

Fundamentos de Auditoría

Jorge Enrique Arias Esparza
Luz Maribel Vallejo Chávez
Erika Paola Arias Hidalgo



ESPOCH
2023

Fundamentos de Auditoría

Fundamentos de Auditoría

Jorge Enrique Arias-Esparza
Luz Maribel Vallejo-Chávez
Erika Paola Arias-Hidalgo



**Dirección de
Publicaciones**



espoch

Fundamentos de Auditoría

© 2023 Jorge Enrique Arias-Esparza
Luz Maribel Vallejo-Chávez
Erika Paola Arias-Hidalgo

© 2023 Escuela Superior Politécnica de Chimborazo

Panamericana Sur, kilómetro 1 ½
Instituto de Investigaciones
Dirección de Publicaciones
Riobamba, Ecuador
Teléfono: 593 (03) 2 998-200
Código Postal: EC0600155

Aval ESPOCH

Este libro se sometió a arbitraje bajo el sistema de doble ciego
(*peer review*)

Corrección y diseño:
Editorial Politécnica ESPOCH

Impreso en Ecuador

Prohibida la reproducción de este libro, por cualquier medio,
sin la previa autorización por escrito de los propietarios del
Copyright

CDU: 657

Fundamentos de auditoría

Riobamba: Escuela Superior Politécnica de Chimborazo Instituto de Investigaciones

Dirección de Publicaciones, 2023

128 pp. vol.: 17,6 x 25 cm

ISBN: 978-9942-44-542-1

1. Contabilidad

2. Auditoría

3. Sistemas contables

PRÓLOGO

Este libro, es fruto de la experiencia y participación en eventos académicos, congresos nacionales e internacionales, fundamentada en la revisión bibliográfica en el área de estudio, con enfoque y compendio para los profesionales de la Auditoría, docentes y estudiantes; el contenido es ameno, fácil de leer y aplicar a la realidad de las empresas.

El objetivo es contribuir con la fundamentación teórica de la Auditoría, para que el estudiante, el contador público, el consultor empresarial y profesionales en el área, que buscan la mejora continua de las empresas y que las actividades se encuentre normalizadas, puedan aplicar la base teórica de la Auditoría para la gestión del talento humano, productividad, calidad en los procesos sustentados en las normas y principios de Contabilidad y Auditoría aceptados, con la aplicación de técnicas, procedimientos y modelos en base las norma internacional y nacional vigente.

Esperamos, que este libro sea útil y fácil comprensión sobre la importancia de los fundamentos teóricos de la auditoría en las empresas, y la gerencia, para la toma de decisiones, bienvenidos.

Los autores.

ÍNDICE GENERAL

Introducción	9
CAPÍTULO I	
GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA	11
1.1. Definición de la auditoría	11
1.2. Funciones de la auditoría	13
¿Qué es la función de Atestación?	13
¿Qué es la función de Certificación?	13
1.3. Evolución histórica	14
1.4. Objeto y razones que justifican la auditoría	15
1.5. Tipos de auditoría	16
1.5.1. Auditoría Operacional	19
1.5.2. Auditoría de Cumplimiento	19
1.5.3. Auditoría de Estados Financieros	19
1.6. El perfil del contador en las funciones de auditor	20
1.6. Ética profesional	26
1.7. Dilemas éticos	28
1.8. Código de conducta profesional del AICPA y del contador ecuatoriano	28
1.9. Reglas del código de conducta profesional	31
1.10. Responsabilidad ante terceros	32

CAPÍTULO II

NORMAS GENERALES	33
2.1 Normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGAS)	33
2.2. Clasificación de las NAGAS	34
2.3. Definición de las normas	35
2.4. Generalidades de la norma	40
2.5. Declaración sobre normas de auditoría (SAS)	41
2.6. Normas internacionales de auditoría (NIAs)	46
2.7. Normas internacionales de información financieras (NIIF's)	57

CAPÍTULO III

PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA	62
3.1. Formalidades preliminares con los clientes	62
3.2. Planificación de la auditoría	63
3.3. Diseño de los programas de auditoría	69
3.4. El muestreo	70
3.5. Procedimientos analíticos.	71
3.6. El proceso de auditoría	76
3.7. Práctico	83

CAPÍTULO IV

CONTROL INTERNO	92
4.1. Definición y tipo de Control Interno	92
4.2. Principios y elementos del control interno	94
4.3. Métodos de Evaluación del control interno	95
4.4. Obtención y documentación del conocimiento del control interno	96
4.5. del sistema de control interno (SCI)	98

4.5.	Implantación y fortalecimiento del Sistema de Control Interno (SCI)	100
4.5.	Evaluación de Control Interno (Riesgos de auditoría y muestreo)	102
4.6.	Definición tipos de riesgos	102
4.7.	Pruebas de control y limitaciones del Control Interno	104
4.8.	Informe de Control Interno por parte de los Auditores (Carta a Gerencia)	106
CAPÍTULO V		98
EVIDENCIA Y HALLAZGO EN AUDITORÍA		110
5.1.	Evidencia y tipos de evidencia	110
5.2.	Decisiones sobre la evidencia.	112
5.3.	Hallazgos de auditoría	114
5.4.	Relación de riesgo de la auditoria con la evidencia	115
5.5.	Afirmaciones en Auditoría	116
5.6.	Técnicas de Auditoría	117
5.7.	Ejemplo práctico de la Matriz de Hallazgos.	120
Bibliografía		124
Datos de los autores		127

DEDICATORIA

*A mis padres Luis (+) Carmen y Clarita por su formación y aprendizaje adquirido en mi niñez.
A mi hermano Víctor fuente de inspiración y trabajo.
A mis hijos Kerly y Gabriel mi motivación más profunda, mi prolongación de vida, el reflejo del amor, paciencia, y ternura a quienes dedico este libro por siempre estar conmigo y permitir que se cumplan mis sueños.*

Luz Maribel Vallejo Chávez

*A mis hijos Erika, Francisco y Carolina por ser mi inspiración y fortaleza para seguir adelante pese a todas las adversidades de la vida.
A mi hermano Wilson Salvador (+) quien fue mi mentor y formador dentro del campo contable y auditoría.
A mis Padres (+) que desde el cielo me bendicen con todo el amor y cariño que me criaron, a mis hermanos que con su apoyo silencioso siempre han estado junto a mi dedico este libro.*

Jorge Enrique Arias Esparza

INTRODUCCIÓN

No imaginamos un mundo financiero, sin la auditoría; la opinión de los estados financieros ejercida por el licenciado en Auditoría, es el soporte de confianza que emite el auditor a todos los usuarios de los estados financieros, tanto al inversionista, el acreedor, proveedor, y el banquero que confía en la opinión del profesional auditor; en este sentido se otorgan créditos bancarios, y se genera confianza en aquel inversionista que desea ingresar como socio a la empresa o entidad auditada. La opinión del auditor es el soporte de confianza, que las empresas han obtenido a través esfuerzo, dedicación, profesionalismo, en sus actividades laborales y comerciales reflejadas en la opinión de los estados financieros. Las actividades administrativas y operativas, brindan una base para que el licenciado en auditoría, y puedan emitir su opinión de la empresa o entidad que contrata sus servicios profesionales, para esto es necesario que él esté al tanto de las noticias y normas financieras en el mundo de las finanzas y auditoría, no solo a nivel nacional, sino también internacionales. La profesión del licenciado en Auditoría no se encierra solamente en la opinión de los estados financieros de una empresa o entidad, también ejerce amplias funciones de asesoría de tipo: financiero, fiscal, operativo, administrativo, tecnología de la información, de análisis de riesgos, de sustentabilidad, además forma parte de la administración, como presidente del comité de auditoría de la empresa.

La profesión de auditor es la ideal, porque aprende a evaluar a las empresas o entidades, no solo por su desarrollo, sino también por los controles, métodos y sistemas, en los cuales se basan para alcanzar las utilidades. La profesión es sí, obliga al auditor a prepararse para atender con profesionalismo a sus clientes, y contar con el personal adecuado a fin de evaluar las finanzas, costos, impuestos, contabilidad y los sistemas de control, que son auditados para medir su eficacia y eficiencia en sus operaciones. La información que utiliza el auditor para llegar a las conclusiones y dar su opinión, son los registros de los estados financieros y otros tipos de información que es relevante y válida.

En este contexto, el libro facilita la comprensión de los fundamentos de Auditoría y la labor del auditor, desde la contratación, planeación, desarrollo, hasta

el control, es importante considerar que la profesión de licenciado en Auditoría, permite alcanzar grandes satisfacciones personales no solo económicas, sino también morales y sociales. La aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, conjuntamente con el Código de Ética orienta el cumplimiento de las funciones del auditor. El texto, se presenta un lenguaje claro y entendible, para facilitar la comprensión de las Normas nacionales e internacionales de Auditoría, que se presenta en el siguiente contenido:

En el capítulo I contiene generalidades de la auditoría, definición y función de la Auditoría, evolución Histórica, objeto y razones que justifican la Auditoría, Tipos de Auditoría, el perfil del Contador en funciones de Auditor, la ética Profesional, los dilemas éticos, el Código de conducta profesional del AICPA y del Contador Ecuatoriano, las Reglas del Código de Conducta Profesional y la responsabilidad ante terceros.

El capítulo II contiene las normas generales e internacionales de Auditoría, con la finalidad de garantizar que los auditores cumplan con sus responsabilidades profesionales. Normas de Auditoría Generalmente aceptadas (NIAs), declaración sobre normas de Auditoría, normas Internacionales de Auditoría, y las normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's).

El capítulo III contiene la planeación de la auditoría, formalidades preliminares con los clientes, la Planificación de la Auditoría, Diseño de los programas de Auditoría, Muestreo, Procedimientos analíticos, El proceso de Auditoría y Casos prácticos.

El capítulo IV contiene el control interno, definición y tipo de Control Interno, principios y elementos del Control Interno, métodos de Evaluación de Control Interno, obtención y documentación del conocimiento de Control Interno, componentes de Control Interno, implantación y Fortalecimiento del SCI, evaluación del Control Interno (Riesgo de Auditoría y muestreo), pruebas de control e imitaciones del Control Interno, informe del Control Interno por parte de los Auditores (carta a Gerencia) y casos prácticos.

El capítulo V contiene las evidencia y hallazgo en auditoría, evidencia y tipos de Evidencias, decisiones sobre la evidencia, hallazgo de Auditoría, relación de riesgo de la Auditoría con la evidencia, afirmaciones en la Auditoría, técnicas de Auditoría y casos prácticos.

Los autores.

CAPÍTULO I

1. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA

Objetivo de la unidad:

Interpretar el contexto histórico el significado de la Auditoría, así como también el rol que cumple el auditor y su responsabilidad ética ante la sociedad.

- 1.1 Definición y función de la Auditoría.
- 1.2 Evolución Histórica.
- 1.3 Objeto y razones que justifican la Auditoría
- 1.4 Tipos de Auditoría.
- 1.5 Perfil del Contador en funciones de Auditor.
- 1.6 Ética Profesional
- 1.7 Dilemas éticos.
- 1.8 Código de conducta profesional del AICPA y del Contador Ecuatoriano.
- 1.9 Reglas del Código de Conducta Profesional
- 1.10 Responsabilidad ante terceros.

Logros de aprendizaje:

Al finalizar la unidad el estudiante estará en capacidad de comprender la naturaleza de la auditoría, el papel del auditor y su responsabilidad ética e independencia en el proceso de la auditoría, ante la sociedad.

1.1 DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA

La auditoría es un examen especial realizado con varios propósitos, uno de ellos es realizar una inspección o verificación de los valores presentados en los estados financieros de las empresas, es decir, se comprueba la veracidad de las cuentas, demostrando los valores correspondientes al ejercicio de la empresa, en

el período determinado que se esté realizando la auditoría. A continuación, se presentan algunas definiciones sobre la auditoría.

De la Peña Gutiérrez (2011, p. 5), señala el siguiente concepto de auditoría:

El vocablo auditoría es sinónimo de examinar, verificar, investigar, consultar, revisar, comprobar y obtener evidencias sobre informaciones, registros, procesos, circuitos, entre otros. Hoy en día, la palabra auditoría se encuentra relacionada con diversos procesos de revisión o verificación que, aunque todos ellos tienen en común el estar de una u otra forma vinculados a la empresa, pueden diferenciarse en función de su finalidad económica inmediata.

La palabra auditoría se originó en la antigüedad, al igual que la profesión de auditor, que era el nombre que se designaba a la persona que “oía”, las rendiciones de cuentas de los funcionarios y agentes reales; aquellos funcionarios que, por falta de instrucción, no podían presentarlas por escrito y comunicaban de manera verbal al “auditor”.

Arens, Elder & Beasley (2007) definen a la auditoría de la siguiente manera: “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”. (p. 4)

Cepeda (1997) manifiesta sobre la auditoría la siguiente definición: “Es un examen que se practica generalmente con posterioridad a la ejecución y registro de las operaciones; sin embargo, su valor disminuye en proporción directa con la demora en el correspondiente examen de las operaciones. Por lo tanto, si es posterior, la auditoría debe ser oportuna”. (p. 89).

Finalmente, Falconí (2006) la auditoría es: “un examen de información por parte de una tercera persona, distinta de aquel que la preparó y del usuario, por lo cual tiene la intención de establecer la razonabilidad de esta información dando a conocer los resultados de su examen a fin de aumentar la utilidad que ella posee. (p. 4).

Entonces, se puede definir a la auditoría como: “un examen por parte de una tercera persona independiente, es decir, que esta persona no se verá influenciada por los integrantes de la entidad, al emitir su opinión acerca de la razonabilidad de los estados, patrimonio, gestión o tributable de la empresa; por lo tanto, el exa-

men busca establecer la razonabilidad de las cuentas, dar fe de lo realizado, transparencia de los balances, con el objetivo de ser un soporte para las instituciones y mejorar su eficiencia.

1.2. FUNCIONES DE LA AUDITORÍA

¿Qué es la función de Atestación?

Atestar la información significa asegurar su confiabilidad. La Asociación Internacional de Contadores Públicos define al contrato de atestación como: “un contador público es contratado para emitir o hacer emitir una comunicación escrita que expresa una conclusión sobre la confiabilidad de una afirmación escrita que es responsabilidad de un tercero”.

Las Auditorías a los estados financieros, son el tipo común de contrato de atestación, sin embargo, los Contadores Públicos atestan sobre la confiabilidad de un amplio rango de otros tipos de información, incluidos pronósticos financieros, control interno, cumplimiento de leyes y regulaciones.

Otro concepto de atestación según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (OFCTCP, 2003) menciona lo siguiente: “la atestación es el testimonio, que mediante declaración o manifestación expresa, el Contador Público expone la responsabilidad que asume respecto al contenido de algún documento, preparado y certificado por la Administración”. (p. 1)

¿Qué es la función de Certificación?

Dentro de las funciones de administrar entre propietarios, administradores y los accionistas, se percibió la necesidad de protección de los recursos, y a través de una auditoría independiente, las empresas preparen los estados financieros donde, *“el contador público, independiente que examina los informes y la evidencia comprobatoria pueda certificar acerca del grado de confianza que se pueda tener sobre ellos, anexando a los estados financieros su opinión.*

Globalstd (2015), explica que la función de certificación es: “aquella función ejercida por un cuerpo certificador, el cual va a realizar una evaluación en la conformidad de un estándar establecido y la misma que contempla 3 variantes principales: auditoría de certificación conjunta, combinada e integrada”. (p. 2).

1.3. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Montilla Galvis & Herrera Marchena (2015) mencionan que: “la auditoría es tan antigua como la humanidad y tiene origen en la práctica de la contabilidad, desde los primeros estadios de la sociedad hasta ahora que se encarga de desarrollar un sistema de información en el que se realiza una acumulación y registro ordenado de datos” (p. 88).

A su vez los mismos autores Montilla Galvis & Herrera Marchena (2015) definen que la auditoría nace como: “una respuesta a la pregunta ¿Cómo confiar en la información presentada por la administración de una empresa refleje realmente la realidad económica?, la respuesta, se verá en su revisión.” (p. 89).

La evolución histórica de la auditoría:

Hace varios siglos se practicaba la auditoria, es así que antecedentes.net (2021) explica las circunstancias presentes.

Muchos reyes o gente poderosa tenían como exigencia la correcta administración de las cuentas por parte de los escribanos, de modo que se pudieran evitar desfalcos y que algunas personas se aprovechen de sus riquezas. Sin embargo, los antecedentes de la auditoria, se encuentran en el siglo XIX, por el año 1862 donde aparece por primera vez la profesión de auditor, bajo la supervisión de la ley británica de Sociedades Anónimas.

Para evitar todo tipo de fraude en las cuentas, era necesaria una correcta inspección por parte de personas especializadas y ajenas al proceso, que garanticen los resultados, sin sumarse o participar en el desfalco. Desde entonces, y hasta principios del siglo XX, la profesión de auditoria fue creciendo y su demanda se extendió por toda Inglaterra, llegando a Estados Unidos, donde los antecedentes de las auditorias actuales fueron forjándose, en busca de nuevos objetivos donde la detección y prevención del fraude pasaban a segundo plano y perdía cierta importancia.

En 1940 los objetivos de las auditorias abarcaban, el fraude, las posiciones financieras de la empresa, con el fin de establecer objetivos económicos en función de dichos estudios. De manera paralela, se produjo el crecimiento de la auditoria en América, de esta manera se genera la auditoría interna, auditoria de gobierno, que en 1921 fue establecida de manera oficial mediante la construcción de una

Oficina General de Contabilidad.

(Rodríguez Valencia , 2015)La auditoría siempre existió desde épocas de los faraones en Egipto donde se reportaba el costo de las cosechas para que los impuestos sean recaudados y en Sudamérica en la época colonial se desarrolló la técnica de control administrativo que se denominó “la visita” que hasta la presente fecha y transcurridos varios años, ha dado respuestas a las diferentes necesidades sociales, con diferentes tipos de auditoria: administrativa, financiera, gestión, interna y otras. Su concepto surge por la necesidad de información para apoyar a la toma de decisiones.

1.4. OBJETO Y RAZONES QUE JUSTIFICAN LA AUDITORÍA

Cepeda (1997, p. 175) en cuanto a los objetivos de la auditoría manifiesta lo siguiente:

- Medir en los distintos niveles la eficiencia y eficacia operativa.
- Revelar irregularidades y desviaciones en cualquiera de los elementos examinados dentro de la empresa que afecten el desarrollo de las operaciones.

Es así que la función del auditor es constructiva, no se limita a criticar las deficiencias observadas; sino propone medidas correctivas que considere convenientes, señalando posibles mejoras. Su trabajo cumple con la verificación de reglamentos y normas aprobadas por la alta dirección, si estas se han planteado correctamente.

Razones para realizar una auditoría

Entre las principales razones para realizar una Auditoría se consideran las siguientes:

- Evaluación previa a un contrato.
- Verificación interna del cumplimiento de requisitos y las normas.
- Verificación del contrato del cumplimiento de requisitos.
- Cambios en el sistema.
- Problemas de calidad.
- Corregir posibles errores.

1.5. TIPOS DE AUDITORÍA

El autor De la Peña Gutiérrez (2011) manifiesta que “una primera clasificación de la auditoría es diferenciar entre auditoría económica y auditoría especial” (p.18).

La auditoría económica, se clasifica en distintos puntos de vista, ver Tabla 1.

Tabla 1: Clasificación de la Auditoría económica

a) Según la naturaleza del profesional.	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría externa. • Auditoría interna. • Auditoría gubernativa.
b) Según la clase de objetivos perseguidos.	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría financiera o contable. • Auditoría operativa.
c) Según la amplitud del trabajo y el alcance de los procedimientos aplicados.	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría completa o convencional. • Auditoría parcial o limitada.
d) Según su obligatoriedad.	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría obligatoria. • Auditoría voluntaria.
e) Según la técnica utilizada.	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría por comprobantes. • Auditoría por controles.

Fuente: De la Peña Gutiérrez (2011)

Según la naturaleza del profesional:

- **Auditoría gubernativa:** es la actividad de fiscalización realizada por diversos órganos del Estado; tal como la Intervención General de la Administración Civil del Estado y el Tribunal de Cuentas, sobre aquellos organismos de derecho público y los distintos procesos que afecten al patrimonio nacional o al bien común.
- **Auditoría interna:** es aquella actividad que realizan profesionales que ejercen su actividad en el interior de una empresa, normalmente en el departamento o área de “staff” con dependencia de la máxima autoridad, con la función de valoración independiente establecida en la empresa con el propósito de examinar y evaluar sus actividades y al sistema de control interno, con la finalidad de garantizar la integridad del patrimonio, la veracidad de la información suministrada por los distintos sistemas existentes en la misma y la eficacia de su sistema de gestión.

- **Auditoría externa o independiente:** es un servicio prestado a la entidad auditada, realizada por profesionales independientes a la misma, según los términos contenidos en un contrato de prestación de servicios.

Según los objetivos perseguidos:

- **Auditoría financiera:** es aquella actividad consistente en la comprobación y un examen de las cuentas anuales, de otros estados financieros y contables con objeto de poder emitir un juicio sobre su fiabilidad y razonabilidad.
- **Auditoría operativa:** es un examen y evaluación de: procedimientos y los sistemas de gestión internos instalados en una organización con el fin de incrementar su eficiencia.

Debido a la gran importancia de esta clasificación, en la Tabla 2 se explican las principales diferencias entre ambos tipos de auditoría.

Tabla 2. Auditoría financiera vs Auditoría operativa.

Auditoría financiera	Auditoría operativa
<p>Finalidad: Emitir una opinión sobre las cuentas anuales.</p>	<p>Finalidad: Realizar un análisis de los procedimientos para conseguir una mayor eficiencia.</p>
<p>Profesional:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Persona independiente que no ha participado en la elaboración de las cuentas anuales. • No puede pertenecer a la plantilla la empresa. 	<p>Profesional:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Persona dependiente de la dirección, de “staff”, que no tiene una posición jerárquica en el organigrama. • Puede pertenecer a la plantilla de la empresa o puede ser un profesional independiente.
<p>Productos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informe de auditoría independiente de cuentas anuales sobre si las mismas presentan la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la posición financiera (es público y puede vincular la opinión del auditor con las decisiones de terceros). • Informe acerca de las debilidades del sistema de control interno observadas en el transcurso de la auditoría (es privado y dirigido a la dirección de la empresa). 	<p>Productos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informes internos sobre el funcionamiento del sistema de control interno, y sobre el resto de los sistemas de la empresa (productivo, administrativo, etc.) dirigido a mejorar su eficiencia. • Es privado, queda en el ámbito interno de la empresa.

<p>Metodología: La realización de los trabajos de auditoría financiera se desarrolla de acuerdo con normas y procedimientos internacionalmente homologados.</p>	<p>Metodología: Los procedimientos de la auditoría interna son flexibles y dependen, en cada caso, de la empresa, de su gerencia y de los responsables del departamento de auditoría interna.</p>
<p>Responsabilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Frente a terceros • Amplia (administrativa, civil y penal). 	<p>Responsabilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Interna, frente a la dirección de la empresa. • Suele quedarse en el ámbito laboral, no suele trascender a otros ámbitos jurídicos.
<p>Regulación: Se encuentra regulada.</p>	<p>Regulación: No se encuentra regulada.</p>

Fuente: De la Peña Gutiérrez (2011)

Según el alcance de los procedimientos aplicados o de la amplitud del trabajo:

- **Auditoría completa o convencional:** tiene por finalidad manifestar una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales en su conjunto.
- **Auditoría parcial o limitada:** su objeto es la revisión parcial de otros documentos contables con objeto de emitir informes sobre los mismos.

En función de su Obligatoriedad:

- **Auditoría obligatoria:** auditoría de las anuales o de las cuentas consolidadas, siempre que sean exigidas por el Derecho comunitario o la legislación nacional.
- **Auditoría voluntaria:** es el procedimiento de revisión realizado por la empresa de manera discrecional.

Según la técnica utilizada: si bien la auditoría moderna emplea conjuntamente ambos tipos de técnicas, se distingue:

- **Auditoría por comprobantes:** se denomina de esta manera a aquella técnica de auditoría basada con la revisión de los documentos que sustentan los hechos objeto de la auditoría.
- **Auditoría por controles:** es una técnica de auditoría basada en la evaluación del sistema de control interno y en la confianza que el mismo merece al auditor.

1.5.1. Auditoría Operacional

Arens, Elder & Beasley (2007) manifiestan que: “la Auditoría operacional evalúa la eficiencia y eficacia de cualquier parte de los procedimientos y métodos de operación de una empresa, cuando se realiza una auditoría operacional, por lo general, la administración espera recomendaciones para mejorar sus operaciones.” (p. 14).

1.5.2. Auditoría de Cumplimiento.

Según Arens, Elder & Beasley (2007) manifiestan que: “se realiza para determinar si la entidad auditada aplica correctamente los procedimientos, reglas o reglamentos específicos que una autoridad superior ha establecido.” (p. 14).

1.5.3. Auditoría de Estados Financieros.

Según Arens, Elder & Beasley (2007) la auditoría financiera es aquella que:

Se lleva a cabo para determinar si los estados financieros en general (información que se está verificando) han sido elaborados de acuerdo con el criterio establecido. Por lo general, los criterios son GAAPS, también es común realizar auditorías de estados financieros utilizando la base de contabilidad (p.14).

Mendivil-Escalante (2015) la Auditoría de estados financieros es el proceso que efectúa un contador público independiente al examinar los estados financieros preparados por la entidad económica, con el fin de reunir elementos de juicio suficientes, con el propósito de emitir una opinión profesional sobre la credibilidad de dichos estados financieros, que se expresa en un documento formal denominado dictamen. (p.1).

Los Contadores Públicos Autorizados (CPA) realizan tres tipos de auditorías, como se ilustra con ejemplos en la Tabla 3:

Tabla 3. Clasificación de la Auditoría económica.

Tipo de auditoría	Ejemplo	Información	Criterios establecidos	Evidencia disponible
Auditoría operacional	Evaluar si el procesamiento de nómina computarizada de H subsidiaria opera de manera eficiente y eficaz.	Número de registros de nómina procesados en un mes, costos del departamento y número de errores.	Estándares de la compañía para lograr eficiencia y eficacia en el departamento de nómina.	Reportes de errores, registros de nómina y costos de procesamiento de nómina.
Auditoría de cumplimiento	Determinar si se han cumplido los requerimientos del banco para continuación de un préstamo.	Registros de la compañía.	Disposiciones del contrato de préstamo.	Estados financieros y cálculos del auditor.
Auditoría de estados financieros	Auditoría anual de los estados financieros de Boeing.	Estados financieros de Boeing.	Normas de información financiera aplicables.	Documentos, registros y fuentes externas de evidencia.

Fuente: De la Peña Gutiérrez (2011)

1.6. EL PERFIL DEL CONTADOR EN LAS FUNCIONES DE AUDITOR

Según Cepeda (1997, p.74) el perfil del contador con funciones de auditor quien debe tener:

- Experiencia en asuntos de auditoría.
- Tener criterio o juicio profesional para determinar que procedimientos son necesarios de acuerdo a las circunstancias.
- Rectitud, honradez a toda prueba en todos sus actos.
- Cultura general sobre diversos aspectos.
- Liderazgo para dirigir equipo y lograr el éxito de la auditoría.
- Ser constructivo en las apreciaciones, en sus sugerencias y recomendaciones para mejorar los niveles de eficiencia de las empresas.

a) **ACTITUDES.** - acciones concretas, un aprendizaje formativo que comprende procesos psicológicos, cognoscitivos, afectivos, culturales y en general proveniente de una experiencia particular que induce a los sujetos a actuar de manera determinada en circunstancias diversas.

Tabla 4. Aptitudes personales y sociales.

Actitudes personales:	Actitudes sociales:
1. Crítica. 2. Autoestima y seguridad en sí mismos. 3. Superación permanente. 4. Iniciativa. 5. Ética profesional y personal. 6. Apertura.	1. Servicio a los demás. 2. Compromiso y responsabilidad. 3. Bienestar social y del medio ambiente. 4. Respeto. 6. Aprendizaje permanente. 8. Análisis y reflexión. 9. Prepositiva en su desempeño.

Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)

b) **HABILIDADES.** - son las posibilidades intelectuales y manuales que se expresan en conocimientos, destrezas y actitudes que se adquieren en el proceso educativo.

Tabla 5. Habilidades: administrativas, interpersonales e intelectuales.

Administrativas:	Interpersonales:	Intelectuales:
1. Planear y organizar su trabajo hacia resultados. 2. Tomar decisiones. 3. Aplicar creativa y críticamente los conocimientos adquiridos. 4. Diseñar sistemas de información contable y auditoria. 5. Ejercer y delegar autoridad. 6. Apoyarse en la informática para realizar sus funciones.	1. Dirigir con liderazgo. 2. Negociar. 3. Trabajar en equipo de manera disciplinada. 4. Promover el cambio y el desarrollo social.	1. Analizar y sintetizar información. 2. Calcular e interpretar cifras. 3. Investigar para solucionar problemas. 4. Comunicarse en forma oral y escrita. 5. Analizar y evaluar la política fiscal y sus implicaciones contables, financieras, económicas y sociales. 7. Actuar con independencia mental. 8. Opinar acerca de los estados financieros. 9. Visión global de los objetivos y estrategias de la empresa. 10. Aplicar sus conocimientos en forma crítica en el análisis e interpretación de estados financieros. 11. Conducir y participar en grupos multidisciplinarios para fundamentar toma de decisiones. 12. Asesorar en materia contable, fiscal y financiera 13. Manejar documentación, diseñar procedimientos acordes a disposiciones fiscales vigentes. 14. Operar sistemas de cómputo y comunicación para el proceso de la información financiera 15. Fundamentar la toma de decisiones basados en el análisis de la información financiera. 16. Mantenerse actualizado.

Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)

c) **CONOCIMIENTOS.** – a través del plan de estudios en el Sistema de Educación Superior, se adquieren los conocimientos técnicos que corresponden a los campos específicos de la contabilidad y auditoría, con investigaciones referentes al área de la línea de investigación, que tienen como objetivo fundamental promover un proceso de reflexión, análisis e inferencia, estos conocimientos le permiten:

- Analizar las tendencias contables, fiscales y financieras que se han desarrollado con éxito.
- Aplicar técnicas contables, fiscales y financieras a los diferentes problemas en las áreas de estudio.

Cepeda (1997, p. 76) manifiesta que las *funciones* de los auditores son:

- Planear, dirigir, organizar la verificación y evaluación del Sistema de Control Interno (SCI).
- Verificar que el SCI esté formalmente establecido dentro de la empresa y que su ejercicio sea intrínseco en el desarrollo de las funciones y cargos.
- Verificar que los controles definidos para los procesos y actividades de la empresa se cumplan con los responsables de su ejecución.
- Velar por el cumplimiento de las leyes, normas, políticas, los procedimientos, planes, programas, proyectos y las metas de la organización, y recomendar los ajustes necesarios.
- Servir de apoyo a los directivos en el proceso de toma de decisiones con el fin de que se obtengan los resultados esperados.
- Verificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes y sistemas de información de la organización y recomendar los correctivos que sean necesarios.
- Verificar que se implanten las medidas respectivas recomendadas.

Diferencias entre el Auditor interno y externo

Las principales diferencias entre tipos de auditores tenemos:

Auditor Externo:

- Es contratado por los accionistas, o por los consejos de la administración.
- Emite una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros de la organización; así mismo evalúa el control interno como base para la determinación de la naturaleza, extensión u oportunidad de sus procedimientos de auditoría.
- Tiene que realizar su actividad en el tiempo planificado y, este tiempo es relativamente corto en relación al auditor interno, al realizar las visitas a la empresa auditada de forma inicial, interinas y la visita final de auditoría.
- Se interesa más en los resultados que en los procedimientos que conllevan a dichos resultados.
- Comienza con el resulta final trabajando retrospectivamente, con la amplitud suficiente que le permite satisfacer la razonabilidad de dicho resultado.

Auditor Interno:

- Es responsable ante la gerencia de la organización; depende de ella.
- Está interesado, fundamentalmente en evaluar el control interno para asegurarse de que funciona de acuerdo con la forma en que fue establecido, y dar sus recomendaciones a la gerencia.
- Evalúa continuamente las actividades de la organización.
- Comienza su trabajo analizando los procedimientos y las transacciones a partir del hecho de que, si los procedimientos son adecuados y operan con efectividad, los resultados finales serán correctos o razonables.

15.1.1 Auditor Interno

Moneyball Bennet (2011, p. 1) hace referencia a las funciones del auditor interno, de la siguiente forma:

- Actuar con independencia de criterio y acción respecto a los órganos restantes de la empresa para el cumplimiento de sus objetivos y en el desempeño de sus funciones.

- Acceder libremente y en cualquier momento a los registros, archivos y documentos de la empresa, y en general a todas las fuentes de información de la organización.
- Recibir todas aquellas normas e instrucciones escritas relativa al funcionamiento general de la empresa que sean elaboradas por los distintos departamentos responsables del tema y cuyo cumplimiento sea obligatorio.
- Colaborar con los diferentes órganos de la empresa en la implantación de los sistemas y procedimientos para una mayor eficacia de las prácticas de gestión.
- Exigir el cumplimiento de las normas e instrucciones establecidas por la empresa y las recomendaciones de auditoría que hayan sido aceptadas por los responsables.
- Solicitar la colaboración necesaria de cualquier departamento para lograr los objetivos de auditoría encomendados por la dirección.
- Recobrar los niveles de Dirección adecuados, sugerencias y observaciones para la preparación del programa anual de auditoría.

15.1.2 Auditor Externo

La Auditoría Externa es el servicio prestado por profesionales calificados en contabilidad, para la revisión de los Estados Financieros de una empresa que tenga consistencia, a fin de expresar su opinión independiente sobre la situación económico-financiera en un momento dado.

La actividad de auditoría de cuentas es una pieza imprescindible en la transparencia y fiabilidad de la información económico-empresarial. El trabajo independiente y de interés público desarrollado por el auditor de cuentas, tal y como establece el estado ecuatoriano, permite que los distintos agentes económicos establezcan sus operaciones económicas e intercambios comerciales, bajo la confianza de conocer la realidad económica de las empresas auditadas.

Para realizar la función de la auditoria, actividad que se encuentra regulada a través de estándares profesionales de calidad, que permiten la homogeneidad

y comparabilidad de la información económico-financiera empresarial, para ser supervisada por los órganos correspondientes.

Además, al auditor se le exige el cumplimiento de una completa y constante formación, con un exigente compromiso ético y alta capacitación técnica, con el objetivo de que el profesional esté facultado para emitir una opinión fundada sobre la realidad económico-financiera de las entidades auditadas, así como realizar revisiones y controles de cuentas de diverso tipo y alcance.

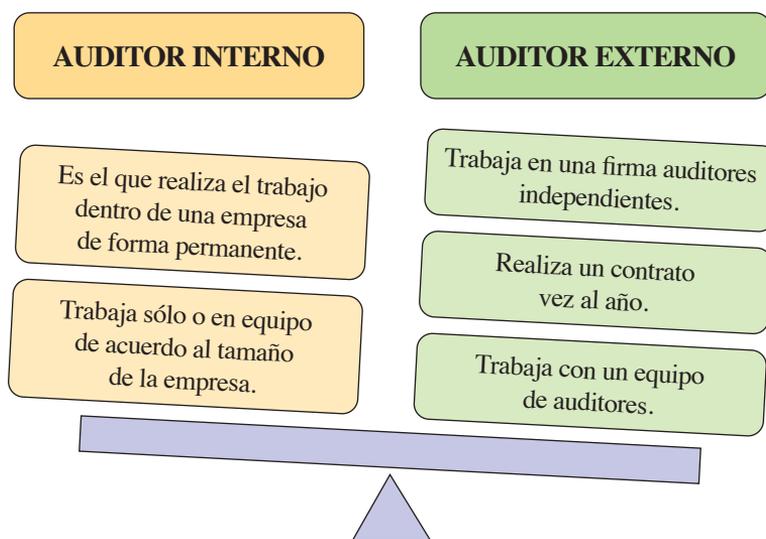


Figura 1. Diferencias entre el auditor interno y externo
Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)

¿Qué diferencias existen entre el Auditor Interno y el Auditor Externo?

La página web EJECUTIPS (2019) nos manifiesta que: “todo profesional que trabaje en puestos de Administración y Finanzas recibirá peticiones de información tanto del departamento de Auditoría Interna de la propia compañía como de los Auditores Externos de Cuentas.” Sin embargo, es importante identificar ¿qué similitudes y diferencias existen entre ambos profesionales?

En la Tabla 6 se exponen las principales diferencias de los dos tipos de profesionales:

Tabla 6. Principales aspectos de ambos tipos de profesionales

Concepto	Auditor externo	Auditor interno
Relación con la empresa auditada	No es parte del personal de la compañía auditada. Mantiene con la empresa auditada un contrato de prestación de servicios. Puede ser nombrado bien por la Junta de Accionistas o por el Registrador Mercantil.	Es parte del personal interno de la empresa auditada, con la que mantiene un contrato laboral.
Objetivo	Aumentar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros a través de la opinión sobre la razonabilidad de la información financiera y la seguridad razonable de que no existen errores o irregularidades materiales.	Su objetivo no es opinar sobre los Estados Financieros. Los objetivos de su trabajo se determinan a la Dirección de la empresa auditada, no obstante, los objetivos son similares a los del Auditor Externo, se centran en la gestión de riesgos y el control interno.
Destino del Informe de Auditoría	Va dirigido a los accionistas.	Su destino es la Dirección y los responsables de la administración de la empresa auditada.
Trascendencia del Informe de Auditoría	El Informe de Auditoría es un documento mercantil que tiene efecto ante terceros (bancos, opinión pública).	Es un documento interno de la empresa. Por norma general busca mejorar el control interno de la empresa. No tiene efecto ante terceros.
Fases del trabajo a realizar	Planificar la auditoría, establecer los programas de trabajo, ejecutar las pruebas de auditoría y en base a las conclusiones y al juicio profesional, emitir el Informe de Auditoría. Algunas de las pruebas incluyen la evaluación al control interno.	Examinar y evaluar la adecuación y eficacia del control interno, emitir el informe interno con las conclusiones o incidencias, y el seguimiento de estas.

Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)

1.6 ÉTICA PROFESIONAL

En el complejo y complicado mundo del tercer milenio, donde el fenómeno de la corrupción se incrementa peligrosamente, muchos sectores de la sociedad apelan a la Ética como uno de los mecanismos más importantes de la lucha anticorrupción.

La ética relacionada con cualquier acción humana hace referencia al conjunto de principios que configuran la manera de dirigir las acciones hacia un comportamiento que en primer lugar evite, y en segundo lugar corrija las consecuencias no deseadas, respetando los valores y que se distinga claramente el bien y el mal.

No obstante, en el ámbito de la profesión auditora; como en otras profesiones, existe una legislación que debe cumplirse, que incluye una serie de requisitos y condiciones para el ejercicio de la profesión, independientemente de los posibles códigos de conducta, tiene relación con el componente personal; es decir, con el auditor como persona y ser humano ético.

López Chavarría (2019) nos manifiesta lo siguiente:

La palabra ética proviene del griego *ethikos* (“carácter”). Estudia la moral y el accionar humano para promover los comportamientos deseables, una sentencia ética supone la elaboración de un juicio moral y una norma que señala cómo deberían actuar los integrantes de una sociedad (p. 25).

Por la profesión del auditor, se entiende que es una ocupación que se desarrolla con el fin de colaborar con el bienestar de una sociedad. Para realizar dicha labor es necesario que el profesional que ejerce la misma, actúe con responsabilidad, siguiendo los requisitos que la ley vigente para el desarrollo de esa actividad.

La ética profesional pretende regular las actividades que se realizan en el marco de una profesión. En este sentido, se trata de una disciplina que está incluida dentro de la ética aplicada; la ética profesional, deriva de un concepto que se conoce como ética empresarial que establece las condiciones en las que el ser humano debe relacionarse con su entorno. Ambas formas de trabajo se encuentran interrelacionadas, para ofrecer un servicio justo, realizar labores responsables y preservar el hábitat en el que lo desarrollamos.

Naturaleza de la ética.

Arens, Elder & Beasley (2007) nos dicen que:

En general, ética se puede definir como un conjunto de principios o valores morales. Cada persona tiene un conjunto de valores, aunque sean explícitos o no, de esta manera los filósofos, las organizaciones religiosas y otros grupos han definido de diferentes formas los conjuntos ideales de principios o valores morales (p. 74).

De esta manera se han generado un conjunto de principios o valores morales, que incluyen leyes y reglamentaciones, doctrinas religiosas, códigos de ética empresariales en los profesionales, así mismo los códigos de conducta interna en las organizaciones individuales.

Necesidad de la ética profesional.

Arens, Elder, & Beasley (2007) manifiestan que:

El comportamiento ético es necesario para que la sociedad funcione de manera ordenada. La ética es el pegamento que mantiene a la sociedad unida; por ejemplo, que pasaría si no se pudiera depender de la honestidad de la gente con quien se hacen tratos. Si los padres, maestros, empleados, hermanos, compañeros de trabajo y amigos mintieran, sería imposible que hubiera una comunicación eficaz. (p. 75).

1.7. DILEMAS ÉTICOS

Arens, Elder & Beasley (2007) definen a un dilema ético así:

“Un dilema ético es una situación a la que se enfrenta una persona y debe tomar una decisión sobre el comportamiento adecuado. En profesiones de auditor, contador y personas de negocios, se enfrentan a dilemas éticos, como el caso de clientes que amenazan con contratar un nuevo auditor; o tal vez, que se emita una opinión infundada, que representa un dilema ético serio, (decidir si confrontar al supervisor que se ha exagerado en los ingresos departamentales, que recibió un bono mayor al valor real, incremento en valores de precios; estos son dilemas éticos difíciles para el contador – auditor, en tanto que una administración de una compañía que acosa y trata mal a sus empleados o clientes de forma deshonesto es un dilema moral, en especial si la persona tiene familia que mantener y el mercado del trabajo pasa por un mal momento.” (p. 76).

1.8. CÓDIGO DE CONDUCTA PROFESIONAL DEL AICPA Y DEL CONTADOR ECUATORIANO

Arens, Elder & Beasley (2007) manifiestan lo siguiente en cuanto a los códigos de conducta profesional:

La sección del Código del AICPA que se refiere a principios de conducta profesional, contiene una explicación general de ciertas características que debe poseer un CPC, la sección de principios consta de dos partes principales: seis principios éticos y el análisis de estos. (pág. 81).

Los principios éticos que se presentan a continuación con las explicaciones a lo largo de este capítulo incluyen ideas tomadas de la sección de principios.

Principios éticos:

- **Responsabilidad:** cumplir con responsabilidades como profesional, practicar juicios profesionales y morales sensibles en todas sus actividades profesionales y su actuar.
- **Interés público:** actuar de una forma que sirva al interés público, con honra que genere la confianza pública y demostrar compromiso con profesionalismo, en el ser, hacer y actuar diario.
- **Integridad:** para mantener y ampliar la confianza pública, los miembros deben cumplir con todas sus responsabilidades públicas con integridad.
- **Objetividad e independencia:** ser objetivos, estar libres de conflictos de interés en el cumplimiento de sus responsabilidades profesionales. En la práctica pública deben ser independientes de hecho y apariencia en su actuar tanto en las auditorías y otros servicios de certificación.
- **Cumplir normas y procedimientos:** vigilar las normas técnicas y éticas de la profesión, esforzarse de forma continua para mejorar la competencia y calidad de sus servicios, cumplir con responsabilidad profesional, capacitarse continuamente.
- **Alcance y naturaleza de los servicios:** en la práctica pública, se deben vigilar los principios del *Código de conducta ética y Profesional* de cada empresa al determinar el alcance y naturaleza de los servicios.

Ética de los auditores Internos y Externos

Según la definición de ética de Rodríguez Rudi (2016) “ética proviene de vocablo “Ética” del sustantivo griego *ethika*, de *ethos*, “costumbre” se establece como el conjunto de normas y principios que constituyen valores que son considerados satisfactorios para la sociedad y el individuo que actúa en ella.” (p.14).

Según Arens, Elder, & Beasley (2007, p. 75) la ética en los auditores internos es:

Audidores Internos: la actuación de los auditores internos, se rige por los principios éticos profesionales, los deberes y obligaciones de carácter específico. El auditor profesional tiene responsabilidades hacia la comunidad, la conducta ética consiste en algo más que acatar prohibiciones explícitas, requiere un compromiso incondicional de comportamiento honorable dentro de la empresa. Es responsabilidad del auditor interno, cumplir con los siguientes principios éticos en el ejercicio de la auditoría:



Independencia, integridad y objetividad: el auditor debe mantener su integridad y objetividad, debe tener independencia mental y criterio.



Competencia y normas técnicas: el auditor debe observar y cumplir las normas técnicas de la profesión, mejorar sus competencias y la calidad de sus servicios profesionales.



Responsabilidad hacia sus colegas: el auditor debe obrar de forma tal que fomente la cooperación y buenas relaciones entre los compañeros de trabajo; abstenerse de formular, conceptos u opiniones que tiendan a perjudicar a otro colega.



Otras responsabilidades y prácticas: el auditor debe actuar en forma tal que realce el prestigio de su institución.



Honorarios u obsequios: el auditor no deberá, en ninguna circunstancia, aceptar obsequios por asuntos relaciones con su trabajo.



Confidencialidad: el auditor será prudente en el uso de la información que obtenga en el desarrollo de sus deberes. No utilizará información para beneficio personal, ni de forma alguna que pueda perjudicar a la organización o área auditada.



Cumplimiento de funciones: todo auditor deberá cumplir con las funciones que le sean asignadas.

Figura 2. Principios éticos de la auditoría
Fuente: Arens, Elder, & Beasley (2007, p.75).

1.9. REGLAS DEL CÓDIGO DE CONDUCTA PROFESIONAL.

El Auditor debe practicar las reglas que rigen a los principios éticos en su comportamiento personal, en el desempeño y competencia profesional.

A. Comportamiento Personal

Integridad y Probidad: el Auditor debe ser honesto y desempeñar sus funciones con rectitud y dignidad.

Conducta y Disciplina: el Auditor debe mantener una conducta que fortalezca el prestigio de su actividad profesional y evidencie su voluntad de servicio a la entidad, al Estado y a la colectividad. Debe adherirse a las políticas, disposiciones legales, y normas administrativas y técnicas, establecidas por la Contraloría General de la República y/o la institución donde presta sus servicios, conciliándolas con las de la entidad auditada.

Confidencialidad de la Información: la confidencialidad y la utilización prudente de la información son componentes básicos en el ejercicio de la auditoría gubernamental. El Auditor Gubernamental debe guardar la reserva y el secreto profesional, sin revelar información que sea de su conocimiento en el ejercicio de la auditoría, excepto en los casos y formas exigidas por Ley. No utilizará esta información en beneficio propio.

Lealtad Institucional: el Auditor Gubernamental debe demostrar lealtad con el país, la sociedad y la entidad donde presta sus servicios, así como con la profesión en la actividad que ejerce.

B. Desempeño y Competencia Profesional

Independencia: el Auditor debe mantener y demostrar absoluta independencia de criterio con respecto al ejercicio de sus funciones.

Objetividad: el Auditor debe ser imparcial, objetivo y equitativo en el ejercicio de sus funciones y demostrarlo, evitando los conflictos de interés que comprometan su independencia y objetividad.

Desempeño Profesional: el Auditor debe aplicar, tanto en el desempeño de sus funciones, como en la supervisión del trabajo de sus subordinados, juicios con sensibilidad profesional y moral. Debe brindar su mayor esfuerzo, procurando mejorar su competencia profesional y la calidad de sus servicios.

Actividades incompatibles: el Auditor debe abstenerse de ejercer la práctica profesional particular cuando esta genere conflicto con las disposiciones legales y éticas, las normas del Sistema de Control, o el marco de lealtad en el servicio a la entidad. Está impedido de participar en la administración de la institución donde ejerce el control o auditoría.

1.10 RESPONSABILIDAD ANTE TERCEROS

Prohibición de recibir beneficios: el Auditor Gubernamental debe abstenerse de recibir beneficios de cualquier naturaleza que comprometan o aparenten comprometer su independencia y objetividad, debiendo informar de estos hechos a sus superiores.

Interés público y valor agregado: el Auditor Gubernamental, en todos los casos, debe servir con prioridad al interés público, honrar la confianza pública y demostrar su compromiso con la profesión o actividad que cumpla. Procurará mejorar la eficiencia, efectividad y economicidad de las operaciones en la entidad auditada.

CAPÍTULO II

2. NORMAS GENERALES

Objetivo de la unidad:

Analizar las normas generales e internacionales de Auditoría, con la finalidad de garantizar que los auditores cumplan con sus responsabilidades profesionales.

- 2.1 Normas de Auditoría Generalmente aceptadas (NIAs).
- 2.2 Declaración sobre normas de Auditoría.
- 2.3 Normas Internacionales de Auditoría.
- 2.4 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's).

Logros de aprendizaje:

El estudiante será capaz de explicar la función de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas Internacionales de Auditoría, con el fin de fomentar las competencias y capacidades profesionales en el desarrollo del ejercicio profesional.

2.1 NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGAS)

En referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas, Arens, Elder & Beasley (2007) manifiestan lo siguiente: “las normas de auditoría son directrices generales que ayudan a los auditores a cumplir con sus responsabilidades profesionales como lo son la competencia y la independencia, los requisitos de informes y la evidencia.” (p. 86)

“Las directrices más amplias disponibles son las 10 normas de auditoría generalmente aceptadas (GAAS, por sus siglas en inglés). Fueron elabo-

radas por el AICPA en 1957 y han sufrido cambios mínimos desde que fueron emitidas. Estas normas, no son suficientemente específicas para proporcionar alguna guía significativa para los profesionales, pero si representan un marco de referencia con base en el cual el AICPA puede realizar interpretaciones.” (p. 86)

Las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA) son los principios fundamentales de auditoría, en los que deben enmarcarse en su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría; el cumplimiento de estas normas, garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

2.2. CLASIFICACIÓN DE LAS NAGAS

Según Falconí (2006) en la actualidad las NAGAS, vigentes son 10, las mismas que constituyen los diez mandamientos para el auditor, estas se detallan a continuación:

Normas Generales o Personales.

- a) Entrenamiento y capacidad profesional.
- b) Independencia.
- c) Cuidado o esmero profesional.

Normas de Ejecución del Trabajo.

- a) Planeamiento y Supervisión.
- b) Estudio y Evaluación del Control Interno.
- c) Evidencia Suficiente y Competente.

Normas de Preparación del Informe.

- a) Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- b) Consistencia.
- c) Revelación Suficiente.
- d) Opinión del Auditor.

2.3. DEFINICIÓN DE LAS NORMAS

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor. La mayoría de este grupo de normas es contemplado también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

Normas Generales o Personales.

a) Entrenamiento y capacidad profesional.

La Auditoría debe ser efectuada por el personal con entrenamiento técnico y pericia como Auditor.

No sólo basta ser Contador Público para ejercer la función de Auditor, sino que además se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor. Es decir, además de los conocimientos técnicos obtenidos en los estudios universitarios, se requiere la aplicación práctica en el campo.

b) Independencia.

En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio.

La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, y otros) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo). Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional.

c) Cuidado y esmero profesional.

Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen.

El cuidado profesional, es aplicable para todas las profesiones, todo servicio que se proporcione al público debe hacerse con diligencia del caso, lo contrario sería la negligencia, que es sancionable. Un profesional puede ser muy capaz, pero pierde totalmente su valor cuando actúa negligentemente.

El esmero profesional del auditor, no solamente se aplica en el trabajo de campo y elaboración del informe, sino en todas las fases del proceso de la auditoría, es decir, también en el planeamiento o planeamiento estratégico cuidando la materialidad y riesgo.

Normas de ejecución del trabajo.

Estas normas son específicas y regulan la forma del trabajo del auditor durante el desarrollo de la auditoría en sus diferentes fases (planeamiento trabajo de campo y elaboración del informe). Tal vez el propósito principal de este grupo de normas se orienta a que el auditor obtenga la evidencia suficiente en sus papeles de trabajo para apoyar su opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros, para lo cual, se requiere previamente un adecuado planeamiento estratégico y evaluación de los controles internos.

En la actualidad el nuevo dictamen pone énfasis de estos aspectos en el párrafo del alcance.

a) Planeamiento y supervisión.

La auditoría debe ser planificada apropiadamente, por el asistente y el auditor, el mismo que debe ser supervisado.

El planeamiento estratégico se concibe como todo un proceso de trabajo al que se pone énfasis, se utiliza el enfoque de “arriba hacia abajo”, es decir, no se deberá iniciar revisando transacciones y saldos individuales, el primer paso es tener el conocimiento y analizar las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, los efectos económicos que podrían repercutir de manera significativa sobre los estados financieros, materia del examen. Por lo tanto, el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

b) Estudio y Evaluación del Control Interno.

Se debe estudiar y evaluar apropiadamente la estructura del control interno de la empresa, cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría o como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuen-

temente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría.

El estudio del control interno constituye, la base para confiar o no en los registros contables y así determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos o pruebas de auditoría. En la actualidad, el control interno, su estudio y evaluación conlleva a todo un proceso que comienza con una comprensión, luego continúa con la evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, reevaluación de los controles, finalmente de acuerdo a los resultados de la evaluación se limitan o amplían las pruebas sustantivas. En tal sentido el control interno funciona como un termómetro para graduar el tamaño de las pruebas sustentativas.

c) Evidencia suficiente y competente.

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la auditoría.

La evidencia es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión. La evidencia será suficiente, cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza moral de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados. Los auditores también obtenemos la evidencia suficiente a través de la certeza absoluta, pero mayormente con la certeza moral.

Existen diferentes clases de Evidencias las cuales son:

- a. Evidencia sobre el control interno y el sistema de contabilidad, porque ambos influyen en los saldos de los estados financieros.
- b. Evidencia física.
- c. Evidencia documentaria (originada dentro y fuera de la entidad).
- d. Libros diarios y mayores (incluye los registros procesados por computadora).
- e. Análisis global.

- f. Cálculos independientes (computación o cálculo).
- g. Evidencia circunstancial.
- h. Acontecimientos o hechos posteriores.

Normas de preparación del informe.

Estas normas regulan la última fase del proceso de auditoría; es decir, la elaboración del informe; para lo cual, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo. Por tal motivo, este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor.

a) Aplicación de principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)

El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son reglas generales, adoptadas como guías y como fundamento en relación a la contabilidad, aprobadas como buenas y prevalecientes, o también se conceptualizan como leyes o verdades fundamentales aprobadas por la profesión contable. Sin embargo, merece aclarar que los PCGA, no son principios de naturaleza sino reglas de comportamiento profesional, por lo que no son inmutables y necesitan adecuarse para satisfacer las circunstancias cambiantes de la entidad donde se lleva la contabilidad. Los PCGA, garantizan la razonabilidad de la información expresada a través de los Estados Financieros y su observancia es de responsabilidad de la empresa examinada.

En todo caso, corresponde al auditor revelar en su informe si la empresa se ha enmarcado dentro de los principios contables.

b) Consistencia.

El informe debe identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el período actual con relación al período precedente.

El dictamen debe expresar si los principios han sido observados consistentemente en el período establecido en los estados financieros, estos Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, también permiten realizar una comparabilidad en los estados financieros. Por ejemplo, existe un cambio al utilizar el método UEPS por PEPS para el costo de inventarios; también puede existir cambios en el método de depreciación de línea recta con el de saldos decrecientes para los activos de determinado tipo, esto si se puede verificar en períodos diferentes, analizando los cambios y comparando su eficacia. Esta norma requiere que el auditor compare los principios, prácticas y los métodos usados en los estados financieros del período cubierto por el informe de auditoría con aquellos utilizados en el período anterior, con el objeto de formarse una opinión de si estos, se han aplicado o no en forma consistente con los principios y procedimientos.

c) Revelación suficiente.

El informe del auditor indicará que los estados financieros presentados se encuentran en forma razonable y apropiada, evidenciará toda la información necesaria para mostrar e interpretar apropiadamente.

d) Opinión del Auditor

El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su integridad, o la aseveración de que no se puede expresar una opinión. En este último caso, deben indicarse las razones que lo impiden. En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad.

Recordemos que el propósito principal de la auditoría a los estados financieros es emitir una opinión sobre si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera de los resultados de las operaciones; sin embargo, puede presentarse el caso en que a pesar de todos los esfuerzos realizados por el auditor, se ha visto imposibilitado de formarse una opinión; entonces, se verá obligado a abstenerse de opinar. Por consiguiente, el auditor tiene las siguientes alternativas de opinión para su dictamen:

- a. Opinión limpia o sin salvedades.
- b. Opinión con salvedades o calificada.

- c. Opinión adversa o negativa.
- d. Abstención de opinar.

2.4. GENERALIDADES DE LA NORMA

Los propósitos, el alcance y la aplicación de las normas de auditoría son:

La ejecución de un trabajo de auditoría conforme a las directrices debe ser organizado, documentado en forma apropiada, con el fin de que se pueda delegar entre los demás colaboradores del equipo, de modo que cada uno de ellos conozca detalladamente que debe hacer y qué procedimiento se debe seguir hacia la consecución del objetivo final al que se debe dirigir. El trabajo del auditor debe ser registrado de manera que permita su revisión, evaluación y obtención de conclusiones que fundamenten la opinión sobre la información contable sujeta a auditoría.

La necesidad de planificar, controlar y documentar el trabajo es fundamental en el proceso de la Auditoría. Los objetivos de la planificación y control son: mejorar el nivel de eficiencia, la reducción de tiempo necesario, mejorar el servicio al cliente, garantizar que la auditoría se ejecute adecuadamente, mejorar las relaciones con los clientes y mayor grado de satisfacción en el trabajo.

Es necesario preparar el plan de trabajo escrito antes de iniciar cualquier trabajo de auditoría, se deben considerar factores como el número de personas involucradas, el tiempo y responsables. Las normas de auditoría estipulan que el trabajo debe ser adecuadamente planeado, estas normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha de obtenerse por medio de procedimientos de auditoría, la norma es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los resultados obtenidos.

La norma a ¿quiénes regula? el anagrama NAGA, es un conjunto de principios, procedimientos, reglas y normas que regulan el ejercicio de la auditoría externa.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo del buen juicio en la ejecución del examen y en el informe final. El revisor fiscal debe cumplir con las normas de auditoría de general aceptación, que contienen las reglas básicas que

él debe seguir en la realización de su trabajo. Las normas tienen que ver con la calidad de la auditoría realizada por el auditor independiente.

¿Quién las creó? el American Institute of Certified Public Accountants de los Estados Unidos de América, que comenzó en 1917 a publicar declaraciones sobre determinados aspectos de los trabajos de auditoría. En 1939 fue creado el Committee on Auditing Procedures. En 1972 fue creado el Auditing Standards Committee, cuyos pronunciamientos se denominan Statements on Auditing Standards, de los cuales el número 1, fue publicado en noviembre de 1973, bajo el título Codification of Auditing Standards and Procedures, se considera el código para los profesionales de la auditoría, este modelo de código fue ejemplo de los Estados Unidos y seguido por otros países.

2.5. DECLARACIÓN SOBRE NORMAS DE AUDITORÍA (SAS)

Arens, Elder & Beasley (2007) afirman lo siguiente en cuanto a la declaración sobre las normas de auditoría:

Las diez normas de auditoría generalmente aceptadas son demasiado generales para proporcionar directrices importantes, por lo que los auditores toman las SAS emitidas por la ASB para especificar las directrices, las SAS interpretan las diez normas de auditoría generalmente aceptadas y son las referencias más autorizadas que tienen a su disposición los auditores, estas interpretaciones les otorgan la categoría GAAS y a menudo se denominan normas de auditoría o GAAS, aunque no forman parte de las diez Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, estas NAGA y las SAS corresponden a la bibliografía autorizada, y cada miembro que realiza auditorías de estados financieros históricos debe conducirse conforme Code of Professional Conduct del AICPA, los profesionales deberían considerar las GAAS y SAS como normas mínimas de desarrollo, cualquier auditor profesional que trate de encontrar un medio para reducir el alcance de la auditoría con base sólo de las normas, en lugar de evaluar la importancia de la situación, violentaría el espíritu de las normas, al mismo tiempo, la existencia de normas de auditoría no significa que el auditor deba seguirlas siempre a ciegas. (p. 36).

STATEMENT ON AUDITING STANDARDS (SAS)

A continuación, se detallan las Declaraciones de la Normas de Auditoría:

Papeles de trabajo.

- 1) Dictámenes sobre estados financieros auditados.
- 2) Los efectos del PED sobre el estudio y evaluación del control interno del auditor.
- 3) Consideraciones relativas al control de calidad en una firma de auditores independientes.
- 4) El significado de “presentan razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados” en el dictamen del auditor independiente.
- 5) Transacciones entre partes relacionadas.
- 6) Comunicaciones entre el auditor predecesor y sucesor.
- 7) Información adicional, documentos que se incluya junto con los estados financieros auditados.
- 8) El efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del auditor independiente.
- 9) Revisión limitada de información financiera intermedia.
- 10) Declaraciones sobre el uso del trabajo de un especialista.
- 11) Solicitud de información al abogado del cliente respecto a litigios, demandas, “avalúos”.
- 12) Dictamen sobre una revisión limitada de información financiera intermedia.
- 13) Informes especiales.
- 14) Dictamen sobre estados financieros comparativos.
- 15) La responsabilidad del auditor independiente para detectar errores e irregularidades.
- 16) Actos ilegales de clientes.

- 17) Información no auditada del costo de reposición.
- 18) Salvaguardas y representaciones obtenidas de la gerencia del cliente.
- 19) Requerimientos de comunicación sobre debilidades importantes en el control interno.
- 20) Información sobre segmentos.
- 21) Planeación y supervisión.
- 22) Procedimientos analíticos de revisión.
- 23) Relación de las normas de auditoría generalmente aceptadas con las normas de control de calidad.
- 24) Relación con los estados financieros.
- 25) Información adicional solicitada por el comité de normas de contabilidad financiera (FASB).
- 26) Información adicional sobre los efectos de los cambios en los precios.
- 27) Dictamen sobre información que acompaña a los estados financieros básicos en documentos preparados por el auditor.
- 28) Informe sobre el control interno contable.
- 29) Evidencia comprobatoria.
- 30) Revelación adecuada en los estados financieros.
- 31) Información adicional sobre la reserva de petróleo y gas.
- 32) Consideraciones del auditor cuando surge una incertidumbre sobre la continuación de la entidad como negocio en marcha.
- 33) Informes especiales-aplicando procedimientos previamente convenidos a elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.
- 34) Revisión de información financiera inmediata.
- 35) Presentación de informes conforme a reglamentos federales de valores.
- 36) Cartas a agentes de valores (Letters for Underwriters).

- 37) El muestreo en la auditoría.
- 38) Información complementaria sobre las reservas minerales.
- 39) Presentación de informes sobre estados financieros condensados y datos financieros seleccionados.
- 40) Declaración general sobre normas de auditoría.
- 41) Dictámenes para fines especiales sobre el control interno contable en organizaciones prestadoras de servicios.
- 42) Declaración general sobre normas de auditoría – 1983
- 43) Tratamiento de los procedimientos omitidos, después de la fecha del dictamen.
- 44) El riesgo de auditoría y la importancia en la realización de la misma.
- 45) Los efectos del procesamiento del computador en el examen de los estados financieros.
- 46) Informes sobre la aplicación de los principios de contabilidad.
- 47) Dictámenes sobre estados financieros preparados para usarse en otros países.
- 48) Declaración general sobre normas de auditoría – 1987. Significado de presentación razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados” en el informe del auditor independiente.
- 49) Responsabilidad del auditor para detectar e informar sobre errores e irregularidades.
- 50) Actos ilegales cometidos por los clientes.
- 51) Evaluación de la estructura de control interno en una auditoría de estados financieros.
- 52) Procedimientos analíticos.
- 53) Estimaciones contables para efectos de auditoría.
- 54) Informe sobre estados financieros auditados.

- 55) Consideraciones del auditor acerca de la habilidad de una entidad para continuar como negocio en marcha.
- 56) Comunicación de los asuntos relacionados con la estructura del control interno observados en una auditoría SAS No.- 60.
- 57) Comunicación con los comités de auditoría.
- 58) Informes especiales.
- 59) Auditoría de cumplimiento aplicable a entidades de gobierno y otros receptores de asistencia financiera gubernamental.
- 60) Declaración general sobre normas de auditoría – 1990.
- 61) Consideraciones de los auditores sobre la función de la auditoría interna con respecto de una auditoría de estados financieros.
- 62) Comunicación de asuntos sobre información financiera intermedia presentada o a ser presentada ante agencias reguladoras específicas. Modificación a la SAS No.- 36, (revisión de información financiera intermedia).
- 63) El proceso de confirmación.
- 64) El significado de “presentan razonablemente. De conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados “en la opinión de los auditores independientes”.
- 65) Informe sobre procesamiento de transacciones hechas por organizaciones de servicios
- 66) Información financiera intermedia.
- 67) Cartas a agentes de valores y algunas otras partes que lo soliciten.
- 68) Uso del trabajo de un especialista.
- 69) Codificación de normas y procedimientos de auditoría.
- 70) Consideraciones para la auditoría de cumplimiento de auditorías de entidades gubernamentales y recipientes de asistencia financiera gubernamental.
- 71) Compromisos para aplicar procedimientos previamente convenidos, a

elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.

- 72) Correcciones a la declaración sobre normas de auditoría No.- 72, cartas a agentes de valores y algunas otras partes que lo soliciten.
- 73) Correcciones a las declaraciones sobre normas de auditoría No.- 22, planeación y supervisión, No. 59, consideraciones del auditor acerca de la habilidad de una entidad para continuar como negocio en marcha y No.- 62, informes especiales.
- 74) Evaluación de la estructura del control interno en una auditoría de estados financieros: corrección SAS No.- 55.
- 75) Corrección a la declaración sobre normas de auditoría No.- 58, informes sobre estados financieros auditados.
- 76) Corrección a la declaración sobre normas de auditoría No.- 31, evidencia comprobatoria.
- 77) Auditoría de inversiones.
- 78) Aspectos de fraude en una auditoría de estados financieros.

2.6. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIAS)

Arens, Elder & Beasley (2007), se refieren a las normas internacionales de auditoría así:

La globalización de negocios y de los mercados de capital han creado un fuerte interés y tendencia hacia el desarrollo uniforme de la contabilidad y las normas de auditoría a nivel mundial; en la actualidad, representantes de diferentes países trabajan juntos en proyectos para establecer normas y coordinar las nuevas normas internacionales de auditoría” (p. 36).

“International Standard on Auditing (ISA, Normas Internacionales de Auditoría) estas normas fueron emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, este último organismo es la organización mundial que reúne a los profesionales de la contabilidad y que cuenta con 157 organizaciones en 118 países, representa a más de 2.5 millones de

contadores en todo el mundo, el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría trabaja para mejorar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados, es quien emite pronunciamientos sobre diversos tipos de auditorías y funciones de certificación y promociona su aceptación mundialmente.” (p. 36 - 37).

Tabla 8. Clasificación de las NIAs.

NIAs	Descripción
NIA 200	Objetivos globales del auditor independiente
NIA 210	Acuerdo de los términos de encargo de auditoría
NIA 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros
NIA 230	Responsabilidad del auditor en la preparación de la documentación
NIA 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
NIA 250	Responsabilidad del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias
NIA 260	Responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno
NIA 265	Responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente
NIA 300	Responsabilidad que tiene el auditor de planificar
NIA 315	Responsabilidad del auditor para identificar y valorar riesgos
NIA 320	Responsabilidad que tiene el auditor de aplicar concepto de importancia relativa
NIA 330	Responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas
NIA 402	Responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría
NIA 450	Responsabilidad del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas
NIA 500	Evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros
NIA 501	Consideraciones específicas del auditor
NIA 505	Procedimientos de confirmación externa
NIA 510	Relación con los saldos de apertura en un encargo inicial
NIA 520	Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos
NIA 530	Muestreo de auditoría en la realización de procedimientos
NIA 540	Responsabilidad del Auditor en relación con las estimaciones contables
NIA 550	Relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría
NIA 560	Respecto a los hechos posteriores al cierre
NIA 570	Utilización de la dirección de hipótesis de empresa en funcionamiento
NIA 580	Obtener manifestaciones escritas de los responsables
NIA 600	Consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo
NIA 610	Auditor externo con respecto al trabajo de los auditores internos

NIA 620	Organización en un campo de especialización distinto
NIA 700	Formarse una opinión sobre los estados financieros
NIA 705	Emitir un informe adecuado
NIA 706	Comunicaciones adicionales
NIA 710	Relación con la información comparativa
NIA 720	Información incluida en documentos que contienen estados financieros auditados

Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)
Fuente: (AOB Auditores, s.f.)

NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría

Esta norma señala que el objetivo de una auditoría de los estados contables es permitir al auditor expresar una opinión “si los estados contables están preparados razonablemente, en los aspectos significativos” de acuerdo con el marco de referencia para los estados e informes contables.

NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría

Esta norma tiene como propósito establecer una guía para acordar con el cliente los términos del trabajo de auditoría, la posición que debe adoptar un auditor ante un requerimiento del cliente para cambiar los términos convenidos de acuerdo al trabajo y el nivel de seguridad en la auditoría.

NIA 220. Normas sobre control de calidad

El propósito de esta NIA es establecer reglas y guías de procedimiento para el control de la calidad del trabajo de auditoría. Las políticas y procedimientos de control de calidad deben ser implementadas tanto al nivel de la firma de auditoría como respecto de un trabajo de auditoría en particular.

NIA 230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo)

La NIA 230 expresa que el auditor debe documentar las materias que son importantes en la provisión de elementos de juicio para respaldar tanto la opinión del auditor como el debido cumplimiento de las normas de auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser: papeles propiamente dichos, películas, medios electrónicos u otro tipo de almacenamiento de datos.

La norma trata sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo: su confidencialidad, la custodia segura de tales papeles, la retención de ellos por parte del auditor y finalmente, la propiedad de los papeles reconocida por el auditor.

NIA 240. Fraude y error en los estados contables

Esta NIA establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen. La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecutar los procedimientos necesarios para tal fin y emitir el informe respectivo. La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección en la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

NIA 250. Responsabilidad del auditor frente a las leyes y reglamentos en la auditoría de estados contables

Cuando el auditor planifique y ejecute los procedimientos de auditoría, en la evaluación y comunicación de los resultados de su trabajo debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones pueden afectar significativamente los estados contables sujetos a examen.

A su vez, la norma expresa la responsabilidad de la dirección del ente por el cumplimiento de las leyes y reglamentos, pero destaca la obligación del auditor de considerar la actitud de la organización frente a esas regulaciones y el riesgo involucrado. Con respecto al orden en el plan de auditoría, el auditor debe obtener una comprensión general de la estructura legal y reglamentaria a la que está sujeta tanto la entidad como las actividades en la que actúa y cómo se cumple con ese marco.

NIA 260. Comunicación de los hallazgos de auditoría a los encargados del gobierno del ente

Esta norma establece las guías para determinar los hallazgos que surgen del trabajo de auditoría en la forma que el auditor debe comunicar a las autoridades. A su vez, indica la oportunidad y la forma en que tales cuestiones deben ser comunicadas, con la debida confidencialidad que se debe guardar respecto de los hallazgos de auditoría

NIA 300. Planeamiento del trabajo

La norma regula las guías para el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoría. En

rigor se trata del plan general, de la debida documentación de ese plan y de los temas de auditoría que deben ser consideradas por el auditor. Incluye el programa de auditoría en el que se determina el alcance, la naturaleza y la oportunidad de las pruebas de auditoría, sobre bases dinámicas. Esto quiere decir, que es flexible y está sujeto a cambios en la medida de los hallazgos del auditor.

NIA 310. Conocimiento del negocio

Para la ejecución adecuada de la auditoría el auditor y su equipo deben obtener un apropiado conocimiento del negocio, tal que les permita identificar los sucesos, las transacciones y las prácticas relevantes que tengan efecto, sea en los estados contables auditados tomados en su conjunto como en el informe de auditoría.

NIA 315. Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos

El auditor que debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente, incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. En los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios de la empresa, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. Estos aspectos deben ser tratados por el auditor con su equipo de trabajo; esta norma detalla los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este cometido, como la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para mitigar esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

NIA 320. Significación relativa

El auditor que realiza una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una opinión “si los estados contables están libres de errores significativos”. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos que se tienen en el informe del auditor.

NIA 330. Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados

La norma establece las guías para responder en forma global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados contables, a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos procedimientos de auditoría están dirigidos para responder a los riesgos en el nivel de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Incluyen pruebas de controles que mitiguen los riesgos evaluados y la determinación de naturaleza extensión y oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos adecuados. Finalmente, la norma incluye elementos para evaluar la suficiencia de los elementos de juicio obtenidos y expresa el modo que deben documentarse en los papeles de trabajo los resultados de los procedimientos aplicados.

NIA 400. Evaluaciones del riesgo y control interno

La norma provee guías para que el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno de la empresa que sean suficientes para planear la auditoría y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución. Señala la norma, que el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos que le aseguren que tal riesgo queda reducido a un nivel aceptable. Trata las diferentes clases de riesgo, que clasifica en: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, además analiza sus interrelaciones y su impacto en las pequeñas auditorías. Finalmente, establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa de las debilidades detectadas.

NIA 401. Auditoría en un ambiente computadorizado

La norma establece que el auditor debe considerar de qué manera el ambiente computadorizado influye en la auditoría; se refiere a la idoneidad del auditor para evaluar esas cuestiones y, en su caso, cuando utilizar el trabajo de terceros expertos en el área, pero no comprometidos con la organización auditada. Trata la cuestión en las fases de planeamiento, evaluación de riesgos y aplicación de procedimientos de auditoría específicos.

NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a organizaciones que usan servicios de terceros

El auditor debe considerar como una organización de servicios (un tercero) que presta servicios a su cliente (usualmente ejecuta transacciones o procesa datos del cliente) puede afectar los sistemas contables y de control interno de ese

cliente de manera de establecer en forma apropiada su plan de auditoría y la ejecución posterior de un modo efectivo. La norma trata sobre la información que el auditor debe obtener de esa organización de servicios, las preguntas que debe formularle, la naturaleza y contenido de sus informes, el alcance de los servicios que se presta al cliente en la evaluación del riesgo y, finalmente, su posición como auditor a la hora de emitir su informe de auditoría.

NIA 500. Elementos de juicio en la auditoría

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión. La norma expone qué se consideran elementos de juicio “válidos” en un concepto cualitativo y qué significa el término “suficientes”, que es un concepto cuantitativo. Los elementos de juicio incluyen: los originados en los procedimientos sustantivos de auditoría, los provenientes de sus pruebas de control interno que respaldan la evaluación del riesgo de control. En esta norma, se tratan ¿cuáles son los procedimientos de auditoría para obtener los citados elementos de juicio? entre ellos son:

- a) La inspección de registros y documentos.
- b) La inspección de activos físicos.
- c) La observación.
- d) La indagación oral.
- e) Las confirmaciones de terceros.
- f) Los recálculos aritméticos.
- g) El reproceso de la información.
- h) Las revisiones analíticas sustantivas.

NIA 501. Elementos de juicio en la auditoría

La norma proporciona las guías para el trabajo del auditor durante el conteo del inventario físico, los elementos de juicio que debe reunir, la oportunidad de efectuar el trabajo y si el caso amerita, si puede ser pospuesto. A su vez ofrece elementos para evaluar si resulta apropiado, en caso de que su participación en el inventario sea impracticable, la aplicación de procedimientos alternativos y sus efectos en el alcance del trabajo.

NIA 505. Confirmaciones externas

La norma señala que el auditor debe determinar “el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las afirmaciones contenidas en los estados contables” para ello debe considerar la significación de las partidas por confirmar, su evaluación de los riesgos inherente y de control y el modo en que otros procedimientos de auditoría planeados pueden reducir el riesgo de error en las afirmaciones de los estados contables a un nivel bajo que sea aceptable.

NIA 510. Primera auditoría. Saldos iniciales

Para las primeras auditorías el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto a: 1) los saldos iniciales no contengan errores significativos que pudieran afectar los saldos del período corriente; 2) los saldos del ejercicio anterior han sido correctamente trasladados al presente ejercicio o, en su caso, han sido ajustados; 3) las políticas contables del ente son apropiadas y han sido uniformemente aplicadas o sus cambios debidamente contabilizados y adecuadamente expuestos. La norma detalla, además, los procedimientos para cumplir estos propósitos y los efectos en las conclusiones y en el informe de auditoría.

NIA 520. Procedimientos analíticos

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio; es decir, las pruebas sustantivas y en la finalización de la auditoría una revisión global. A su vez, proporciona detalles sobre las diferentes pruebas analíticas por ejecutar y el alcance de la confianza que ellas proveen de acuerdo con un conjunto de factores indicados en la norma. Incluye una guía sobre la investigación de partidas inusuales y la obtención de evidencias corroborativas de las desviaciones determinadas.

NIA 530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas

La norma expresa que el auditor al diseñar los procedimientos de auditoría debe determinar medios apropiados para seleccionar los ítems que va a probar, así también, los elementos de juicio que debe recopilar para cumplir con los objetivos de las pruebas de auditoría. La norma contiene la definición de muestreo y los elementos que conforman el muestreo con base estadística y los denominados “a criterio”. Define los elementos de juicio que provienen de las pruebas de controles

y las pruebas sustantivas y ¿Cómo el auditor debe utilizar su juicio profesional para reducir a un nivel aceptable el riesgo de error?

NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables

Debido a que los estados contables contienen variadas estimaciones en la dirección de la empresa, como: provisiones para incobrables, vida útil de bienes de uso e intangibles, provisiones para juicios, para desvalorizaciones de inventarios, entre otros; la norma establece que el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar las estimaciones de la administración de la empresa. En tal sentido proporciona los procedimientos de revisión que debe seguir el auditor y que incluyen: el análisis del proceso de estimaciones de la gerencia; la comparación con los elementos independientes, la revisión de los hechos posteriores que confirmen la estimación efectuada y finalmente, la evaluación de los resultados de sus procedimientos.

NIA 545. Auditoría de las mediciones a valores corrientes y su exposición

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las mediciones y exposiciones del valor corriente de ciertos activos, pasivos y de las variaciones de valor corriente, que pueden impactar en los resultados o en el patrimonio neto, de acuerdo con las normas contables vigentes.

NIA 550. Partes relacionadas

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. La norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas.

Finalmente, la norma determina cuando el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes, quién debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

NIA 560. Hechos posteriores

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados contables y sobre su informe de auditoría. La norma distingue el tratamiento a darle

a los hechos significativos: 1) ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría; 2) los descubiertos después de la fecha del informe de auditoría, pero antes de que los estados contables hayan sido emitidos y 3) los descubiertos después que los estados contables fueron emitidos. Como caso especial, trata estas situaciones en empresas que hacen oferta pública de sus títulos valores.

NIA 570. Empresa en marcha

El auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente.

NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia

El auditor debe obtener evidencia respecto a la dirección de la entidad y su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes aprobadas debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable debe pensar que puede existir. Por ello, esta carta no sustituye los procedimientos de auditoría que debe efectuar el auditor. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor

La norma manifiesta que cuando el auditor principal utiliza el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar ¿cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría? La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es, si su participación como tal es suficiente para actuar en ese punto. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio, si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si fuesen necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc.

NIA 610. Consideración del trabajo de la auditoría interna

La norma establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna de la empresa. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa. Ciertas partes del trabajo de los auditores internos podrían ser de utilidad para el auditor externo.

NIA 620. Uso del trabajo de un experto

Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

La primera cuestión es determinar si necesita utilizar los servicios de un experto y en ¿qué casos? luego evaluar la competencia y objetividad del experto, analizar el alcance del trabajo del experto, evaluar el trabajo realizado por el experto y finalmente, evaluar si es necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto, si no hiciera tal referencia el informe podría ser favorable y sin salvedades.

NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

La norma trata cada uno de los elementos básicos del informe: título adecuado; destinatario; párrafo de introducción que incluye la identificación de los estados auditados y de la responsabilidad de la dirección sobre su preparación; párrafo de alcance que describe la naturaleza de una auditoría y la referencia a las NIA aplicadas en la auditoría, el párrafo de opinión que refiere a las normas contables vigentes, la fecha del informe, la dirección del auditor y la firma del auditor.

NIA 710. Comparativos

La norma establece las responsabilidades del auditor cuando se presentan estados contables comparativos. En tal sentido expresa que el auditor debe determinar, sobre la base de elementos de juicio válidos y suficientes recopilados, si la información comparativa cumple en todos sus aspectos significativos con las normas contables vigentes.

NIA 720. Otra información en documentos que contienen estados contables auditados

La norma trata de la relación entre el auditor externo y la información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (la memoria del directorio). En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa información para identificar si existieran inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si esto ocurriera, el auditor debe determinar si los estados contables, o la otra información necesitan ser corregidos. En caso de que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, y si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa en lo que corresponde. Si en cambio, la otra información afectara, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y de ser este caso, tomar otras acciones como retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, entre otras acciones que manifiesten su inconformidad.

2.7. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERAS (NIIF'S)

Rodríguez (2015) define las normas internacionales de información Financiera (NIIF) de la siguiente manera:

Las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) son normas elaboradas con el fin de desarrollar una normativa clara y uniforme referente a las normas de valoración aplicables a cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas sociales, bancos y otras entidades financieras. Estas están diseñadas pensando en empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. Estas normas son obligatorias en la Unión Europea pero opcionales para uso personal de cualquier empresa, y son ideales para empresas que realizan negocios internacionales (p.23).

NIIF 1 – Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Especifica como las entidades deben llevar a cabo la transición hacia la adopción de las NIIF para la presentación de sus estados financieros.

NIIF 2 – Pagos Basados en Acciones.

Requiere que una entidad reconozca las transacciones de pagos basados en acciones en sus estados financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad.

NIIF 3 – Combinaciones de Negocio.

Requiere que todas las combinaciones de negocios sean contabilizadas de acuerdo con el método de compra como también la identificación del adquirente como la persona que obtiene el control sobre la otra parte incluida en la combinación o el negocio. Define la forma en que debe medirse el costo de la combinación (activos, pasivos, patrimonios) y el criterio de reconocimiento inicial a la fecha de adquisición.

NIIF 4 – Contratos de Seguros.

El objetivo es establecer mejoras limitadas para la contabilización de los contratos de seguros (asegurador), es decir, revelar información sobre aquellos contratos seguros.

NIIF 5 – Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas.

Define aquellos activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su medición al más bajo, entre su valor neto y su valor razonable menos los costos para su venta y la depreciación al cese del activo, y los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su presentación de forma separada en el cuerpo del balance de situación y los resultados de las operaciones descontinuadas, las cuales deben ser presentados de forma separada en el estado de resultados.

NIIF 6 – Exploración y Evaluación de los recursos minerales.

Define la exploración y evaluación de los recursos minerales, participaciones en el capital de las cooperativas, derecha de emisión (contaminación), determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, derecho por intereses de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental.

NIIF 7 – Instrumentos Financieros: información a revelar.

El objetivo de esta NIIF es requerir a las entidades que: en sus estados financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad.

NIIF 8 – Segmentos de Operación.

Su principio básico afirma que una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrolla y los entornos económicos en los que opera.

NIIF 9 – Instrumentos Financieros.

El objetivo de esta norma es establecer los principios para la información financiera sobre activos y pasivos financieros, de forma que se presente información útil y relevante para los usuarios de los estados financieros para la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.

NIIF 10 – Estados Financieros Consolidados.

El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas.

NIIF 11 – Acuerdos Conjuntos.

El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación de información financiera por entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (es decir, acuerdos conjuntos).

NIIF 12 – Informaciones a revelar sobre participaciones en otras entidades.

El objetivo de esta NIIF es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza de sus participaciones en otras entidades y los riesgos asociados con éstas; y los efectos de esas participaciones en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

NIIF 13 – Medición del Valor Razonable.

Esta NIIF define valor razonable; establece en una sola NIIF un marco para la medición del valor razonable; y requiere información a revelar sobre las mediciones del valor razonable.

NIIF 14 – Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas.

El objetivo de esta Norma es especificar los requerimientos de información financiera para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a regulación de tarifas.

NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

El objetivo de esta norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen del contrato con un cliente.

NIIF 16 – Arrendamientos.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) ha desarrollado una nueva norma, NIIF 16 - Arrendamientos, que reemplaza a las normas actualmente vigentes NIC 17 - Arrendamientos y las interpretaciones IFRIC 4 - Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento, SIC 15 - Arrendamientos Operativos—Incentivos y SIC 27 - Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento. La NIIF 16 aclara que un arrendatario separa los componentes de arrendamiento y los componentes de servicio de un contrato y aplica los requisitos de contabilidad del arrendamiento únicamente a los componentes de arrendamiento.

La aplicación de la NIIF 16 podría tener efectos relevantes en las medidas financieras, por ejemplo, en relación al cálculo de ratios financieros. Para los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos financieros no habrá ningún cambio significativo. El cambio se dará en los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos, por ejemplo: a) mayor base de activos (afecta ratio rotación del activo; b) mayores pasivos financieros (ratio apalancamiento financiero; c) mayor utilidad operativa (ratios como el EBITDA

(Utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones).

NIIF 17 - Contratos de seguro (Aprobado con RCNC N° 004-2017-EF/30).

La NIIF 17 Contratos de Seguro establece principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los contratos de seguro que están dentro del alcance de la Norma. El objetivo de la NIIF 17 es asegurar que una entidad proporcione información relevante que represente fidedignamente esos contratos. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los contratos de seguro tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad.

- Las 17 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- Las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
- Las Interpretaciones originadas por el Comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas interpretaciones (SIC).

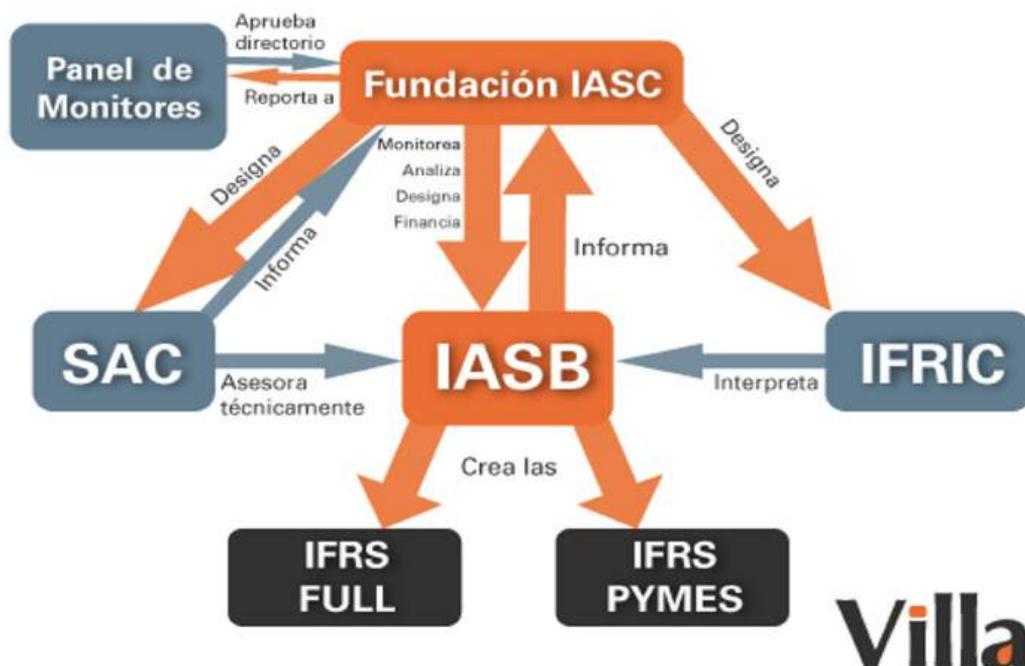


Figura 3. Normas IASB
Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)
Fuente: (IASB, IASCF, and IASC, 2022)

CAPÍTULO III

3. PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA

Objetivo de la unidad:

Analizar la importancia de la planeación de la auditoría, el procedimiento, la determinación de los riesgos del negocio y el desarrollo de procedimiento de análisis previos para garantizar una auditoría de calidad.

- 3.1 Formalidades preliminares con los clientes.
- 3.2 Planificación de la Auditoría.
- 3.3 Diseño de los programas de Auditoría.
- 3.4 Muestreo.
- 3.5 Procedimientos analíticos.
- 3.6 El proceso de Auditoría.
- 3.7 Casos prácticos.

Logros de aprendizaje:

El estudiante es capaz de realizar la planeación de una auditoría mediante el entendimiento del negocio y el cliente, determinar los riesgos del negocio y el desarrollo de procedimientos de análisis previos.

3.1. FORMALIDADES PRELIMINARES CON LOS CLIENTES

Arens, Elder, & Beasley (2007) manifiestan que:

La planeación inicial de la auditoría abarca cuatro puntos, que se deben aplicar al inicio de la auditoría.

- a) El auditor decide si acepta a un nuevo cliente o continúa dando servicio a

uno ya existente. El auditor es quien se encuentra en la posición de tomar la decisión al principio, antes de incurrir en cualquier costo importante que no se pueda recuperar.

- b) El auditor identifica por qué el cliente desea o necesita una auditoría. Es probable que esta información afecte en el proceso de planeación;
- c) El auditor se pone de acuerdo con el cliente acerca de los términos del contrato para evitar malentendidos;
- d) Se selecciona el personal para este contrato.” (p. 124 - 125)

El proceso formal previo a una auditoría es:

1. Convocatoria o invitación.
2. Carta de presentación.
3. Propuesta de prestación de servicios.
4. Carta compromiso.
5. Contrato de prestación de servicios profesionales.
6. Orden de trabajo.

3.2. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

La Universidad de las Fuerzas Armadas de Ecuador (2012) manifiesta:

La planificación de la auditoría comprende el desarrollo de una estrategia global para su administración, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la *naturaleza*, *oportunidad* y *alcance* de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse, el planeamiento también permitirá que el equipo de auditoría pueda hacer uso apropiado del potencial humano disponible. El proceso de la planificación permite al auditor identificar las áreas importantes y los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de la evidencia necesaria para examinar los distintos componentes de la entidad auditada, el auditor planifica para determinar de manera efectiva y eficiente la forma de obtener los datos necesarios e informar acerca de la gestión de la entidad, la naturaleza y alcance de la planificación puede variar según el tamaño de la entidad, el volumen de sus operaciones, la experiencia del auditor y el nivel organizacional (p. 1).

Tabla 9. Porcentaje de planificación en el proceso de auditoría.

Fase		Ejecución de trabajo	Comunicación de resultados	Total
Planificación		30 %	5 %	35 %
Preliminar	10 %			
Específica	25 %			

Fuente: Universidad de las Fuerzas Armadas de Ecuador (2012)

La planificación es la primera fase del proceso de la auditoría financiera que dependerá la eficiencia y efectividad en el logro de los objetivos propuestos y la utilización de los recursos estrictamente necesarios. La planificación debe ser cuidadosa y creativa, positiva e imaginativa, debe considerar alternativas y seleccionar los métodos más apropiados para realizar las tareas, por tanto, esta actividad debe recaer en los miembros más experimentados del grupo.

El objetivo principal de la planificación consiste en determinar adecuada y razonablemente los procedimientos de auditoría que correspondan aplicar, ¿cómo? y ¿cuándo? se ejecutarán, para que se cumpla la actividad en forma eficiente y efectiva.

Orden de Trabajo y Carta de Presentación

Para iniciar una auditoría o examen especial debe constar en la planificación general, se realiza una solicitud o carta de presentación, el jefe de la unidad operativa emitirá la "orden de trabajo" autorizando su ejecución.

Planificación Preliminar

El propósito de la planificación preliminar es obtener o actualizar la información general sobre la entidad, las principales actividades sustantivas y adjetivas, a fin de identificar globalmente las condiciones existentes para ejecutar la auditoría, cumpliendo los estándares definidos para el efecto.

Planificación Específica

En esta fase se define la estrategia a seguir en el trabajo de campo. La utilización eficiente de los recursos, el logro de las metas y objetivos definidos en la auditoría. Se fundamenta en la información obtenida inicialmente durante la planificación preliminar.

Figura 4. Fases de la Planificación de la Auditoría

Fuente: Universidad de las Fuerzas Armadas de Ecuador (2012)

Planificación Preliminar

La planificación preliminar tiene el propósito de obtener o actualizar la información general sobre la entidad y las principales actividades sustantivas y adjetivas, a fin de identificar globalmente las condiciones existentes para ejecutar la auditoría, cumpliendo los estándares definidos para el efecto.

La planificación preliminar es un proceso que se inicia con la emisión de la orden de trabajo, se elabora una guía para la visita previa para obtener información sobre la entidad a ser examinada, continúa con la aplicación de un programa general de auditoría y se culmina con la emisión de un reporte para conocimiento de la Dirección o Jefatura de la unidad de auditoría, en el que se validan los estándares definidos en la orden de trabajo y se determinan los componentes a ser evaluados en la siguiente fase de la auditoría.

a) Metodología.

La planificación preliminar tiene el propósito de obtener o actualizar la información general sobre la entidad y las principales actividades, a fin de identificar globalmente las condiciones existentes para ejecutar la auditoría.

La planificación preliminar es un proceso que se inicia con la emisión de la orden de trabajo, continúa con la aplicación de un programa general de auditoría y culmina con la emisión de un reporte para conocimiento del director de la Unidad de Auditoría.

Para ejecutar la planificación preliminar principalmente debe disponerse de personal de auditoría experimentado, esto es el supervisor y el jefe de equipo. Eventualmente podrá participar un asistente del equipo.

Las principales técnicas utilizadas para desarrollar la planificación preliminar son: las entrevistas, la observación y la revisión selectiva dirigida a obtener o actualizar la información importante relacionada con el examen.

La metodología para realizar la planificación preliminar debe estar detallada en el programa general que con este fin debe ser elaborado y aplicable a cualquier tipo de entidad, organismo, área, programa o actividad importante sujeto a la auditoría.

b) Elementos.

La planificación preliminar representa el fundamento sobre la que se basarán todas las actividades de la planificación específica y la auditoría en sí mismos, de ahí la importancia del conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad, juntamente con la evaluación de los factores externos que pueden afectar directa e indirectamente sus operaciones, para lo cual es necesario realizar un estudio a base de un esquema determinado, sus elementos principales son los siguientes:

- Conocimiento de la entidad o actividad a examinar.
- Conocimiento de las principales actividades, operaciones, metas u objetivos a cumplir.
- Identificación de las principales políticas y prácticas: contables, presupuestarias, administrativas y de organización.
- Análisis general de la información financiera.
- Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas de los estados financieros.
- Determinación del grado de confiabilidad de la información producida.
- Comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia de los sistemas de información computarizados.
- Determinación de unidades operativas.
- Riesgos Inherentes y Ambiente de Control.
- Decisiones de Planificación para las Unidades Operativas.
- Decisiones preliminares para los componentes; y, enfoque preliminar de Auditoría.

c) Productos de la planificación preliminar.

Los productos obtenidos en la planificación preliminar permiten calificarla como un proceso completo, que se inicia con un programa de trabajo, que luego es aplicado y se logran resultados para utilización interna de la unidad de auditoría, que están contenidos en el reporte preparado para conocimiento del director de la Unidad e incluye la definición del enfoque global de la auditoría y los componentes principales sobre los cuales se realizará la evaluación del control interno de la entidad.

El contenido básico del reporte es el siguiente:

- Antecedentes.
- Motivo de la auditoría.
- Objetivos de la auditoría.

- Alcance de la auditoría.
- Conocimiento de la entidad y su base legal.
- Principales políticas contables.
- Grado de confiabilidad de la información financiera.
- Sistemas de información computarizados.
- Puntos de interés para el examen.
- Transacciones importantes identificadas.
- Estado actual de los problemas observados en exámenes anteriores.
- Identificación de los componentes importantes a ser examinados en la siguiente fase.
- Matriz de evaluación preliminar del riesgo de auditoría.
- Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas.
- Identificación específica de las actividades sustantivas no tomadas en cuenta para ser evaluadas en la siguiente fase.

La concisión es una característica fundamental del reporte de planificación preliminar, tanto para su preparación oportuna como para el conocimiento inmediato. En el punto 3.7 se muestra un ejercicio práctico que señala la información que éste debe contener. Los papeles de trabajo de la planificación preliminar se dividen en dos segmentos, uno referido a la administración de la auditoría y otro que sirva para respaldar los resultados del trabajo. En cada caso deben estar organizados, ordenados e indicados como un conjunto integrado.

Planificación Específica

En esta fase se define la estrategia a seguir en el trabajo de campo. Tiene incidencia en la eficiente utilización de los recursos y en el logro de las metas y objetivos definidos para la auditoría. Se fundamenta en la información obtenida inicialmente durante la planificación preliminar. La planificación específica tiene como propósito principal evaluar el control interno, para obtener información adicional, evaluar y calificar los riesgos de la auditoría y seleccionar los procedi-

mientos de auditoría a ser aplicados a cada componente en la fase de ejecución, mediante los programas respectivos.

Estos aspectos se analizan con mayor detalle en los manuales especializados de auditoría, emitidos para el efecto por la Contraloría General del Estado.

Propósito

La planificación específica tiene como propósito principal:

1. Estudiar las principales actividades de la entidad, evaluando el cumplimiento de sus objetivos básicos, la aplicación de los principios de control interno y los puntos clave de control establecidos en la estructura organizativa y en la normativa técnica promulgada para las empresas públicas y privadas.
2. Calificar el nivel de riesgo asumido al realizar la auditoría y determinar el enfoque del examen estableciendo la naturaleza, el alcance y la profundidad de las pruebas y procedimientos a aplicar.
3. Producto de la evaluación del control interno, se emitirá un informe con comentarios y recomendaciones relevantes sobre el manejo de la entidad y la información necesaria para la planificación específica.

Tabla 10. Diferencia entre planificación preliminar y específica.

Planificación preliminar	Planificación específica
Evalúa a la entidad como un todo.	Se trabaja con cada componente en particular.
Su propósito es obtener o actualizar la información general sobre la entidad.	Su propósito es evaluar el control interno, calificar los riesgos de auditoría y señalar los procedimientos a ser aplicados en cada componente durante la ejecución.
Los productos permiten calificarla como un proceso completo que se inicia con un programa de trabajo a ser aplicado.	Los productos serán fundamentales para la efectiva ejecución de la auditoría estos serán: a) para uso del equipo de auditoría (informe de P.E y P.T) y b) para uso de la entidad auditada.

Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)
Fuente: (Universidad de las Fuerzas Armadas de Ecuador, 2012)

3.3. DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA

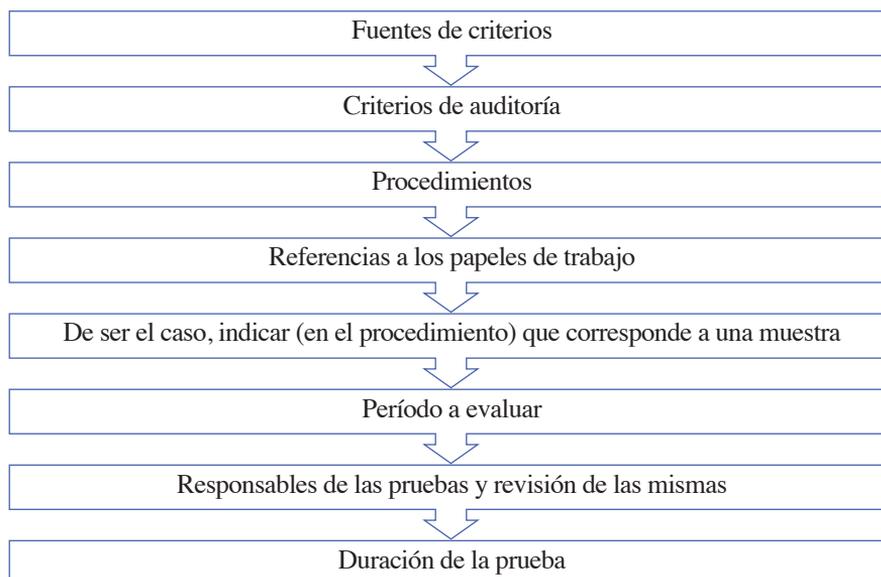
Cazal Zarate (2020) menciona que:

El Programa de Auditoría Integral es un esquema detallado del trabajo que se va a realizar y los procedimientos a emplearse durante la fase de ejecución, en el cual se determina la extensión y oportunidad de su aplicación, así como los papeles de trabajo que deben de ser elaborados. (p. 43)

La actividad de la auditoría se ejecuta mediante la aplicación de los correspondientes programas, los cuales constituyen esquemas detallados por adelantado del trabajo a efectuarse y contienen objetivos y procedimientos que guían el desarrollo de este.

El programa de auditoría es el documento formal que sirve como guía de procedimientos a ser aplicados durante el curso del examen y como registro permanente de la labor efectuada. Es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría a ser empleados en extensión y oportunidad de su aplicación.

Las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental vigentes, disponen el uso de programas para la planificación preliminar y específica de la auditoría; un producto de este programa es la inclusión de los programas de auditoría por componentes, ciclos, sistemas o cuentas, dependiendo del enfoque de la auditoría. A continuación, la Figura 5 muestra el contenido de un Programa de Auditoría Integral.



3.4. EL MUESTREO

La NIA 530 Muestreo de auditoría en la realización de procedimientos: el muestreo en la auditoría es la aplicación de un procedimiento de auditoría, se aplica al 100 % de las partidas, dentro de un saldo de cuenta o clase de transacciones, se toma una muestra con el propósito de evaluar alguna característica del saldo o clase. Esta Declaración proporciona una guía para la planeación, elaboración y evaluación de las muestras en la auditoría.

Muestra a examinar

- a) Rastreo o seguimiento de varias operaciones significativas de la entidad. Este rastreo se dirigirá a evaluar la vigencia y la aplicación de los puntos clave de control interno e identifican las prácticas de gestión que podrían ser mejoradas.
- b) El número de operaciones a evaluar se establecerá de acuerdo con las circunstancias propias de los componentes y la complejidad de las actividades de la entidad.

Plan de muestreo

Determina el universo de las transacciones y operaciones que deben examinarse durante la ejecución de la auditoría. De acuerdo a la calificación del riesgo, se determina una muestra representativa, considerando las características de los componentes que permita satisfacer los datos e información que consta en los registros contables, utilizando el método que considere adecuado el supervisor y jefe de equipo.

Muestreo Estadístico

El examen se efectuará mediante la utilización de muestreo estadístico, seleccionando parámetros uniformes para ser aplicados a la totalidad de la población involucrada en el examen.

3.5. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.

Los autores Arens, Elder, & Beasley (2007) mencionan el procedimiento analítico siguiente:

La *declaración SAS 56 (AU 329)* define los procedimientos analíticos como evaluaciones de información financiera que un estudio de relaciones plausibles realizó entre datos financieros y no financieros... que abarca las comparaciones de cantidades registradas con expectativas que desarrolla el auditor.

La utilidad de los procedimientos analíticos como la evidencia en la auditoría, depende del desarrollo según la expectativa del auditor de ¿cómo debe ser presentado un balance contable? o la razón financiera basada en los balances contables, a pesar del tipo de procedimientos analíticos que se hayan utilizado. Los auditores desarrollan una expectativa de un balance contable o razón financiera al considerar información de períodos anteriores, tendencias de la industria, expectativas presupuestadas preparadas para el cliente de la información no financiera. Por lo general, el auditor compara los balances del cliente y las razones financieras con los balances y las razones esperados mediante el uso de uno o más de los siguientes tipos de procedimientos analíticos:

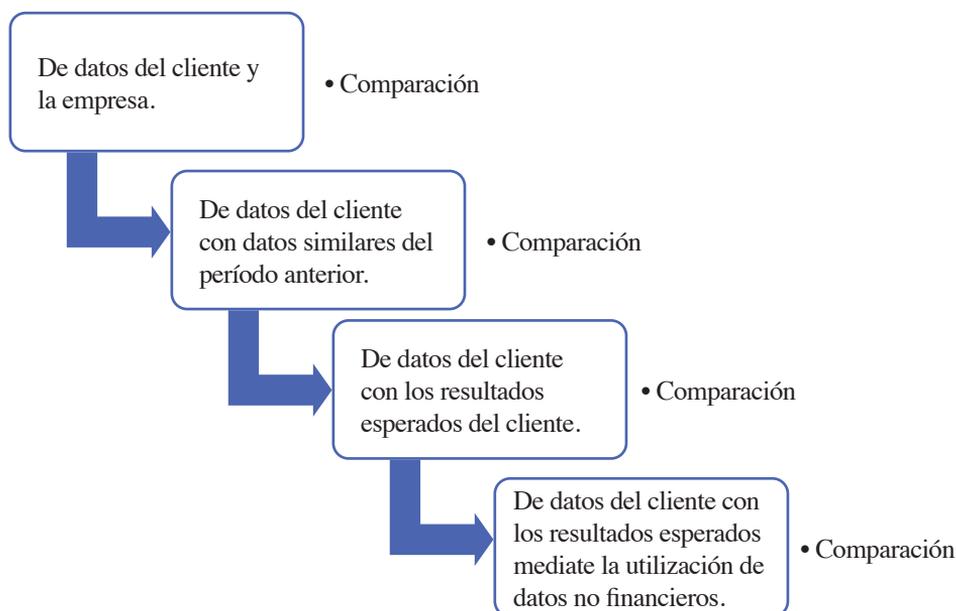


Figura 6. Procedimientos analíticos según la Normas NIA.
Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)

NIA-520. Procedimientos analíticos

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y de revisión global de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también ser aplicados en otras etapas.

Los “Procedimientos analíticos” significan el análisis de índices y tendencias significativos incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.

Naturaleza y propósito de los procedimientos analíticos.

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad como:

- Información comparable de periodos anteriores.
- Resultados anticipados de la entidad, tales como presupuestos o pronósticos, o expectativas del auditor, como una estimación de depreciación.
- Información similar de la industria, como una comparación de la proporción de ventas de la entidad a cuentas por cobrar, con promedios de la industria o con otras entidades de tamaño comparable en la misma industria.

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de relación:

- Los elementos de información financiera, se espera que se conforme un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad, como: porcentajes de márgenes brutos.
- La información financiera e información no financiera relevante, como: costos de nómina en un número de empleados.

Los procedimientos analíticos se aplican para los siguientes fines:

- Ayudan al auditor a planear la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría;

- La aplicación de los procedimientos sustantivos puede ser efectiva o eficiente en las pruebas de detalles para reducir el riesgo de detección en las aseveraciones específicas de los estados financieros; y
- Para una revisión global de los estados financieros en la etapa de revisión final de la auditoría.

Procedimientos analíticos que se aplican al planear la auditoría.

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeación para ayudar en la comprensión del negocio y en identificar áreas de riesgo potencial. La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos del negocio de los cuales no tenía conciencia el auditor y ayudará a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

Los procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos.

La confianza del auditor en los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección relativo a aseveraciones específicas de los estados financieros puede derivarse de las pruebas de detalles, de procedimientos analíticos, o de una combinación de ambos. La decisión sobre que procedimientos usar para lograr un objetivo particular de auditoría se basa en el juicio del auditor sobre la efectividad y la eficiencia esperadas de los procedimientos disponibles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros.

El auditor ordinariamente averiguará con la administración sobre la disponibilidad y confiabilidad de información necesaria para aplicar procedimientos analíticos y los resultados de cualquiera de estos procedimientos desarrollados por la entidad. Puede ser eficiente usar datos analíticos preparados por la entidad, siempre y cuando el auditor esté satisfecho de que dichos datos están apropiadamente preparados.

Procedimientos analíticos en la revisión global al final de la auditoría.

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos al o cerca del final de la auditoría al formarse una conclusión global sobre si los estados financieros en conjunto son consistentes según el conocimiento del auditor sobre el negocio. Las conclusiones extraídas de los resultados de dichos procedimientos, deben corroborar las otras conclusiones que se obtuvieron durante la auditoría de los componentes individuales o de los elementos de los estados financieros, mismos que

permitan conseguir las conclusiones globales respecto de la razonabilidad de los estados financieros y, se puedan identificar áreas que requieran procedimientos adicionales.

Grado de confiabilidad en los procedimientos analíticos.

La aplicación de los procedimientos analíticos se establece en la expectativa de relación entre los datos existentes y continuos; la ausencia de estas condiciones manifiesta lo contrario, un bajo grado de confiabilidad. La presencia de esta relación proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad, exactitud y validez de los datos producidos en el sistema contable. Sin embargo, la confiabilidad de los resultados en los procedimientos analíticos dependerá de la evaluación del auditor y el riesgo de los procedimientos analíticos que se puedan identificar en sus relaciones, donde se espera que, de hecho, pueda existir una representación errónea importante, en estas circunstancias, es importante las condiciones en las que se obtiene la información:

Información obtenida directamente por el auditor. - la información obtenida directamente por el auditor es más confiable que la información obtenida de forma indirectamente. El auditor puede obtener información externa disponible directamente de la fuente; por el contrario, hay información externa que es limitada, y puede ser que el auditor la obtenga indirectamente; por ejemplo, obtener información de reclamamos por un proveedor externo. En este escenario, la efectividad del control de la empresa sobre la información externa, puede afectar la confiabilidad de la información.

Ahora bien, existen varios factores que afectan la confiabilidad de la información; por ejemplo, la información obtenida directamente por el auditor de una fuente acreditada será confiable que la información obtenida directamente por el auditor de una fuente menos confiable. La información; tanto oral, escrita, que fue corroborada por el auditor a través de una o más otras fuentes, puede ser más confiable que la información obtenida de una sola fuente. Las anteriores consideraciones, le proporcionan al auditor elementos de juicio para evaluar la confiabilidad de la información que fue obtenida de forma particular. En importante considerar, si la información externa está sujeta a restricciones, limitaciones o exenciones de responsabilidad, el auditor debe evaluar su efecto sobre esa evidencia. Finalmente, si la evidencia de auditoría obtenida de más de una fuente es inconsistente con la información obtenida de otra fuente, o si auditor puede tener

dudas sobre la confiabilidad de la información externa, el auditor debe realizar los procedimientos de auditoría necesarios para aclarar la inconsistencia presentada y debe determinar el efecto generado, en el caso que, si lo hubiera, y como afecta en otros aspectos de la auditoría.

En la ejecución de un trabajo profesional, los auditores además de la independencia, objetividad, escepticismo profesional, y otros criterios. Deben tener presente, las particularidades mencionadas sobre la confiabilidad de la información, con el propósito de obtener resultados más confiables y ajustados a la realidad.

El grado de confianza que el auditor se sitúa en los resultados de los procedimientos analíticos, que depende de los siguientes factores:

- a) Importancia relativa de las partidas implicadas, por ejemplo, cuando los saldos de inventario son de importancia, el auditor no confía solo en los procedimientos analíticos para formar conclusiones. Sin embargo, el auditor puede apoyarse solamente en los procedimientos analíticos para ciertas partidas de ingreso y de gastos cuando individualmente no son importantes.
- b) Otros procedimientos de auditoría dirigidos hacia los mismos objetivos de auditoría, por ejemplo, otros procedimientos desarrollados por el auditor al revisar la posibilidad de cobranza de las cuentas por cobrar, tales como la revisión de recibos de efectivo posteriores, podría confirmar o disipar las preguntas suscitadas por la aplicación de procedimientos analíticos sobre la antigüedad de las cuentas de clientes;
- c) Exactitud con la que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos. Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperará mayor consistencia en la comparación de los márgenes de utilidad bruta de un período con otro que en la comparación de gastos discrecionales, como investigación o publicidad; y
- d) Evaluaciones de riesgos inherentes y de control, por ejemplo, si el control interno sobre el procesamiento de órdenes de venta es débil y por lo tanto, el riesgo de control es alto, puede requerirse más confianza en las pruebas de detalles de transacciones y saldos que en los procedimientos analíticos para extraer conclusiones sobre cuentas por cobrar.

El auditor considerará poner a prueba los controles, si los hay, sobre la preparación de la información usada para aplicar los procedimientos analíticos. Cuan-

do dichos controles son efectivos el auditor tendrá mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos. Los controles sobre información no financiera pueden a menudo ser puestos a pruebas juntamente con las pruebas de controles relacionadas con la contabilidad. Por ejemplo, una entidad, al establecer controles sobre el procesamiento de facturas de venta puede incluir controles sobre el registro de las ventas por unidad. En estas circunstancias, el auditor podrá poner a prueba los controles sobre los registros de ventas por unidad juntamente con pruebas de los controles sobre el procesamiento de facturas de ventas.

Investigación de partidas inusuales.

Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de las cantidades pronosticadas, el auditor deberá investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia corroborativa apropiada.

La investigación de fluctuaciones y relaciones inusuales ordinariamente comienza con investigaciones con la administración, seguidas, por: corroboración de las respuestas de la administración, por ejemplo, comparándolas con el conocimiento del auditor del negocio y con otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría

Consideración de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría basados en los resultados de dichas investigaciones, si la administración no es capaz de proporcionar una explicación o si la explicación no es considerada adecuada.

3.6. EL PROCESO DE AUDITORÍA

El proceso de auditoría se visualiza en la Figura 7.

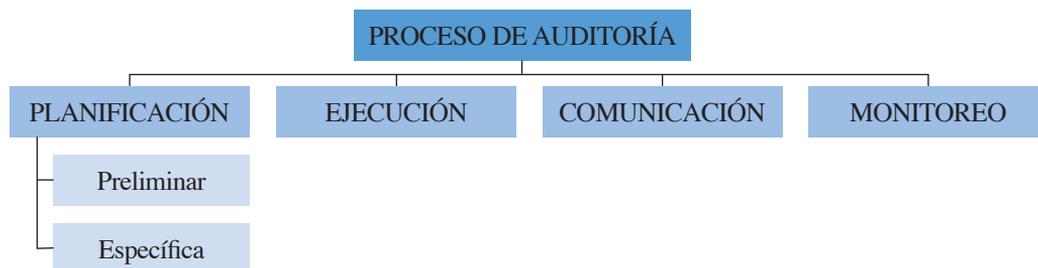


Figura 7. Proceso de auditoría.
Elaborado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2021)

Planificación

- a) Preliminar: Diagnóstico empresarial.
- b) Específica: Enfoque por componente.

Ejecución Del Trabajo

- c) Aplicación de programas de trabajo y obtención de evidencia.

Comunicación de Resultados

- d) El hallazgo de auditoría y el informe.

Monitoreo

- e) Seguimiento de aplicación de recomendaciones.

El proceso de la auditoria se fundamenta en el requerimiento de establecer conformidad con los saldos operativos en todas y cada una de las cuentas que conforman el estado financiero presentado por la administración de la empresa, dar fe y veracidad a través del dictamen de auditoría externa a la junta General de Accionistas, Superintendencia de Compañías, así como, el informe de cumplimiento de obligaciones tributarias para el Servicio de Rentas Internas.

Serán verificados tanto los ingresos como los egresos de las cuentas bancos que mantiene la sociedad, también una muestra muy significativa de comprobantes relacionados al último ejercicio, que sean atinentes a los egresos con las correspondientes firmas de responsabilidad y autorización, soportes como facturas, recibos, etc., así como, los comprobantes de ingreso y los registros en diarios y mayores, por lo que, los estudios realizados tienen por objetivo expresar la opinión independiente del auditor externo sobre su racionalidad.

Políticas y prácticas contables

Las políticas contables de las empresas que por disposición legal están obligadas a dar cumplimiento de estas, son las establecidas por la Federación Nacional de Contadores y autorizadas por la Superintendencia de Compañías del Ecuador. Estas políticas están basadas en Normas Ecuatorianas de Contabilidad, las cuales requieren que la administración realice estimaciones con el propósito de determinar la valuación y presentación de partidas que forman parte de los estados financieros.

Los auditores externos observan la correcta aplicación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y el permanente estudio de las modificaciones y cambios de las mismas, así como también las normas legales que hacen relación con las disposiciones de la Ley de Compañías y la resolución de los organismos de control sobre el sistema impositivo, seguridad Social, Código de Trabajo y otros instrumentos legales que tienen que ver con el ejercicio profesional, siempre basados en principios básicos de Equidad, Uniformidad, Juicio y Criterio, Esencia sobre la forma, y otros.

- **Prácticas contables.** A continuación, se detallan las principales prácticas contables seguidas para la presentación de los estados financieros.
 - Ingresos por ventas.
 - Caja y sus equivalentes.
 - Provisión para Cuentas Incobrables.
 - Valuación de Inventarios.
 - Gastos e Impuestos Anticipados.

Este último corresponde principalmente a seguros prepagados por los bienes de la empresa, los que se devengan en un período de doce meses o de acuerdo al tiempo de cobertura de cada póliza, se incluyen además los pagos anticipados del impuesto a la renta como las retenciones efectuadas por clientes en ventas a estos, los cuales se liquidan con el impuesto a la renta.

- **Valuación de Activos Fijos**

Al costo de adquisición, de los activos fijos se deprecia de acuerdo con el método de línea recta en función de los años de vida útil estimada de 10 años para muebles y enseres y equipos de oficina, equipo y maquinaria e instalaciones, 20 % para vehículos, equipo electrónico el 33,33 % y los inmuebles de acuerdo con las tablas porcentuales para este efecto.

- **Cartera activa**

El fundamento de la cartera activa está en la verificación de los plazos de cumplimiento de las obligaciones por cobrar, vencimientos, determinar saldos vigentes y la posible incobrabilidad de ciertas cuentas. Debido al resultado del estudio, verificar la cuantificación que se ha dado a Provisiones para cuentas malas.

- **Cartera pasiva**

La verificación del pasivo corriente está dada en el plazo que no debe ser superior a un año. La auditoría a este grupo de cuentas es determinar que se haya dado cumplimiento sobre: provisiones a beneficios sociales, obligaciones de pago por impuestos, Seguro Social, entre otros.

- **Muestreo estadístico**

El examen se efectuará mediante la utilización de muestreo estadístico, seleccionado parámetros uniformes para ser aplicados a la totalidad de la población involucrada en el examen o en una parte de ella.

Políticas y prácticas financieras

Estados Financieros Comparados. - Además de analizar las principales políticas y prácticas financieras establecidas por la empresa durante el ejercicio económico materia de la auditoría a ser practicada, para una prolija demostración del proceso económico de la empresa, se adjunta como parte de los estudios e informes, estados financieros comparados entre los dos últimos años, cuyos incrementos o disminuciones, se sustentan tanto en cifras relativas como absolutas, las mismas que nos permiten apreciar el movimiento empresarial.

El estudio horizontal indica el efecto de las transacciones y los movimientos de los activos, pasivos, patrimonio y, en el vertical la importancia del grupo de cuentas por su mayor valor porcentual. En el estado de pérdidas y ganancias se realiza además del análisis horizontal un estudio vertical demostrando porcentualmente la incidencia del monto de Ventas Netas en relación con el Costo de Ventas, Gastos de Expedición y Ventas, de Administración y Gastos Financieros.

Indicadores Financieros. – Sustentados en la información de rubros y cifras registradas en los estados financieros en el proceso económico de un período determinado, se analiza el comportamiento financiero en base a las cifras históricas, las siguientes:

- Capital de trabajo.
- Índices de solvencia y liquidez.
- Rotación de Inventarios.
- Valuación de la cartera activa y su vencimiento.

- Financiamiento del activo total.
- Análisis vertical de los estados de resultados.

Complementos de la Auditoría

- Verificación de cumplimiento de la normatividad del ente estudiado.
- Análisis de los procesos de registro y pago de los tributos a Rentas Internas.
- Verificación de los procedimientos de control Interno.
- Muestreo estadístico.
- Alcance al trabajo de auditoría.
- Circularización de saldos.
- Asignación de personal profesional.

Resultados

- Informes o dictámenes para Junta de Accionistas y Superintendencia de Compañías.
- Carta de gerencia o informe confidencial.
- Informe sobre cumplimiento de obligaciones tributarias.

Cumplimiento de la normatividad legal y tributaria vigente.

Por disposición establecida por el Servicio de Rentas Internas, los auditores externos dan fe, de los procedimientos y cumplimiento de los procesos establecidos en las empresas para todo lo que indica el Régimen Tributario sobre impuestos.

Es relevante indicar que las normas de auditoría de general aceptación indican que la cuantificación y la elaboración de los estados financieros son de responsabilidad de la administración de la empresa, la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base al examen de auditoría

Procedimientos de control.

El control interno de una empresa como norma permanente, comprende el plan de organización, el conjunto de medios o mecanismos adoptados para salvaguardar los recursos económicos, verificar la exactitud y veracidad de la información financiera contable, elementos básicos que permiten a una fecha determinada evaluar la eficiencia y eficacia administrativa, más aún, si estas herramientas

son los estados financieros que a través de sus saldos operativos nos permite hacer una valuación entre: activos, pasivos, patrimonio y resultados.

Alcance al trabajo.

Las diferentes fases de la auditoría expresadas en los numerales anteriores, constituyen los parámetros básicos del estudio de auditoría externa. Tiene relación en los temas de estudio y análisis durante el proceso de la auditoría, que serán evidenciados y cualificados como: políticas internas, sistema de información utilizados y procedimientos operativos, entre otros.

Asignación del personal.

La asignación del personal para la realización de la auditoría externa está acorde a los requerimientos de personal y el grado de responsabilidad y en el tiempo empleado acorde con la filosofía de prestar servicios de alta calidad y profesionalismo, el personal con profesión de Contador Público con instrucción Superior y, con experiencia en labores de asesoría y control financiero.

Documentación de la auditoría

Papeles de trabajo.

El auditor debe preparar y mantener los papeles de trabajo, la forma y contenido deben ser diseñados acorde con las circunstancias particulares de la auditoría que realiza. La información contenida en los papeles de trabajo constituye la principal constancia del trabajo realizado por el auditor y las conclusiones a que ha llegado, concerniente a los hechos significativos.

Dictámenes sobre estados financieros auditados.

Esta declaración se aplica a dictámenes de auditores, emitidos en relación con el examen de estados financieros que tienen por objeto presentar la situación financiera, los resultados de operación o los cambios en la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Distingue los diversos tipos de dictámenes, describe las circunstancias en las cuales cada uno de ellos es apropiado, ver Figura 8.

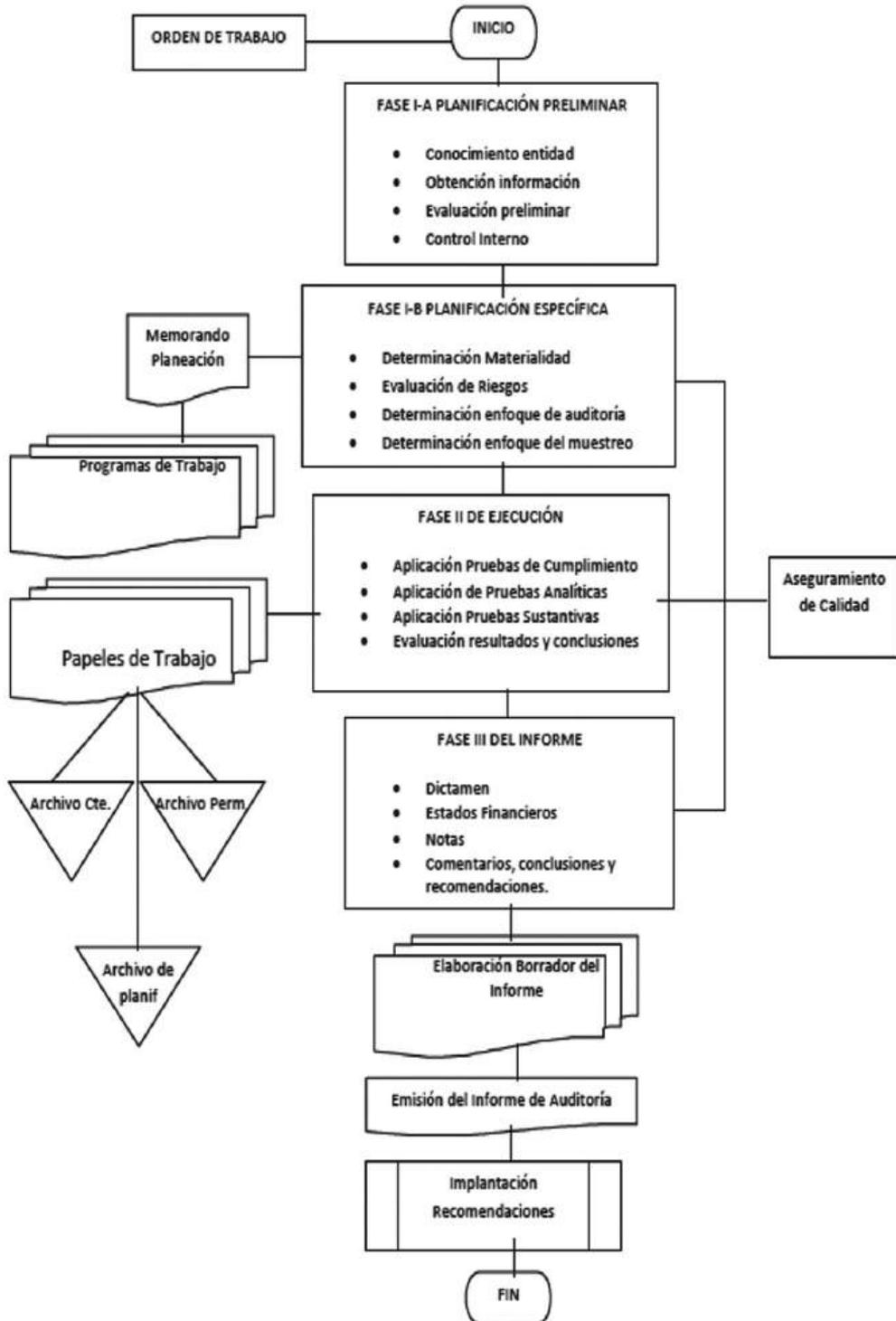


Figura 8. Proceso en diagrama de flujo de la auditoría.
Realizado por: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2023)

3.7. EJERCICIO PRÁCTICO

CONVOCATORIA O INVITACIÓN



Ambato, 30 de septiembre de 2020

Doctor
Alberto Sánchez
SUPERVISOR DE AUDITORES EXTERNOS JADE

Presente.

De nuestra consideración:

En cumplimiento a las normas estatutarias vigentes de EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A invita a la firma auditora AUDITORES EXTERNOS JADE reconocida y autorizada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero y de la Superintendencia de Compañías a la presentación de su propuesta para la realización de la Auditoría Externa de los Estados Financieros correspondiente al periodo comprendido del DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019. El auditor para calificar deberá presentar los siguientes requisitos:

- a) Presentar los currículums de los integrantes de la firma auditora mismos que deberán estar registrados en la Secretaría Nacional de Educación Superior, Ciencia, Tecnología e Innovación.
- b) Presentar documentación que demuestre que cuenta con una experiencia no menor a tres años en auditorías externas realizadas a compañías y entes sujetos a control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros,
- c) Presentar la hoja de vida de la persona natural interesada o del administrador de la persona jurídica interesada, y las del personal de apoyo o nómina de trabajadores.
- d) Presentar copia del título de propiedad o contrato de arrendamiento de la oficina desde donde se prestarán los servicios de auditoría externa.
- e) Declaración en la solicitud en el sentido de que el interesado no se encuentra comprendido en ninguna de las prohibiciones ni inhabilidades para ser auditor externo.

Atentamente,

Ing. José Luis Ortega

GERENTE GENERAL DE EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A



CP 1/1

CARTA DE PRESENTACIÓN

Ambato, 30 de septiembre de 2020

Ing. José Luis Ortega

GERENTE GENERAL DE EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A

Presente. –

De nuestra consideración:

Por medio del presente, le comunicamos que de acuerdo con su propuesta para llevar a cabo una Auditoría Financiera a los estados financieros de la EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A correspondiente al periodo comprendido DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, se tendrá como finalidad presentar un informe de auditoría. El mismo que se fundamentará en las normas y técnicas de auditoría, se llevará a cabo mediante pruebas de campo, revisión de documentos, análisis de los procesos y aplicación de indicadores y nos permitirá obtener evidencias suficientes y pertinentes para sustentar nuestras conclusiones y recomendaciones.

Equipo de Auditoría

La responsabilidad de la Auditoría Financiera estará a cargo de:

NOMBRE	CARGO
Dr. Alberto Sánchez	SUPERVISOR
Ing. Erika Arias	JEFE DE EQUIPO
Ing. Carlos Llanos	AUDITOR SEÑIOR
Ing. Dayana Mejía	AUDITOR JUNIOR
Ing. Ariel Basantes	AUDITOR JUNIOR
Ing. Belén Moreno	AUDITOR JUNIOR

Duración

La duración de este será aproximadamente de 20 días laborables. Seguros de tener una respuesta favorable a nuestra petición, expresamos nuestro agradecimiento.

Realizado por: WMMB	Fecha: 30/09/2021
Revisado por: ENAM	Fecha: 30/09/2021



PT 1/3

PROPUESTA DE PRESENTACIÓN DE SERVICIOS

Ambato, 01 de octubre de 2020

Ing. José Luis Ortega

GERENTE GENERAL DE EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A

Presente. –

De nuestra consideración:

Tenemos el agrado de enviarle nuestra propuesta de servicios de Auditoría Financiera para el período comprendido DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, la misma que ha sido elaborada para cumplir con los requerimientos y demás disposiciones legales que regulan las actividades de la empresa.

INFORMACIÓN GENERAL DE LA FIRMA AUDITORA

Antecedentes

Se fundó en el año 2016 gracias a la iniciativa de dos colegas auditores, con la finalidad de brindar servicios de auditoría, consultoría y capacitación al sector empresarial. Alrededor de 5 años hemos trabajado arduamente en el desarrollo profesional de nuestro grupo de auditores. Es así, que en el transcurso del tiempo hemos ganado reputación en las distintas áreas de la Auditoría, mediante la prestación de servicios de calidad, confiabilidad, eficacia y eficiencia para con nuestros clientes.

Misión

Brindar servicios profesionales de excelencia bajo los parámetros de calidad exigidos por las Normas Internacionales y estar en una permanente actualización profesional para lograr una competitividad, crecimiento y desarrollo de nuestra firma apoyados por personal altamente capacitado, satisfaciendo eficientemente las necesidades de quienes confían en nuestro trabajo.

Visión

Asesorar a nuestros clientes en la administración eficiente de sus empresas y contribuir a que logren sus objetivos financieros, mediante una asesoría eficiente, oportuna con un desarrollo permanente de competencias en nuestro recurso humano, tecnológico, con los cuales pretendemos satisfacer las necesidades de nuestros clientes para que sus decisiones sean efectivas, logrando una mayor rentabilidad y un mínimo riesgo de sus actividades.

Realizado por: WMMB	Fecha: 1/10/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 1/10/2020



PT 2/3

Valores Corporativos

Se rige bajo valores corporativos, los mismos que reflejan quienes somos como organización, estableciendo los siguientes:

- Puntualidad
- Equidad
- Honestidad
- Confidencialidad
- Responsabilidad
- Lealtad
- Trabajo en equipo

Equipo de Auditoria

NOMBRE	CARGO
Dr. Alberto Sánchez	SUPERVISOR
Ing. Erika Arias	JEFE DE EQUIPO
Ing. Carlos Llanos	AUDITOR SEÑOR
Ing. Dayana Mejía	AUDITOR JUNIOR
Ing. Ariel Basantes	AUDITOR JUNIOR
Ing. Belén Moreno	AUDITOR JUNIOR

Metodología del trabajo

El examen se efectuará de acuerdo con las Normas de Auditoria antes mencionadas, las mismas que determinarán las bases selectivas para su ejecución, según el criterio exclusivo de AUDITORES EXTERNOS JADE.

Objetivo

Emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A al período correspondiente DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019, mediante el uso de pruebas técnicas y analíticas con el fin de apoyar a la administración en la toma de decisiones.

Alcance

La auditoría a los estados financieros de la EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A se realizará al período correspondiente DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019, en donde se analizarán los procedimientos internos, con el fin de obtener pruebas sustantivas y de cumplimiento, que permitan emitir una opinión o dictamen final.

Realizado por: WMMB	Fecha: 1/10/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 1/10/2020



PT 3/3

Plazo

El presente contrato, considerando la naturaleza de las labores a realizarse durará desde la fecha de su celebración, hasta 20 días laborables posteriores, tiempo dentro del cual “LA AUDITORIA” realizará y terminará las labores contratadas.

Honorarios y Formas de Pago.

AUDITORES EXTERNOS JADE fija sus honorarios de acuerdo con el alcance de los servicios de auditoría requeridos, los mismos que se establecerán en el contrato de prestación de servicios de auditoría en donde se estipulará la forma de pago sin incluir los impuestos aplicables. Los honorarios para un determinado trabajo de auditoría dependerán de las circunstancias estándar o de cualquier otra circunstancia extraordinaria que implique una inversión de tiempo adicional o de cualquier otro recurso para la ejecución de este.

A continuación, se presenta una posible forma de pago de los honorarios por la realización de un trabajo de auditoría:

Fases	Total \$	%
Firma del contrato	5 000,00	50 %
Entrega del informe borrador	3 000,00	30 %
Entrega del informe final	2 000,00	20 %
TOTAL	10 000,00	100 %

Producto que entregar

INFORME

El producto final que se entregará por un trabajo de auditoría será el informe, el mismo que tiene como finalidad comunicar los resultados obtenidos del examen practicado, en el cual constarán los hallazgos, conclusiones y recomendaciones; además, la opinión profesional en relación con los aspectos examinados, los criterios de evaluación empleados, las opiniones obtenidas de los interesados y cualquier otro aspecto relevante.

Realizado por: WMMB	Fecha: 1/10/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 1/10/2020



CC 1/1

CARTA DE COMPROMISO

Ambato, 2 de octubre de 2020

Ing. José Luis Ortega
GERENTE GENERAL DE EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A
 Presente. -

De nuestra consideración:

Por medio de la presente, tenemos el agrado de confirmar la aceptación y entendimiento de este compromiso para efectuar una Auditoría Financiera a la EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A, periodo comprendido DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019, con el objetivo de profundizar las operaciones y los resultados de las cifras para emitir una opinión sobre la presentación de los estados financieros, y no el detectar desfalcos, fraudes o irregularidades. Por supuesto, estaremos atentos a cualquier indicio de estas irregularidades e inmediatamente las haremos conocer para los correctivos correspondientes.

Por tal motivo, la auditoría se efectuará de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Dichas normas requerirán que la auditoría sea diseñada y efectuada para medir el nivel de eficiencia, eficacia y economía de las actividades y funciones.

No obstante, cualquier asunto significativo relacionado con los procesos a ser evaluados que surja durante el examen, será comunicado en las conclusiones y recomendaciones del informe.

Esperando una colaboración total del personal, confiamos en que exista la disposición de la documentación e información que se requiera para el desarrollo del trabajo de auditoría.

Atentamente,

Dr. Alberto Sánchez

Supervisor de AUDITORES EXTERNOS JADE

Realizado por: WMMB	Fecha: 2/10/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 2/10/2020



CPS 1/2

CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES

EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A

CONTRATO

En la ciudad de Ambato, a los 5 días del mes de octubre del año 2020, Provincia de Tungurahua, se celebra el presente contrato entre el Ing. José Luis Ortega en su carácter de Gerente, que a partir de ahora se denominará "CONTRATANTE" y por otra parte al Dr. Alberto Sánchez representante de la firma auditora en adelante "AUDITOR", quienes convienen en celebrar un Contrato Civil de Prestación de Servicios Profesionales del tenor siguiente:

Primera. - Antecedente. -

La EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A ha solicitado los servicios de auditoría según junta de socios y en conformidad con lo dispuesto en la Acta #304-C sobre la disposición de realizar una auditoría financiera al ente, cumpliendo con las normas vigentes y lo dispuesto en la Superintendencia de compañías en el cual se llevará a cabo dicho examen comprendido en el período entre DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019

Segunda. - Objeto del Contrato. -

Por el presente el "AUDITOR" se obliga a cumplir la labor de realizar la Auditoría Financiera al período comprendido DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019, en cumplimiento al Art. 1.261 del Código Civil del Ecuador sobre la veracidad de un contrato y de conformidad con la propuesta que aceptó "CONTRATANTE". Para efecto la descripción de funciones se considera incorporado al presente trabajo.

Tercera. - Metodología del Trabajo. -

El examen se efectuará de acuerdo con las Normas de Auditoría antes mencionadas, las mismas que determinarán las bases selectivas para su ejecución, según el criterio exclusivo del "AUDITOR". Por lo que, no incluye el análisis en detalle de todas las actividades de "CONTRATANTE", pero sí de tener en cuenta la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

Cuarta. - Derechos y Obligaciones de las partes. -

El "AUDITOR" conforme lo requiere las Normas Internacionales de Auditoría, realizará indagaciones específicas a la Administración de "CONTRATANTE.", a las personas involucradas con el desempeño de la entidad y sobre la efectividad de la estructura del control interno. Además, dichas normas establecen que "CONTRATANTE" debe presentar los datos relevantes de la entidad a "AUDITOR".

Realizado por: WMMB	Fecha: 5/10/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 5/10/2020



CPS 2/2

CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES

EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A

Quinta. - Honorarios. -

Las partes de mutuo acuerdo han pactado como honorarios profesionales la suma de \$10.000,00 (Diez mil dólares). Para el pago en tres partes las cuales son:

Fases	Total \$	%
Firma del contrato	5 000,00	50 %
Entrega del informe borrador	3 000,00	30 %
Entrega del informe final	2 000,00	20 %
TOTAL	10 000,00	100 %

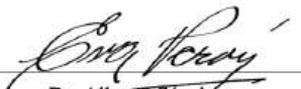
Sexta. - Plazo. -

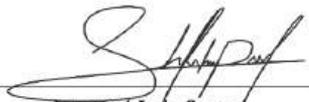
El plazo del presente contrato será de 20 días laborables. El mismo que se extenderá por 5 días laborables adicionales por hechos imprevistos que puedan presentarse a partir del inicio del trabajo de auditoría.

Séptima. - Domicilio, Jurisdicción y Competencia

La EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A declara domicilio principal en la provincia de Tungurahua en la Av. Cevallos y Unidad Nacional en donde recibirán toda clase de comunicaciones, notificaciones y correspondencia en general.

Para constancia de todas estipulaciones antes descritas y de la condición para que sea reconocida judicialmente por las partes contratantes, se firma el presente contrato en la ciudad de Ambato.


 Dr. Alberto Sánchez
 Supervisor de
 AUDITORES EXTERNOS JADE


 Ing. José Luis Ortega
 Gerente General de la Empresa Comercial
 PETROLRIOS C. A

Realizado por: WMMB	Fecha: 5/10/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 5/10/2020



OT 1/1

ORDEN DE TRABAJO

Ambato, 13 de octubre de 2020

Ing. Erika Arias

JEFE DEL EQUIPO AUDITORES EXTERNOS JADE

De mi consideración:

De conformidad al plan anual de actividades para el año 2020 aprobado por la Firma AUDITORES EXTERNOS JADE mediante oficio # 001 AF 2020 del 13 de octubre de 2020 sírvase realizar una Auditoría Financiera a la EMPRESA COMERCIAL PETROLRIOS C.A del período comprendido DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019, la indicada auditoria se efectuará con el objeto de determinar lo siguiente:

- Determinar la razonabilidad de los estados financieros.
- Establecer la solidez de los mecanismos del control interno, administrativos y financieros.
- Comprobar el cumplimiento de leyes, normas u otras disposiciones que regulen al ente.

Para el efecto deberá realizar la visita a los diferentes departamentos, con la finalidad de elaborar planes y programas para su aprobación correspondiente y determinar los documentos que se utilizarán en el desarrollo de la auditoria. El tiempo estimado para la ejecución de este trabajo será de 20 días laborables incluyendo el borrador del informe, el personal operativo es el siguiente:

NOMBRE	CARGO
Dr. Alberto Sánchez	SUPERVISOR
Ing. Erika Arias	JEFE DE EQUIPO
Ing. Carlos Llanos	AUDITOR SEÑIOR
Ing. Dayana Mejía	AUDITOR JUNIOR
Ing. Ariel Basantes	AUDITOR JUNIOR
Ing. Belén Moreno	AUDITOR JUNIOR

Atentamente,

Dr. Alberto Sánchez

Supervisor de AUDITORES EXTERNOS JADE

Realizado por: WMMB	Fecha: 13/10/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 13/10/2020

CAPÍTULO IV

4. CONTROL INTERNO

Objetivo de la unidad:

Analizar la importancia de los sistemas de control, los objetivos, elementos y componentes del modelo COSO, para respaldar la evaluación del riesgo de control en un negocio, recopilar la evidencia suficiente y competente para respaldar la evaluación.

- 4.1 Definición y tipo de Control Interno.
- 4.2 Principios y Elementos del Control Interno.
- 4.3 Métodos de Evaluación de Control Interno.
- 4.4 Obtención y documentación del conocimiento de Control Interno.
- 4.5 Componentes de Control Interno.
- 4.6 Implantación y Fortalecimiento del SCI.
- 4.7 Evaluación del Control Interno (Riesgo de Auditoría y muestreo).
- 4.8 Pruebas de control e imitaciones del Control Interno.
- 4.9 Informe del Control Interno por parte de los Auditores (carta a Gerencia).
- 4.10 Casos prácticos.

Logros de aprendizaje:

El estudiante será capaz de interpretar los resultados de la evaluación del Control Interno a través de la formulación de la matriz de riesgo, las pruebas de control y riesgo en auditoría, que permitan determinar la calidad de la evidencia recopilada para respaldar su opinión.

4.1. DEFINICIÓN Y TIPO DE CONTROL INTERNO

Arens, Elder & Beasley (2007) aseguran que: “un sistema de control interno consiste en políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una seguri-

dad razonable a la administración de que la compañía va a cumplir con sus objetivos y metas”. A estas políticas y procedimientos se les denomina controles, y en conjunto, éstos comprenden el control interno de la entidad. Esto debe estar en función de los objetivos y metas trazadas por la organización empresarial.



Confiabilidad de los informes financieros: la administración tiene la responsabilidad legal y profesional de asegurarse que la información se presente de manera imparcial de acuerdo con los requerimientos de la información y los principios de contabilidad generalmente aceptados.



Eficiencia y eficacia de las operaciones: un objetivo importante de estos controles, es la información financiera y no financiera que sea precisa de las operaciones de la empresa, para la toma de decisiones.



Cumplimiento de las leyes y reglamentos: todas las compañías deben emitir un informe referente a la eficacia de las operaciones del control interno sobre los estados financieros.

Figura 9. Elementos del control interno.
Fuente: tomado de Arens, Elder, & Beasley (2007)

El control interno incluye controles contables y administrativos:

Los Controles Contables: comprenden el plan de organización y los métodos y procedimientos con la misión de salvaguardar los activos y la fiabilidad de los registros financiero, que deben señalarse de tal manera que brinden la seguridad razonable de:

1. Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones de la administración.
2. Deben ser registradas para facilitar la preparación de los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Lograr salvaguardar los activos.
4. Poner a disposición información suficiente y oportuna para la toma de decisiones.
5. El acceso a los activos solo se permita de acuerdo con autorizaciones de la administración.

6. La existencia contable de los bienes se compare periódicamente con la existencia física y se tomen medidas oportunas en el caso de presentarse diferencias.

Los Controles Administrativos: se relacionan con las normas y procedimientos relativos a la eficiencia operativa y la adhesión a las políticas prescritas por la administración.

Hay que tener en cuenta que el Sistema de Control Interno no es una oficina, es una actitud, un compromiso de todas y cada una de las personas de la organización, desde la gerencia hasta el nivel organizacional más bajo.

4.2. PRINCIPIOS Y ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Cepeda (1997, pp. 11-14) se refiere a los principios de control interno de esta manera: El ejercicio del control interno implica que éste se debe hacer siguiendo los principios del control interno, ver Figura 10.

<p>Principio de Igualdad.- el sistema de Control Interno debe velar por las actividades de la organización estén orientadas efectivamente hacia el interés general.</p>	<p>Principio de Moralidad.- todas las operaciones deben acatar las normas aplicables a la organización y los principios éticos y morales que rigen la sociedad.</p>	<p>Principio de Eficiencia.- vela por la igualdad de condiciones de calidad y oportunidad, la provisión de bienes o servicios se realicen a un mínimo costo.</p>
<p>Principio de Economía.- vigila que la asignación de los recursos sea la más adecuada en función de los objetivos y las metas de la organización.</p>	<p>Principio de Celeridad.- un aspecto principal en el control es la capacidad de respuesta oportuna por parte de la empresa, en relación con la competencia.</p>	<p>Principio de Imparcialidad y Publicidad.- consiste en obtener la mayor transparencia en la actuación de la organización.</p>
<p>Principio de Valoración de Costos Ambientales.- consiste en reducir al mínimo del impacto ambiental negativo, un factor importante en la toma de decisiones.</p>		

Figura 10 Principios del control interno
Fuente: Cepeda (1997, pp. 11-14)

Las entidades bajo la responsabilidad de sus directivos, deben establecer los siguientes aspectos que orientarán la aplicación del control interno:

- a) Definición de los objetivos, las metas generales- específicas y la formulación de los planes operativos que sean necesarios.
- b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos.
- c) Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes.
- d) Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad.
- e) Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes.
- f) Delimitación y administración del personal de acuerdo con un adecuado sistema de evaluación.
- g) Aplicación de las recomendaciones resultantes de las evaluaciones del control interno.
- h) Establecimiento de mecanismos que les permitan a la entidad conocer las opiniones que tienen sus usuarios o clientes sobre la gestión desarrollada.
- i) Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control.
- j) Organización de métodos confiables para la evaluación de la gestión.
- k) Establecimiento de programas de inducción, capacitación y actualización de directivos y demás personal de la entidad.
- l) Simplificación y actualización de normas y procedimientos.

4.3. MÉTODOS DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Arens, Elder & Beasley (2007, pp. 284-285) consideran como métodos de evaluación de control interno los siguientes:

Por lo general, son tres métodos los que utilizan los auditores para obtener y documentar su conocimiento del diseño de control interno, ver Figura 11.

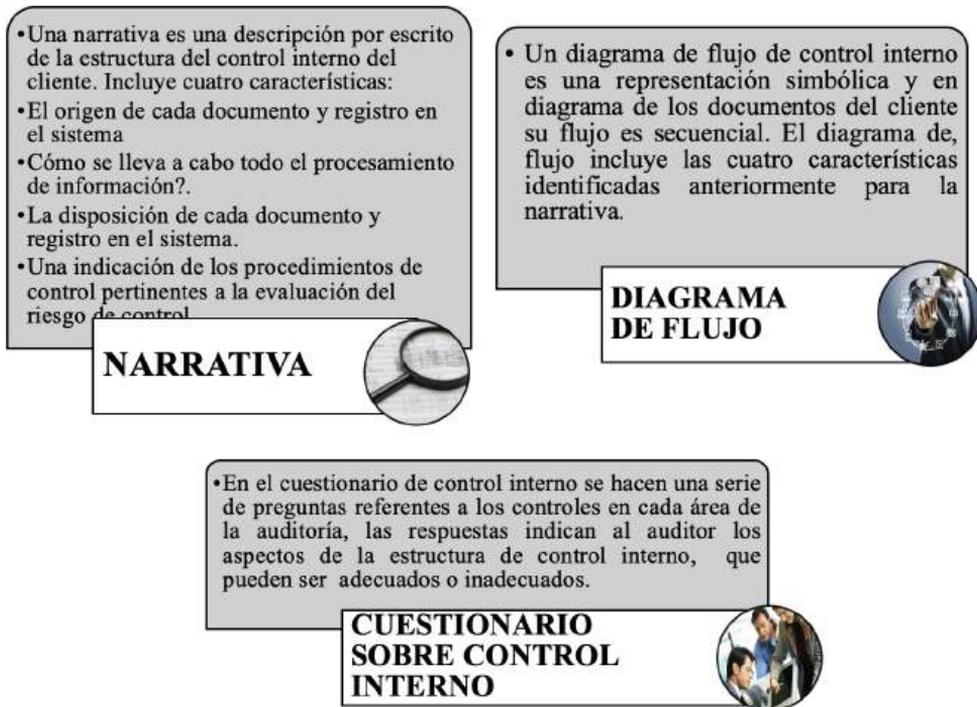


Figura 11. Método COSO en sus diferentes versiones y aplicaciones.
Fuente: Arens, Elder, & Beasley (2007, pp. 284-285)

4.4. OBTENCIÓN Y DOCUMENTACIÓN DEL CONOCIMIENTO DEL CONTROL INTERNO

Según Erazo (2015) el proceso de conocimiento del control interno y evaluación del riesgo de control tiene las siguientes fases, ver Figura 12.

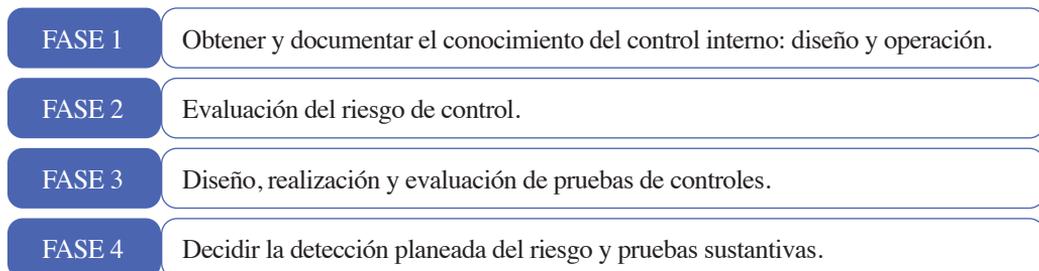


Figura 12. Fases del control interno.
Fuente: Erazo (2015).

El nivel de conocimiento del control interno y el grado de las pruebas que se requieren para la auditoría de los controles internos excede el que se requeriría para una auditoría de los estados financieros. El efecto es permitir al auditor enfocarse en el conocimiento del control interno y las pruebas necesarias para la auditoría de controles internos. Cuando la auditoría del control interno está completa, el auditor puede utilizar los resultados para decidir el riesgo planeado de detección y las pruebas sustantivas para la auditoría de estados financieros, lo que se indica en el último recuadro de la figura anterior.

La administración debe documentar el diseño de los controles, incluyendo los cinco componentes de control, y también los resultados de sus pruebas y evaluaciones. Los tipos de información que reúne la administración para evaluar y documentar la eficacia del control interno pueden asumir varias formas, como manuales de políticas, diagramas de flujo, narrativas, documentos, cuestionarios, y otras formas que se encuentran en papel o formato electrónico.

Esta documentación es una fuente importante de información para obtener este conocimiento, de la empresa auditada, es importante que el auditor también deba documentar esta evidencia según su conocimiento.

Para comprender el control interno, el auditor utiliza procedimientos para obtener un conocimiento, que incluye la reunión de evidencia sobre el diseño de controles internos y si estos se han puesto en operación y después utiliza la información como base para la auditoría integrada. Por lo general, son tres métodos los que utilizan los auditores para obtener y documentar su conocimiento del diseño de control interno: las narrativas, los diagramas de flujo y los cuestionarios de control interno.

Narrativa: es una descripción por escrito de la estructura del control interno del cliente. Una narrativa adecuada de un sistema de contabilidad y los procesos de control relacionados incluye cuatro características:

1. El origen de cada documento y registro en el sistema.

Por ejemplo, la descripción indica de dónde provienen los pedidos del cliente y cómo se generan las facturas de venta

2. Cómo se lleva a cabo todo el procesamiento.

Por ejemplo, si los montos de las ventas se determinan mediante un programa de cómputo que multiplica las cantidades enviadas por los precios normales de almacenado, se debe describir este proceso.

3. La disposición de cada documento y registro en el sistema

También se debe indicar el registro de documentos, el envío de éstos a los clientes o su destrucción

4. Una indicación de los procedimientos de control pertinentes a la evaluación del riesgo de control

Éstos comúnmente incluyen la separación de responsabilidades (como separar el registro de efectivo del manejo de efectivo); autorizaciones y aprobaciones (como aprobaciones de crédito); y verificación interna (como la comparación del precio de venta unitario con los contratos de venta).

4.5. COMPONENTES DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO (SCI)

Los componentes del sistema de Control Interno son:

- Ambiente de Control.
- Evaluación del riesgo.
- Actividades de control.
- Gestión ambiental.
- Tecnología de la información.
- Información y comunicación.
- Seguimiento.

a) **Ambiente de control:** el ambiente o entorno de control es el conjunto de circunstancias y conductas que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno. Es fundamentalmente la consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección y por el resto de las servidoras y servidores, con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados. El establecimiento de un entorno organizacional favorable al ejercicio de prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas, para sensibilizar a los miembros de la entidad y generar una cultura de control interno.

La máxima autoridad, en su calidad de responsable por el sistema de control interno, deberá mostrar constantemente una actitud de apoyo a las

medidas de control implantadas en la institución, mediante la divulgación de éstas y un ejemplo continuo de apego a ellas en el desarrollo de las labores habituales. Es la máxima autoridad, quien deberá informar por escrito y en forma clara, las líneas de conducta y las medidas de control para alcanzar los objetivos de la entidad.

- b) Integridad y valores éticos:** la integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control, la administración y el monitoreo de los otros componentes del control interno.

La máxima autoridad y los directivos establecerán los principios y valores éticos como parte de la cultura organizacional para que perduren frente a los cambios de las personas de libre remoción; estos valores rigen la conducta de su personal, orientando su integridad y compromiso hacia la organización.

- c) Evaluación del riesgo:** la máxima autoridad establecerá los mecanismos necesarios para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización para el logro de sus objetivos. El riesgo es la probabilidad de ocurrencia de un evento no deseado que pudiera perjudicar o afectar adversamente a la entidad o su entorno. El departamento administrativo tendrá las siguientes funciones:

- La identificación de riesgos.
- Elaborar el plan de mitigación de riesgos.
- Realizar la valoración de riesgos.
- Efectuar respuesta al riesgo (plan de acción).

- d) Actividades de control:** la máxima autoridad de la entidad y las servidoras y servidores responsables del control interno de acuerdo con sus competencias, establecerán políticas y procedimientos para manejar los riesgos en la consecución de los objetivos institucionales, proteger y conservar los activos y establecer los controles de acceso a los sistemas de información.

Separación de funciones y rotación de labores

- e) Gestión ambiental:** es el sistema global constituido por elementos naturales y artificiales, físicos, químicos o biológicos, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la naturaleza o la acción

humana, que rige la existencia y desarrollo de la vida en sus diversas manifestaciones. Cualquier espacio de interacción y sus consecuencias, entre la sociedad y la naturaleza.

- f) **Tecnología de la información:** la organización informática de las entidades y organismos de la sociedad deben estar acopladas en un marco de trabajo para procesos de tecnología de información que aseguren la transparencia y el control, así como el involucramiento de la alta dirección, por lo que las actividades y procesos de tecnología de información de la organización deben estar bajo la responsabilidad de una unidad que se encargue de regular y estandarizar los temas tecnológicos a nivel institucional.
- g) **Información y comunicación:** la máxima autoridad y los directivos de la entidad deben identificar, capturar y comunicar información pertinente y con oportunidad para que facilite a las servidoras y servidores cumplir sus responsabilidades.
- h) **Seguimiento:** la máxima autoridad y los directivos de la entidad establecerán procedimientos de seguimiento continuo, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas para asegurar la eficacia del sistema de control interno.

4.5. IMPLANTACIÓN Y FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO (SCI)

Un sistema de control interno se podrá implantar correctamente y se mantendrá si las demás funciones del proceso administrativo se estructuran de manera adecuada, en los siguientes factores:

La estructura organizacional: todas las organizaciones tienen un objeto social claramente establecido, lo cual significa que existen para cumplir una o varias funciones. La estructura organizacional de una empresa debe responder a sus procesos básicos, estableciendo con claridad la línea ejecutiva de la organización, el conjunto de las áreas que tienen a cargo los procesos básicos y separar de las áreas responsables del proceso de apoyo.

Racionalización de trámites: es una de las actividades que una organización debe hacer para mejorar su eficiencia, tiene un impacto positivo sobre el

ejercicio del control, al simplificar los procesos y las operaciones y permite a la administración concentrar sus esfuerzos en los aspectos realmente importantes de su gestión.

Formalización y documentación de los procesos y procedimientos: es percibida por las áreas como una actividad poco rentable, por cuanto deben gastar tiempo y recursos para dar información.

Integración de los procesos de planeación y presupuesto: es importante lograr cumplir las metas organizacionales propuestas en el presupuesto. La integración de la planeación es unir y conciliar los procesos planeados con el presupuesto con el fin de cumplir con los objetivos y las metas de la entidad.

Control de Gestión y evaluación del desempeño: el éxito del control de gestión debe ir conjuntamente a un proceso paralelo de evaluación del desempeño del personal, a través del cual, se utiliza efectivamente el resultado de la evaluación del desempeño en el sistema de control para premiar a los responsables.

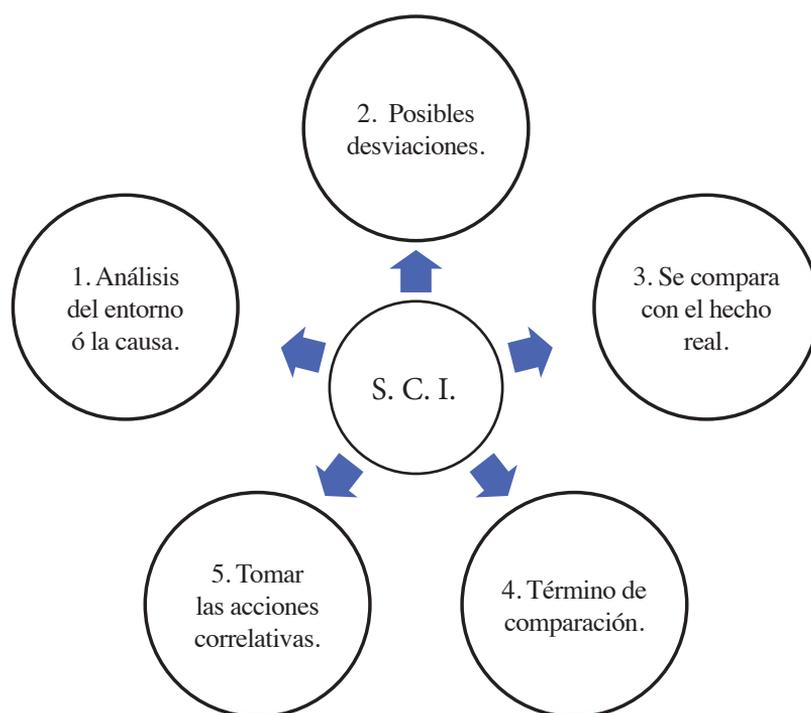


Figura 13. Estructura del sistema de control interno
Fuente: Erazo (2015)

4.5. EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO (RIESGOS DE AUDITORÍA Y MUESTREO)

Meigs, Larsen, Meigs & Martínez (1986) aseguran que: “después que los auditores han terminado su estudio del control interno (revisión y pruebas de acatamiento), deben evaluar el sistema para determinar el grado en que pueden confiar en el mismo.” (p. 190).

Basados en esta evaluación, se hacen modificaciones en el programa de auditoría, se amplían los procedimientos de auditoría en áreas de control interno débil, y se limitan a las áreas de control fuerte. Después de una evaluación del control interno, los auditores están en la posibilidad de elaborar un programa de auditoría completo que esté amoldado al compromiso.

El estudio del control interno identifica las áreas de fuerza y debilidad en el sistema. Las debilidades que son importantes, así como las peculiaridades de fuerza extraordinaria, que se resumen en un papel de trabajo en el que se reserva espacio para el desarrollo de pruebas sustantivas adicionales, las que se llevarán a cabo en áreas de control débil, y para fijar límites en los procedimientos de auditoría en las áreas de control fuerte.

4.6. DEFINICIÓN TIPOS DE RIESGOS

La máxima autoridad establecerá los mecanismos necesarios para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización para el logro de sus objetivos. El riesgo es la probabilidad de ocurrencia de un evento no deseado que pudiera perjudicar o afectar adversamente a la entidad o su entorno. La máxima autoridad, el nivel directivo y todo el personal de la entidad serán responsables de efectuar el proceso de administración de riesgos, que implica la metodología, estrategias, técnicas y procedimientos, a través de los cuales las unidades administrativas identificarán, analizarán y tratarán los potenciales eventos que pudieran afectar la ejecución de sus procesos y el logro de sus objetivos.

Para la identificación de riesgos, los directivos de la entidad identificarán los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales debido a factores internos o externos, así como, emprenderán las medidas pertinentes para

afrontar exitosamente tales riesgos. Los factores externos pueden ser: económicos, políticos, tecnológicos, sociales y ambientales. Los internos incluyen: infraestructura, personal, tecnología y los procesos.

Es imprescindible identificar los riesgos relevantes que enfrenta una entidad en la búsqueda de sus objetivos, identificar los riesgos es un proceso interactivo y generalmente integrado a la estrategia y planificación, en este proceso se realizará un mapa del riesgo con los factores internos y externos, con la especificación de los puntos claves de la institución, las interacciones con terceros, la identificación de objetivos generales y particulares y las amenazas que se puedan afrontar.

Es fundamental para la evaluación de riesgo, la existencia de un proceso permanente para identificar el cambio de condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operativas, para tomar las acciones que sean necesarias. Los perfiles de riesgo y controles relacionados serán continuamente revisados, para asegurar que el mapa del riesgo siga siendo válido, que las respuestas al riesgo son apropiadamente escogidas y proporcionadas, y que los controles para mitigarlos sigan siendo efectivos en la medida en que los riesgos cambien con el tiempo.

El riesgo en auditoría se clasifica de acuerdo con la siguiente tipología:

Riesgo Inherente (RI): es el riesgo que una afirmación de los estados financieros contenga un error significativo en función de la actividad de la entidad y las características de la cuenta o transacción, con independencia de la mayor o menor bondad del sistema de control interno. Por ejemplo, una empresa que realiza una actividad típicamente empresarial y retribuye a sus directivos en función de los beneficios obtenidos tiene más riesgo que una entidad estatal cuya actividad consiste en regular un determinado mercado; por lo tanto, el resultado económico que obtenga es un factor secundario en la evaluación de su gestión. El riesgo inherente es diferente en las distintas áreas en que el auditor organiza el trabajo. Así, el registro de una provisión técnica en una entidad del sector asegurador que requiere un cálculo complejo, tiene más riesgo de ser erróneo que el registro de la factura del suministrado de servicios de telefonía.

Riesgo de Control (RC): es el riesgo de que un error significativo podría existir en los estados financieros y no sea detectado y evitado por el sistema de control interno de la entidad. Debido a las limitaciones de cualquier sistema de control interno, siempre existirá algún riesgo de control.

Riesgo de detección (RD): es el riesgo que el auditor no detecte un error material mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría.

Depende de la idoneidad y extensión de los procedimientos de auditoría y de su aplicación por parte del auditor.

El riesgo de auditoría es una combinación de los tres tipos de riesgos anteriormente descritos, se representa con la siguiente expresión:

$$RA = RI + RC + RD$$

Fórmula: riesgo de auditoría (1.)

Donde:

RA = Riesgo de auditoría.

RI = Riesgo inherente

RC = Riesgo de control

RD = Riesgo de detección.

El auditor no tiene ninguna influencia sobre el riesgo inherente, es totalmente exógeno a la actividad del auditor. A corto plazo tampoco tiene influencia sobre el riesgo de control, sino más bien a largo plazo, este puede incidir en su disminución al formular recomendaciones y si éstas son puestas en práctica por la entidad. Sin embargo, sí puede disminuir el riesgo de auditoría al disminuir el riesgo de detección por: la calidad en los procedimientos de auditoría que utilice y la mayor o menor destreza de los auditores, la materialidad que fije para la ejecución del trabajo que condicionará la extensión de las pruebas a desarrollarse. A menor materialidad para la ejecución mayor extensión de las pruebas a desarrollar, menor riesgo de no detección y en función de lo indicado anteriormente, menor sesgo en la opinión técnica del auditor sobre las cuentas que estén equivocadas.

4.7. PRUEBAS DE CONTROL Y LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO

Arens, Elder & Beasley (2007) manifiestan lo siguiente respecto a las pruebas de control:

Durante la fase de conocimiento, el auditor ya habrá reunido evidencia como respaldo del diseño de controles, al igual que evidencia que se haya puesto en operación, en la mayoría de los casos, no se habrá reunido suficiente evidencia para reducir el riesgo de control evaluado a un nivel lo suficientemente bajo, el auditor entonces debe obtener evidencia adicional referente a la eficacia de su operación a lo largo de todo, o al menos de la mayoría, del periodo que se está auditando, los procedimientos para comprobar la eficacia de los controles en apoyo a un riesgo de control evaluado reducido se llaman pruebas de control. (pp. 293-294).

Para sustentar la eficacia del funcionamiento de los controles internos. A continuación, se presentan los cuatro tipos de procedimientos:

- Realizar consultas al personal adecuado.
- Examinar documentos y registros.
- Observar las actividades relacionadas con el control.
- Observar si existe repetición de procedimientos que le permitan al auditor evaluar eficientemente.

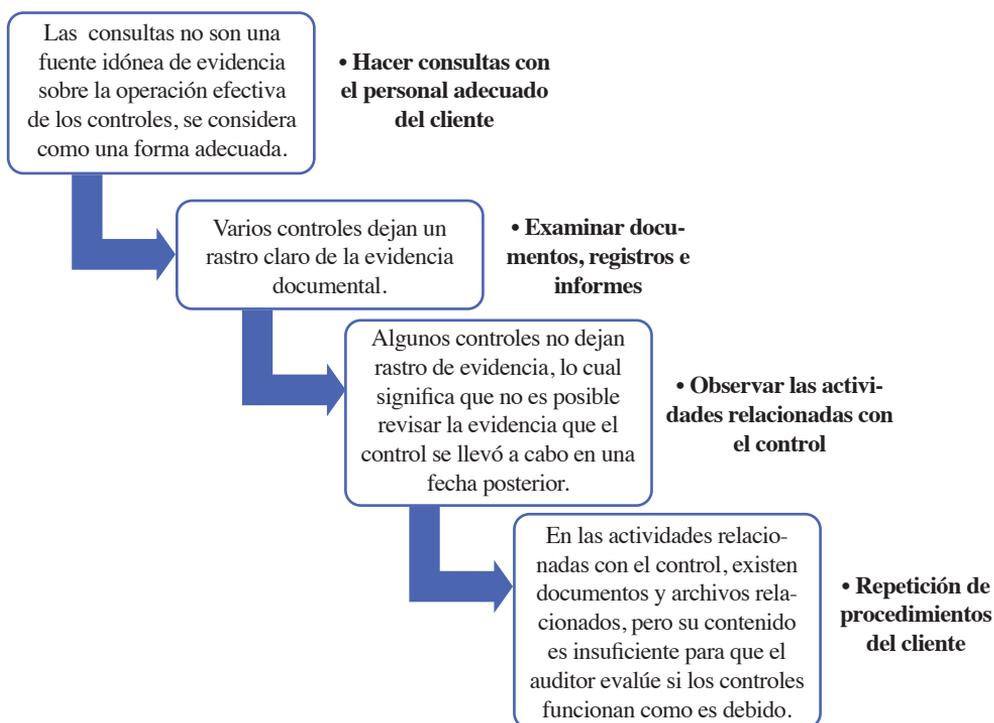


Figura 14. Pruebas de control interno
Fuente: Arens, Elder & Beasley (2007, pp. 293-294)

4.8. INFORME DE CONTROL INTERNO POR PARTE DE LOS AUDITORES (CARTA A GERENCIA)

Meigs, Larsen, Meigs & Martínez (1986) mencionan sobre la carta a gerencia:

Las deficiencias en el control interno descubiertas mediante el estudio y evaluación del sistema por el auditor deberán comunicarse al cliente junto con las recomendaciones del auditor para hacer las correcciones del caso, tratarlas con el gerente es la forma más efectiva de que dispone el auditor para comunicar al cliente lo que haya encontrado para explorar la posible línea de conducta. El contenido de estas pláticas se resume formalmente y se transmite al cliente por escrito, en un informe que se denomina: **carta a gerencia**; aun, cuando no se requieren estas cartas según las normas de auditoría generalmente aceptadas, es mejor para los intereses del cliente y el auditor, el tener documentación escrita de sus pláticas. (pp.191- 92).

Este informe sirve como documento de referencia para la gerencia; también puede servir para minimizar la responsabilidad del auditor en el caso que posteriormente se descubra un desfaldo de importancia u otra pérdida, que pueden provenir de las debilidades en el control interno.

Generalmente, la carta a la gerencia se prepara al terminar la evaluación por los auditores del control interno. Es conveniente presentar este informe antes de la fecha del balance general. La cantidad de pruebas sustantivas necesarias para completar la auditoría puede reducirse si la gerencia logra aplicar mejoras significativas del control interno antes que se termine el año.

EJEMPLO DE CARTA DE CONTROL INTERNO A LA GERENCIA

Santo Domingo de los Tsáchilas, 13 de junio de 2020

Señor Ingeniero

Eduardo Guillen

GERENTE DE LA EMPRESA “EPACEM”

Presente. -

De nuestra consideración:

En la auditoría de los estados contables de LA EMPRESA “EPACEM”. Al 31/12/2019 con el fin de expresar una opinión que indique si dichos estados contables presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de acuerdo con las normas contables vigentes.

Confirmamos, de acuerdo con nuestro leal saber y entender, las siguientes declaraciones:

1.- Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con normas contables vigentes, incluyendo la revelación apropiada de toda la información estatutaria requerida.

2.- No existe irregularidades en lo que se refiere a la gerencia, ni con los empleados que se desempeñan en el sistema de control interno, y tienen un efecto importante sobre los estados contables.

3.- Hemos puesto a su disposición los libros de contabilidad y los comprobantes y todas las actas de las Asambleas de Accionistas y de las sesiones del Directorio.

4.- Los estados contables no tienen errores u omisiones importantes.

5.- La compañía ha cumplido con todos los aspectos de los convenios contractuales que

podrían tener un efecto importante sobre los estados contables en caso de incumplimiento. No existe comunicaciones de incumplimiento con los requerimientos de las autoridades regulatorias en relación con asuntos financieros.

6.- Lo siguiente, de corresponder, fue debidamente registrado y, cuando se juzgó conveniente, fue adecuadamente revelado en los estados contables:

- Saldos y transacciones con partes relacionadas.
- Pérdidas derivadas de compromisos de compra-venta.
- Contratos para volver a comprar los activos previamente vendidos.
- Activos dados en prenda como garantía colateral.

7.- No tenemos planes ni intenciones que pudieran afectar en forma importante el valor en libros o la clasificación de los activos y pasivos reflejados en los estados contables. Al igual que años anteriores y atendiendo a la realidad económica los préstamos con compañías del Grupo por \$ 150 000 se exponen como no corriente.

8.- Las existencias fueron determinadas mediante recuentos físicos, pesaje o medición efectuados en forma rotativa a lo largo del ejercicio (de manera de recontar todos los productos por lo menos una vez en el año) por empleados competentes bajo la dirección de la Gerencia, y fueron ajustados adecuadamente al fin del ejercicio. Las cantidades mostradas en el balance están razonablemente determinadas y no se han incluido artículos por los que no se haya registrado el pasivo correspondiente. Todas las existencias son propiedad de la empresa y no incluyen mercaderías recibidas en consignación o facturadas a los clientes en la fecha del inventario o en fechas anteriores.

No existen al cierre artículos obsoletos, de lento movimiento, en mal estado, invendibles, y otros, habiéndose efectuado los ajustes y/o provisiones necesarias en el caso de corresponder. En ningún caso las existencias figuran valuadas a mayor valor que su valor recuperable, hasta donde nos ha sido posible determinarlo a la fecha.

9.- La compañía tiene título satisfactorio de todos los activos y no hay gravámenes o cargos sobre los activos de la compañía.

10.- Hemos registrado o revelado todos los pasivos, tanto reales como contingentes, excepto los juicios laborales informados por el abogado con probabilidad de resultar desfavorables sin suma determinada. No obstante, lo mencionado estimamos que los montos involucrados no merecen, por su significatividad, una mención en nota a los estados contables. Asimismo, consideramos que los importes provisionados para hacer frente a los pasivos contingentes son suficientes en razón de los elementos de juicio conocidos al cierre.

11.- No existe eventos posteriores a la fecha del balance general que requieran de ajuste o revelación en los estados contables o en las notas relacionadas.

12.- No hay arreglos formales, ni informales, de saldos compensatorios con nuestras cuentas de caja o inversiones que impliquen restricciones sobre saldos bancarios y líneas de crédito u otros acuerdos similares.

13.- Hemos registrado, de corresponder, y revelado en los estados contables, en forma apropiada, los contratos y opciones de recompra de acciones de capital y de capital social reservado para opciones, garantías, conversiones y otros requerimientos.

14.- Los documentos y cuentas a cobrar a cargo de clientes representan créditos válidos a favor de la empresa y no incluyen importes por mercancías enviadas en consignación o sujetos a futura aprobación.

En nuestra opinión, la previsión para cuentas de cobro dudoso registrada en los libros de contabilidad es suficiente para cubrir cualquier pérdida y descuentos especiales que pudieran resultar en el cobro de las mismas, hasta donde resulta razonable determinar a esta fecha.

Jorge Arias

Auditor responsable.

CAPÍTULO V

5. EVIDENCIA Y HALLAZGO EN AUDITORÍA

Objetivo de la unidad:

Determinar la importancia de la evidencia y los hallazgos en el trabajo del Auditor, a través de la resolución de casos prácticos desarrollan habilidades en el estudiante acerca de la recopilación de evidencias y redacción de los hallazgos de Auditoría para conocer el proceso al momento de recopilar e interpretar la información.

- 5.1 Evidencia y tipos de Evidencias.
- 5.2 Decisiones sobre la evidencia.
- 5.3 Hallazgo de Auditoría.
- 5.4 Relación de riesgo de la Auditoría con la evidencia.
- 5.5 Afirmaciones en la Auditoría.
- 5.6 Técnicas de Auditoría.
- 5.7 Casos prácticos.

Logros de aprendizaje:

El estudiante será capaz de preparar los resultados obtenidos en el trabajo de campo de la Auditoría a través de la elaboración de las hojas de hallazgos, para proceder a realizar los informes de Auditoría de acuerdo a la información recopilada por el Auditor.

5.1. EVIDENCIA Y TIPOS DE EVIDENCIA

Para que el auditor pueda efectuar una correcta auditoría necesita de la evidencia suficiente para dar veracidad a la información presentada en los estados financieros con esto permitirle emitir una opinión razonable, justificable, con la finalidad de brindar un soporte a las partes interesadas que van a hacer uso de esta información. A continuación, se presenta una definición de evidencia y tipos de evidencia.

Arens, Elder & Beasley (2007) definen a la evidencia de la siguiente manera:

Es cualquier información que utiliza el auditor para determinar si la información auditada se declara de acuerdo con el criterio establecido, la información varía muchísimo en la medida que persuade el auditor si los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, la evidencia incluye información que es sumamente convincente, como el recuento del auditor de los valores comerciales e información menos convincente como las respuestas de los empleados del cliente.” (pp. 162 -172)

En cambio, Moncayo (2018) menciona que: “evidencia de auditoría es la información/documentación utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión, la evidencia de auditoría incluye, tanto la información contenida en los registros contables, donde se obtienen los estados financieros, y otra información complementaria”. (p.1)

Al decidir cuáles procedimientos de auditoría se van a utilizar, existen siete categorías amplias de evidencias entre las cuales el auditor puede escoger. Estas categorías, conocidas como tipos de evidencias, se representan a continuación, y se definen y analizan en esta sección:



1. Examen físico.

- Es la inspección o conteo que hace el auditor de un activo tangible.



2. Confirmación.

- Se refiere a la recepción de una respuesta oral o escrita de una tercera persona independiente para verificar la precisión de la información que ha solicitado el auditor.



3. Documentación.

- Es el examen que hace el auditor de los documentos y registros del cliente para apoyar la información que es o debe ser incluida en los estados financieros.



4. Procedimientos analíticos.

- Se utilizan comparaciones y relaciones para determinar si los balances de cuenta u otros datos son razonables. Sus propósitos son:
- Comprensión de la actividad y giro del cliente.
- Evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa activa o en marcha.
- Indicación de la presencia de posibles errores en los estados financieros.
- Reducción de exámenes detallados de auditoría.



5. Interrogatorio al cliente.

- Es obtener información escrita o verbal del cliente en respuesta a las preguntas del auditor.



6. Redesempeño.

- Implica verificar de nuevo una muestra de los cálculos y transferencia de información que hace el cliente durante el período que se está auditando.



7. Observación.

- Es el uso de los sentidos para evaluar ciertas actividades.

Figura 15. Tipos de evidencias en auditoría
Fuente: Arens, Elder & Beasley (2007, pp. 162-172)

Tipos de Evidencias:

1. Evidencia Física: muestra de materiales, mapas, fotos.
2. Evidencia Documental: cheques, facturas, contratos, etc.
3. Evidencia Testimonial: obtenida de personas que trabajan en el negocio o que tienen relación con el mismo.
4. Evidencia Analítica: datos comparativos, cálculos, etc.
5. Decisiones sobre la evidencia.

5.2 DECISIONES SOBRE LA EVIDENCIA.

El auditor debe tomar decisiones importantes referente a la cantidad de información recopilada mediante papeles que demuestran la realización de las actividades, pues estos son considerados como evidencia para la correcta revisión de los estados financieros y para que encuentre un equilibrio entre la información presentada y la evidencia con el fin que efectúe una auditoria objetivamente donde no se vea influenciado por los administradores y se realice una correcta toma de decisiones. Por lo tanto, a continuación, se definen según Arens, Elder & Beasley (2007) las decisiones sobre la evidencia:

Una decisión importante que debe tomar todo auditor es determinar los *tipos y cantidad adecuados de evidencia* que debe reunir para estar satisfecho por completo de que los componentes de los estados financieros del cliente y los estados en general se presentan con objetividad, o de que el cliente mantuvo un control interno efectivo sobre los informes financieros, este criterio es importante debido al costo prohibitivo de examinar y evaluar toda la evidencia disponible. (p.163).

Por ejemplo, en las auditorías de estados financieros de la mayoría de las compañías, es imposible que el contador público examine todos los cheques cancelados, las facturas de los proveedores, los pedidos de los clientes, las tarjetas de asistencia para la nómina y muchos otros tipos de documentos y registros.

Las decisiones del auditor relacionado con la recopilación de evidencia pueden dividirse en las siguientes cuatro subdivisiones:

- Procedimientos de Auditoría.
- Tamaño de la muestra.
- Partidas a elegir.
- Duración.

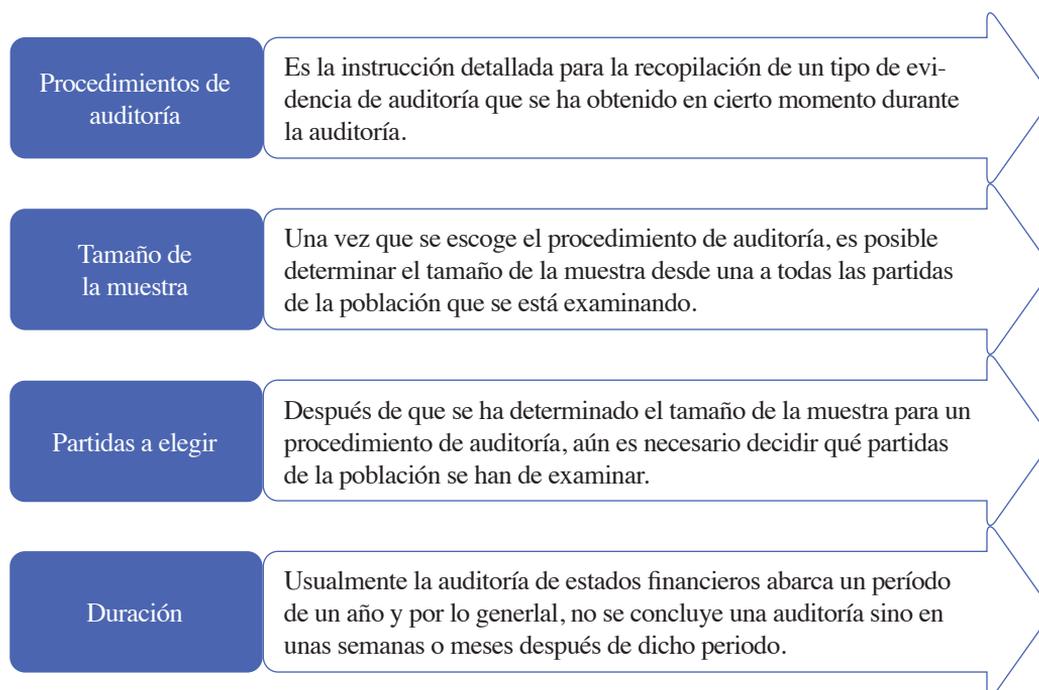


Figura 16. Decisiones sobre la evidencia
Fuente: Arens, Elder,& Beasley (2007, pp. 163-164).

5.3. HALLAZGOS DE AUDITORÍA

La Universidad de las Fuerzas Armadas de Ecuador (2012) menciona que: “el término hallazgo se refiere a debilidades en el control interno detectadas por el auditor. Por lo tanto, abarca los hechos y otras informaciones obtenidas que merecen ser comunicados a los funcionarios de la entidad auditada y a otras personas interesadas.” (p.113).

Los hallazgos en la auditoría se definen como asuntos que “llaman la atención del auditor” y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, la capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información confiable y consistente, en relación con las aseveraciones efectuadas por la administración.

Elementos del hallazgo de Auditoría

Identificar todos los elementos del hallazgo en una auditoría, no siempre es posible. Por lo tanto, el auditor debe utilizar su buen juicio y criterio profesional para decidir cómo informar determinada debilidad identificada en el control interno. La extensión mínima de cada hallazgo de auditoría dependerá de “cómo éste debe ser informado”, el auditor debe identificar los siguientes elementos:



Condición: se refiere a la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad, función u operación, entendida como “lo que es”.



Criterio: comprende la concepción de "lo que debe ser", con lo cual el auditor mide la condición del hecho o situación.



Efecto: es el resultado adverso o potencial de la condición encontrada, generalmente representa la pérdida en términos monetarios originados por el incumplimiento para el logro de la meta, fines y objetivos institucionales.



Causa: es la razón básica (o las razones) por lo cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio de la norma. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor y, es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

Figura 17. Atributos del hallazgo.

Fuente: (Universidad de las Fuerzas Armadas de Ecuador, 2012, pág. 114)

Características y requisitos del hallazgo

La determinación, análisis, evaluación y validación del hallazgo debe ser un proceso cuidadoso, para que éste cumpla con las características que lo identifican, las cuales exigen que éste debe ser:

Objetivo: el hallazgo debe establecer con fundamento la comparación entre el criterio y la condición.

Factual (de los hechos, o relativo a ellos): debe estar basado en hechos y evidencias precisas que figuren en los papeles de trabajo presentados tal como son, ser independiente en el valor emocional o subjetivo.

Relevante: que la materialidad y frecuencia merezca su comunicación e interprete la percepción colectiva.

Claro: que contenga afirmaciones inequívocas, libres de ambigüedades, que esté argumentado y que sea válido para los interesados.

Verificable: que se pueda confrontar con hechos, evidencias o pruebas.

Útil: que su establecimiento contribuya a la economía, eficiencia, eficacia, equidad y a la sostenibilidad ambiental en la utilización de los recursos públicos, a la racionalidad de la administración para la toma de decisiones y que en general sirva al mejoramiento continuo de la entidad.

5.4. RELACIÓN DE RIESGO DE LA AUDITORIA CON LA EVIDENCIA

Meigs, Larsen, Meigs & Martínez (1986) nos dicen que:

En algunas situaciones, los auditores deben aprender a reconocer el riesgo de un error y la mala presentación en las cuentas en los estados financieros; cuando el riesgo relativo está más allá de lo normal, los auditores deberán pedir más y mejor evidencia de la que normalmente requerirían como base para su opinión. (pp. 257-258).

Los ejemplos siguientes ilustran algunas situaciones de auditoría de alto riesgo relativo:

<p>1. Control interno débil</p>	<p>2. Situación financiera difícil</p>	<p>3. Revisión de las tarifas o reglamentos del impuesto sobre la renta</p>
<p>El sistema de control interno es el más utilizado para evidencia por los auditores.</p>	<p>Es probable que una compañía que opera con pérdida, o que tiene dificultades para pagar a sus acreedores, esté menos dispuesta a posponer la cancelación de cuentas o documentos por cobrar sin valor o a dar de baja inventarios de mercancías anticuadas.</p>	<p>Cuando se elevan súbitamente las tarifas del impuesto sobre la renta, la reacción de algunos clientes puede ser el buscar la forma de reducir al mínimo la utilidad gravable.</p>
<p>4. Administración en la que no se puede confiar</p>	<p>5. Transacciones de negocios complejos</p>	<p>6. Clientes que cambian auditores sin una justificación clara</p>
<p>A pesar de la investigación cuidadosa de los antecedentes de los directores y los administradores de un cliente en prospecto, una firma de contadores puede verse envuelta no obstante con clientes que cuentan con ejecutivos carentes de escrúpulos.</p>	<p>Los clientes cuyas operaciones implican transacciones extremadamente complicadas representan un riesgo alto para los auditores, que los clientes con operaciones convencionales.</p>	<p>Una relación satisfactoria entre un cliente y su auditor debiera ser continua. Cuando una compañía cambia a su firma de contadores independientes, el cambio puede provenir de insatisfacción con los servicios de la firma anterior.</p>

Figura 18. Relación entre el riesgo de la auditoría y la evidencia.
Fuente: Meigs, Larsen, Meigs & Martínez (1986, pp. 257-258)

5.5. AFIRMACIONES EN AUDITORÍA

Chambi (2012) menciona que:

Las afirmaciones son el eje central en la labor de auditoría, hay muchas afirmaciones subyacentes en el proceso de evaluar los estados financieros, la definición de estas afirmaciones sirve para determinar, sobre la base de la evaluación preliminar de riesgos inherente y de control, que grupo se ve más afectado por la presencia de determinado nivel de riesgo. (p. 4).

Por ello en auditoría para una mejor comprensión, es necesario conocer la clasificación de las afirmaciones:

- a) Existencia u ocurrencia: esta afirmación se refiere a la verificación “si los activos o pasivos de la entidad existen a una fecha determinada y si las operaciones registradas han ocurrido durante el periodo dado”.
- b) Integridad: se refieren “si todas las transacciones u operaciones y cuentas que deben presentarse en los estados financiero, en la ejecución presupuestaria o documentos de una operación determinada, han sido incluidos”.
- c) Propiedad o exigibilidad: se refiere “si todos los activos representan derechos reales de la entidad y los pasivos obligaciones de una fecha determinada”.
- d) Valuación: se refiere “si las transacciones del activo, pasivo, ingresos y gastos han sido registradas o incluidas en los estados de ejecución presupuestaria de gastos u otros, en los importes correctos o valores apropiados”.
- e) Presentación y revelación: se refiere “si las pérdidas incluidas en los estados de ejecución presupuestaria de gastos y otros; están adecuadamente clasificadas, descritas y expuestas de conformidad con la normatividad establecida”.
- f) Exactitud: se refiere “si todas las transacciones han sido registradas correctamente por los importes correspondientes al ingreso o gastos y en el respectivo periodo”.

5.6. TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Cepeda (1997) manifiesta sobre las técnicas de auditoría que son: “métodos prácticos de investigación y prueba que se utilizan para la obtención y análisis de información, y para la comprobación necesaria con el fin de emitir una opinión.” (pp. 95-96).

Las técnicas más usuales en la obtención de evidencias se muestran en la Figura 19.

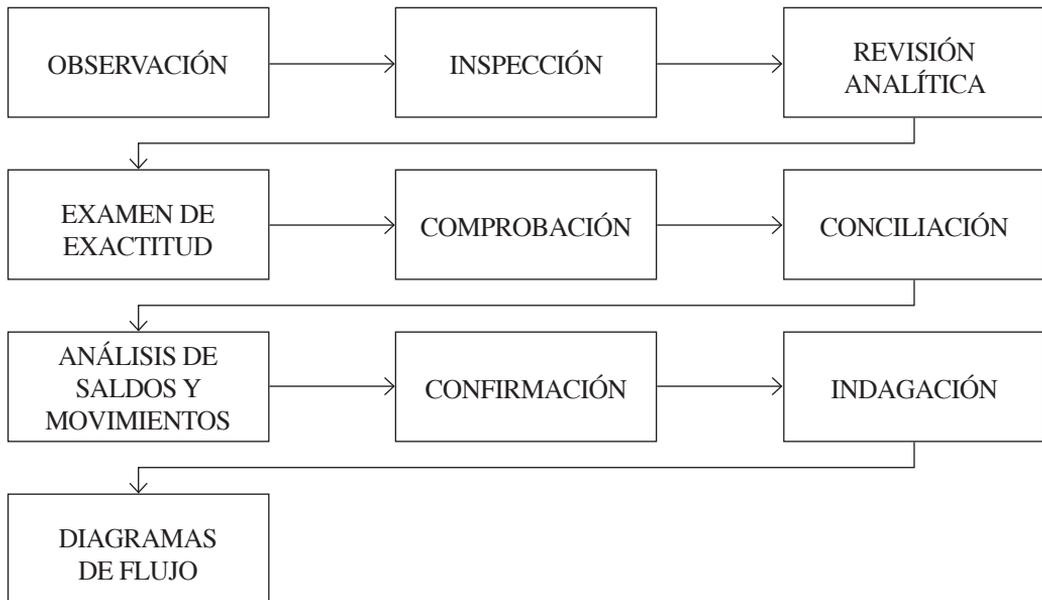


Figura 19. Técnicas de auditoría

Fuente: Cepeda (1997, pp. 95-96), modificado por los autores.

Observación: consiste en apreciar los hechos, sus objetivos son los siguientes:

- Definir qué se va a observar.
- Determinar cuándo y dónde se va a efectuar la observación.
- Ir al sitio o lugar de los hechos.
- Anotar los aspectos importantes observados.

Inspección: consiste en constatar técnicamente un objeto; sus objetivos son los siguientes:

- Precisar que se va a inspeccionar.
- Definir para qué se hace la inspección.
- Asignar la persona adecuada para efectuarla.
- Recolectar la información necesaria que permita su confrontación con libros.
- Ejecutar la inspección.
- Registrar e informar resultados.

Revisión analítica: es el examen crítico de una situación por lo general compleja, sus objetivos son los siguientes:

- Fijar los objetivos en forma clara.
- Recopilar toda la información disponible para el análisis.

- Ordenar la información en sus partes o componentes.
- Analizar cada parte y resumir el análisis de cada una.
- Integrar los resultados del análisis.

Examen de exactitud: verificar la exactitud informática de cualquier operación, sus objetivos son los siguientes:

- Precisar que se va a examinar.
- Determinar el procedimiento a seguir.
- Determinar las medidas o cálculos por separado.
- Confrontar con totales o datos de control.
- Confrontar contra la información o documentos soporte.
- Registrar con una marca de auditoría lo examinado.

Comprobación: consiste en examinar los registros que sustentan una transacción, sus objetivos son los siguientes:

- Precisar la situación objeto de comprobación.
- Recolectar documentos y demás soportes de la operación.
- Determinar en la operación y en los documentos soporte, las evidencias suficientes que demuestren su veracidad y validez.
- Registrar e informar los resultados.

Conciliación: establecer la correspondencia y confiabilidad entre dos registros independientes.

- Definir la cuenta que va a ser objeto de conciliación.
- Determinar la fecha de corte para la conciliación.
- Obtener de contabilidad el saldo de la cuenta que se va a conciliar.
- Cotejar contra los registros o informes de la dependencia correspondiente.
- Aclarar las diferencias de los resultados obtenidos y cuando sea necesario, recomendar los ajustes del caso.

Análisis de saldos y movimientos: analiza una cuenta de un estado financiero, sus objetivos son los siguientes:

- Determinar las cuentas que se van a analizar.
- Determinar las fechas y el responsable del análisis.
- Seleccionar y clasificar los componentes que integran la cuenta.

- Descomponer el saldo de cada cuenta en sus cargos y abonos.
- Efectuar el análisis y registrar los resultados por informar.

Confirmación: es cerciorarse de la validez de las operaciones realizada, sus objetivos son los siguientes:

- Definir el aspecto por confirmar y quién lo va a realizar.
- Disponer de la información para cotejarla con un tercero.
- Definir a quiénes se va a solicitar la información.
- Elaborar y enviar la comunicación.
- Cotejar la respuesta de terceros con los datos registrados en la entidad.
- Informar los resultados obtenidos.

Indagación: obtener información verbal mediante averiguaciones con empleados o terceros sobre posibles puntos débiles en la aplicación de los procedimientos.

Diagramas de flujo: consiste en describir en forma gráfica la secuencia de las operaciones de un ciclo de la entidad o de un proceso.

5.7. EJEMPLO PRÁCTICO DE LA MATRIZ DE HALLAZGOS.

La Cooperativa de Transportes “San Nicolas” en el examen de auditoría realizado presenta el siguiente hallazgo: la Cooperativa no cuenta con un Plan para mitigar los riesgos por la falta de planificación presente en la entidad lo que ha ocasionado que no se desarrolle el plan de riesgos: por lo cual, esto representa un riesgo potencial para la entidad que podría perjudicar las actividades desarrolladas, ocasionando posibles pérdidas para la cooperativa.

En base al enunciado anterior, se procede a construir la matriz de hallazgos con sus cuatro elementos que son: condición, criterio, causa y efecto: adicionalmente, algunos autores consideran importante agregar conclusiones y recomendaciones. A continuación, se presenta la matriz de hallazgos con cuatro ejemplos condiciones encontrados en la cooperativa de transportes San Nicolas.

COOPERATIVA DE TRANSPORTES “SAN NICOLAS”
MATRIZ DE HALLAZGOS

No.	CONDICIÓN	CRITERIO	CAUSA	EFECTO	CONCLUSIÓN	RECOMENDACIÓN
1	La Cooperativa no cuenta con un Plan de Acción para mitigar riesgos.	Incumplimiento al Manual de Control Interno para Organizaciones del Sector No Financiero proporcionado por la SEPS, apartado 3.2 GESTIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS, numeral 3.2.3 Respuesta al Riesgo, donde menciona “ <i>Los directivos luego de identificar y valorar el riesgo deben considerar opciones de respuesta para evitar, reducir el riesgo mediante el planeamiento de su gestión y los procesos que se utilizan para manejar y mitigar una amenaza. Esta gestión implica una secuencia de actividades como son el establecer objetivos y metas, asignar responsabilidades para áreas específicas</i> ”	La falta de planificación ha provocado que no se desarrolle el plan de mitigación de riesgos para identificar y dar respuesta a los riesgos dentro de la cooperativa.	Los factores internos y externos generan riesgos que perjudican las actividades desarrolladas ocasionando pérdidas para la cooperativa.	La empresa no cuenta con un plan de mitigación de riesgos a pesar de que en el Manual de Control Interno proporcionado por la SEPS menciona que “ <i>Los directivos luego de identificar y valorar el riesgo deben considerar opciones de respuesta para evitar, reducir el riesgo mediante el planeamiento de su gestión y los procesos que se utilizan para manejar y mitigar una amenaza.</i> El problema surge debido a que no ha existido una adecuada planificación para el desarrollo del Plan de mitigación lo que puede ocasionar que factores internos y externos afecten a las actividades de la Cooperativa y provoquen pérdidas.	Al Consejo de Vigilancia juntamente con el gerente implementar un plan de mitigación de riesgos, que será de gran ayuda para la empresa en caso que los mismos llegaran a materializarse.

No.	CONDICIÓN	CRITERIO	CAUSA	EFEECTO	CONCLUSIÓN	RECOMENDACIÓN
2	La Cooperativa no cuenta con una estructura Orgánica adecuada al momento, también existe el desconocimiento por parte de los funcionarios y empleados.	Incumplimiento a Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria, que dispone en su Art. 32: " <i>Las cooperativas contarán con una Asamblea General de socios, un Consejo de Administración, un Consejo de Vigilancia y una Gerencia; cuyas atribuciones y deberes, además de las señaladas en esta Ley, constarán en su Reglamento y en el estatuto social de la cooperativa</i> ".	La falta de actualizaciones en la estructura orgánica no se realiza periódicamente de acuerdo con la ley y por ende no se fijan los niveles jerárquicos que corresponden.	Los niveles de autoridad y responsabilidad son desconocidos por los empleados y directivos, lo cual, afectan concentrarse en las funciones específicas de la Cooperativa.	La cooperativa no cuenta con una estructura Orgánica adecuada a pesar que en Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria dispone en su Art. 32: " <i>Las cooperativas contarán con una Asamblea General de socios, un Consejo de Administración, un Consejo de Vigilancia y una Gerencia; cuyas atribuciones y deberes, además de las señaladas en esta Ley, constarán en su Reglamento y en el estatuto social de la cooperativa</i> ".	El presidente de la Cooperativa, debe elaborar la estructura orgánica de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria en el Art. 32 y en los requerimientos de la institución.

No.	CONDICIÓN	CRITERIO	CAUSA	EFEECTO	CONCLUSIÓN	RECOMENDACIÓN
3	La Cooperativa no cuenta con lugares destinados para actividades diferentes para la realización del trabajo y el almacenamiento de archivos.	Incumplimiento a Art. 55 de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, que dispone " <i>El transporte público se considera un servicio estratégico, así como la infraestructura y equipamiento auxiliar que se utilizan en la prestación del servicio</i> ".	La falta de un estudio técnico en relación al espacio físico para la atención al cliente, ocasiona pérdidas de documentos e incomodidad para la atención al público	Las actividades a realizarse por parte de los empleados no se ejecutan de una manera adecuada y eficiente, por lo que, afectarían a la prestación del servicio y satisfacción del cliente.	La cooperativa no cuenta con lugares distintos para la realización de su trabajo y el almacenamiento de archivos, a pesar que en el Art. 55 de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, menciona que: " <i>El transporte público se considera un servicio estratégico, así como la infraestructura y equipamiento auxiliar que se utilizan en la prestación del servicio</i> ".	El presidente de la Cooperativa, debe realizar un estudio técnico para una mejor distribución de la infraestructura física de los lugares de trabajo y dotar de estanterías, gabinetes y otros medios para el almacenamiento de archivos para evitar pérdidas de los mismo y brindar una mejor atención al cliente.

No.	CONDICIÓN	CRITERIO	CAUSA	EFEECTO	CONCLUSIÓN	RECOMENDACIÓN
4	La Cooperativa no cuenta con un reglamento interno actualizado para regular las funciones de los empleados.	Incumplimiento del Reglamento General de la Ley de Cooperativas Art.- 24 Literal "A.- <i>Corresponde a la Asamblea Reformar el Reglamento Interno.</i> B.- <i>Aprobar el plan de trabajo de la Cooperativa.</i> "	Desinterés en la actualización del reglamento interno por parte de la dirigencia.	Ineficiencia en el trabajo que se está realizando, por parte de la Asamblea General, que afecta a la ejecución de actividades de los empleados de la Cooperativa.	La cooperativa no cuenta con un reglamento interno actualizado o para regular las funciones de los empleados, a pesar de que, de la Ley de Cooperativas menciona en el Art.- 24 Literal "A.- <i>Corresponde a la Asamblea Reformar el Reglamento Interno.</i> B.- <i>Aprobar el plan de trabajo de la Cooperativa.</i> "	La Asamblea General debe reformar el reglamento interno con la finalidad de tener una base legal actualizada que permitirá el cumplimiento de objetivos de la cooperativa y los requerimientos establecidos por la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria SEPS.

Realizado por: WMMB	Fecha: 3/11/2020
Revisado por: ENAM	Fecha: 3/11/2020

Figura 20. Matriz de Hallazgos
Fuente: Arias, J.; Vallejo, L. & Arias, E. (2023)

BIBLIOGRAFÍA

- Alatrasta Gironzini, M. (8 de Junio de 2016). *Importancia de la planificación de una auditoría*. Obtenido de www.auditool.org: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/4274-importancia-de-la-planificacion-de-una-auditoria>
- Antecedentes.net. (2021). *Antecedentes de la auditoria*. Obtenido de <https://antecedentes.net/antecedentes-de-la-auditoria/>
- AOB Auditores. (s.f.). *Normativa Internacional de Auditoria (NIA) | Modelos NIA*. Recuperado el 14 de diciembre de 2022, de Red internacional ETL Global: <https://aobauditores.com/nias/>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2007). *Auditoria un enfoque integral*. México: Pearson Education. Obtenido de https://www.academia.edu/14967363/AUDITORIA_UN_ENFOQUE_INTEGRAL_11ma_Edici%C3%B3n_Autores_Alvin_A_Arens_Randal_J_Elder_Mark_S_Beasley_Libr
- Cazal Zarate, M. A. (19 de 2020). *Principios Asociados con la Evaluación del Control Interno*. 2020. Obtenido de <https://www.coursehero.com/file/76447815/GUIA-ACADEMICA-CLASE-12-19102020pdf/>
- Cepeda, G. (1997). *Auditoría y control interno*. Colombia: McGraw-Hill. Obtenido de <https://www.urbe.edu/UDWLibrary/InfoBook.do?id=5620>
- Chambi, G. (2012). *Auditoría, Clasificación de afirmaciones*. Obtenido de Mailxmail: http://www.mailxmail.com/clasificacion-afirmaciones-auditoria_h
- De la Peña Gutiérrez, A. (2011). *Auditoría un enfoque práctico*. Madrid: Ediciones Paraninfo. Obtenido de http://biblioteca.unach.edu.ec/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=9300#.YNag0OgzbiU

- EJECUTIPS. (27 de Agosto de 2019). *¿Qué diferencias hay entre un Auditor Interno y un Auditor Externo?* Obtenido de <https://ejecutips.com/web/index.php/2019/08/27/que-diferencias-hay-entre-un-auditor-inter-no-y-un-auditor-externo/>
- Erazo, D. (03 de Octubre de 2015). *Obtención y documentación del Conocimiento de Control INTEN*. Obtenido de [https://prezi.com: https://prezi.com/pwtpu9hmfove/obtencion-y-documentacion-del-conocimiento-de-control-inten/](https://prezi.com:https://prezi.com/pwtpu9hmfove/obtencion-y-documentacion-del-conocimiento-de-control-inten/)
- Falconí, O. (2006). *Auditoría y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*. *Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas*, 1(2). Obtenido de <Http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadNegocios/article/view/1932/1864>
- Gardey, A. (2013). *Definición de ética profesional*. Obtenido de Definición. de: <https://definicion.de/etica-profesional/>
- Globalstd. (19 de abril de 2015). *Auditorías de certificación de tercera parte: Imparcialidad y conflicto de intereses*. Obtenido de <https://www.globalstd.com/blog/auditorias-de-certificacion-de-tercera-parte-imparcialidad-y-conflicto-de-intereses/>
- IASB, IASCF, and IASC. (14 de diciembre de 2022). Obtenido de Definiciones IASB, IASCF, and IASC: <https://sites.google.com/site/definicionesiasbiascfandiascna/>
- López Chavarría, R. (Mayo de 2019). ITI-1012 *Ética Profesional*. Obtenido de <http://ftp.campusvirtual.utn.ac.cr/objetos%20de%20aprendizaje%20profesores/exelearning%20etica%20profesional/eticaprofesional/index.html>
- Meigs, B. W., Larsen, E. J., Meigs, R. F., & Martínez., E. (1986). *Principios de Auditoría*. México: Editorial Diana.
- Mendívil-Escalante, V. M. (2015). *Elementos de Auditoría*, (séptima ed.). México D.F.: Cosegraf.
- Moncayo , C. (2018). *Conozca un poco más la NIA 500 – Evidencia de Auditoría*. Obtenido de Incp.org.com: <https://incp.org.co/conozca-poco-mas-la-nia-500-evidencia-auditoria/>

- Moneyball Bennet, M. (2011). *La auditoría Interna*. Obtenido de Verumasesores: <http://www.verumasesores.com/la-auditoria-interna/>
- Montilla Galvis, O. d., & Herrena Marchena, L. G. (2015). *El deber ser de la auditoría*. *Scielo*, 22(98). Obtenido de http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232006000100004
- Morales Cedeño, K. A., & Rodríguez Tinizaray, D. C. (2017). *Exámen especial al ciclo de inventarios del almacén de la ASOGAN-SD*. Santo Domingo, Ecuador. Obtenido de https://issuu.com/pucesd/docs/tesis_morales_a_rod_guez_d/139
- OFCTCP. (23 de juio de 2003). *Atestaciones en la Revisoría Fiscal*. Obtenido de <https://actualicese.com/atestaciones-en-la-revisoria-fiscal/>
- Rodríguez Rudi, G. (Abril de 2016). Auditoría ética, herramienta para determinar el grado de madurez del programa ético institucional en una dependencia gubernamental de educación. *Universidad Veracruzana*. Obtenido de <https://www.uv.mx/mauditoria/files/2020/05/2016-Giselle-Rodriguez-Rudi.pdf>
- Rodríguez Valencia , J. (2015). *Casos y ejercicios de Auditoría Administrativa*. México: Trillas.
- Rodríguez, D. (26 de Septiembre de 2015). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. Obtenido de <http://auditoresenlared.com:https://contabilidad.com.do/niif/>
- Slosse, C. A. (2004). *Auditoria: Un nuevo enfoque empresarial* (2 ed.). (Macchi, Ed.) Buenos Aires.
- Universidad de las Fuerzas Armadas de Ecuador. (2012). *Ejecución del Trabajo*. Obtenido de Ai.espe.edu.ec: <http://ai.espe.edu.ec/wp-content/uploads/2012/07/Manual-de-Auditor%C3%ADa-Gubernamental-Cap-VI.pdf>

Jorge Enrique Arias Esparza. Docente con 15 años de experiencia profesional. Su formación: Ingeniero de Empresas en la Facultad de Administración de Empresas de la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo (ESPOCH); obtuvo la siguiente maestría: magister en Contabilidad y Auditoría CP título obtenido en la Universidad Tecnológica Equinoccial (UTE), Doctor en Ciencias Contables y Empresariales (c) en la Universidad San Marcos Lima-Perú. Profesora de nombramiento en la ESPOCH; docente en las asignaturas: Fundamentos de Auditoría, Auditoría de Gestión, Auditoría Financiera, Auditoría de Calidad, Contabilidad Gubernamental, Contabilidad Bancaria y Cooperativas, Contabilidad de Sociedades, Contabilidad, Costos y Finanzas; y otras relacionadas. Experiencia profesional como Contador, Gerente en la Corporación de Garantía Crediticia para AOCACH, Contador de la Dirección Provincial de Educación Intercultural Bilingüe de Chimborazo, Contador de CEITCHOICE, Contador de Imprenta Gutemberg, Contador de Óptica Riobamba, Jefe de Presupuesto de la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo y asesor contable, tributario y empresarial en ejercicio profesional; a realizado varios artículos y publicaciones en revistas indexadas y ponencias nacionales e internacionales. .

Luz Maribel Vallejo Chávez nació en Riobamba, provincia de Chimborazo y tiene catorce años de experiencia docente y profesional. Su formación incluye ser ingeniera de Empresas y tecnóloga en Marketing en la Facultad de Administración de Empresas de la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo (Espoch) y formadora de formadores SETEI. También obtuvo las siguientes maestrías: máster en Docencia Universitaria e Investigación Educativa en la Universidad de Loja; máster en Marketing Turístico y Hotelero, título obtenido en la Universidad de Chimborazo; y máster en Formulación y Elaboración de Proyectos de Desarrollo, título obtenido en la Espoch; máster en Neuromarketing, título obtenido en España; doctora en Ciencias Contables y Empresariales en la Universidad San Marcos, Lima-Perú. Ha sido profesora de nombramiento en la ESPOCH, docente en las asignaturas Marketing, Neuromarketing, Programación Neurolingüística, Emprendimientos, Gestión del Talento Humano, Auditoría, Calidad y Productividad, Comercio Internacional y otras relacionadas. Experiencia profesional como directora-ejecutiva de la Cámara de Industrias de Chimborazo, gerente propietaria de Casa Comercial Markeby, rectora del Instituto Superior Líderes de los Andes, autora de libros *Gestión del Talento Humano*, *Marketing de productos y servicios* y *la Guía práctica de emprendimientos*; *Contabilidad de costos*, *Fundamentos de auditoría* y *PNL aplicado al marketing*. Ha realizado varios artículos y publicaciones en revistas indexadas y ponencias nacionales e internacionales.

Erika Paola Arias Hidalgo. Su formación: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría CPA en la Facultad de Administración de Empresas de la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo, Master en Contabilidad y Auditoría mención Gestión Tributaria título obtenido en la Universidad Regional Autónoma de los Andes UNIANDES; experiencia profesional como auxiliar contable en libre ejercicio en Gourmet Pizzería, Sindicato de Choferes de Alausí, Asistente de Talento Humano en la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo; Analista de Bienes y Bodega 1 en la Escuela Superior Politécnica de Chimborazo.

ISBN: 978-9942-44-542-1

