRA RAHEL ORTEGA PARRALES** como requisito previo a la aprobación de la investigación para optar al Título de:

INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA - CPA

El mismo que considero debe ser aceptado por reunir los requisitos legales, viabilidad e importancia del tema.

Presentado por la Egresada:

KYRA RAHEL ORTEGA PARRALES

C.I. 0950659144

ING. VERÓNICA OCHOA HIDALGO, MAE

TUTORA

DEDICATORIA

Con todo mi amor, dedico este trabajo al Dios Todopoderoso por brindarme su amor, sabiduría, bondad y por haberme creado con propósito divino.

Dedico este esfuerzo y trabajo de investigación a mis padres, pues los amo con el corazón y desde niña me guiaron, cuidando siempre de mí, brindándome cariño y aprecio; a mis hermanos por su apoyo y dedicación para la consecución de metas y objetivos.

A mi abuelita que está en el cielo, a quien amo y extraño muchísimo, me dejó los mejores recuerdos y, a mis veintitrés años me dejó el mejor regalo de cumpleaños cuando me dijo tiernamente: ¡Te quiero mucho, mucho, nunca lo olvides!

Dedico también este trabajo de investigación a mis tíos y familiares quienes contribuyeron a mi formación en distintas etapas de mi vida, de cada uno de ellos obtuve un grato aprendizaje.

Kyra Ortega Parrales

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por el regalo de la vida, por su amor y su fidelidad para mostrar su gracia y bondad a sus hijos. De corazón agradezco a mis padres: mi mami Lorena Parrales Valverde, quien ha sido aquella persona pendiente de mí a cada momento y siempre motivándome a plantear retos y alcanzar metas; agradezco a mi papi Octavio Ortega Salazar, quien con su perseverancia y amor ha sabido guiarme por los caminos de Dios.

Quiero agradecer también de forma especial a quien con su cariño y ternura me mostró su aprecio y, aunque ahora está en el cielo gozando con el Creador, con mucho amor la recuerdo. Gracias a Dios por brindarme su compañía durante mucho tiempo, gracias a Mimami Ana Jovita Valverde Aguirre quien supo aconsejarme y cuidarme en todo momento.

Agradezco a mis hermanos Sullin y Nathanael, por representar aquella razón para avanzar sin detenerse, a mis sobrinitos Fiorella y Steven por brindar esa porción de alegría e inocencia que endulzan cada día. Agradezco a mis tíos, en especial: Yally, Freddy, Martín, Lorenzo por estar pendientes de mi tesis y de mi progreso, brindándome aliento.

A mi tutora Verónica Ochoa Hidalgo, quien aportó con conocimientos y guía para el desarrollo del presente trabajo de investigación, a mis maestros y amigos de la Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil por constituirse en un cúmulo de conocimientos.

Kyra Ortega Parrales

CERTIFICADO DE ANTIPLAGIO



Urkund Analysis Result

Analysed Document: 01-03-16 Plan de Titulación Kyra.docx (D26121465)
Submitted: 2017-03-02 14:16:00
Submitted By: vochoah@ulvr.edu.ec
Significance: 4 %

Sources included in the report:

UCSG-Tesis Hojas-Hernandez, final.doc (D13124257)
Mitigar riesgos de error material Responsabilidad social de las empresas.docx (D22251970)
UCSG- TESIS - Hernandez-Hojas. FINAL ajustada.doc.docx (D13233131)
TESIS PAREDES..docx (D13459715)
LIBRO de auditoria CORREGIDO.docx (D16404946)
Tesis Serrano Henry.docx (D14955092)
Perfil proyecto .docx (D14973461)
<http://ayhconsultores.com/img/COSO.pdf>
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/risk/Evaluacion-Riesgos-COSO.pdf>
http://www.icjce.es/adjuntos/revista_audidores_23.pdf
http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1815-59362013000100011
<http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2016/03/15.pdf>
<http://www.icjce.es/adjuntos/audidores22web.pdf>

Instances where selected sources appear:

33

ÍNDICE GENERAL

REPOSITORIO NACIONAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR, CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN	i
DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS PATRIMONIALES	ii
CERTIFICACIÓN DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR	iii
ÍNDICE GENERAL.....	vii
ÍNDICE DE TABLAS	xi
ÍNDICE DE FIGURA.....	xii
CAPÍTULO I.....	3
DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	3
1.1. Planteamiento del Problema	3
1.2. Formulación del Problema.....	5
1.3. Sistematización del Problema.....	5
1.4. Objetivos de la Investigación.....	5
1.4.1. Objetivo General.....	5
1.4.2. Objetivos Específicos.....	5
1.5. Justificación de la Investigación	6
1.6. Delimitación o Alcance de la Investigación	8
1.7. Idea a Defender	8
CAPÍTULO II	9
MARCO TEÓRICO.....	9
2.1. Antecedentes de la investigación	9
2.1.1. La empresa y su situación actual.....	14
2.1.1.1. Antecedentes de la camaronera Pescayo S.A.....	14
2.1.1.2. Proceso productivo.....	15

2.2.	Marco Teórico de la Investigación.....	17
2.2.1.	Auditoría.....	17
2.2.1.1.	Evolución de la Auditoría	18
2.2.2.	Riesgo de Auditoría.....	20
2.2.3.	Riesgo de Error Material	21
2.2.4.	Principios fundamentales de la evaluación de riesgo efectiva.....	23
2.2.5.	Evidencia de Auditoría	24
2.2.6.	Fases principales de la Evaluación del Riesgo	25
2.2.6.1.	Actividades Preliminares	26
2.2.6.2.	El conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno	28
2.2.6.2.1.	Características del Control Relevante.....	30
2.2.6.2.2.	Componentes del control interno.....	31
2.2.6.2.2.1.	Ambiente de Control.....	31
2.2.6.2.2.2.	Proceso de evaluación del riesgo por parte de la entidad	32
2.2.6.2.2.3.	Sistema de información relevante para el reporte de la información financiera y la comunicación	32
2.2.6.2.2.4.	Monitoreo de los controles	34
2.2.6.2.2.5.	Actividades de Control	35
2.2.6.3.	Determinación de la Importancia Relativa.....	35
2.2.6.4.	Identificación y evaluación de riesgos de error material	38
2.2.6.4.1.	Identificación los riesgos de error.....	39
2.2.6.4.2.	Riesgo a nivel de estados financieros o a nivel de aseveración.....	39
2.2.6.4.2.1.	Aseveraciones Financieras.....	40
2.2.6.4.3.	Analizar qué tipos de errores pudieran suscitarse.....	42
2.2.6.4.4.	Evaluar la magnitud y probabilidad del error	43

2.2.6.4.5.	Identificar los riesgos de error material	43
2.2.6.4.6.	Evaluar si el riesgo es alto, bajo o significativo	45
2.2.6.5.	Diseño e implementación de Procedimientos de Auditorías	46
2.2.6.5.1.	Procedimientos Analíticos	48
2.3.	Marco Conceptual.....	50
CAPÍTULO III.....		53
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN		53
3.1	Metodología de la Investigación.....	53
3.1.1.	Tipo de Investigación	53
3.1.2.	Enfoque de la Investigación	54
3.2	Técnicas de la Investigación	54
3.3	Población y Muestra	55
3.4	Análisis de resultados	55
3.4.1	Desarrollo y análisis de resultados de las entrevistas	55
3.4.1.1	Entrevista – Contadora General.....	55
3.4.1.1.1	Análisis entrevista – Contadora General	59
3.4.1.2	Entrevista – Jefe de Producción.....	60
3.4.1.2.1	Análisis entrevista – Jefe de Producción	63
3.4.2	Análisis de los estados de situación financiera.....	66
3.4.3	Análisis para la determinación de la materialidad	69
3.4.4	Análisis de factores de riesgo	71
3.4.4.1	Naturaleza del Saldo de transacción, saldo de cuenta y revelación material	71
3.4.4.2	Tamaño y composición del saldo de cuenta	72
3.4.4.3	Volumen de actividad, complejidad y homogeneidad de las transacciones	73

3.4.4.4	Cambios en relación al período anterior de las características del saldo de cuenta, clase de transacción o revelación material.....	73
3.4.4.5	Susceptibilidad a equivocaciones debido a error o fraude.....	73
3.4.4.6	Grado de complejidad en la contabilidad y en el reporte de la información financiera	74
3.4.4.7	Cuenta expuesta a pérdidas.....	74
3.4.4.8	Posibilidad de pasivos contingentes significativos que surjan de las actividades reflejadas en la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación	74
3.4.4.9	Existencia de operaciones con relacionadas	74
3.4.5	Riesgos identificados	75
3.4.6	Determinación de procedimientos de auditoría para la mitigación de riesgos	76
3.4.6.1	Inspección física de inventarios	76
3.4.6.1.1	Conclusión de la inspección física de inventarios	79
3.4.6.2	Selección estadística de compra de inventarios.....	79
3.4.6.2.1	Conclusión del procedimiento de auditoría	82
CAPÍTULO IV.....		83
INFORME TÉCNICO		83
4.1	Informe Técnico.....	83
4.2	Conclusiones y Recomendaciones.....	87
4.2.1	Conclusiones.....	87
4.2.2	Recomendaciones	89
Referencia Bibliográficas.....		91

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Entrevista realizada a la Contadora General.....	56
Tabla 2: Entrevista realizada al Jefe de Producción.....	60
Tabla 3: Estado de Situación financiera.....	66
Tabla 4: Estado de Resultado Integral	68
Tabla 5: Análisis para la determinación del Benchmark o Punto de Referencia..	69
Tabla 6: Cálculo de la Importancia Relativa de Desempeño	70
Tabla 7: Composición de los inventarios	72
Tabla 8: Resultados de la evaluación de riesgo	75
Tabla 9: Riesgos Identificados	75
Tabla 10: Resultados de la inspección física de inventarios	78
Tabla 11: Selección de adiciones de inventarios.....	79
Tabla 12: Documentación soporte de adiciones - órdenes de compra.....	80
Tabla 13: Facturas que soportan adquisiciones.....	80
Tabla 14: Ingresos a bodega y comprobantes de retención.....	81
Tabla 15: Comprobantes de pago.....	81
Tabla 16: Estado de situación financiera actual versus ajustado	85
Tabla 17: Estado del Resultado Integral	86

ÍNDICE DE FIGURA

Figura 1: Principales países destino de acuerdo al monto de exportaciones en el año 2015.....	13
Figura 2: Proceso de producción de camarón	15
Figura 3: Diagrama de la evaluación de riesgo	25
Figura 4: Identificar los riesgos de error material.....	38
Figura 5: Evaluación de Riesgo	45

INTRODUCCIÓN

Los riesgos de error material constituyen un aspecto relevante a incluir dentro de la planificación estratégica organizacional de las entidades, donde los usuarios de los estados financieros requieren de información razonable y fiable que les permita tomar decisiones acorde a sus objetivos estructurales.

El enfoque de la auditoría basado en riesgos, requiere una mayor comprensión de la entidad y su ambiente, clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones materiales, puesto que de esta manera proporciona una plena identificación de los riesgos y permite responder a ellos de forma directa mediante el diseño de procedimientos orientados a la mitigación de dichos riesgos.

El sector camaronero, por ser una actividad operativa que se desarrolla en zonas rurales, suele verse debilitada en cuanto a aspectos de control y procedimientos de evaluación de riesgo, razón por la cual surgió la necesidad de investigar respecto a los procesos desarrollados en las camaroneras, el tratamiento contable de los inventarios y la segregación de sus activos biológicos.

La investigación desarrollada a continuación, propone un análisis de los aspectos a considerar para la identificación de riesgos de error material, es decir, aquellos que pudieran afectar la presentación de los estados financieros e influir respecto a las decisiones económicas que de éstos se deriven. El presente trabajo de titulación se realizó de acuerdo a la siguiente estructura:

CAPÍTULO I: Comprende el problema objeto de estudio, la justificación de la investigación, los objetivos generales y específicos, delimitación de la investigación e idea a defender.

CAPÍTULO II: Este capítulo incluye el marco teórico y el marco conceptual. El marco teórico referencial constituye las bases de conocimientos ya proporcionados por las ciencias y técnicas existentes, las cuales son aplicables al desarrollo de la

presente investigación. El marco conceptual, por su parte, constituye un recurso de amplitud de acepciones, en la cual se exponen definiciones propias de palabras técnicas para exponer los planteamientos de la investigación.

CAPÍTULO III: En este capítulo se describe la metodología, técnica e instrumentos de investigación con los que se trabajó durante el presente proyecto de investigación. Se detallan además los resultados obtenidos de la aplicación de dichos instrumentos y técnicas de investigación, así como se puede evidenciar de forma congruente el desarrollo de los objetivos específicos.

CAPÍTULO IV: Corresponde al informe técnico que incluye los hallazgos identificados que fueron comunicados a la administración, conclusiones y recomendaciones a los encargados de gobierno referente a los aspectos a considerar para la evaluación de riesgos de error material.

CAPÍTULO I

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. Planteamiento del Problema

La información financiera se constituye en un instrumento elemental para la toma de decisiones administrativas, de las cuales precisan los cambios en políticas contables, manuales de procesos y establecimiento de objetivos institucionales; pero si dicha información carece de fiabilidad, la dirección de la empresa puede verse afectada y orientada hacia lugares impredecibles.

Las grandes y medianas empresas poseen manuales de controles establecidos y adaptados a las necesidades de su sector económico, sin embargo es notable la deficiencia de controles relevantes que operen de manera efectiva, así como la escasa o nula detección y prevención de deficiencias en el procesamiento de la información financiera en empresas del sector camaronero.

El problema suele estar representado por el grado de existencia u operación de controles que ejerce la entidad, así como la inexistencia de sistemas efectivos de evaluación de riesgos. Dicha situación da lugar al cometimiento de errores que inclusive pudieran ser efectuados de manera intencional, distorsionando la información financiera y ocasionando inseguridades en la razonabilidad de su presentación.

La empresa Pescayo S.A. es una empresa dedicada a la producción de larvas de camarón y otras especies bioacuáticas, las cuales una vez cosechadas, son comercializadas a diversas empresas exportadoras del país. La compañía fue constituida en la ciudad de Guayaquil en el año 1996. Durante el año 2015, la empresa presentó un total de activos corrientes de US\$1,5 millones, de los cuales US\$318,056 representan el inventario final al cierre del período. Se procedió a

indagar con la administración donde pudimos identificar que una de las principales problemáticas que enfrenta la compañía Pescayo S.A. se resume en las constantes pérdidas de camarón previo a su cosecha, la cual, conforme a manifestaciones de la administración, han sido evidenciadas en el desfase producido entre la cosecha estimada y la cosecha real de la larva de camarón. Este inconveniente ha sumido a la empresa una decreciente situación financiera que la ha llevado inclusive, a recurrir a la obtención de préstamos de instituciones financieras, es decir, a incrementar su endeudamiento.

Si bien es cierto dentro una de las aseveraciones financieras establece que es mucho más rentable trabajar con recursos de terceros que con capital propio, sin embargo si la compañía no logra controlar su producción de camarón, sus operaciones se verían afectadas de forma directa, pudiendo desembocar en mayores pérdidas para la compañía e inclusive llevándola a un punto de quiebre.

La situación que afronta la empresa Pescayo S.A. requiere de especial atención y ejecución de un trabajo de investigación capaz de evaluar los riesgos existentes en los rubros más importantes, siendo uno de los más representativos la cuenta Inventarios, dada la naturaleza y objeto del negocio, para así proporcionar a la administración un instrumento de identificación de riesgos que permita mitigar sus posibles efectos.

La economía actual propicia el escenario para la recopilación de información congruente con los diseños de pruebas de auditoría que, siendo aplicadas y demostrando su eficacia operativa, se convierten en una herramienta indispensable para los administradores y directivos de la empresa, quienes al obtener una mejor perspectiva de la industria que manejan, serán capaces de tomar decisiones oportunas y eficientes. La ejecución de pruebas de auditoría implica la evaluación de la razonabilidad y fiabilidad de los saldos, respondiendo así los riesgos de error material a través de pruebas de controles, realizando procedimientos sustantivos, investigando y evaluando los resultados de dichos procedimientos permitiendo concluir sobre los mismos y a su vez proponer mejoras y recomendaciones.

1.2. Formulación del Problema

¿Cómo impactan los riesgos de error material en los estados financieros de la empresa Pescayo S.A.?

1.3. Sistematización del Problema

- ¿Cómo identificar los riesgos de error material en las organizaciones económicas?
- ¿Qué comprende el proceso de evaluación de riesgos?
- ¿Cómo determinar respuestas orientadas a la mitigación de riesgos?

1.4. Objetivos de la Investigación

1.4.1. Objetivo General

Determinar el impacto de los riesgos de error material en los estados financieros de la empresa Pescayo S.A.

1.4.2. Objetivos Específicos

- Identificar los riesgos durante la comprensión de la entidad y su ambiente, distinguiendo controles relevantes.
- Evaluar si los riesgos identificados se vinculan principalmente a los Estados Financieros en su conjunto o si éstos afectan directamente a aseveraciones específicas.
- Determinar pruebas de auditoría orientadas a la mitigación de riesgos.

1.5. Justificación de la Investigación

El propósito de esta investigación está direccionado a proveer a la entidad una amplia perspectiva referente a los procesos que ésta desarrolla así como las deficiencias identificadas y mecanismos para hacer frente a dichos riesgos.

Los procedimientos de auditoría se aplican con el objetivo de obtener un entendimiento suficiente de los controles internos, y así desarrollar, ejecutar una auditoría integral que permita optimizar la oportunidad de dichos procedimientos e innovar la prestación de servicios de auditoría. La auditoría como tal representa un estudio y análisis de los procesos con el fin de obtener evidencia suficiente y competente que le permita emitir una opinión, trayendo mejoras y recomendaciones durante el desarrollo del proceso.

Resulta relevante también el diseño de dichos procedimientos de auditoría aplicados, los cuales deben partir de un análisis de las transacciones, saldos de cuenta, revelaciones materiales de los estados financieros y actividades de la empresa, es decir, es necesario conocer y comprender a la entidad y su ambiente dado que ello influye de forma directa en el direccionamiento de las pruebas, lo que nos permite obtener como resultado información relevante y fiable sobre las oportunidades de mejora de la entidad.

La aplicación de procedimientos de auditoría requerirá disponer de una administración dispuesta a proporcionar información y a colaborar en la ejecución de dichos procedimientos, accediendo a entrevistas que permitan recabar información necesaria sobre controles y procesos, relaciones comerciales, registros contables e información financiera. La adopción de este trabajo de investigación supone un aporte cualitativo a la entidad mediante recomendaciones a los administradores y directivos para así proveer grandes oportunidades en la mejora de la eficiencia organizacional.

Como parte del proceso de ejecución y puesta en marcha de los conocimientos adquiridos en las aulas de clases conjugada con la práctica laboral, se resolvió direccionar el presente trabajo de investigación a una compañía que brindó la apertura y colaboración para la indagación, reprocesos, revisión de documentación y normas técnicas aplicadas.

Las indagaciones preliminares con la administración de Pescayo S.A. permitieron identificar situaciones que preocupan y han requerido de mayor interés para su gerencia general, presidida por Segundo Reyes Gonzabay, lo que incrementó la atención para conocer y proponer mejoras orientadas a la evaluación de riesgos presentes en la compañía.

Uno de los principales aspectos a fortalecer, requeridos por la administración de la compañía, es el tratamiento de los inventarios, sus procesos y controles implementados, dada la importancia relativa derivada de la naturaleza de sus inventarios y su relación con la generación directa de los ingresos. Durante el período fiscal 2015, la compañía evidenció de forma empírica las pérdidas de inventario como consecuencia de falencias en sus controles; de igual manera se manifestó la detección de cierto nivel de incertidumbre en el tratamiento financiero del camarón durante su proceso productivo.

El total de activos corrientes durante el año 2015 fue US\$1,5 millones, de los cuales sus inventarios representaron el 20,9%, esto es US\$318,056 y, dada la naturaleza del rubro e importancia relativa en cuanto a los aspectos cualitativos, éste representa el componente de mayor interés para los usuarios de los estados financieros. Los inventarios representan el origen de los ingresos de la compañía al ser la razón de sus operaciones, razón por la cual el presente trabajo proyecta el desarrollo de procedimientos de auditoría que permitirán identificar y evaluar los riesgos de error material asociados a este rubro, así como determinar los procedimientos para la mitigación de dichos riesgos.

1.6. Delimitación o Alcance de la Investigación

Periodo: 2015

Campo: Auditoría Financiera

Área: Inventarios

Empresa: Pescayo S.A.

Dirección: Cuenca 106 y Eloy Alfaro, Guayaquil - Ecuador

1.7. Idea a Defender

La evaluación de riesgos de error material proporciona información fiable e imparcial respecto a la condición en la que se efectúan los procesos en una entidad, brindando una perspectiva más amplia a la administración referente a las deficiencias identificadas y las oportunidades de mejora que puede implementar.

El proceso de evaluación de riesgos de los inventarios permite a la administración canalizar esfuerzos orientados a la consecución de objetivos institucionales, tales como controles que operen de forma eficaz respecto a cada una de las instancias del proceso de producción, índices de productividad y desarrollo organizacional.

Una mayor comprensión de la entidad y su ambiente proporciona la base para el diseño e implementación de respuestas a los riesgos evaluados de error material. Los inventarios representan un rubro de especial atención para los usuarios de las compañías del sector camaronero, por ende, resulta necesario implementar controles que permitan detectar, prevenir y corregir errores que podrían suscitarse durante alguna instancia del proceso productivo.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes de la investigación

En el año 1970 se inició la denominada "revolución azul", la cual estuvo representada por el esparcimiento de la acuicultura a nivel mundial. Esta actividad consistió en el desarrollo del cultivo de especies acuáticas, vegetales o animales, en agua dulce o agua de mar.

Productores como Tailandia y China influyen en el mercado internacional del camarón debido a su participación global, pudiendo establecer variaciones representadas por incrementos o decrementos en el precio del camarón en función de las cantidades colocadas especialmente en el mercado norteamericano.

Las estaciones climáticas del Ecuador permiten un mayor desarrollo de los crustáceos, resistencia a enfermedades y optimización de la textura y sabor del mismo. Estas condiciones propician hasta tres cosechas por año, contribuyendo al desarrollo del sector camaronero, frente a otros países de gran exportación como Tailandia, donde sólo se pueden realizar hasta dos ciclos de cosecha al año.

El camarón ecuatoriano constituye uno de los principales crustáceos que contribuyen de forma directa a la generación de ingresos para el país representada en amplios niveles de exportación y gran acogida en sólidos mercados internacionales. Este sector ha sido abarcado por muchos empresarios que han encontrado en nuestro territorio, focos de atención para inversiones tanto en terrenos de siembra de camarón como en la tecnología de avanzada orientada a la optimización del rendimiento y calidad del terreno. Productores y exportadores del país han logrado incursionar en nuevos mercados, captando inclusive la atención de Japón y el mercado chino, entre otros.

El sector camaronero en el Ecuador ha experimentado un notable desarrollo y crecimiento durante las últimas dos décadas, constituyendo un elemento que genera cierta representación en la generación del PIB mediante las exportaciones.

La industria camaronera en el país se ha consolidado en la zona costera del país, en provincias como Guayas, Manabí, Santa Elena y El Oro, sorteando diversos inconvenientes durante su desarrollo, tal como ha sido la caída de la producción originada por la aparición de la mancha blanca a finales de los años 90.

El Ecuador es un país que goza de plena biodiversidad de recursos existentes y cuenta, en el año dos mil dieciséis, con una demografía representada por 16,6 millones de habitantes. La industria camaronera remonta sus orígenes en el Ecuador a finales de la década de los 60, dando lugar a un mercado casi inexplorado y con potencial desarrollo y crecimiento para el país.

La industria camaronera ha experimentado durante las últimas décadas un notable desarrollo gracias a las vías de exportación con las que cuenta el país. Hasta el año 200 existían alrededor de 152 mil hectáreas para cultivo del producto, mientras que las cifras de exportación de camarón a partir del 2002 han experimentado una tendencia creciente finalizando el año 2005 con un crecimiento con respecto a 2004 del 35%, con lo cual las ventas al exterior superaron los 440 millones de dólares. (Superintendencia de Bancos y Seguros, 2012)

En Ecuador, alrededor del 90% de la producción de camarón proviene del cultivo; mientras que sólo un 10% es capturado en las aguas del Pacífico, todo ello debido a que nuestro país posee condiciones que propician el desarrollo de esta actividad, como lo son las condiciones climatológicas, ubicación geográfica y la estructura de sus costas, permitiendo al Ecuador ser reconocido como uno de los productores del mejor camarón blanco del mundo.

Esta actividad, a más de constituirse en una de los principales componentes de PIB, proporciona también una importante representación laboral debido a que cerca del 60% de los empleos es generada en zonas marginales del país, proporcionando infraestructura básica en el sector y una fuente fija de ingresos, promoviendo el desarrollo y calidad de vida.

El incremento de la producción en las piscinas de cría de camarón en el país está directamente vinculado con las mejoras en el procesamiento de las larvas, su nutrición, manejo y equipamiento con que actualmente cuentan las camaroneras. Este sector productivo ha tomado especial interés en la optimización del producto camaronero mediante la inversión de equipos con mejor tecnología.

Los laboratorios de larvas constituyen centros de costos destinados al análisis y estudio técnico del camarón, es decir, las camaroneras previo a los procesos de cultivo, se abastecen de larvas y las mantiene en secado durante diez a quince días con el fin de optimizar el ciclo productivo. El camarón puede alcanzar aproximadamente 23 gramos en cuatro meses, es decir, alcanza un peso promedio óptimo y de excelentes condiciones para su comercialización.

Dentro de los principales inconvenientes que ha enfrentado este sector, tenemos primeramente el Síndrome de Taura, el cual apareció a mediados del año 1991 y fue detectado en octubre de 1993 en la población de Taura, provincia del Guayas, ocasionando el cierre de 12.000 Ha de producción hasta 1994, y cuyo efecto se extendió por la zona del Golfo de Guayaquil.

Este síndrome es causado principalmente por el uso y abuso de pesticidas Tilt y Calixil los cuales eran utilizados para contrarrestar la Sigatoka Negra que atacaba a plantaciones bananeras, destruyendo hectáreas de cultivo y disminuyendo su producción. Dichos químicos utilizados para las plantaciones bananeras, eran arrastrados a zonas camaroneras a través de las lluvias y corrientes de ríos, deteriorando sus piscinas y menoscabando el cultivo de camarón.

Esta plaga puede involucrar una fase aguda en la cual se ve afectada la piel del crustáceo. Según su nivel de agresividad, esta enfermedad presenta tres fases: aguda, transición y crónica. El *Litopenaeus vannamei*, conocido como camarón patiblanco, es susceptible de esta enfermedad, la cual afecta la piel del crustáceo, provocando mal funcionamiento digestivo, letargo, nado errático, opacidad de la musculatura caudal y causando inclusive su muerte.

El principal mercado del camarón ecuatoriano es Estados Unidos (60%), seguido por el italiano y el español (34%). El resto se reparten en otros países de América, Europa y la demanda local. Los exportadores realizan gestiones para ampliar sus mercados en Europa, principalmente en España y Francia. (Superintendencia de Bancos y Seguros, 2012)

En el país existen alrededor de 400 compañías legalmente registradas dedicadas a la actividad camaronera conforme a datos proporcionados por el Instituto Nacional de Pesca INP. Las empresas que resaltan en la producción de camarón son Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., Expalsa Exportadora de Alimentos S.A., Operadora y Procesadora de Productos Marinos Omarsa S.A., Promarisco S.A. y Sociedad Nacional de Galápagos C.A. Las estrategias de ventas son desarrolladas por asociaciones debido a la alta demanda del camarón, puesto que no resulta necesario implementar propuestas de venta específicas para atraer clientes.

Conforme a lo determinado por la encuesta realizada por el INEC, referente a la elaboración y conservación de pescados, crustáceos y moluscos que engloban actividades de elaboración de productos de camarón, éstas son desarrolladas principalmente en las provincias de Guayas y Manabí, representando el 93,82% de la producción total en el dos mil trece, mientras que la población restante hace referencia a las provincias de Santa Elena y El Oro.

Con base en datos estadísticos publicados por la Organización para la Alimentación y Agricultura (FAO), se expresó que la producción de camarón por cultivo ha demostrado un constante crecimiento en lo que respecta al período comprendido entre el 2007-2014, con pequeñas desaceleraciones durante el 2008 y 2012 lo cual fue producido por el declive de la capacidad adquisitiva de consumidores a nivel mundial y por caída de precios por sobreofertas en el mercado asiático.

Durante el año 2015, el principal destino de las exportaciones nacionales de camarones es Vietnam, el cual mostró un crecimiento del 26,24% con referencia al año anterior. Entre los productos adquiridos por Vietnam resaltan los camarones y langostinos de agua fría. De igual forma, las exportaciones hacia China marcaron una tendencia creciente del 45% representada por un total de US\$751,88 millones,

mientras que Estados Unidos disminuyó sus adquisiciones en un 30% en relación al 2014.

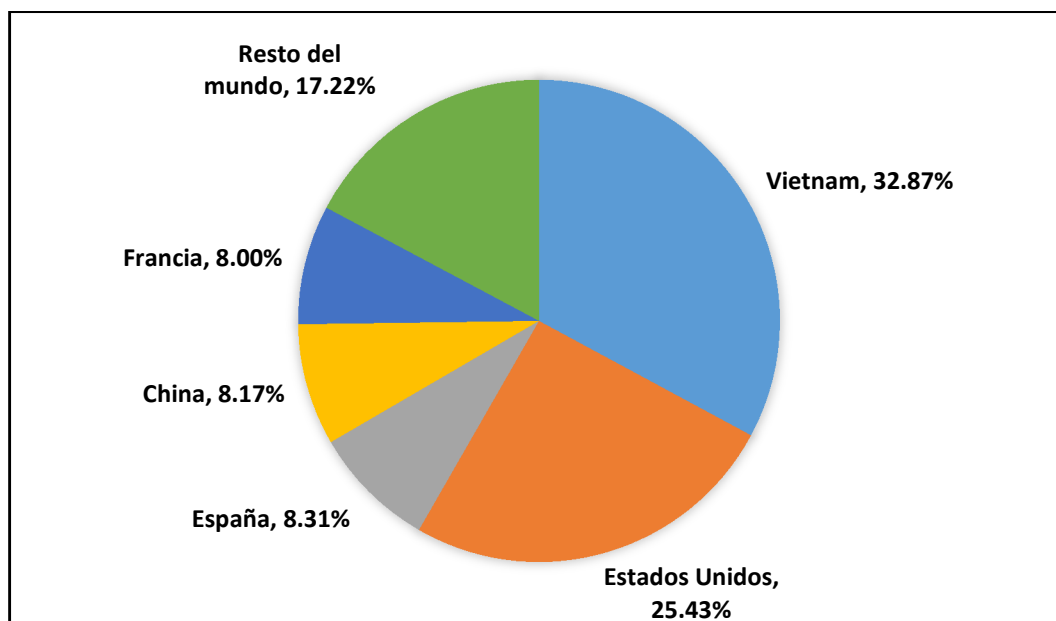


Figura 1: Principales países destino de acuerdo al monto de exportaciones en el año 2015

En términos generales, las exportaciones de camarón han mantenido una tendencia creciente a excepción del año 2009, donde se evidenciaron los efectos de la crisis financiera mundial. De igual forma el PIB de acuicultura y pesca de camarón en áreas marítimas, piscinas y ríos, muestra un constante crecimiento durante el 2007-2015, presentando un pico durante el 2011 cuando alcanzó una tasa de crecimiento del 21,75% en la producción debido a una menor oferta de camarón asiático, así como la recuperación de la capacidad adquisitiva de China y Estados Unidos, con una tasa promedio de crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB) de este sector el 8,33%.

El sector camaronero se ha caracterizado por ser una de las pocas industrias que generan brechas comerciales positivas, gracias a las mejoras en sus procesos productivos sobre la calidad del camarón que es altamente apetecido internacionalmente.

2.1.1. La empresa y su situación actual

2.1.1.1. Antecedentes de la camaronera Pescayo S.A.

La compañía Pescayo S.A. fue constituida en la ciudad de Guayaquil el 3 de Mayo de 1996 mediante escritura pública otorgada ante el Notario titular Vigésimo del cantón Guayaquil y aprobada por la Superintendencia de Compañías a través de la resolución N°89.1.03.0010.

Pescayo S.A., es una empresa privada con 20 años de posicionamiento y experiencia en el sector camaronero, siendo el Sr. Segundo Reyes Gonzabay su fundador y gerente general.

La compañía se dedica exclusivamente a la actividad acuícola de cría y comercialización de camarón en el mercado local y sus piscinas se encuentran ubicadas en la Isla Puná, provincia del Guayas. Su información financiera es preparada con forme a las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF Pymes.

Sus inicios fueron débiles, debido a la insuficiencia de capital existente para emprender el negocio. Se carecía de tecnología suficiente para el tratamiento de terrenos y cuidado del camarón durante la época del cultivo hasta su posterior cosecha, a pesar de que se contaba con conocimiento y dominio por parte de sus fundadores, puesto que éstos son natalicios del área y crecieron en apego al desarrollo de esta actividad. Dentro de las dos décadas en el mercado, se logró buscar apalancamiento que les permitiera inclusive expandir sus terrenos de producción y amplificar su alcance para abastecer a una clientela más exigente.

La compañía posee veintiséis piscinas de producción están ubicadas en la isla Puná, las cuales están encargadas de albergar el proceso de producción desde la preparación hasta la cosecha final de los camarones. Entre sus principales clientes se destacan: Industrial Pesquera Santa Priscila S.A., Procesadora del Río S.A. Proriosa,

Zambritisa S.A., mientras que sus principales proveedores están representados por: Expalsa Exportadora de Alimentos S.A., Alimentsa S.A., Gisis S.A.

2.1.1.2. Proceso productivo

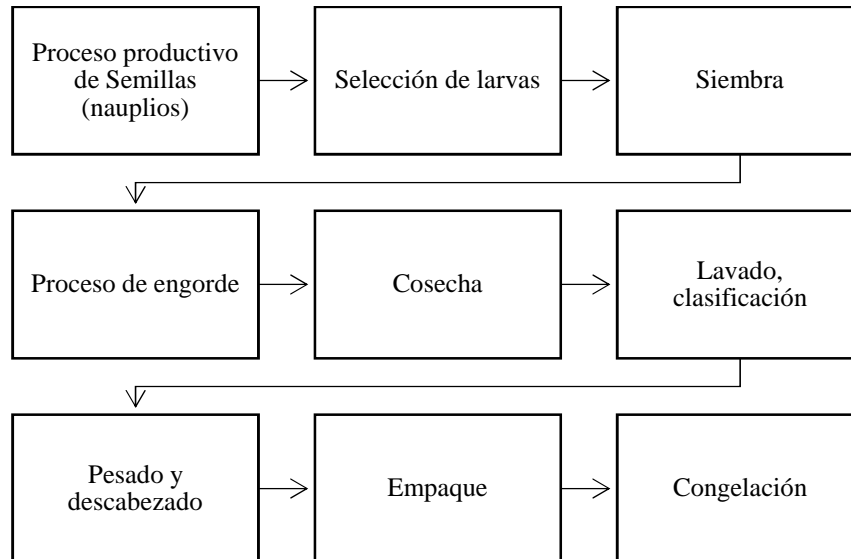


Figura 2: Proceso de producción de camarón

El proceso productivo de la camaronera Pescayo S.A. inicia con el abastecimiento de larvas, conforme a su planificación de siembra y cosecha y se procede conjuntamente con la preparación de la piscina, la cual se deja secar por alrededor de 15 días para que se produzca la regeneración del suelo mediante su contacto con el sol.

El sedimento que se encuentra dentro de la piscina es removido mediante un procedimiento de limpieza que incluye sacar lodo por un lado de la piscina y bombear agua del mar por el otro lado. Una vez culminada la remoción de sedimento, se utiliza cal (alrededor de 8 a 10 sacos por hectárea) para secar completamente la piscina.

El barbasco o cero fish, es utilizado posterior a la aplicación de la cal para eliminar peces y moluscos remanentes dentro de la piscina, y se la fertiliza mediante el uso de una fuente de nitrato de amonio y fósforo con el propósito de liberar a la piscina de agentes que pudieran afectar la salud del camarón.

Posterior a ello se incorporan fertilizantes de suelo y gradualmente se sube el nivel de agua a la piscina. El proceso de preparación de las piscinas tarda alrededor de dos a tres días y es replicado en las demás piscinas a partir de la culminación de los ciclos de cosecha.

Se inicia el proceso de siembra con la captura de pequeños ejemplares que arriban a las costas o esteros, para ser trasladados a estanques o brazos de agua de hasta cien hectáreas de superficie para su engorde. Las hembras desovan (obtención de huevos de camarón) entre 18 y 48 horas posterior a su captura; dichos huevos son colocados en diversos estanques y alimentados con fitoplancton y posteriormente se les dosifica el zooplancton hasta alcanzar el estado de post-larva y ser trasladados a los precriaderos. Una vez que el camarón pesa entre 1 y 3 gramos, es transferido a piscinas de engorde de mayores dimensiones hasta alcanzar la talla comercial.

La larva utilizada es aquella con un tiempo de vida promedio de 12 días posterior al desove, es decir la obtención de los huevos del camarón hembra en los laboratorios. Dentro de este proceso productivo, se encuentra inmersa la probabilidad de mermas en la producción, lo cual es producido generalmente debido al estrés causado por las diferencias ambientales en el traslado del camarón hacia el laboratorio, sin embargo, el personal de la camaronera ha logrado desarrollar habilidades para disminuir el impacto de mermas en la producción.

Aproximadamente 40 a 50 sacos de balanceado son utilizados por cada millón de larvas durante las 12 semanas que la piscina permanece sembrada hasta alcanzar un gramaje de comercialización. Alrededor de 3 meses posteriores a la siembra, son necesarios para que los camarones se encuentren en óptimas condiciones de cosecha. Este proceso implica cerrar la vía de escape de agua de la piscina con una malla y tomando ventaja de la marea se deja salir toda el agua de la piscina.

Un operador se ubica por el lugar donde sale el agua con una malla similar al cernidor y recoge el camarón que sale de la piscina para colocarlo en gavetas con

hielo que permita conservar la temperatura del camarón durante el transporte y posterior entrega al cliente que usualmente está representado por empresas empacadoras del camarón.

2.2. Marco Teórico de la Investigación

2.2.1. Auditoría

Auditoría es la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. La auditoría debe realizarla una persona independiente y competente. (Arens, Elder, & Beasley, 2013)

La auditoría nace como una necesidad social derivada del desarrollo económico, debido a la globalización económica, y complejidad industrial. Esta rama está orientada a transparentar la información financiera que suministra una entidad a todos sus usuarios. Existen diversas acepciones de la auditoría debido al amplio desarrollo que ha tenido esta disciplina en los últimos años.

La Auditoría Financiera es un examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones con la finalidad de determinar si están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente aceptadas. (Guerreros, 2011)

Auditoría significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional de una entidad es confiable, veraz y oportuna; en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planeados, que las políticas y lineamientos se hayan observado y respetado, que se cumple con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general.

La auditoría constituye la evaluación sistemática de los estados financieros a través de la revisión y análisis de evidencia que permitan concluir respecto a si dichos estados financieros se encuentran libres de errores materiales; dicha opinión independiente es plasmada en un informe. (Santillana, 2012)

Una amplia comprensión de las operaciones de negocios de la entidad, incluyendo los aspectos principales de producción, distribución, ventas y mercadotecnia, puede ayudarnos a identificar las clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones materiales que esperamos sean reflejadas en los estados financieros.

2.2.1.1. Evolución de la Auditoría

Antiguamente, la auditoría era conocida como una actividad realizada en grandes corporaciones y cuyo objeto solía estar representado en la constatación física de activos, así como la detección de errores y/o fraude.

Históricamente, se evidencia en tiempos muy remotos, algún tipo de auditoría fue practicada ya que los gobernantes exigían la rendición de cuentas por parte de escribanos independientes y así evitar mermas en sus recaudaciones.

La profesión de la auditoría, como tal, fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas en el año de 1862, donde se puso de manifiesto la necesidad de efectuar revisiones periódicas e independientes a las diversas entidades organizacionales. No fue, sino hasta el año 1900 que esta profesión fue introducida en Estados Unidos, bajo el enfoque planteado en Inglaterra orientado a la detección del fraude como uno de los principales objetivos de dicha auditoría.

Durante el año 1912, cuando apenas se iniciaba la enseñanza de la auditoría, se establecía que los principales objetivos eran: detectar y prevenir fraudes. Al llegar al año 1940, se estableció como objetivo primordial de auditoría la revisión de la situación financiera y resultados de operación de una entidad, sobre los cuales se ofrezca una opinión independiente. Sin embargo, el progreso y evolución de dicha acepción no culminó allí, sino que más tarde agregó atribuciones relacionadas a mejorar la dirección de las empresas y asegurar la eficiencia de la gestión.

La evidencia de auditoría constituye información utilizada por el auditor para la determinación de conclusiones sobre las cuales basa su opinión. Dicha evidencia

debe poseer características particulares como la suficiencia y competencia de la información recabada por el auditor, que permita obtener seguridad razonable y así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor, conforme a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) deberá desarrollar su trabajo basado en el escepticismo profesional, la cual refleje una actitud inquisitiva que considere circunstancias que pudieran propiciar que los estados financieros contengan errores materiales que afecten su razonabilidad, esto es, implicar especial atención y evaluación crítica a información que cuestione la fiabilidad de los documentos y condiciones que pudieran implicar casos de fraude.

El juicio profesional deberá ser aplicado por el auditor, en la planificación y ejecución de la auditoría, la cual deberá reflejar la experticia del auditor y técnica desarrollada en el ejercicio de su profesión. Resulta indispensable ejercer el juicio profesional en situaciones en las cuales el auditor toma decisiones referentes a la importancia relativa y el riesgo de auditoría, evaluación de la evidencia y conclusiones respecto a la misma.

Enfoque de Auditoría basado en riesgos

El enfoque de la auditoría ha tornado un giro hacia la identificación y evaluación de riesgos, agregando valor a la labor de auditoría, focalizando su trabajo hacia las áreas críticas de la organización. La aplicación de este enfoque de la auditoría basado en riesgos implica ampliar el conocimiento del cliente, ya que esto permite analizar las áreas con mayor probabilidad de errores.

Los riesgos inherentes de cada compañía dependerán de la naturaleza del negocio, comprendiendo los objetivos y estrategias organizacionales, los factores de la industria, regulación y otros factores, medición del desempeño financiero y evaluación del control interno.

Este enfoque de auditoría actualizado a los estándares del medio, requiere que el auditor se involucre en el proceso de conocimiento del negocio, para así detectar con facilidad deficiencias en su estructura, posibles riesgos o focos de alerta para el desarrollo de su proceso que pudieran propiciar el cometimiento de errores materiales en la presentación de estados financieros.

La auditoría plantea que se conozca más el entorno del mercado, ambiente corporativo, estrategias de venta, ambiente regulatorio y normativo, cadena de abastecimiento, demás operaciones de la entidad y su impacto en los estados financieros.

2.2.2. Riesgo de Auditoría

El riesgo en la auditoría, significa el riesgo de que el auditor de una opinión de auditoría inapropiada cuando la información financiera, administrativa, operacional o de gestión está elaborada en forma errónea de una manera importante (Cartaya, 2014)

El riesgo es definido como el impacto y la probabilidad de que determinados eventos puedan afectar la consecución de los objetivos de la entidad, tales como la protección del valor de sus activos existentes y la generación de activos para el futuro. Los accionistas visualizan y evalúan la relación del riesgo con los objetivos y estrategias institucionales como el crecimiento del ingreso, margen de operación y eficiencia de sus activos.

La seguridad razonable se relaciona con todo el proceso de auditoría. Es un nivel alto de aseguramiento pero no es absoluta. El auditor no puede dar seguridad absoluta debido a las limitaciones inherentes del trabajo llevado a cabo, los juicios humanos que se requieren, y la naturaleza de la evidencia examinada. La siguiente muestra resalta algunas de las limitaciones de la auditoría. (Mantilla, 2007)

El auditor necesita obtener seguridad razonable respecto a si los estados financieros se encuentran libres o no de errores materiales, pudiendo estar originados dichos errores por equivocación o fraude.

La seguridad razonable está constituido por el alto nivel de seguridad obtenido por el auditor cuando éste haya obtenido evidencia suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El riesgo de auditoría es definido como aquel riesgo que enfrenta el auditor de expresar una opinión inapropiada sobre estados financieros sesgados que no reflejan razonabilidad en cuanto a la situación financiera de la empresa.

2.2.3. Riesgo de Error Material

El riesgo de error material hace referencia al riesgo presente de que los estados financieros contengan errores materiales.

El proceso de evaluación de riesgos de error material está íntimamente vinculado hacia todos los aspectos de la auditoría, basándose principalmente, en la comprensión de factores de la entidad, tales como: su naturaleza, actividades y transacciones, control interno. Además de los factores ya descritos, la evaluación de riesgos comprende también la consideración de factores externos como el entorno de la entidad, marco regulatorio, condiciones de la industria, entre otros.

Los procedimientos de auditoría enfocados en la evaluación del riesgo, proporcionan la base para identificar y evaluar aquellos riesgos de error material direccionados al fraude o error y, por ende, contribuye al diseño de procedimientos de auditoría adicionales.

Un proceso de evaluación de riesgos impreciso e insuficiente, puede propiciar una evaluación inadecuada de los riesgos de error material relevantes, distorsionando la correcta dirección en el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría. El entorno externo, también constituye un elemento esencial dentro de la evaluación, ya que permite ampliar la perspectiva del auditor y alertarse respecto a factores específicos de la entidad que pudieran repercutir y afectar de forma directa la preparación de los estados financieros.

Un desenfoco en la evaluación del riesgo, deriva en la realización de procedimientos de auditoría innecesarios, mal articulados, inefectivos o inclusive duplicados, provocando ineficacia en el trabajo del auditor y mermando sus horas efectivas de trabajo.

Gestionar los riesgos eficientemente es hoy en día una preocupación constante de la alta gerencia, pues esta gestión aplicada de manera eficiente se traduce en efectos económicos positivos que incrementan el patrimonio de los accionistas, constituyendo una herramienta imprescindible para la toma de decisiones gerenciales. (Del Obre, 2011)

La gestión integral de riesgos facilita la toma de decisiones al soportar actividades de planificación estratégica y fortalecer el ambiente de control interno, permitiendo también a la dirección obtener una visión global del riesgo y contribuyendo al logro de sus objetivos.

La identificación y evaluación de los riesgos de error material, a pesar de implicar el conocimiento obtenido de la industria en auditorías precedentes, requiere también el ejercicio permanente del escepticismo profesional. Los conocimientos previamente adquiridos, deben ser actualizados mediante el desarrollo de procedimientos analíticos de auditoría, indagaciones con la administración y encargados de gobierno, discusiones dentro del equipo de trabajo, actividades de planeación relevante, entre otros.

Por otro lado, resulta relevante también la comprensión del riesgo inherente, el cual constituye la susceptibilidad de determinada aseveración referente a algún rubro específico, mientras que el riesgo de control constituye aquella probabilidad de que un error pudiera ocurrir en determinada aseveración sin ser prevenido, detectado o corregido por el personal por el control interno de la entidad.

El riesgo de detección se encuentra asociado al hecho de que los procedimientos de auditoría desarrollados por el equipo de trabajo no detecten la existencia de un error que pudiera ser material y afectar la razonabilidad en la presentación de los estados financieros de la entidad.

2.2.4. Principios fundamentales de la evaluación de riesgo efectiva

Los principios fundamentales para la evaluación efectiva del riesgo, involucra enfatizar los siguientes asuntos en cada fase del proceso:

- **Mentalidad.-** Corresponde al ejercicio de escepticismo profesional y juicio profesional apropiado, así como un análisis crítico de la evaluación del riesgo en la auditoría.
- **Involucramiento de miembros del equipo de auditoría.-** La evaluación del riesgo suele realizar a partir de la etapa de planeación, sin embargo es necesario involucrar al personal y los especialistas para que éstos aporten con sus conocimientos, habilidad y capacidad para identificar y evaluar riesgos en cualquier etapa de la auditoría.
- **Profundo nivel de comprensión de la entidad y su ambiente, control interno.-** Es fundamental comprender el control interno de la entidad y su ambiente, lo cual permitirá de manera efectiva identificar y evaluar riesgos para posterior a ello diseñar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a dichos riesgos. La comprensión de la entidad incluye conocer las clases de transacciones propias de sus operaciones, actividades de control relevantes.
- **Identificación riesgos de error material relevantes.-** La identificación de los riesgos debe ser efectuada con base en diversos factores, incluyendo factores externos y factores específicos de la entidad.
- **Diseño de procedimientos de auditoría adicionales.-** La evidencia recolectada debe tener suficiente capacidad de persuasión para responder y cubrir apropiadamente los riesgos identificados en base a la magnitud y probabilidad de ocurrencia. La información obtenida del proceso de evaluación constituye la base del diseño de los procedimientos de auditoría adicionales y cuyas respuestas a dichos procedimientos permitirá obtener evidencia suficiente y apropiada para la base de las conclusiones y la opinión de auditoría

- **Reconocimiento de la evaluación de riesgo como un proceso iterativo.-** Constituye un proceso dinámico ajustable durante la auditoría, conforme se obtiene evidencia y se presenta más información.
- **Documentación de auditoría.-** Muestra una relación directa entre los resultados de la evaluación del riesgo, juicio profesional, diseño y ejecución de procedimientos de auditoría. La documentación se prepara apropiadamente cuando se basa en hechos, lo suficientemente sólidos pero apropiadamente concisos y consistentes con la importancia del riesgo asociado.

2.2.5. Evidencia de Auditoría

El diseño de los procedimientos de auditoría está relacionado con la ejecución de procedimientos orientados a la obtención de evidencia suficiente y apropiada, a fin de proporcionar una sólida base sobre la cual se preparará la opinión.

La evidencia obtenida de fuentes internas del Banco, tales como registros contables, es conocida como información producida por la entidad IPE. Dicha documentación proporcionada por la entidad deberá ser validada, analizando su naturaleza, probando su exactitud y la integridad. Ésta debe ser suficiente para sustentar la base de la opinión de auditoría.

Existen diversos factores para la evaluación de la naturaleza y determinación del alcance de los procedimientos sobre la IPE, tales como: evaluación del riesgo asociado a la información producida por la entidad, calidad y complejidad de dicha información, relevancia para la determinación de juicio y emisión de conclusiones.

La evidencia de auditoría es acumulativa en naturaleza; por lo tanto, los resultados de nuestros procedimientos de evaluación del riesgo utilizan y proporcionan evidencia de auditoría que, cuando se considera con otra evidencia obtenida durante la auditoría, nos permite llegar a las conclusiones que sustentan nuestra opinión de auditoría. En última instancia, el objetivo de nuestra evaluación del riesgo es proporcionar una base apropiada para identificar y evaluar los riesgos de error material, y diseñar e implementar las respuestas a dichos riesgos. (Roa Gordot, 2015)

La documentación de auditoría debe comunicar al lector de forma clara y comprensible, el tipo de evidencia relevante recopilado durante el proceso de evaluación del riesgo. Dicha documentación puede estar representada en gráficas, imágenes, palabras o combinaciones, para lo cual se debe hacer uso del juicio profesional a fin de determinar el tamaño apropiado de la evidencia, así como su complejidad e importancia del riesgo de error material.

2.2.6. Fases principales de la Evaluación del Riesgo

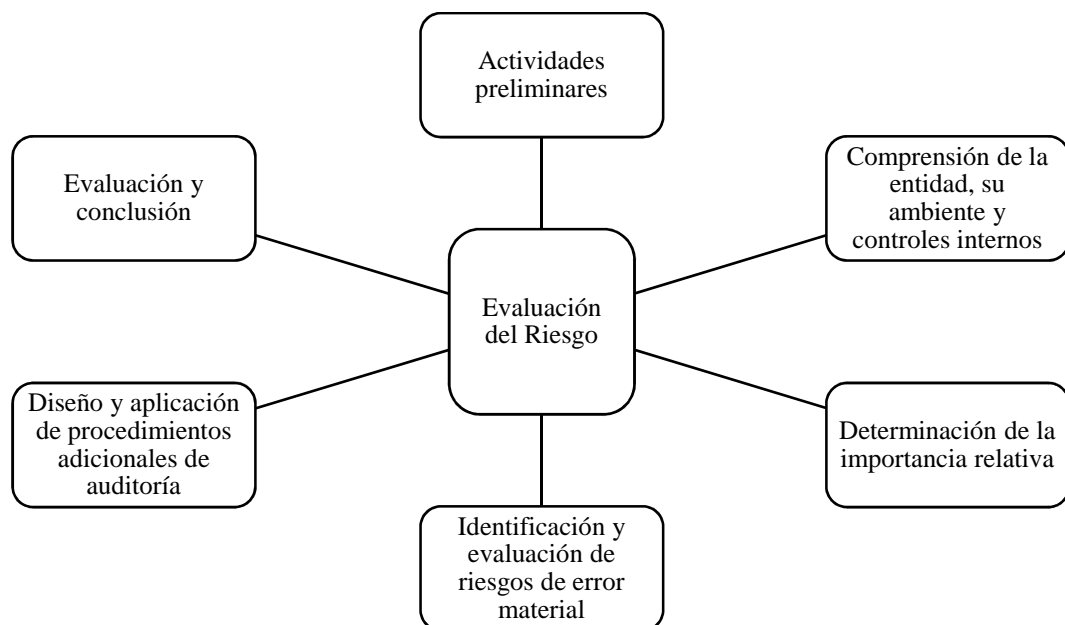


Figura 3: Diagrama de la evaluación de riesgo

Las principales fases de evaluación de riesgo comprenden un proceso lógico consistente con las Normas Internacionales de Auditoría que permiten identificar y evaluar los riesgos de error material. Este proceso propicia el diseño y ejecución de procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a los riesgos previamente identificados, tomando en consideración la información recolectada a través de los procedimientos de evaluación de riesgo.

Conforme a la realización y desarrollo de los procedimientos de auditoría planeados, resulta necesario establecer una constante revisión que permita el ejercicio del juicio profesional a fin de mantenerse alerta ante cualquier indicio de riesgos que pudiera cambiar la dirección y alcance de las pruebas de auditoría.

La evidencia de auditoría obtenida a raíz de los procedimientos de evaluación de riesgo puede ser utilizada para sustentar la conclusión del auditor referente a la existencia de un riesgo de error material en determinado saldo de cuenta.

2.2.6.1. Actividades Preliminares

La planeación y determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de evaluación del riesgo incluye las consideraciones del ejercicio del juicio profesional y se ve afectada por la naturaleza y circunstancias del compromiso de auditoría. Dichos procedimientos de evaluación de riesgo deben incluir indagaciones con la administración, procedimientos analíticos, observación e inspección.

Las evaluaciones de riesgos comprenden la identificación de controles que probablemente van a prevenir o detectar y corregir, un Error material en Aseveraciones específicas. Por ello se recomienda indagar con la administración a fin de obtener una comprensión de los Controles y relacionarlos con las Aseveraciones en el contexto de los procesos y sistemas en los cuales existen porque las Actividades de Control individuales con frecuencia no cubren por sí solas un riesgo. (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB, 2011)

La comprensión de la industria involucra conocer las relaciones que mantiene la entidad con sus proveedores y clientes, analizar el mercado y su competencia, la actividad cíclica o estacional. Podemos también obtener información, o una perspectiva diferente al identificar los Riesgos de Error Material, a través de Indagaciones con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:

- Las Indagaciones dirigidas a los Encargados del Gobierno nos pueden ayudar a comprender el ambiente en el cual se preparan los Estados Financieros
- Las Indagaciones dirigidas al personal de Auditoría Interna pueden proporcionar información acerca de los procedimientos de Auditoría Interna realizados durante el año en relación con el diseño y efectividad del Control Interno de la Entidad, y si la Administración ha respondido de manera satisfactoria a los hallazgos provenientes de esos procedimientos
- Las Indagaciones a los empleados involucrados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales nos pueden ayudar a Evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de ciertas Políticas Contables
- Las Indagaciones dirigidas a los abogados internos pueden proporcionar información acerca de asuntos como litigios, cumplimiento de leyes y regulaciones, conocimiento de Fraude o sospecha de Fraude que afecte la Entidad, garantías, obligaciones posteriores a las ventas, acuerdos (por ejemplo, asociaciones en participación) con los socios de negocios y el significado de los términos contractuales
- Las Indagaciones dirigidas al personal de mercadotecnia o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias de mercadotecnia, tendencias de ventas o acuerdos contractuales de la Entidad con sus clientes.

Otros de los aspectos a considerar son: las políticas del gobierno que actualmente afecten la conducción del negocio (políticas fiscales, incentivos financieros, políticas monetarias, restricciones comerciales), requerimientos ambientales que afecten a la entidad, condición económica, inflación, revaluación de la moneda.

Los procedimientos analíticos preliminares proporcionan la base para la identificación y evaluación de los riesgos de error material y pueden ser utilizados a un nivel más alto como a nivel de rubro de los estados financieros, en caso que se considere necesario.

2.2.6.2. El conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno

El auditor tiene la responsabilidad de obtener el conocimiento necesario para conocer a la entidad y su ambiente como los factores sectoriales relevantes, los cuales incluyan especificaciones de la industria, ambiente competitivo, actividades cíclicas o estacionales, relaciones con clientes y proveedores.

La naturaleza de la entidad implica la comprensión de sus operaciones, estructura organizacional, tipo de inversiones, transacciones con relacionadas, desarrollo de la industria, métodos de financiamiento, así como la comprensión de los objetivos, estrategias de la entidad y riesgos de negocios. El sector específico a la cual pertenece la compañía a auditar proporciona información necesaria para analizar riesgos de error material relacionados al desarrollo de su actividad.

Las leyes y reglamentos son otro aspecto clave a considerar en la auditoría ya que los factores normativos incluyen el marco de la información financiera aplicable, entorno legal y político, como lo son: principios contables, régimen fiscal, políticas gubernamentales, entre otras.

Las políticas contables aplicadas por la entidad representan un elemento de análisis para el auditor, quien evalúa si éstas son adecuadas a sus actividades y consistentes con la normativa vigente. Las estrategias institucionales, al igual que los objetivos organizacionales pueden dar indicios de riesgos de error material relacionados al negocio.

Control Interno es un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y otro personal de la Organización, diseñado para proporcionar una garantía razonable sobre el logro de

objetivos relacionados con operaciones, reporte y cumplimiento. (PwC & Project Leader, 2013)

El control interno comprende la estructura, las políticas, los procedimientos y las cualidades del personal de una empresa, diseñadas con el propósito de promover la eficiencia en las operaciones, y estimular y asegurar el cumplimiento de las políticas y directrices emanadas de la dirección.

Podemos distinguir dos tipos de controles:

- Los controles contables, comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.
- Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y el acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

El papel de los auditores es importantísimo en el sistema de controles que garantizan la fiabilidad de la información financiera de las empresas y, por tanto, la generación de confianza. Esta confianza es fundamental para el crecimiento económico y, por ende, para el bienestar social. (Rodríguez, 2015)

El auditor debe utilizar el conocimiento adquirido en la comprensión de la entidad mediante el entendimiento de los sistemas estratégicos del negocio e industria en la cual se desenvuelve la entidad con el propósito de evaluar los riesgos que ésta pudiera enfrentar en el cumplimiento de sus objetivos.

La comprensión del control interno y sus componentes permite obtener un adecuado conocimiento de aquellos controles que son relevantes para la auditoría, es decir, aquellos que es necesario comprenderlos para identificar apropiadamente los riesgos de error material y planear los procedimientos de auditoría.

La determinación de los controles relevantes requiere el ejercicio del juicio profesional y suele estar representado por el objetivo de la entidad para preparar los estados financieros y revelaciones, controles de la salvaguarda de los activos de la entidad contra la adquisición, uso o disposición no autorizada.

2.2.6.2.1. Características del Control Relevante

La determinación del control relevante involucra el ejercicio del juicio profesional y debe ser adaptado a la naturaleza de la auditoría. Entre las principales características de un control relevante tenemos:

- Controles que cubren riesgos significativos de error material
- Controles que cubren riesgos de error material en los cuales los procedimientos sustantivos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y apropiada.
- Controles sobre los cuales se planea confiar para la determinación del alcance de los procedimientos sustantivos.
- Controles que operan alrededor de los registros contables, transacciones o ajustes inusuales no recurrentes.
- Controles cuya comprensión es necesaria para identificar apropiadamente los riesgos de error material.

La determinación de si un control es relevante o no involucra la consideración de factores como: importancia relativa, importancia del riesgo planeado, tamaño de la entidad, naturaleza del negocio, complejidad de las operaciones, requerimientos regulatorios, entre otros.

2.2.6.2.2. Componentes del control interno

La comprensión del control interno contribuye a la identificación de los tipos de posibles errores y factores que afectan los riesgos de error material. Los componentes del control interno son:

2.2.6.2.2.1. Ambiente de Control

El ambiente de control constituye el conjunto de procesos, estructuras y normas que proporcionan la base para el control interno en la organización. En términos generales, el ambiente de control comprende las funciones de gobierno y de la administración, sus actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno y la administración en materia de control interno de la compañía.

El ambiente interno abarca el talante de una organización y establece la base de cómo el personal de la entidad percibe y trata los riesgos, incluyendo la filosofía para su gestión, el riesgo aceptado, la integridad y valores éticos y el entorno en que se actúa. (Ambrosone, 2007)

Este componente establece la pauta de una organización, donde los administradores y encargados de gobierno juegan un papel importante dado que involucra la supervisión del desarrollo y realización del control interno, estructura, líneas de información, autoridades y responsabilidades apropiadas.

En este aspecto del componente es necesario determinar si éstos presentan deficiencias en el ambiente de control que pudieran compensarse con los demás elementos como por ejemplo: los controles del propietario-administrador pueden mitigar la falta de segregación de funciones, dada la supervisión del propietario-administrador sobre el proceso de reporte de la información financiera y el involucramiento en el día a día de las operaciones.

2.2.6.2.2.2. Proceso de evaluación del riesgo por parte de la entidad

Incluye la base de la comprensión de cómo la administración determina los riesgos a administrar, es decir evaluar riesgos para el logro de sus objetivos. Involucra una comprensión del proceso de evaluación del riesgo efectuado por la compañía, donde se deberá considerar la actitud de la entidad para: identificar riesgos, evaluar su importancia y probabilidad de ocurrencia y capacidad de decidir acciones que respondan a dichos riesgos.

La evaluación de riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo deben ser gestionados. Tiene como condición previa la identificación de los objetivos a los distintos niveles, los cuales deben estar vinculados entre sí. (Olasefs, 2015)

El proceso de evaluación del riesgo por parte de la entidad permite comprender aquellos riesgos ya identificados y facilita una auditoría más eficiente y efectiva que permite focalizar la identificación y evaluación del riesgo efectuada por el auditor. Si la entidad no tiene un proceso formalmente establecido, se requerirá la discusión con la administración respecto a si existen riesgos de negocios relevantes para los objetivos del reporte de información financiera. En caso de identificar deficiencias en el control interno, es necesario determinar el impacto en la identificación y evaluación de riesgos de error material.

Existen casos en los que la compañía no mantiene un proceso de evaluación de riesgo formalmente definido, sin embargo, la administración se reúne de forma trimestral con todo el personal contable para tratar y discutir respecto a los riesgos latentes que la entidad enfrenta en relación al reporte de la información financiera.

2.2.6.2.2.3. Sistema de información relevante para el reporte de la información financiera y la comunicación

El sistema de información proporciona a la entidad los datos necesarios y aspectos relevantes para la ejecución de controles diarios, permite al personal comprender las responsabilidades de control y su relevancia para el logro de los objetivos.

El sistema de información relevante para los objetivos del reporte de la información financiera consiste en procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- Iniciar, registrar, procesar, autorizar y reportar transacciones de la entidad
- Resolver el procesamiento incorrecto de las transacciones
- Procesar y contabilizar las desviaciones del control y violaciones de sistemas
- Capturar la información relevante para el reporte de información financiera
- Transferir información de sistemas de procesamiento de transacciones al mayor general
- Asegurar que la información se acumule, procese, registre y presente apropiadamente en los estados financieros acorde al marco regulatorio establecido.

Esta revisión incluye realizar conciliaciones de los estados financieros con los registros contables subyacentes así como examinar ajustes materiales realizados durante la preparación de los estados financieros, analizar su naturaleza y evaluar la razonabilidad de los mismos.

La comprensión del sistema de información puede ser obtenida a través de diagramas de flujo que permiten evidenciar la estrecha relación entre los sistemas de información, los procesos y transacciones. Este componente requiere también el alcance de la tecnología de la información, donde el especialista de TI puede ser involucrado para los siguientes aspectos:

- Obtener comprensión del sistema de información mediante la evaluación del diseño de los controles y su implementación
- Identificación y evaluación de riesgos relacionados al procesamiento computarizado de la información, generación de reportes, parametrización en el sistema, entre otros aspectos

- Diseñar y ejecutar pruebas de controles
- Desarrollar y ejecutar análisis de datos exploratorio

Comprender cómo se comunica la entidad permite conocer las líneas de comunicación existentes entre la administración y los encargados del gobierno, comunicación con partes externas y entes regulatorios. Este componente puede incluir indagaciones con la administración, al personal de contabilidad, personal de tecnología de la información y administradores, examen de la documentación, políticas y controles.

2.2.6.2.2.4. Monitoreo de los controles

El monitoreo de los controles implica evaluar y supervisar la naturaleza y el alcance sobre el monitoreo de las actividades, cualquier incumplimiento o falta de apego a los controles por parte de la administración, así como las evaluaciones de la administración y remediación de deficiencias. (Dtt, 2015)

El monitoreo de los controles es un componente que permite evaluar la efectividad del desempeño del control interno a lo largo del tiempo, es decir concluir respecto a la eficacia operativa de los controles identificados y tomar medidas correctivas en caso que sea necesario. La administración determina el monitoreo mediante actividades continuas y evaluaciones que incluyen actividades de supervisión.

En este aspecto de la evaluación del control interno se deberá considerar cómo la entidad inicia las acciones correctivas en relación a las deficiencias en los controles, así como qué tipo de fuentes de información son utilizadas en las actividades de monitoreo y su nivel de confiabilidad.

En caso que la entidad cuente con un departamento de auditoría interna, es necesario efectuar indagaciones con la administración, referentes a las responsabilidades de Auditoría interna, su aplicación de normas profesionales, su plan de auditoría y accesibilidad a los registros, limitaciones sobre el alcance de sus actividades.

2.2.6.2.2.5. Actividades de Control

Las actividades de control corresponden a actividades requeridas para administrar los riesgos de la entidad teniendo en cuenta los aspectos normativos, operativos y tecnológicos. (E&Y, 2013)

Las actividades de control corresponden a las políticas y procedimientos que contribuyen a la ejecución de las directrices propuestas por la administración. Estas actividades son aplicables a diversos niveles de la organización.

El uso de los diagramas de flujo de los procesos permite mejorar la comprensión de los flujos de las transacciones e identificar puntos en el proceso susceptibles a la ocurrencia de errores materiales. Este componente permite identificar las fuentes de información utilizadas, medios de generación de reportes, personal clave en la ejecución de los procesos y conocer cuáles son los pasos a efectuarse por la administración en caso de identificación de inconsistencias o irregularidades en el del proceso.

Con el objeto de evaluar la implementación del control, podrá seleccionarse una muestra y reprocesar cada uno de los aspectos previamente identificados y concluir respecto a la implementación de dichos pasos.

2.2.6.3. Determinación de la Importancia Relativa

Constituye un componente esencial para la identificación y evaluación de riesgos de error material. Preliminarmente, la determinación de la importancia relativa dependerá de supuestos y estimaciones proyectadas de determinado rubro relevante para los usuarios financieros.

La importancia relativa incide en la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría, es decir pruebas de controles y procedimientos sustantivos, además de permitir identificar y evaluar riesgos de error material y diseñar procedimientos de auditoría adicionales.

El establecimiento de la importancia relativa requiere de forma coercitiva una comprensión suficientemente profunda de la entidad, así como las consideraciones apropiadas referentes a las necesidades de los estados financieros.

Por ello, se concluye que es necesario ejercer el juicio profesional para la determinación de la importancia relativa, la cual con frecuencia está direccionada a la aplicación de determinado porcentaje a un benchmark (punto de referencia), el cual toma en consideración los siguientes aspectos:

- Los grupos de cuenta tales como activo, pasivo, capital contable, ingresos o gastos, identificados como elementos de los estados financieros.
- Rubros de énfasis o atención para los usuarios de los estados financieros, tales como utilidad, ingresos o activos netos.
- El ambiente económico de la entidad y su naturaleza.
- La volatilidad del Benchmark o punto de referencia.

El punto de referencia, conocido como Benchmark, suele estar representado por: la utilidad antes de impuestos, ingresos totales, utilidad bruta, gastos totales, patrimonio o activos totales. El proceso de selección del punto de referencia incluye datos financieros que involucran posición financiera histórica, resultados del período, presupuestos o pronósticos para el período actual, mismos que son ajustados a los cambios significativos que influirán en las circunstancias de la entidad a nuestra fecha de corte.

Conforme a lo establecido en las Guías de aplicación y otras notas explicativas de la NIA 320.A5, se determina que la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto está diseñada sobre la base de un porcentaje del punto de referencia seleccionado, el cual puede ser determinado mediante: eliminación de circunstancias inusuales del período actual, promedios entre el período actual y dos o más períodos anteriores, o mediante algún método para estimar de forma más razonable el monto para el período actual. Dado que se trata de una estimación, la importancia relativa involucra el ejercicio del juicio profesional, marcando una relación directa entre el porcentaje seleccionado y el benchmark o punto de referencia seleccionado.

Una vez que se ha determinado la importancia relativa, será necesario establecer la importancia relativa de desempeño para la evaluación de riesgos de error material, determinando la oportunidad, naturaleza y alcance de procedimientos adicionales de auditoría para probar cualquier saldo de cuenta, clase de transacción o revelación material.

Resulta necesario para la determinación de la importancia relativa de desempeño, deducir un monto de errores no corregidos anticipados con el propósito de ampliar el alcance en el desarrollo de pruebas de auditoría y proporcionar un margen de seguridad razonable que permita identificar errores y concluir respecto a la materialidad de los mismos.

La determinación de la importancia relativa de desempeño involucra algunos aspectos relevantes para la determinación de dicha estimación, entre los cuales tenemos factores como: la comprensión de la entidad y su ambiente, nivel de confianza en el control interno y la calidad de la información producida por la entidad, datos históricos de errores no corregidos por la entidad, riesgos identificados durante el proceso de evaluación de riesgo y demás factores cualitativos que pudieran impactar de forma material la información financiera.

2.2.6.4. Identificación y evaluación de riesgos de error material

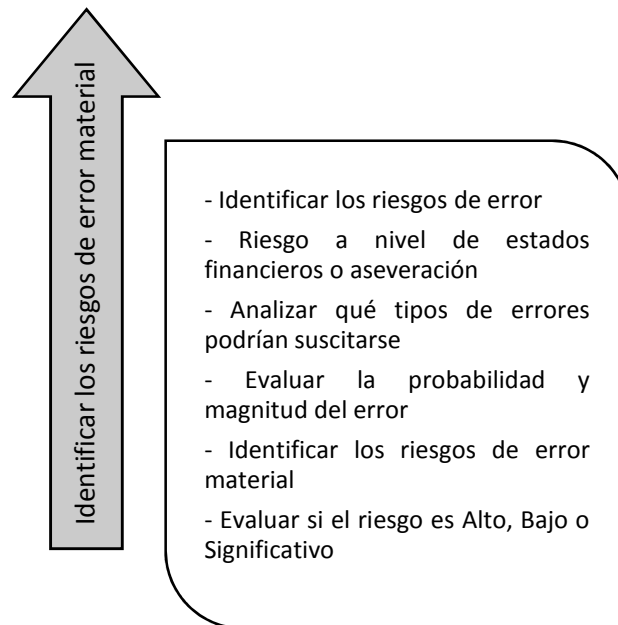


Figura 4: Identificar los riesgos de error material

El enfoque de la auditoría propuesta por las Normas Internacionales de Auditoría requiere una constante evaluación de riesgos, denominado el desarrollo de la auditoría basada en riesgos, lo cual implica hacer consideraciones y estar atentos en cada etapa de la auditoría, puesto que se debe estar alerta ante la presencia de posibles riesgos. Entre la información a considerar para la evaluación de riesgos tenemos:

- Procedimientos analíticos preliminares
- Factores de la industria, regulatorios y otros factores externos que afectan a la entidad
- Naturaleza de la entidad, sus operaciones, estructura
- Políticas contables de la entidad
- Objetivos y estrategias del negocio
- Revisión del desempeño financiero

El conocimiento pleno de la entidad y su ambiente constituyen la base para la evaluación del riesgo, donde se evalúa:

- Si los riesgos identificados se relacionan de forma penetrante a los estados financieros en su conjunto
- Los tipos de errores que pudieran suscitarse, las cuentas, revelaciones y aseveraciones que podrían verse afectadas.
- La probabilidad de ocurrencia del error y su magnitud
- Las cuentas y revelaciones significativas que permitan identificar a nivel de aseveración, qué saldo de cuenta y revelación se afectarían por los riesgos identificados de error material.
- Si los riesgos de error material altos, bajos o significativos.

La evaluación de los riesgos de error material soporta las decisiones referentes al alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos sustantivos y pruebas de controles. Para muchos riesgos se puede evaluar fácilmente su probabilidad e impacto, mientras que para otros riesgos es necesario reconsiderar si éstos representan una posibilidad razonable de error material.

2.2.6.4.1. Identificación los riesgos de error

Se considera la información obtenida y se determina aquellas situaciones que presentan razonablemente un riesgo de error que requiere alguna evaluación adicional, posterior a ello y mediante el ejercicio del juicio profesional se deberá evaluar cuáles constituyen riesgos de error material, considerando los riesgos de fraude y error que pudieran presentarse. Dentro de los factores de riesgo de fraude se presentan condiciones como: incentivos o presión para cometer fraude, oportunidad para el cometimiento de irregularidades, actitud que justifique la acción fraudulenta.

2.2.6.4.2. Riesgo a nivel de estados financieros o a nivel de aseveración

Los riesgos de error pueden presentarse a nivel de aseveración así como a nivel de estados financieros. Los *riesgos a nivel de estados financieros* afectan a la

presentación de los estados financieros en su conjunto y afectan a diversas aseveraciones; requieren una respuesta general que involucre a miembros con mayor experiencia en el equipo de auditoría, incorporando elementos impredecibles en la selección de procedimientos de auditoría. Los *riesgos a nivel de aseveración* se cubren con los procedimientos de auditoría adicionales como procedimientos sustantivos y pruebas de controles.

2.2.6.4.2.1. Aseveraciones Financieras

El proceso de declaración de la administración de que los estados financieros se encuentran acorde a la normativa aplicable, implica la realización de aseveraciones referentes al reconocimiento, presentación, medición y revelación de los distintos elementos que componen dichos estados financieros. La asociación de los riesgos identificados con las aseveraciones respectivas, permite al auditor diseñar con enfoque el plan de auditoría financiera. Las aseveraciones utilizadas para distinguir los diversos errores potenciales, se pueden dividir en:

Aseveraciones referentes a clases de transacciones y eventos para el período bajo auditoría:

- **Ocurrencia.-** Relacionado a una transacción real cuyo evento pertenece a la entidad y tuvo lugar durante el período contable. Un ejemplo claro del riesgo asociado a la ocurrencia se presenta en los ingresos, donde las facturas emitidas y registradas son formalidades aun cuando no se ha concretado la transferencia de riesgos y beneficios asociados al bien vendido o el servicio prestado; este riesgo está representado en una sobrevaluación de ingresos por ventas.
- **Integridad.-** Corresponde al registro íntegro de todas las transacciones que hayan tenido lugar durante el período contable, es decir que todos los eventos que debieron ser registrados, se encuentren efectivamente incluidos contablemente. El inventario de la compañía podría estar subvaluado debido a bajas por ventas que no han sido reconocidas contablemente.

- **Exactitud.-** Implica que el importe de las transacciones hayan sido registrados apropiadamente. El riesgo asociado a la aseveración de exactitud involucra que el importe de ventas pudiera estar calculado de forma equívoca por inconsistencias en los registros o factura.
- **Corte.-** Relacionado al reconocimiento de las transacciones en el período correcto. Las ventas pudieran estar sobrevaluadas por ventas registradas antes del período de cierre que fueron efectivizadas en el período siguiente.
- **Clasificación.-** Corresponde a la correcta clasificación de las diversas transacciones y eventos relacionados a los respectivos saldos de cuenta. El rubro de propiedades y equipos pudiera estar subvaluado debido a transacciones involucradas en la puesta del equipo en las condiciones propicias para operar, mismas que no fueron capitalizadas, sino que se enviaron a resultados, afectando la presentación de los estados financieros.

Aseveraciones relacionadas con saldos de cuenta al final del período:

- **Existencia.-** Implica la existencia de los activos, pasivos y patrimonio en determinada fecha, por ejemplo: Validar la existencia del saldo de cuentas por cobrar, verificando que éstas cuenten con documentación que soporte la respectiva transacción que originó el reconocimiento de dicho activo.
- **Derechos y obligaciones.-** Relacionado a los derechos que la compañía mantiene sobre los activos y las obligaciones contraídas por la entidad. La compañía pudiera haber reconocido como Propiedades y equipos, bienes sobre los cuales no posee derechos o título de propiedad que le permita controlar el bien y participar de sus beneficios económicos.
- **Integridad.-** Involucra validar que los activos, pasivos y patrimonios que debieron ser reconocidos contablemente, hayan sido registrados.
- **Valuación y distribución.-** Direccionado a que todo ajuste por valuación y distribución haya sido apropiadamente registrado en lo referente a activos, pasivos y patrimonio de la entidad.

Aseveraciones referentes a la revelación y presentación de la información financiera:

- **Ocurrencia y derechos y obligaciones.-** Requiere que las transacciones u eventos ocurridos durante el período sobre el que se informa hayan sido revelados apropiadamente, como por ejemplo algún contingente.
- **Integridad.-** Corresponde a que todas las revelaciones que deben ser incluidas en los estados financieros, hayan sido apropiadamente incluidas y reveladas.
- **Clasificación y comprensibilidad.-** Involucra que la información financiera esté presentada y revelada apropiadamente, de forma expresamente clara.
- **Exactitud y valuación.-** Valida que la información financiera presentada por la entidad debe ser revelada apropiadamente y por los montos adecuados.

Las aseveraciones son el conducto mediante el cual el auditor está direccionado al hallazgo de cualquier tipo de errores materiales, ya sea por fraude o error, que afecten a los estados financieros de forma material en cuanto a la razonabilidad de su presentación.

El escepticismo profesional requiere que el auditor permanezca constantemente con una mente inquisitiva, atento a cualquier indicio de error que pudiera estar asociado a las aseveraciones antes descritas, siendo necesario un proceso constante de evaluación de riesgos en cada etapa de la Auditoría.

2.2.6.4.3. Analizar qué tipos de errores pudieran suscitarse

Con el propósito de validar la suficiencia de la comprensión del riesgo, será necesario considerar cuál saldo de cuenta o revelación de los estados financieros se vería afectado por el riesgo de error material y qué aseveración está asociada.

Resulta relevante evaluar los aspectos esenciales que permitan identificar qué tipos de errores podrían suscitarse y si dicho error se asocia a la sobrevaluación o subvaluación del saldo de cuenta.

La composición del saldo de cuenta y revelación podría ser susceptible a diversos riesgos, por ende, es necesario disgregar el saldo de cuenta o revelación a fin de identificar apropiadamente los riesgos de error material asociados, identificando la efectividad de los controles relevantes y diseñar procedimientos de auditoría adicionales.

2.2.6.4.4. Evaluar la magnitud y probabilidad del error

La probabilidad involucra la oportunidad de ocurrencia de un error, mientras que la magnitud se refiere a la importancia del error y las afectaciones que éste pudiera tener en los estados financieros.

Los factores que pudieran afectar la probabilidad de ocurrencia de un riesgo de error material son: naturaleza y monto de los activos, pasivos y transacciones, grado de centralización de los registros contables, transacciones con partes relacionadas, complejidad de estimaciones contables, competencia de sus funcionarios participantes en el proceso de generación de la información financiera.

La magnitud pudiera verse afectada por los montos de los estados financieros o total de transacciones expuestas al riesgo así como el volumen de transacciones, lo que incrementa la magnitud del posible error.

2.2.6.4.5. Identificar los riesgos de error material

La identificación de los riesgos de error material incluye las consideraciones referentes a la naturaleza del saldo de cuenta o revelación relacionada subjetividad o complejidad asociada a dicho saldo o revelación, representación en relación a la

importancia relativa de planeación, entre otros factores analizados hasta el presente punto de análisis.

Los riesgos de error material corresponden a aquellos riesgos que denotan una razonable posibilidad de afectar un saldo de cuenta o revelación, pudiendo propiciar la presencia de errores materiales en los estados financieros.

Una vez identificado el riesgo de error material, éste deberá ser asociado a aseveraciones lo cual constituye un proceso de integración entre el proceso de identificación de riesgos de error material y el proceso de la identificación de las cuentas y revelaciones significativas y sus aseveraciones relevantes.

La determinación de cuentas y revelaciones significativas incluye consideraciones no sólo cuantitativas sino también cualitativas. Los errores se consideran materiales si éstos pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios sobre la base de los estados financieros en su conjunto.

Entre los aspectos a considerar para identificar cuentas y revelaciones significativas, se detallan factores cualitativos y cuantitativos como:

- Composición, tamaño y naturaleza del saldo de cuenta o revelación, lo que ayuda a determinar la dirección del riesgo por sobrevaluación o subvaluación
- Susceptibilidad de error o fraude, exposición a pérdidas en la cuenta o revelación
- Volumen de actividad, complejidad de las transacciones que permita evaluar el ambiente de procesamiento de las transacciones y analizar la homogeneidad de las transacciones en naturaleza o diversos tipos de transacciones
- Transacciones con partes relacionadas
- Cambios en características de cuenta o revelación en relación al período anterior

El juicio profesional utilizado para la evaluación de riesgos de error material comprende una conjugación de factores cuantitativos y cualitativos y variará dependiendo de los hechos y circunstancias.

2.2.6.4.6. Evaluar si el riesgo es alto, bajo o significativo

El *riesgo significativo* es aquel que requiere de una consideración especial de parte del auditor y está asociado a una mayor probabilidad de ocurrencia de error con magnitud mayor e impacto en los estados financieros.

Entre las características principales del riesgo significativo resaltan: riesgo de fraude, complejidad de transacciones, alto grado de subjetividad en la medición de la información financiera, transacciones significativas con partes relacionadas o transacciones que se encuentren fuera del curso giro ordinario de la entidad. Cada una de las características detalladas con antelación suelen involucrar mayor intervención de parte de la administración de la entidad, así como intervención manual o tratarse de transacciones complejas que requieren mayor juicio.

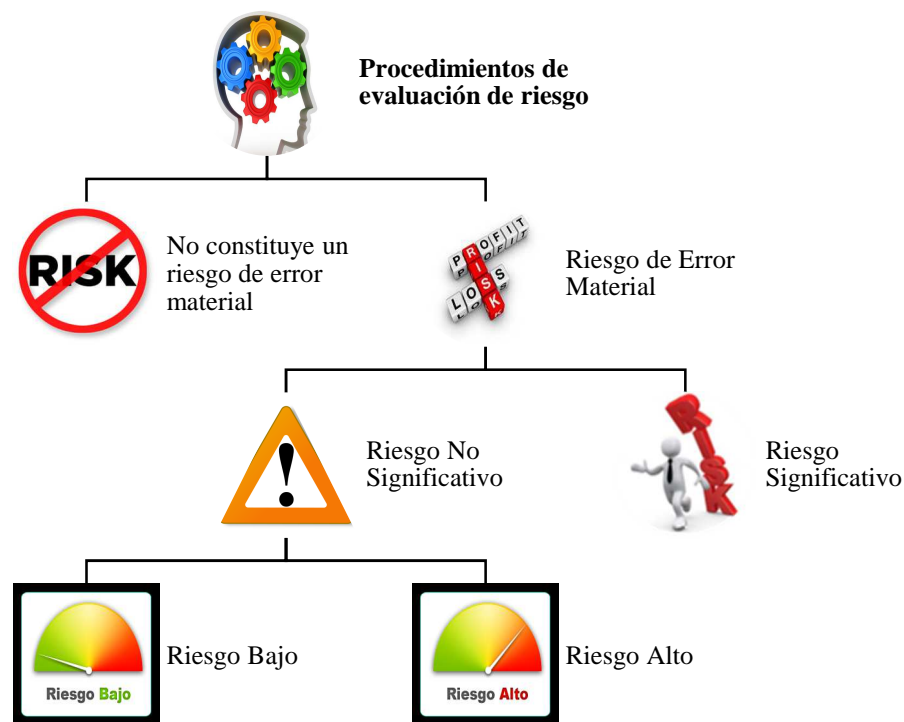


Figura 5: Evaluación de Riesgo

En términos generales, la probabilidad y magnitud serán los determinantes que permitan evaluar a los riesgos como alto, bajo o significativo. El efecto de los factores cualitativos y cuantitativos permitirá definir el riesgo de error material identificado, mismos que variarán dependiendo de los hechos y circunstancias en los que se encuentre la entidad.

Un rubro o saldo de cuenta cuya transaccionalidad sea rutinaria y predecible podría ser catalogada para una entidad como riesgo bajo, dada la baja complejidad de sus operaciones y consistencia en los registros contables, sin embargo, un saldo de cuenta asociado a una estimación contable que involucre el juicio de la administración y no cuente con bases sostenibles podría ser catalogado como riesgo significativo.

2.2.6.5. Diseño e implementación de Procedimientos de Auditorías

El auditor como parte de sus objetivos principales, plantea la obtención de una seguridad razonable respecto a los estados financieros, analizando si estos no contienen errores materiales que pudieran distorsionar la presentación de la información financiera.

La evaluación del riesgo constituye un proceso que requiere de escepticismo profesional, así como el involucramiento de los especialistas o expertos, que permitan aportar al desarrollo de la auditoría con conocimientos, habilidades y capacidad pertinentes. Una comprensión de profundo nivel de la entidad, su ambiente y control interno permitirá conocer a detalle la esencia de las clases de transacciones en las operaciones de la entidad, así como la identificación de las actividades de control relevantes.

La capacidad de la evidencia para persuadir es necesaria para cubrir de forma apropiada un determinado riesgo el cual es probable que aumente la probabilidad y magnitud de ocurrencia de un error potencial que afecte de manera significativa la presentación de la información financiera. Los procedimientos de valoración de

riesgo incluyen indagaciones a la administración, procedimientos analíticos y observación e inspección.

De forma conjunta con los procedimientos de auditoría, será necesario realizar otros procedimientos que permitan el relevamiento de información que propicie la obtención de información relevante para emitir una opinión sobre la cual, la administración pueda basar sus decisiones.

Resulta necesario, también la revisión de información obtenida de fuentes externas, como diarios de comercio y economía; informes de analistas, bancos o agencias calificadoras; o publicaciones regulatorias o financieras; así como realizar indagaciones a los abogados externos de la entidad o a los expertos en valuación que haya utilizado la Entidad.

Las Indagaciones efectuadas con la administración de la empresa ayudan a comprender el ambiente en el cual se prepara la información financiera. Se deberá también realizar indagaciones y entrevistas con empleados que estén involucrados en el tratamiento contable de las transacciones a fin de conocer las situaciones en las que pudieran suscitarse transacciones complejas o inusuales y así obtener una visión más amplia respecto a la orientación en cuanto al enfoque de las pruebas sustantivas.

Reguladores y supervisores han centrado sus esfuerzos en atender las demandas de los usuarios de la información financiera, al entender que la base de la confianza en el trabajo de los auditores es la calidad, a cuya mejora continua se destina la extensa regulación de la actividad auditora y la supervisión de la labor del auditor, a nivel de firma y de encargo. (García Agüero, 2016, pág. 73)

La calidad de los procedimientos realizados en la auditoría demanda altos niveles de profesionalismo, los cuales deben verse inmersos en el planteamiento, desarrollo y ejecución de los procesos, ya que éste es considerado un análisis efectuado por un ente revisor sobre el cual se basan los entes regulatorios para el análisis preliminar de posibles irregularidades. Los usuarios de la información financiera, se encuentran representados por diversos administradores y agentes externos de la

entidad, inclusive organismos de control estatal, quienes se encuentran en constante supervisión del auditor.

La complejidad de la entidad, la naturaleza de sus operaciones, procesos de negocios y sus impactos resultan relevantes en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de evaluación de riesgo.

2.2.6.5.1. Procedimientos Analíticos

Los procedimientos analíticos por su parte, comprenden las evaluaciones de la información financiera mediante el análisis de datos financieros y no financieros, mismos que abarcan investigación de las fluctuaciones que pudieran presentarse de forma inconsistente con otra información relevante. (Manual de Enfoque de Auditoría, 2013)

La información receptada ayuda a evaluar los Riesgos de Error Material para proporcionar una base para diseñar e implementar las respuestas a los riesgos evaluados. Una Prueba efectiva proporciona evidencia de Auditoría apropiada y requiere que determinemos la relevancia y confiabilidad de la información que va a utilizarse como Evidencia de Auditoría.

Los procedimientos analíticos preliminares constituyen procedimientos de evaluación de riesgo que propician la base para la identificación de riesgos de error material. Estos procedimientos suelen incluir análisis relacionados al rubro de los ingresos y niveles más desglosados en caso de que se considere necesario.

Existen diversos procedimientos utilizados para efectuar la revisión analítica preliminar entre los cuales se puede destacar: interés particular e razones financieras o relaciones entre saldos de cuenta, volatilidad de los estados financieros, análisis de tendencias, comparación con información objetiva.

Los riesgos son los errores no detectados o equivocadamente evaluados, que se desprenden específicamente del procedimiento de muestreo, por lo tanto, no existen en el método exhaustivo o de revisión permanente o total. (Estupiñán Gaitan, 2007)

Los procedimientos sustantivos constituyen procedimientos adicionales de auditoría diseñados para cubrir riesgos de error material relacionados a determinada aseveración.

Los métodos de selección de las partidas para análisis de pruebas son: seleccionar el total de la población, partidas específicas o muestreo de auditoría. Los procedimientos de auditoría pueden ayudar a identificar la existencia de transacciones o eventos inusuales, así como montos, razones y tendencias que podrían indicar asuntos que tengan implicaciones de auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifican, pueden ayudarnos a identificar Riesgos de Error Material, especialmente Riesgos de Error Material debido a Fraude. (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB, 2011)

Los procedimientos analíticos de cierre son aquellos utilizados para establecer conclusiones referente a si los estados financieros presentan consistencia acorde a la comprensión de la entidad realizada por el auditor, además de que permiten identificar indicios de que no se hayan identificado previamente riesgos de error material, así como permite analizar si es necesario efectuar alguna reconsideración en la evaluación de los riesgos de error material antes mencionados.

Podemos utilizar la información obtenida al realizar los Procedimientos de Evaluación del Riesgo y las actividades relacionadas, como Evidencia de Auditoría para sustentar las evaluaciones de los Riesgos de Error Material. Además, podemos obtener Evidencia de Auditoría acerca de las clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones y las Aseveraciones relacionadas y acerca de la efectividad operativa de los Controles, aunque dichos procedimientos no se planearon específicamente como Procedimientos Sustantivos o como Pruebas de Controles. También podemos elegir realizar Procedimientos Sustantivos o Pruebas de Controles concurrentemente con los Procedimientos de Evaluación del Riesgo porque es eficiente hacerlo así.

El tratamiento de los inventarios supone un análisis de procesos en el cual se planteen estudios respecto al diseño, implementación y eficacia operativa de los controles que maneja la compañía hasta obtener la información financiera derivada de sus procesos.

La medición del desempeño mediante indicadores solo ayuda a la identificación de problemas existentes, analizando el histórico de una operación, pero se considera necesaria la identificación de las causas de estos problemas para tomar acciones asociadas a su solución. Por esto las empresas de éxito conocen sus fortalezas y debilidades, participan en actividades de benchmarking frecuentemente y mantienen un registro exacto de las operaciones de inventario; además de darle especial importancia a la evaluación de la gestión de inventarios de una manera integral, donde todos los actores se vean reflejados y se busque un consenso en las decisiones de inventario para el logro de un objetivo común. Una adecuada gestión de inventarios se logra con un funcionamiento apropiado de las relaciones intra-empresariales y en el marco de la cadena de suministro. (López Martínez & Gómez Acosta, 2013)

La cadena productiva de la industria camaronera posee como principales eslabones las piscinas de cultivo. Este proceso productivo requiere especiales cuidados en cuanto a la cría, transformación y pesca del camarón, puesto que este ciclo se ve afectado por potenciales plagas que pueden afectar el crecimiento de la larva e inclusive causar daños irreversibles que se traducen en pérdidas para la compañía. Por ello, se llevan registros cronológicos de las revisiones efectuadas a cada piscina de la camaronera.

2.3. Marco Conceptual

Los siguientes términos se usan, en el presente anteproyecto, con el significado que a continuación se especifica:

- **Riesgo de error material.-** Constituye el riesgo existente de que los estados financieros contengan errores materiales que distorsionen su presentación fiable y razonable a los diversos usuarios de la información financiera.
- **Aseveraciones.-** Corresponde a declaraciones de la Administración que se encuentra incorporadas en los estados financieros de forma implícita o explícita y las cuales son utilizadas por el auditor para la evaluación de riesgos y desarrollo de sus procedimientos de auditoría.
- **Juicio profesional.-** Experiencia y técnica del auditor conjugadas para la determinación de decisiones dentro del contexto de las normas de auditoría,

contabilidad y ética, las cuales deberán buscar ser apropiadas en las circunstancias del compromiso de auditoría.

- **Límite de errores claramente triviales.-** Constituye el monto límite determinado para considerar cualquier error como inmaterial, es decir, que no necesitará acumularse y cuya importancia es relativamente pequeña dada la magnitud de su impacto.
- **Procedimientos Analíticos.-** Procedimiento orientado a la comparación del monto registrado del saldo de cuenta contrastado con una expectativa desarrollada independientemente por el auditor, la cual permite concluir respecto a la razonabilidad del rubro.
- **Procedimientos Sustantivos.-** Procedimiento orientado a identificar y detectar errores materiales a nivel de aseveración, tales como pruebas de detalle donde se analizan de forma minuciosa los componentes del saldo de cuenta o los procedimientos analíticos sustantivos que comprenden el desarrollo de una expectativa comparable con el saldo de cuenta.
- **Control relevante.-** Actividad de control que cubre riesgo significativo de error material, orientado a prevenir, detectar y corregir errores.
- **Pruebas de Controles.-** Procedimiento elaborador con el objeto de evaluar el diseño del control (mitigar riesgos), validar su implementación (operatividad en un determinado punto en el tiempo) y verificar su eficacia operativa.
- **Riesgo Significativo.-** Constituye un riesgo de error material que requiere atención especial de auditoría, mediante el diseño de procedimientos específicos orientados a responder y cubrir directamente el riesgo.
- **IPE.-** Información producida por la entidad, la cual es utilizada en el desarrollo de los procedimientos de auditoría y requiere ser evaluada en cuando a la exactitud, integridad, lógica del reporte y parámetros utilizados.
- **Documentación.-** Comprende la información que soporta la recopilación de juicios, evidencia de auditoría y conclusiones, al cual debe estar debidamente plasmada en los papeles de trabajo del auditor.
- **Error de hecho.-** Error sobre el cual no hay duda, es decir, determinada información que ha sido declarada o presentada de forma incorrecta.

- **Error proyectado.-** Comprende la proyección de errores identificados por el auditor en la revisión de muestras de auditoría.
- **Error de juicio.-** Incluye errores en el juicio utilizado por la administración de la entidad para efectuar estimaciones contables que el auditor considera inapropiadas.
- **Errores de procedimientos analíticos sustantivos.-** Diferencias detectadas en el desarrollo de procedimientos analíticos sustantivos, en los cuales la diferencia entre el saldo de cuenta y la expectativa desarrollada excede el límite previamente establecido.
- **Escepticismo profesional.-** Actitud inquisitiva que involucra una evaluación crítica de la evidencia, estado de alerta y duda respecto a las condiciones que pudieran denotar un posible error o fraude.
- **Muestreo estadístico.-** Comprende una selección aleatoria de las partidas de la muestra mediante el uso de técnicas estadísticas que proporcionen igual número de probabilidades a cada partida integrante de la población.
- **Muestreo por Unidad monetaria.-** Método estadístico que involucra someter a muestreo una población compuesta por partidas expresadas en montos monetarios y cuya población seleccionada es proporcional a las unidades monetarias de la partida.

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Metodología de la Investigación

3.1.1. Tipo de Investigación

El presente plan de trabajo de titulación propone diversos tipos de investigación, los cuales son planteados a continuación:

La investigación propuesta es de carácter *Descriptiva*, puesto que se ha procedido a determinar a la entidad como objeto de estudio y mediante un estudio descriptivo basado en la observación y análisis, se plantea la evaluación de los riesgos (en auditoría) referente a los saldos de cuenta material y sus características.

Se realizará el levantamiento de información mediante el uso de fuentes primarias y secundarias que permitan obtener bases bibliográficas y estadísticas actuales referentes a la aplicación de pruebas de auditoría en las organizaciones, por tal razón, se menciona a la investigación *Documental* como uno de los tipos de investigación propuesta.

Otra de las características que componen la presente investigación es el tratamiento y análisis de datos, constituida a base de la recolección directa de la realidad organizacional de la empresa, lo cual nos permitirá desarrollar una investigación *De Campo*, así como plantear pruebas de auditoría en respuesta a dichos riesgos identificados.

Parte esencial para el desarrollo de los objetivos de la investigación está ligado a la determinación del grado de relación existente entre dos variables, para lo cual se consideró la investigación *Correlacional*, la cual permite la observación de las variables, analizando la incidencia de la evaluación de los riesgos de error material en la presentación de los estados financieros.

3.1.2. Enfoque de la Investigación

La presente investigación denota un enfoque cualitativo, el cual permite conocer la realidad problemática objeto de análisis, desde una perspectiva involucrada en el hecho, proporcionando un diagnóstico, y en este caso, la identificación de riesgos específicos para la entidad mediante la comprensión del negocio, sus procesos y el establecimiento de pruebas de auditoría que estén orientada a la mitigación de dichos riesgos. La investigación cualitativa provee al lector una amplitud en la comprensión y profundidad de datos, desarrollo de la capacidad interpretativa.

El trabajo de investigación planteó también el requerimiento del enfoque cuantitativo, debido a la medición numérica y recolección de datos enfocada a responder las interrogantes de la investigación, determinando el impacto que produce la evaluación de los riesgos en la preparación y presentación de los estados financieros.

Los inventarios, al representar un rubro con características cualitativas esenciales en el desarrollo operacional de Pescayo S.A., constituye el rubro de especial análisis e interés dentro del presente trabajo de investigación y cuyas herramientas metodológicas serán aplicadas en función a los riesgos de error material asociado a los inventarios.

3.2 Técnicas de la Investigación

La revisión documental involucró la inspección y observación directa de la información, análisis de marco teórico, evaluación de fuentes bibliográficas y revisión de documentación financiera la cual fue proporcionada por CPA Katty Correa – Contador General

Una de las técnicas e instrumentos de investigación que fueron aplicadas es la entrevista, dado que nuestro universo objeto de estudio está compuesto por una población finita, esto es, el personal administrativo de la compañía y en especial, aquellos que componen el área financiera. La entrevista está dirigida a la obtención

de los diversos criterios y perspectivas basadas en el conocimiento de la entidad y su entorno, es decir, focalizaremos nuestro análisis con el objeto de obtener información relevante que nos permita crear el reproceso de la entidad y brindar un producto terminado resultado de nuestra investigación de campo.

3.3 Población y Muestra

Nuestra población objeto de estudio está compuesta por el personal encargado de procesar la información financiera de la empresa Pescayo S.A., la cual está identificada por Contador General y Jefe de Producción, quienes contribuirán al conocimiento de la actividad principal de la compañía.

Dada la naturaleza de los procedimientos desarrollados durante el trabajo de investigación, se realizó un análisis de la población, identificando los funcionarios de interés como aquellas personas influyentes en el tratamiento de la información financiera relacionada a los inventarios en la compañía.

Considerando que la población posee características finitas, se procederá a seleccionar el total de la población objeto de estudio como muestra, con el propósito de identificar y evaluar los riesgos de error material que pudieran presentarse en los registros contables, controles internos y estructura organizacional de la empresa. Adicional a ello, como parte de nuestra metodología de investigación, realizaremos muestreos para la ejecución de procedimientos adicionales de auditoría.

3.4 Análisis de resultados

3.4.1 Desarrollo y análisis de resultados de las entrevistas

3.4.1.1 Entrevista – Contadora General

Se concretó una reunión con Katty Correa - Contadora General quien ha laborado en la compañía Pescayo S.A. alrededor de 5 años ejerciendo las mismas funciones,

razón por la cual fue considerado como personal clave para el desarrollo de la entrevista. A continuación se presentan los resultados de la entrevista realizada:

Tabla 1: *Entrevista realizada a la Contadora General*

Objetivo de la Entrevista	<i>Obtener información relevante para la comprensión de la entidad y su ambiente, determinando las instancias del procesamiento de la información financiera</i>
Perfil del entrevistado:	Contadora General Persona encargada de la revisión y procesamiento de la información financiera
Fecha de Ejecución:	<i>18-oct-16</i>
Entrevistado:	<i>CPA. Katty Correa</i>

1. ¿Cuáles años tiene laborando en la empresa y ejerciendo el cargo?

Mi nombre es Katty Correa y soy la Contadora General de la empresa Pescayo S.A., tengo hasta la actualidad cinco años prestando mis servicios ejerciendo las mismas funciones en la compañía, que son básicamente efectuar los estados financieros, revisiones contables, anexos transaccionales, la parte tributaria y financiera en general.

2. ¿Cuáles son los criterios de reconocimiento de inventario aplicados por la compañía?

Pescayo S.A. prepara sus estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera y por ende, para el reconocimiento de inventarios, evalúa los criterios establecidos en la NIC 2, los cuales indican que el inventario son aquellas existencias mantenidas para ser vendidas en el curso normal del negocio.

3. ¿Qué tipo de controles se realizan para validar la correcta valuación de inventarios?, ¿Con qué periodicidad?

La compañía no cuenta con un manual de procedimientos o políticas internas, sin embargo, la revisión de la valuación de inventarios es efectuada por mi persona,

donde mensualmente solicito reportes y reviso que estos cuadren con la contabilidad, en caso que hayan diferencias significativas solicito una revisión más minuciosa hasta determinar el origen de la inconsistencia.

4. ¿Qué tipo de política contable mantiene la compañía para el rubro de inventarios?

La compañía mide su inventario al costo o valor neto realizable, el menor. El costo es asignado utilizando el método promedio ponderado para materia prima e insumos y costos acumulados de producción para cultivos en proceso.

5. ¿Cuáles son los principales documentos internos involucrados en el tratamiento del inventario?

Claro que sí, existen diversos documentos a considerar dentro del ciclo de inventario, entre los cuales tenemos: Recepción de materia prima, envíos de materiales, almacenaje de inventario, costeos de inventario, hoja de ajustes. Los saldos de cuenta asociados al rubro de inventarios son: costo de ventas e inventarios (materia prima, productos en proceso, mano de obra, costos indirectos, producto terminado).

6. ¿Podría mencionar algunas de las principales actividades del proceso de administración del inventario?

La bodega está estructurada de la siguiente manera: Armando Jiménez - Jefe de la Bodega de Materiales, materia prima, productos terminados. Se realizan inventarios físicos con frecuencia mensual en los cuales participan las personal de bodega, contabilidad y producción; en caso de existir diferencia los ajustes serán realizados por contabilidad, debiendo bodega emitir el correspondiente Egreso o Ingreso de bodega con la finalidad de ajustar sus existencias; los ajustes realizados se documentan a través de un “Acta de Ajustes de Inventario” el cual debe contar con la firma del Sr. Segundo Reyes – Gerente General, Wimper Barreto Borbor – Gerente de Producción, Armando Jiménez - Jefe de Bodega y Katty Correa – Contadora General.

La bodega cuenta con cerramiento en la parte correspondiente a Repuestos y respecto a las seguridades de las instalaciones se cuenta con extintores y marcadas áreas de seguridad, el personal se encuentra en conocimiento del procedimiento a seguir en caso de producirse alguna eventualidad en la bodega.

7. ¿Cómo surge la necesidad de realizar el pedido? ¿Quién lo ingresa al sistema?

Dos veces al mes, se solicita al personal de bodega un informe del stock de inventario y se solicita al Jefe de Producción que haga el requerimiento respectivo el cual es aprobado posteriormente por la Gerencia General. En el momento de la recepción (ingreso de materias primas e insumos) Armando Jiménez - Jefe de la Bodega realiza la transferencia del inventario para su consumo. Adicionalmente operativos de bodega cotejan las mercaderías recibidas versus lo aprobado en la orden de compra y lo especificado en la guía de remisión.

El kárdex de inventario se actualiza en el momento del ingreso de la mercadería, paralelamente el área contable recibe dicha información y efectúa el registro contable reconociendo un débito a inventarios y un crédito al proveedor.

8. ¿De qué forma se coordina el manejo de los productos terminados?

Una vez que el departamento de producción transforma la materia prima en producto terminado lo envía a bodega. El producto terminado ingresa a bodega con un documento llamado “Hoja Filtrada”, en el cual se detallan la cantidad producida, cantidad de materia prima consumida, mano de obra utilizada, entre los principales. Esta hoja de filtrada es elaborada y aprobada por el Jefe de Bodega. En Bodega se encargan de comparar el consumo de la materia prima con la cantidad del producto fabricado; una vez que se establecen las diferencias se genera el ingreso a bodega del producto terminado y de esta manera se actualiza el kárdex.

Posterior a ello, ya cuando se genera una orden de venta, se valida que ésta haya sido efectivamente aprobada por la Gerencia General y se procede a generar la Orden de Despacho elaborada por el Jefe de Bodega. De las órdenes de venta se generan tres copias una se remite a bodega y las 2 restantes se las archiva junto con la factura. En base a la Orden de despacho se emite la salida de bodega, se envía

dicha documentación al área contable, se emite la factura; una vez facturado el pedido procede al despacho de la mercadería emite la guía de remisión con lo cual se descarga del inventario.

3.4.1.1.1 Análisis entrevista – Contadora General

La contadora General demuestra competencia para ejercer sus funciones basados en los años de ejercicio de la profesión, de igual forma manifiesta ser la encargada de la revisión de la información financiera y transmisión de informes a la gerencia general, por lo que es considerada un funcionario clave para el relevamiento de información.

Conforme a las indagaciones efectuadas, se identificó la postura de la compañía frente al reconocimiento de los inventarios, donde se evalúa el cumplimiento de lo establecido en la NIC 2, sin embargo no identificamos una postura relativa al tratamiento del producto en proceso enmarcado en la aplicabilidad de la NIC 41, su reconocimiento y medición.

Pescayo S.A. no cuenta con manuales o políticas establecidas que permitan ejercer controles para prevenir, detectar y corregir errores materiales a nivel de aseveración relacionada con la valuación y distribución de sus inventarios. El inventario principal de la compañía es medido mediante costos acumulados de producción para los cultivos en proceso, esto es, acumulando los costos atribuibles a cada etapa del proceso productivo.

El área de producción posee políticas internas para la administración del inventario a pesar de no contar con un manual de procedimientos ni de políticas que les permita validar el cumplimiento de los mismos. Las seguridades de las bodegas fueron identificadas y corroboradas mediante las visitas a la camaronera ubicada en la Isla Puná, las cuales se encuentran debidamente documentadas en la ficha de observación física.

El aprovisionamiento de materiales e insumos necesarios para su proceso productivo se desarrolla en coordinación con el área productiva, donde ésta solicita informes que validen el abastecimiento de insumos y materiales para dar continuidad a la producción, sin embargo la compañía carece de una política de adquisición de inventarios, lo que permite cuestionar necesidades de compra, métodos de selección de proveedores, cantidades adquiridas, frecuencia de abastecimiento, entre otros.

En lo relacionado a documentación interna, la entidad mantiene una parametrización estandarizada para el tratamiento de los inventarios, los cuales se encuentran identificados como blocks de documentos manuales debidamente numerados y llenados de forma física, firmados por el responsable de cada área. En el relevamiento efectuado no se logró identificar un control relevante asociado a la revisión directa de dicha documentación interna. El manejo de los inventarios suele estar respaldado por diversos documentos internos, sin embargo, debido a la falta de manuales y políticas internas, no existe un control específico que responda de forma directa al riesgo de que el inventario se encuentre íntegramente registrado.

3.4.1.2 Entrevista – Jefe de Producción

Se coordinó una reunión con Wimper Barreto – Jefe de Producción, quien posee una experiencia en el cargo por alrededor de tres años y medio, cuyo aporte de conocimientos se considera necesario para la determinación en la evaluación de riesgos de error material. A continuación se presentan los resultados de la entrevista realizada:

Tabla 2: Entrevista realizada al Jefe de Producción

Objetivo de la Entrevista	<i>Obtener información relevante para la comprensión de los procesos productivos del cultivo y cosecha de camarón</i>
Perfil del entrevistado:	<i>Jefe de Producción</i> Persona encargada de coordinar y supervisar el proceso productivo en la camaronera
Fecha de Ejecución:	<i>20-oct-16</i>
Entrevistado:	<i>Ing. Wimper Barreto Borbor</i>

1. ¿Cuáles años tiene laborando en la empresa y ejerciendo el cargo?

Soy Wimper Barreto Borbor y llevo laborando alrededor de tres años y medios en la compañía, encargándome de la coordinación y supervisión de los procesos productivos y comunicando de forma continua las novedades a la Gerencia General.

Actualmente me encargo también de la revisión y aprobación de pedidos de materiales e insumos, delegar la verificación de documentos necesarios para el control de cada una de las piscinas, entre otras funciones coordinadas con la Gerencia.

2. ¿Qué comprende el proceso de producción del camarón?

EL proceso de producción de los camarones se inicia en el laboratorio en donde proceden a efectuar estudios de las larvas para determinar que alimentación se le dará a los camarones antes de ingresar a las piscinas.

Una vez efectuado dicho proceso las larvas de camarón son mantenidas en el laboratorio, donde son alimentados por un lapso de 20 días, posterior a ello, son distribuidos en las diferentes piscinas de la compañía.

Conforme a lo determinado por laboratorio, el personal encargado procede a alimentar los camarones por medio de comederos; para una cosecha óptima del producto se debe mínimo hacer 2 raleos por piscina. El proceso de crecimiento de los camarones tiene un lapso de 60 días e incluso 90 días dependiendo del ritmo que los camarones se engorden mediante su alimentación.

El proceso de despacho de los camarones se lo efectúa inmediatamente después de la pesca, el único documento que el personal de despacho utiliza, son las guías de remisión que trae los camiones de los clientes, una vez puesto el camarón en los camiones son revisados por el guardia de seguridad el cual llena un documento de respaldo de la entrega del inventario, el cual es firmado por el guardia y por el camionero del cliente.

3. *¿Se realizan recuentos físicos de forma periódica? ¿Con qué frecuencia?*

No tenemos ninguna política establecida para la realización de toma física, sin embargo, debido a las pérdidas presentadas y detectadas con anterioridad, el Gerente me solicitó efectuar mayores recuentos físicos. Actualmente, estamos efectuando toma física de inventarios cada trimestre a fin de ampliar los controles

4. *¿Se efectúa rotación en el equipo que efectúa la toma física?*

Bueno actualmente somos fijados dos personas para efectuar toma física que somos Segundo Reyes – Gerente General y mi persona; de allí al llegar al área de producción, se seleccionan dos personas más que estén operando en el momento para ayudar a efectuar el conteo.

5. *¿Qué sucede en el caso que surjan diferencias?, ¿Se efectúa un recuento?*

Al efectuar tomas físicas de inventario y dada las condiciones en la cual debe ser mantenido el camarón para su preservación, éste es controlado mediante la revisión del peso del camarón, así como estimaciones de cuánto debe haber en cada piscina considerando la cantidad de larvas sembradas y el total de camarones a cosechar.

En caso de diferencias se suele indagar con el biólogo respecto a posibles pérdidas de camarón por enfermedades, entre otras, sin embargo, también se identifican diferencias anormales de producción que nos indica deficiencias en los controles. La última vez que vivimos eso, lo que se realizó es cambiar al personal encargado de dicha piscina e incorporar a un guardia que está vigilante de cualquier situación.

6. *¿Qué usuarios tienen la facultad de ingresar ajustes en el sistema de inventarios?*

Posterior a la toma física se elabora un acta de inventario, donde se notifica al departamento contable los resultados de las diferencias encontradas; contabilidad se encarga de valorar el ajuste a realizar y efectúa el registro respectivo con aprobación del gerente general.

7. ¿Existen más funcionarios que requieran conocimientos de biología acuática para realizar labores diarias dentro de las áreas de producción?

Sí, a mi cargo tengo un grupo de personas denominadas jefes de campo quienes poseen amplio conocimiento de las condiciones naturales propicias para la siembra y cosecha del camarón. Cabe mencionar que estas personas por lo general son habitantes de zonas aledañas y conocen plenamente la actividad camaronera a pesar no tener alguna preparación formal, sin embargo, suelen presentarse situaciones en las que no se cumple estrictamente con la planificación de la alimentación por factores principalmente climáticos

8. ¿Considera que las instancias de control establecidas por la compañía son suficientes o deben mejorar?

Considero firmemente que siempre se puede mejorar, de forma especial en el resguardo de los inventarios que son el corazón de la compañía y que últimamente se ha visto afectado, en términos financieros, no conozco información, sin embargo en lo que a mí me compete, creo que el establecimiento de manuales de procedimientos y refuerzo de controles puede contribuir al desarrollo y crecimiento de la empresa.

3.4.1.2.1 Análisis entrevista – Jefe de Producción

La actividad camaronera engloba un proceso de especial interés y cuidado para el óptimo desarrollo de los camarones, su cultivo y cosecha requiere atención constante por parte del personal de la camaronera a fin de asegurar un desarrollo congruente con la planificación de la compañía.

El jefe de producción manifiesta plena comprensión de los procesos productivos del camarón y manifiesta ser el encargado de la supervisión diaria de las actividades desarrolladas en cada uno de los centros de operación.

El relevamiento efectuado con el Jefe de Producción permitió validar que el gerente general y fundador de la compañía es una persona que conoce a gran detalle su

negocio, dado que es quien desarrolló el negocio familiar hasta convertirlo en una empresa de mayor producción. Dado que éste es una persona conocedora de cada uno de los procesos envueltos en la producción, no le fue difícil reconocer las pérdidas injustificadas de inventario, en las cuales se vio inmersa la empresa durante varias ocasiones, sin embargo, dado que no existían controles esta situación se repetía con frecuencia y era detectada únicamente cuando el Gerente General conjuntamente con el Jefe de Producción presenciaban las tomas físicas de inventario.

Los inventarios han sido vulnerados y presenta claramente un riesgo asociado a la existencia de los mismos, por lo que es notoria la presencia de cambios en las áreas de producción y se espera la implementación de controles que operen con eficacia.

Se está diseñando aún el control adecuado para mitigar el riesgo de las existencias de inventario, sin embargo se considera apropiado que las personas que no roten sean aquellas que cuenten con un nivel de jerarquía apropiado como lo son el Gerente General y el Jefe de Producción. A pesar del diseño de controles, es necesario implementar controles relevantes orientados a la detección, prevención y corrección de errores que permitan mitigar de forma efectiva riesgos de error material relacionados a la existencia de los inventarios y valuación de los activos biológicos representados debidamente en el producto en proceso localizado en las piscinas de la camaronera.

Se concluye que existe un alto riesgo de sobrevaluación de inventarios debido al diseño deficiente de controles así como mecanismos de la administración orientados a cubrir la existencia del inventario.

Resulta necesario delimitar aquellos registros contables a ingresar en el sistema que por lo general son ajustes, regularizaciones o cualquier tipo de asiento manual en general, para así determinar responsabilidades en caso de identificar registros inusuales o fuera del giro normal del negocio.

Evaluar los conocimientos y funciones a cargo de los jefes de campo, será necesario para analizar la segregación de funciones y delegación de responsabilidades, así

mismo es relevante conocer quién supervisa de cerca sus labores y qué tipo de informes éstos emiten.

Al evaluar los riesgos de error material, resulta necesario diseñar procedimientos elaborados en respuesta a la evaluación previamente efectuada, lo cual nos permita medir el impacto y concluir respecto a si los estados financieros se encuentran libres de errores materiales, existes diversas instancias de la evaluación de riesgos, sin embargo, resulta necesario una comprensión de la entidad capaz de medir las instancias del proceso en el que pudieran suscitarse irregularidades.

3.4.2 Análisis de los estados de situación financiera

Tabla 3: Estado de Situación financiera

<u>Activo</u>	<u>2015</u>	<u>2014</u>	<u>Variaciones</u>	
			<u>USD</u>	<u>%</u>
<i>Activo Corriente</i>				
Efectivo y equivalentes de efectivo	361,940	449,519	(87,579)	-19%
Cuentas por Cobrar	840,959	155,868	685,091	440%
Inventarios	<u>318,056</u>	<u>325,921</u>	<u>(7,865)</u>	-2%
<u>Total activo corriente</u>	1,520,955	931,308	589,648	
<i>Activo No corriente</i>				
Propiedades y equipos, neto	467,145	326,607	140,538	43%
Relacionadas	-	<u>351,541</u>	<u>(351,541)</u>	-100%
<u>Total de activo no corriente</u>	467,145	678,148	(211,003)	
<u>Total de activo</u>	<u>1,988,100</u>	<u>1,609,455</u>	<u>378,645</u>	
<u>Pasivos y Patrimonio</u>				
<i>Pasivo Corriente</i>				
Cuentas por pagar	641,188	186,574	454,614	244%
Obligaciones Bancarias	318,899	370,778	(51,879)	-14%
Impuestos corrientes	40,456	65,645	(25,189)	-38%
Pasivos Acumulados	<u>50,848</u>	<u>74,439</u>	<u>(23,591)</u>	-32%
<u>Total pasivo corriente</u>	1,051,392	697,437	353,955	
<i>Pasivo no Corriente</i>				
Pasivos no corrientes, accionista	<u>132,810</u>	<u>189,228</u>	(56,418)	-30%
<u>Total pasivo no corriente</u>	132,810	189,228	(56,418)	
<u>Total de pasivo</u>	<u>1,184,202</u>	<u>886,665</u>	<u>297,537</u>	
<i>Patrimonio</i>				
Capital Pagado	800	800	-	
Aporte para futura capitalización	49,200	49,200	-	
Reservas	672,790	365	672,425	
Resultados acumulados	<u>81,108</u>	<u>672,425</u>	(591,317)	
<u>Total Patrimonio</u>	803,898	722,790	81,108	
<u>Total pasivo y patrimonio</u>	<u>1,988,100</u>	<u>1,609,455</u>	<u>378,645</u>	
Nota: Información obtenida del portal de la Superintendencia de Compañías				

Se efectuó un análisis de variaciones en los estados financieros que permitió identificar saldos, transacciones y revelaciones materiales mediante una comparación de la situación financiera de los periodos 2015 y 2014.

El rubro de inventarios representa el 21% en relación del total de activos corrientes y en términos generales concentra el 16% del total de los activos, sin embargo representa factores cualitativos que le añaden materialidad, dado que involucra el activo que genera las operaciones de toda la compañía. Al efectuar comparaciones entre el cierre del año 2015 y 2014, se observa una mínima diferencia representada en una disminución del 2%, sin embargo la naturaleza de la cuenta proporciona aspectos a considerar en la evaluación del riesgo inherente al rubro.

Como parte de nuestro análisis financiero hemos identificado que la compañía no ha efectuado la respectiva provisión por obsolescencia para los inventarios de material de empaque y repuestos. Se determina la pérdida por deterioro del valor de los inventarios por el monto en el que el importe en libros de dicho inventario excede su importe recuperable. La NIC 36 establece claramente las condiciones para el reconocimiento de indicios de deterioro y establece la revisión anual de los mismos, estimando el importe recuperable del activo.

Como parte de nuestro análisis financiero hemos identificado que la compañía no ha efectuado la respectiva provisión por obsolescencia para los inventarios de material de empaque y repuestos. Se determina la pérdida por deterioro del valor de los inventarios por el monto en el que el importe en libros de dicho inventario excede su importe recuperable. La NIC 36 establece claramente las condiciones para el reconocimiento de indicios de deterioro y establece la revisión anual de los mismos, estimando el importe recuperable del activo. Conforme a lo establecido en la norma mencionada con antelación, resulta necesario evaluar la existencia de algún indicio de deterioro y pérdida de valor del activo, para lo cual se consideran diversas fuentes de información interna y externa que estén a disposición de la compañía y puedan identificarse plenamente dentro de un mercado activo.

En relación a la revisión del grupo de activos, la principal variación radica en cuentas por cobrar a relacionadas que no tienen fecha específica de vencimiento y no generan intereses y, que fueron presentadas a largo plazo el año anterior.

Las cuentas por pagar están constituidas principalmente por pagos pendientes a proveedores locales, cuyo incremento se refleja en la revisión analítica y está

relacionado con el período de crédito promedio comprendido entre 30 y 45 días sin intereses. Esta situación y apertura crediticia por parte de sus proveedores, permite a la compañía obtener mayor liquidez y por ende permite a la compañía incrementar las adquisiciones a los diversos proveedores con condiciones favorables de crédito en comparación al año anterior.

El estado de resultados integrales también fue visualizado de forma comparativa a fin de identificar posibles transacciones materiales que hubieran afectado al estado financiero durante el período de revisión.

Tabla 4: Estado de Resultado Integral

	2015	2014	Variaciones	
			USD	%
Ventas	1,954,616	2,493,058	(538,442)	-22%
Costos de Ventas	<u>(1,330,825)</u>	<u>(1,588,459)</u>	257,634	-16%
Utilidad bruta	623,791	904,598		
Gastos de administración y Ventas	(496,527)	(529,160)	32,632	-6%
Gastos financieros	(15,603)	(19,627)	4,024	-21%
Participación de trabajadores	(18,135)	(55,446)	37,311	-67%
Otros Ingresos	<u>9,239</u>	<u>13,826</u>	(4,586)	-33%
Utilidad antes de impuesto	102,764	314,192		
Impuesto a la renta	<u>(21,657)</u>	<u>(65,899)</u>		
Utilidad neta y resultado integral	<u><u>81,108</u></u>	<u><u>248,293</u></u>	(167,185)	-67%

Nota: Información tomada del portal de la Superintendencia de Compañías

Como parte del proceso de revisión, se realizó un análisis horizontal del estado de resultados integral, donde visualizamos una disminución de los ingresos del 22%, siendo esto congruente con la disminución del costo de ventas en un 16%. Las indagaciones, relevamientos de información y revisión de documentación efectuada proporcionan un nivel de seguridad razonable respecto a la fluctuación de operaciones en el giro normal del negocio, dada la recesión económica del país experimentada durante el período de estudio. Validamos que la actividad principal de la compañía radica en realizar actividades de explotación de criaderos de larvas de camarones.

Los costos de venta de la compañía Pescayo S.A. han disminuido en relación al 2014, estando compuesto principalmente por consumo de materias primas, materiales y otros costos. Los gastos operacionales incluyen principalmente remuneraciones y beneficios sociales a trabajadores, depreciaciones, mantenimiento de equipos e instalaciones, entre otros gastos operacionales.

3.4.3 Análisis para la determinación de la materialidad

Como parte del análisis para la determinación de la materialidad, se efectuó la evaluación de los puntos de referencias considerados relevantes para los usuarios de los estados financieros:

Tabla 5: Análisis para la determinación del Benchmark o Punto de Referencia

Puntos de referencia	EEFF 31-Dec-15	EEFF 31-Dec-14	Variación US\$	Variación %	Factor Aplicado	Importe calculado	Benchmark Seleccionado
Activos corrientes	1,520,955	931,308	589,648	63%	5%	76,048	NO
Total de activos	1,988,100	1,609,455	378,645	24%	1%	19,881	NO
Patrimonio neto	803,898	722,790	81,108	11%	5%	40,195	SI
Ingresos totales	1,954,616	2,493,058	(538,442)	-22%	1%	19,546	NO

La determinación de la materialidad requiere del análisis de los componentes relevantes, para lo cual se coordinó una reunión con Katty Correa – Contadora General con el propósito de obtener una comprensión detallada sobre los rubros financieros presentados por la compañía.

Pescayo S.A. carece de presupuestos dentro de su planificación financiera y, dado que el período objeto de estudio constituye un ciclo cerrado, no se requiere la proyección de los componentes relevantes. Para la selección del Benchmark se efectuaron indagaciones con la administración de la compañía. Tal como se muestra en la tabla 3, en el año 2015, el saldo de activos corrientes, total de activos, ingresos y utilidad antes de impuestos presenta variaciones significativas en relación con el

período anterior correspondiente al año 2014, razón por la cual son excluidos de la evaluación para la determinación del benchmark.

Considerando lo expuesto anteriormente y en el ejercicio del juicio y criterio profesional basado en la experiencia y técnicas desarrolladas durante la trayectoria de revisión y conocimiento del negocio, se determinó apropiado utilizar como Benchmark o punto de referencia el *Total de Patrimonio*.

El porcentaje aplicado en la determinación de la Importancia Relativa es del 5%, mismo que fue seleccionado tomando en consideración aspectos de la industria, el conocimiento de los usuarios de los estados financieros y tomando en cuenta los errores tolerables del negocio. El patrimonio de la empresa Pescayo S.A. al 31 de Diciembre del 2015 presenta un incremento del 11% en relación al período anterior, lo cual se presenta en relación a los resultados producidos durante el giro ordinario del negocio.

Tabla 6: Cálculo de la Importancia Relativa de Desempeño

Descripción	31-Dec-2015	Ref.
Patrimonio al 31 de diciembre del 2016	803,898	
Factor aplicado	5%	
Importancia relativa seleccionada	40,195	
Importancia Relativa seleccionada (Redondeada)	40,000	
Tasa de error esperada	15%	[1]
Monto de errores esperados	6,000	
Importancia relativa de desempeño (IRP - monto error esperado)	34,000	
Importancia relativa de desempeño calculada (Redondeada)	34,000	
% Cálculo de errores triviales	5%	[2]
Errores triviales esperado	2,000	
Errores triviales seleccionado (Redondeado)	2,000	

[1] El total de errores no corregidos anticipados constituye el monto de errores reales (de hecho), errores de juicio (relacionado a estimaciones contables), errores proyectados (extrapolados) y de procedimientos analíticos sustantivos. En base al juicio profesional determinado por la experiencia y técnica desarrollada por el auditor, se consideró apropiado establecer como límite máximo de errores esperados el 15% de la importancia relativa.

[2] En el desarrollo de la auditoría se plantea establecer un monto que represente el total de errores considerados claramente triviales o no materiales y por ende los montos inferiores a éste no sea necesario su acumulación dado que no representa un efecto material sobre los estados financieros. Se determinó aplicar un 5% para establecer el límite de errores claramente triviales, considerando que se comunicará oportunamente a la administración cualquier error identificado para su posterior corrección.

3.4.4 Análisis de factores de riesgo

El objetivo de realizar la evaluación de riesgo radica en la determinación de la relevancia y el impacto de los errores materiales en los estados financieros. Este proceso de evaluación de riesgo fue desarrollado mediante las siguientes herramientas: indagaciones con la administración, procedimientos analíticos, observación e inspección.

Los factores a considerar para el análisis y evaluación del riesgo son:

3.4.4.1 Naturaleza del Saldo de transacción, saldo de cuenta y revelación material

El inventario de la compañía constituye uno de los rubros más representativos para los usuarios de la información financiera, ya que de ella dependen el giro y actividad principal del negocio.

Este rubro incluye el registro de inventario en proceso, productos terminados, material de empaque, repuestos y otros. La naturaleza de la cuenta no es compleja sin embargo existe una alta transaccionabilidad debido al volumen de producción que se maneja, siendo productos de consumo masivo perecibles a corto plazo.

La cuenta es de naturaleza deudora y los movimientos que se procesan a través de la misma son: débitos (adiciones) y créditos (ventas, consumos y bajas de

inventarios). La cuenta de costo de venta es de naturaleza deudora y se alimenta mediante el registro del despacho de inventarios.

3.4.4.2 Tamaño y composición del saldo de cuenta

Al 31 de Diciembre del 2015, el saldo de cuenta representa un 16% del total de los activos, mismos que se encuentran compuestos de la siguiente forma:

Tabla 7: Composición de los inventarios

	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Producto Terminado	155,757	159,670
Producto en Proceso	99,835	105,591
Material de empaque	33,622	28,156
Repuestos y otros	<u>48,842</u>	<u>32,504</u>
	318,056	325,921

El inventario de productos terminados (camarón empacado) y productos en proceso incluye los costos de compra de camarón más los costos de mano de obra y una proporción de los costos de manufactura basados en la capacidad operativa de la planta en los procesos de congelado y empaque. El costo de ventas es determinado mediante el costo promedio.

El tamaño y composición de los inventarios de cuenta permite identificar el riesgo de que el inventario se encuentre sobrevaluado debido a la inclusión de activos biológicos dentro de dicho saldo de cuenta.

Conforme a lo dispuesto en la NIC 41 un activo biológico es una planta o animal vivo y por ende, el camarón en proceso de crecimiento y desarrollo se constituye en activo biológico de la entidad y debe ser enmarcado bajo los lineamientos internacionales de información financiera establecidos para su reconocimiento, medición y tratamiento contable.

3.4.4.3 Volumen de actividad, complejidad y homogeneidad de las transacciones

El volumen de las transacciones en inventarios es relevante debido al constante abastecimiento de materiales, siendo el tratamiento de las adquisiciones un proceso predecible. La adquisición de larvas de camarón para cultivarlas y continuar el respectivo proceso productivo involucra también un proceso a considerar para la evaluación del riesgo, lo que constituye el principal activo de la compañía en términos cualitativos, ya que de ésta depende directamente la generación de ingresos para la entidad. Las larvas de camarón conocidas como nauplios, representan un activo biológico cuyo riesgo se asocia a la valuación y distribución de dicho activo.

3.4.4.4 Cambios en relación al período anterior de las características del saldo de cuenta, clase de transacción o revelación material

Con base en el trabajo de evaluación de riesgo efectuado, no hemos identificado cambios económicos significativos, contables y otros aspectos que hubieren afectado la naturaleza de las cuentas de inventarios y el costo de ventas.

3.4.4.5 Susceptibilidad a equivocaciones debido a error o fraude

Debido a la rotación del inventario, así como el volumen de transacción y ciclo productivo del camarón, el inventario se encuentra expuesto a:

Inventarios: No se han detectado errores pasados, ni ajustes representativos durante el año, sin embargo, pudieran existir errores relacionados a mercadería que fue robada y que no se ha dado de baja en el sistema, errores en el despachó físico de los inventarios, omisiones en el registro de consumos de inventario, entre otras circunstancias.

3.4.4.6 Grado de complejidad en la contabilidad y en el reporte de la información financiera

La contabilización del saldo de inventarios no es compleja, sin embargo hemos identificado que la empresa no realiza análisis de obsolescencia. El reconocimiento y medición de adquisiciones de inventarios y costo de productos vendidos no involucra una amplia gama de incertidumbre, por lo que se determina que éstas no poseen un elevado grado de complejidad en cuando a su contabilización.

3.4.4.7 Cuenta expuesta a pérdidas

En base a la evaluación de los factores de riesgo y el entendimiento del flujo de transacciones de inventario, consideramos que el inventario de la camaronera Pescayo S.A. se encuentra expuesto a pérdidas originadas por robos u obsolescencia de inventarios.

3.4.4.8 Posibilidad de pasivos contingentes significativos que surjan de las actividades reflejadas en la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación

El saldo de cuenta asociado a la presente revisión no relaciona a la entidad en posibles pasivos contingentes que pudieran representar desembolsos de efectivo posterior. No se han identificado características que cumplan este factor de riesgo para las Inventarios.

3.4.4.9 Existencia de operaciones con relacionadas

La Compañía no tiene transacciones significativas con partes relacionadas que incida en la presentación de la razonabilidad del saldo de cuenta.

Tabla 8: Resultados de la evaluación de riesgo

Pregunta	Respuesta
¿Es un saldo de cuenta significativo?	Sí
¿Se identificaron riesgos significativos?	Sí
¿Se identificaron los riesgos en que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada?	No
¿Se identificaron todos los controles pertinentes en el que necesitamos para evaluar el diseño y determinar la implementación?	Sí
¿Fueron identificados los riesgos de error material (con exclusión de los riesgos significativos) relacionados con la cuenta evaluado como "alto" o "bajo" o una combinación de ambos?	Alto
¿Se evaluaron aseveraciones como no relevantes?	No
¿Se identificaron las características que se deben tener en cuenta al diseñar nuestra respuesta de auditoría?	Sí

La naturaleza del saldo de cuenta constituye un rubro significativo para la auditoría y por ende es susceptible de errores. Con base en la revisión del tamaño y composición, se identificaron también riesgos asociados a diversas aseveraciones, donde dichos riesgos deberán ser evaluados y clasificados como alto, bajo o significativo.

3.4.5 Riesgos identificados

Tabla 9: Riesgos Identificados

Riesgo	Aseveración	Clasificación
Debido a la rotación y volumen de inventario de la compañía los registros podrían estar sobrevalorados debido a: - Consumo de inventarios que no se han registrado en libros. - Errores en el despacho físico de los productos terminados. - Mercaderías que fueron robadas no se han eliminado de los registros de Inventarios.	Existencia	Riesgo significativo
Existe el riesgo de que los saldos de inventario y costos de venta se encuentren sobrevaluados y subvaluados respectivamente debido a que no se hubieren contabilizado todos los consumos de materiales y no se hayan cargado al proceso productivo. Existe un riesgo de que se registren en el costo de ventas importes que deben ser cargados a gastos, ó se incluyan transacciones que no se han devengado o se registren por importes incorrectos.	Integridad	Riesgo bajo
Existe el riesgo de que el inventario incluya ítems de lento movimiento u obsoletos sobre los cuales la Compañía no ha constituido provisiones o efectuado bajas. El inventario podría estar sobrevalorado debido a la inclusión de activos biológicos dentro del rubro de las existencias	Valuación y Distribución	Riesgo alto

La evaluación del saldo de cuenta, la comprensión de la entidad y su ambiente, consideraciones de la naturaleza del rubro, entre otros factores ya detallados, permitieron identificar los riesgos asociados a los inventarios, denotando un riesgo que requerirá especial atención de auditoría como lo es el riesgo de la existencia de los inventarios, mientras que la probabilidad de ocurrencia de riesgo y la magnitud del impacto permitió determinar un riesgo bajo para la integridad del inventario y un riesgo alto a razón de la aseveración de valuación y distribución.

3.4.6 Determinación de procedimientos de auditoría para la mitigación de riesgos

Le riesgo asociado a la existencia de los inventarios requirió diseñar procedimientos de auditoría que permitiesen ampliar el alcance utilizando la estrategia de riesgo significativo y no confianza en controles, para lo cual se procedió a realizar una selección estadística y determinar los ítems a inspeccionar. Un detalle de los resultados de dicha observación física se enmarca a continuación:

3.4.6.1 Inspección física de inventarios

Como parte de la revisión, se determinó realizar la inspección física de inventarios el día 22 de Diciembre del 2016, donde realizamos la observación física de inventarios, para cumplir con los procedimientos de:

- 1) Realizar la observación física del inventario seleccionado;
- 2) Realizar un recorrido de las instalaciones de la entidad para identificar cualquier deficiencia del proceso de recuento; y
- 3) Obtener los documentos relevantes relacionados con la recepción y salida de productos.

Se seleccionaron ítems a partir del listado de inventarios, mediante un muestreo estadístico, considerando la importancia relativa de desempeño para el desarrollo de los procedimientos sustantivos y como estrategia de auditoría un riesgo significativo y no confianza en controles. De igual forma se procedió a seleccionar dos ítems como muestras de piso a fin de validar la integridad del listado de inventarios proporcionado por la Administración de la compañía.

La toma física de inventario se efectuó en las instalaciones de la compañía el 22 de Diciembre del 2016 en la Isla Puná, con la colaboración de Wimper Barreto – Jefe de Producción, quien direccionó respecto al personal participante del inventario e indicó las instrucciones para dar inicio a la inspección física de inventarios.

Como parte primordial de nuestra toma física de inventarios, se procedió a realizar un corte documentario que consta de los tres últimos comprobantes de ingreso, egreso y transferencias a bodega utilizados antes de empezar el inventario.

Los procedimientos para la toma física del inventario fueron los siguientes:

1. Efectuamos un recorrido en las instalaciones de la compañía para constatar las medidas de seguridad del inventario, de las cuales podemos mencionar: cerramientos, extintores y la prohibición de ingreso a personal no autorizado en las bodegas donde se almacena el inventario.
2. Solicitamos el listado del inventario con corte a la fecha de la toma física. El stock del inventario fue proporcionado por Wimper Barreto – Gerente de Producción.
3. Se procedió a hacer el conteo de los ítems seleccionados conjuntamente con Wimper Barreto – Gerente de Producción.
4. Con el objeto de probar la integridad del listado de inventarios proporcionado por la compañía, se procedió a seleccionar dos muestras de piso.
5. Terminado el conteo se procedió a la tabulación de los datos del conteo realizado para conciliar las diferencias durante el conteo y llenar los formularios de la toma física de inventarios.

Tabla 10: Resultados de la inspección física de inventarios

Descripción	Cantidad en libros contables	Conteo Inspección física	Diferencia **	Ref
35% RL 1,8	22,893	22,893	-	
35% Supreme Plus Pellet	15,500	15,500	-	
35% Inmupro	146	146	-	
35% Supreme	15,456	15,459	-	
40% I/6	4,056	4,056	3	[1]
35% I/6 Plus	17,508	15,508	(2,000)	[1]
Carbonato de Calcio	384	384	-	
Nutrilake	7,293	7,300	(8)	[1]
30% Genex	2,543	2,453	-	
35% IG ½ Supreme Plus	982	982	-	
40% I/6 ½	723	714	7	[1]
Inmupro 30% Supreme	5,738	5,738	-	
Diesel	8,945	8,945	-	
Hidro cal	699	699	(9)	[1]
40% IG 1/6 Supreme Plus	54	54	-	
40% IG 1 Supreme Plus	738	738	-	
40%IG 1/8 Supreme Plus	15,935	15,920	(15)	[1]
CAL	12,479	12,479	-	
TAS	1,035	1,035	-	
HIDROCAL	714	714	-	
Muestras de Piso				
35% I/6 Plus	464	463	(1)	[1]
Nutrilake	106	113	7	[1]

[1] Conforme al conteo físico realizado se identificaron diferencias que fueron confirmadas con el recuento respectivo.

Se encontraron diferencias, las cuales fueron verificadas en el recuento de la totalidad del inventario. Se procedieron a efectuar la respectiva acta de toma física con las diferencias identificadas, y se envió el reporte al departamento contable a fin de proponer el respectivo ajuste de los inventarios.

3.4.6.1.1 Conclusión de la inspección física de inventarios

En base a nuestra observación física de los inventarios de Pescayo S.A., con el fin de validar la existencia del saldo de Inventarios, identificamos diferencias entre lo incluido contablemente en estados financieros y el inventario efectivamente evidenciado en el conteo e inspección física. Se propuso a la administración el ajuste de las diferencias identificadas valoradas en US\$7,383.

3.4.6.2 Selección estadística de compra de inventarios

Se solicitó la base de diarios del período 2015, donde se filtraron únicamente los rubros de inventarios y se procedió a identificar cada una de las transacciones entre las cuales se visualizó adiciones, bajas y reclasificaciones (no materiales).

La base de las adiciones fue sometida a muestreo estadístico donde la muestra seleccionada se muestra a continuación:

Tabla 11: Selección de adiciones de inventarios

ID	Descripción	Monto
Fertilizantes Cta.nueva	AMABLE JUMBO, #603 9000 kls.melaza PRIMAX,#348496 2969 glns.O/C21086	2,580
Combustible diesel	GR17562	2,579
Probióticos	INVE, #768 6 kls.Sanolife PRO2	223
Medicados	Dapetsa Fact.#7052, 160 Kls DP4000 PRIMAX,#356272 3959 glns.OC22073	1,840
Combustible diésel	GR18524	3,439
Semillas, larvas y precriaderos	AQUALAB, #370460 3959 O/C23694 GR19976	7,927
Fertilizantes Cta.nueva	FCO.BUCHELLY, #468 5000 kls.Nutrilake	4,800
Remediadores de Suelo	ECUAQUIMICA, #12011 60 kls.Ponddtox PRIMAX, #372444 3959 glns.O/C23879	4,288
Combustible diésel	GR20142	3,439

Se solicitó la documentación soporte con el fin de validar la razonabilidad del rubro:

Tabla 12: Documentación soporte de adiciones - órdenes de compra

Orden de compra		
N° de orden	Fecha	Ref. lugar
21081	22-Jan-15	Isla
21086	23-ene-15	Isla Maquinas y Motores
22001	04-May-15	Piscinas
22916	03-Aug-15	Piscinas
22073	04-Sep-15	Isla Maquinas y Motores
23694	21-Oct-15	Piscinas
23553	08-Oct-15	Piscinas
23726	26-Oct-15	Piscinas
20142	14-Nov-15	Isla Maquinas y Motores

La compañía proporcionó la documentación soporte en donde se evidenció la generación de las respectivas órdenes de compra, las cuales fueron contrastadas con las facturas emitidas por el proveedor, verificando la concordancia de los mismos.

Tabla 13: Facturas que soportan adquisiciones

Número	Fecha	Proveedor	Detalle	Subtotal	IVA	Total
001-001-603	22-Jan-15	Negocios Jumbo Campoverde	Sacos de Melaza	2,580	-	2,580
001-032-348496	27-Jan-15	Primax	Diesel 2 Industrial	2,579	309	2,888
001-001-768	08-May-15	Invecuador S.A.	Sanolife 2 Pro	223	-	223
001-002-7052	04-Aug-15	Dapetsa S.A	DP 40006	1,840	-	1,840
001-032-369580	04-Sep-15	Primax	Diesel 2 camaronero	3,439	413	3,852
001-032-370460	27-Oct-15	Aqualab	Larvas de camarón	7,927	-	7,927
001-002-468	14-Oct-15	Francisco Alberto Buchelly Loor	Nutrilake	4,800	-	4,800
006-900-12011	27-Nov-15	Ecuaquimica	Ponddtox	4,288	-	4,288
001-032-372444	13-Nov-15	Primax	Diesel 2 camaronero	3,439	413	3,852

Los comprobantes de venta fueron emitidos durante el ejercicio económico 2015 y se validó la descripción del bien adquirido así como la respectiva verificación la guía de remisión. No se identificaron situaciones que debieran ser comentadas.

Tabla 14: Ingresos a bodega y comprobantes de retención

Ingreso a bodega				Comprobante de retención			
Fecha	Lugar	Item ingresado	Firma de recibido	Fecha	Base	Total	A pagar
23-Jan-15	Isla	Melaza	✓	22-ene-15	1%	26	2,554
26-Jan-15	Isla	Diesel	✓	27-ene-15	1%	26	2,862
08-May-15	Isla	Sanolife 2 Pro	✓	11-may-15	1%	2	221
07-Aug-15	Isla	DP 4000	✓	14-ago-15	1%	18	1,822
05-Sep-15	Isla	Diesel	✓	04-sep-15	1%	34	3,404
28-Oct-15	Isla	Larvas	✓	27-oct-15	1%	79	7,848
08-Oct-15	Isla	Nutrilake	✓	15-oct-15	1%	48	4,752
29-Oct-15	Isla	Ponddtox	✓	29-oct-15	1%	43	4,245
14-Nov-15	Isla	Diesel	✓	13-nov-15	1%	34	3,817

Con el objeto de validar la esencia económica de la transacción evidenciamos el documento que validó el ingreso a bodega del inventario es decir, nos constatamos el momento de la transferencia de los riesgos y beneficios asociados a la adquisición de los inventarios, determinando el momento a reconocer dichos elementos como parte integrante de los activos de la entidad.

Tabla 15: Comprobantes de pago

Comprobante de pago					Diferencia	Recibido
Tipo	Número	Banco	Fecha	Monto		
Cheque	28084	Bolivariano	23-Jan-15	2,554	-	✓
Cheque	28434	Bolivariano	27-Jan-16	2,862	-	✓
Cheque	28560	Bolivariano	11-May-15	221	-	✓
Cheque	28844	Bolivariano	14-Aug-15	1,822	-	✓
Cheque	29161	Bolivariano	04-Sep-15	3,404	-	✓
Cheque	29725	Bolivariano	27-Oct-15	7,848	-	✓
Cheque	30064	Bolivariano	16-Oct-15	4,752	-	✓
Cheque	30143	Bolivariano	26-Oct-15	4,245	-	✓
Cheque	31141	Bolivariano	13-Nov-15	3,817	-	✓

Verificamos la ocurrencia de la transacción mediante la revisión de los comprobantes de pago, los cuales fueron efectuados en forma de transferencias interbancarias por el monto establecido.

3.4.6.2.1 Conclusión del procedimiento de auditoría

La revisión de documentación soporte permitió evidenciar elementos correspondientes a productos en proceso (adquisición de larvas de camarón), los cuales debieron ser reconocidos y medidos conforme a lo determinado en la NIC 41 Activos Biológicos. El reconocimiento de los activos biológicos deberá establecerse siempre y cuando la entidad controle dicho activo como resultado de sucesos pasados, sea probable que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad y dicho activo pueda ser medido con fiabilidad.

La porción del inventario correspondiente a los productos en proceso representada por US\$99,835 corresponde a activos biológicos y por ende deberán ser reconocidos como tal, midiéndose al momento de su reconocimiento inicial y al final de cada período al valor razonable menos los costos de venta.

CAPÍTULO IV

INFORME TÉCNICO

4.1 Informe Técnico

La compañía Pescayo S.A. durante su trayectoria en la industria camaronera y cuya actividad principal se fundamenta en la explotación de criaderos de larvas de camarones, plantea el desarrollo y fortalecimiento de su producción mediante la optimización de recursos, sin embargo, no ha sido posible identificar un esquema institucional orientado al análisis de la fiabilidad del procesamiento de la información financiera y controles alrededor del tratamiento de los inventarios.

El informe técnico del presente trabajo de investigación está fundamentado en:

- Análisis del rubro de inventarios y la situación financiera general de la empresa, lo que permitió obtener una perspectiva más amplia, conocer a la entidad y su ambiente.

- Identificación de riesgos mediante el análisis crítico de las oportunidades de mejora y aspectos a fortalecer que propicien la mitigación de dichos riesgos y por ende disminuyan la probabilidad y el impacto de que los estados financieros contengan errores materiales que afecten la razonabilidad de su presentación.

- Indagaciones con la administración, soportadas por la revisión de documentación física que permitió conocer la postura interna frente al

tratamiento de los inventarios. La entrevista efectuada a la Contadora General y Gerente de Producción permitió evidenciar en primera instancia riesgos presentes en el proceso productivo así como la generación de la información financiera.

- Inspección física de las instalaciones donde se encontraba el inventario, se verificaron las salvaguardas del inventario y validamos que no se contaba con controles directos y constantes que supervisen la custodia de los mismos, de igual forma, a pesar de contar con guardia de seguridad, estos no abastecen a las 26 piscinas de la compañía y por ende se incrementa el riesgo relacionado a la aseveración de existencia de los inventarios. Los materiales e insumos se encontraron en bodegas de la compañía, sin embargo éstas son susceptibles a ser vulneradas con facilidad.
- Revisión documental que permitió identificar que la compañía no ha realizado la estimación por obsolescencia de inventarios, la cual pudiera estar determinada en base a la evaluación de productos no vendidos o en mal estado y con antigüedad mayor a 180 días. La provisión para obsolescencia y deterioro se carga a los resultados del año por un monto de US\$28,245.
- Controles escasos diseñados para el control del inventario, sin embargo estos controles no han sido implementados adecuadamente o no operan de manera efectiva.
- Generación de información financiera no es revisada diariamente por la contadora general o cualquier otro miembro del departamento, sino que ésta

es ingresada al sistema y se generan reportes mensuales donde únicamente se generan conciliaciones de cuentas y sus respectivos anexos.

- Adiciones, consumos y costeo de producción involucran un proceso de cálculos manuales, actualizaciones en el sistema y ajustes de existencias de forma mensual con afectación directa al costo de productos vendidos. La cuenta de inventarios es susceptible de error asociado a las aseveraciones de exactitud, existencia e integridad de registros.
- Productos en proceso incluidos como inventarios por US\$99,835 corresponden a activos biológicos, mismos que debieran ser presentados, reconocidos y medidos en base a lo determinado en la NIC 41.

Tabla 16: Estado de situación financiera actual versus ajustado

Activo	2015	Ajuste		Ajustado 2015	Variación	
		Debe	Haber		US\$	%
<i>Activo Corriente</i>						
Efectivo y equivalentes de efectivo	361,940	-	-	361,940	-	0%
Cuentas por Cobrar	840,959	-	-	840,959	-	0%
Inventarios	318,056		135,463	182,593	(135,463)	-43%
Activos Biológicos	-	99,835	-	99,835	99,835	
<u>Total activo corriente</u>	1,520,955	99,835	135,463	1,485,327	(35,628)	

Tabla 17: Estado del Resultado Integral

	<u>2015</u>	<u>Ajuste</u>		<u>Ajustado</u> <u>2015</u>	<u>Variación</u>	
		<u>Debe</u>	<u>Haber</u>		<u>US\$</u>	<u>%</u>
Ingresos ordinarios	1,954,616	-	-	1,954,616	-	0%
Costos de Ventas	<u>(1,330,825)</u>	-	-	<u>(1,330,825)</u>	-	0%
Margen Bruto	623,791			623,791		
Gastos de administración y Ventas	(496,527)	(35,628)	-	(532,155)	(35,628)	7%
Gastos financieros	(15,603)	-	-	(15,603)	-	0%
Participación de trabajadores	(18,135)	-	-	(18,135)	-	0%
Otros Ingresos	<u>9,239</u>	-	-	<u>9,239</u>	-	0%
Utilidad antes de impuesto	102,764			67,137		
Impuesto corriente	<u>(21,657)</u>	-	-	<u>(21,657)</u>	-	0%
Utilidad del año	81,108	-	-	45,480	(35,628)	-44%

El efecto del ajuste en el inventario está representado por una disminución en su saldo por US\$135,463 de los cuales se reconocerá US\$99,835 como activos biológicos correspondientes al producto en proceso, así mismo se consideró el registro de la baja de inventarios como resultado de los faltantes identificados en la toma física por US\$7,383 y la contabilización de la provisión por obsolescencia determinada en US\$28,245.

4.2 Conclusiones y Recomendaciones

4.2.1 Conclusiones

Con base en el análisis y métodos de investigación realizados en el presente trabajo de titulación, se obtienen las siguientes conclusiones:

- El rubro de inventarios no ha sido presentado razonablemente debido a diferencias y ajustes identificados al momento de la toma física, y de los cuales se pudo evidenciar que la administración no presentó justificación de dichas diferencias.
- Las bajas de inventarios no suponen un proceso de revisión específica por parte del departamento contable, por ende no se cuenta con un reporte que permita evaluar distinguir las bajas por término de vida útil de bajas por ventas de inventario.
- La ausencia de la provisión por obsolescencia de inventarios propicia una sobrevaluación de los inventarios por US\$28,245, afectando los resultados de la compañía así como la razonabilidad de la presentación de los inventarios al cierre del período contable. Dicha provisión fue determinada en base a la revisión de inventarios en mal estado o no vendidos y cuya antigüedad era igual o superior a 180 días, al 31 de diciembre del 2015.
- El procesamiento de la información financiera requiere un conjunto de pasos manuales, los cuales elevan el riesgo de cometimiento de errores que pudieran llegar a ser materiales dependiendo del impacto y la probabilidad de ocurrencia.

- La compañía segrega sus funciones en el área productiva de forma recurrente, planteando cambios pero sin definir responsabilidades específicas de cada cargo, siendo así que existen tareas realizadas por varias personas, lo que impide determinar responsabilidades y una correcta asignación de funciones.

- La entidad no ha reconocido sus activos biológicos, sino que éstos han sido incluidos dentro del rubro de inventarios, representados por productos en proceso por un total de US\$99,835, lo cual afecta la presentación de los estados financieros y puede inferir en la determinación de decisiones económicas a los usuarios de la información financiera al momento de focalizar sus actividades de evaluación del riesgo.

4.2.2 Recomendaciones

Conforme al trabajo de investigación desarrollado se determinan las siguientes recomendaciones:

- Presentar los activos biológicos separados de los inventarios con el propósito de mostrar razonabilidad en cuanto a su presentación así como brindar una visión más amplia a los usuarios de la información financiera referente a la focalización de sus activos, cuyo esquema proporcione la base para el enfoque y diseño de controles direccionados a cada tipo de activo.
- Implementar de un manual de procesos a fin de plantear un conjunto de pasos sistemáticos que permita a la compañía fortalecer los controles y segregar funciones al momento de determinar responsabilidades.
- Realizar tomas físicas trimestrales de inventarios que permitan evidenciar el control respecto a la existencia de sus activos, verificando el estado y las salvaguardas de los mismos.
- Determinar una política de ajustes para las diferencias identificadas en inspecciones físicas de inventarios y activos biológicos; establecer rangos de diferencias aceptables y tomar acciones en caso de diferencias consideradas anormales e injustificadas.

- Establecer un proceso de revisión para las bajas de inventarios que permita identificar los causales de dichas bajas así como gestionar la generación de reportes que contengan el histórico de dichos activos.
- Analizar los indicios de deterioro contenidos en la NIC 36, al final de cada período, estimando la provisión por obsolescencia en base a la revisión de activos en mal estado o de lenta rotación con una antigüedad superior o igual a 180 días.
- Determinar un programa de revisión semestral que permita informar a la gerencia la gestión y desarrollo de procesos, evaluando la naturaleza de las operaciones, el comportamiento de los saldos de cuenta, clases de transacciones y revelaciones materiales, a razón de prever posibles riesgos de error material que pudieran afectar la generación de su información financiera.

Referencia Bibliográfica

- Ambrosone, M. (2007). *La administración del riesgo empresarial: Una responsabilidad de todos - El enfoque coso*. Recuperado el 14 de October de 2017, de <http://ayhconsultores.com/img/COSO.pdf>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2013). Auditoría: Un enfoque integral. (P. Education, Ed.) *XI*, 4. Recuperado el 4 de April de 2016
- Cartaya, M. (2014). Riesgo de Auditoría. *Instituto de altos estudios de control fiscal y auditoría del Estado*. Recuperado el 7 de January de 2017
- Del Obre, O. (January de 2011). Gestión de riesgos empresarial y la auditoría. (PriceWaterHousseCoopers, Ed.) *Perspectivas, II*, 14-18. Recuperado el 22 de January de 2017
- Dtt. (November de 2015). Coso - Evaluación de Riesgos. *Enterprise Risk Services*. Recuperado el 6 de January de 2017, de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/risk/Evaluacion-Riesgos-COSO.pdf>
- E&Y. (6 de February de 2013). *Centro de Desarrollo empresarial EY*, 29. Recuperado el 19 de November de 2016, de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CDE_2012_-_2_-_Auditoria_y_Control_Interno/\\$File/Sesi%C3%B3n%20%20Auditor%20y%20Control%20Interno.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CDE_2012_-_2_-_Auditoria_y_Control_Interno/$File/Sesi%C3%B3n%20%20Auditor%20y%20Control%20Interno.pdf)
- Estupiñán Gaitán, R. (2007). *Pruebas selectivas en Auditoría* (Segunda ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones. Recuperado el 17 de Junio de 2016, de <http://site.ebrary.com/lib/ulaicavrsp/reader.action?docID=10559922>
- García Agüero, P. (Febrero de 2016). Calidad en la Auditoría: Un viaje sin retorno. (I. d. España, Ed.) *Audidores - Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*(23), 38-39. Recuperado el 9 de Junio de 2016, de http://www.icjce.es/adjuntos/revista_audidores_23.pdf

- Guerreros, J. (2011). *Auditoría Financiera I* (Vol. I). Huancayo, Perú: Soluciones Gráficas SAC. Recuperado el 18 de October de 2016
- Hernández, R. (2010). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill Companies.
- Holm, H. (2012). *NIIF Teoría Y Practica” (Manual Para Implementar Las Normas Internacionales De Información Financiera)*. Segunda Edición.
- IASB. (2014). Normas Internacionales de Información Financiera.
- IASC. (2000). Normas Internacionales de Contabilidad.
- International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB. (2011). International Standards on Auditing . *Normas Internacionales de Auditoría*. Recuperado el 5 de Mayo de 2016, de <https://www.ifac.org/>
- López Martínez, I., & Gómez Acosta, M. I. (Enero de 2013). Auditoría logística para evaluar el nivel de gestión de inventarios en empresas. *Scientific Electronic Library Online - Scielo*, XXXIV(1). Recuperado el 27 de Mayo de 2016, de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1815-59362013000100011
- Mantilla, S. A. (2007). *Auditoría Financiera Pymes* (32 ed.). New York, New York, United States of America: Ecoe Ediciones. Recuperado el 28 de December de 2017
- Manual de Enfoque de Auditoría. (Junio de 2013). *IV*(4), 603-613. Recuperado el 10 de May de 2016
- Olasefs. (November de 2015). *Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*. Recuperado el 20 de October de 2016, de Olasefs: <http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2016/03/15.pdf>
- PwC & Project Leader. (2013). *Coso II Internal Control integrated Framework*., (págs. 1-83). Obtenido de

<http://www.pwc.com/ve/es/servicios/auditoria/auditoria-interna/evaluaciones-de-control-interno.html>

Roa Gordot, M. (November de 2015). Coso - Evaluación de Riesgos. *Enterprise Risk Services*. Recuperado el 13 de December de 2016

Rodríguez, E. (Julio de 2015). Comisión Nacional del Mercado de Valores. (I. d. España, Ed.) *Audidores - Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*(22), 5-8. Recuperado el 28 de 05 de 2016, de <http://www.icjce.es/adjuntos/audidores22web.pdf>

Santillana, J. R. (2012). Revista Arjuss. Recuperado el 18 de December de 2016

Superintendencia de Bancos y Seguros. (2012). Análisis de la Industria Camaronera y su comportamiento crediticio. *Subdirección de Estudios*, 1-12.

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (s.f.). *ISA 200.11*. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).