

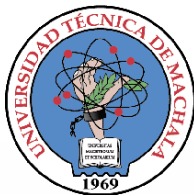
AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS BAJO NIIF

ALBERTO VÁSQUEZ FLORES / VÍCTOR BETANCOURT GONZAGA / FRESIA CHANG RIZO



Auditoría de estados financieros preparados bajo NIIF

Alberto Vásquez Flores
Víctor Betancourt Gonzaga
Fresia Chang Rizo
Coordinadores



Primera edición en español, 2018

Este texto ha sido sometido a un proceso de evaluación por pares externos con base en la normativa editorial de la UTMACH

Ediciones UTMACH

Gestión de proyectos editoriales universitarios

374 pag; 22X19cm - (Colección REDES 2017)

Título: Auditoría de estados financieros preparados bajo NIIF.

Alberto Vásquez Flores / Víctor Betancourt Gonzaga / Fresia Chang Rizo
(Coordinadores)

ISBN: 978-9942-24-095-8

Publicación digital

Título del libro: Auditoría de estados financieros preparados bajo NIIF.

ISBN: 978-9942-24-095-8

Comentarios y sugerencias: editorial@utmachala.edu.ec

Diseño de portada: MZ Diseño Editorial

Diagramación: MZ Diseño Editorial

Diseño y comunicación digital: Jorge Maza Córdova, Ms.

© Editorial UTMACH, 2018

© Alberto Vásquez / Víctor Betancourt / Fresia Chang, por la coordinación

D.R. © UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA, 2018

Km. 5 1/2 Vía Machala Pasaje

www.utmachala.edu.ec

Machala - Ecuador

Advertencia: "Se prohíbe la reproducción, el registro o la transmisión parcial o total de esta obra por cualquier sistema de recuperación de información, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, existente o por existir, sin el permiso previo por escrito del titular de los derechos correspondientes".



César Quezada Abad, Ph.D

Rector

Amarilis Borja Herrera, Ph.D

Vicerrectora Académica

Jhonny Pérez Rodríguez, Ph.D

Vicerrector Administrativo

COORDINACIÓN EDITORIAL

Tomás Fontaines-Ruiz, Ph.D

Director de investigación

Karina Lozano Zambrano, Ing.

Jefe Editor

Elida Rivero Rodríguez, Ph.D

Roberto Aguirre Fernández, Ph.D

Eduardo Tusa Jumbo, Msc.

Irán Rodríguez Delgado, Ms.

Sandy Soto Armijos, M.Sc.

Raquel Tinóco Egas, Msc.

Gissela León García, Mgs.

Sixto Chiliquinga Villacis, Mgs.

Consejo Editorial

Jorge Maza Córdova, Ms.

Fernanda Tusa Jumbo, Ph.D

Karla Ibañez Bustos, Ing.

Comisión de apoyo editorial

Índice

Capítulo I

Aplicación de las normas internacionales de auditoría en el campo de trabajo	13
--	----

Alberto Vásquez Flores; María Barrueto Pérez

Capítulo II

La planeación y supervisión en el campo	45
---	----

Víctor Betancourt Gonzaga; Alexander Herrera Freire

Capítulo III

Ejecución de los programas de trabajo	92
---	----

Fresia Chang Rizo; María Barrueto Pérez

Capítulo IV

Resultados del trabajo de campo	124
---------------------------------------	-----

Alberto Vásquez Flores; Alexander Herrera Freire

Capítulo V

Control de calidad del examen de auditoría	142
--	-----

Víctor Betancourt Gonzaga; María Barrueto Pérez

Capítulo VI

Procedimientos de auditoría en el campo de trabajo	192
--	-----

Fresia Chang Rizo; Víctor Betancourt Gonzaga

Capítulo VII

Auditoría de estados financieros preparados bajo NIIF	224
---	-----

Alberto Vásquez Flores; María Barrueto Pérez

Capítulo VIII

Informe complementario – determinación tributaria	239
---	-----

Víctor Betancourt Gonzaga; Alexander Herrera Freire

Capítulo IX

Anexos – documentación del desarrollo del examen de auditoría	280
---	-----

Fresia Chang Rizo; María Barrueto Pérez

Dedicatoria

El presente libro de “Auditoría de estados financieros preparados bajo NIIF”, agradezco a Dios y a mi madre por haberme formado con buenos principios y valores, y a la Dra. Liliana Canquiz y a la Editorial, por su magnífica guía en el trabajo de este texto; por lo que, dedico esta obra a la Universidad Técnica de Machala, por haberme formado como profesional en contabilidad y auditoría, y darme la oportunidad de ser docente universitario en la Unidad Académica de Ciencias Empresariales, desde hace 19 años; y, a la Contraloría General del Estado, donde ejercí la profesión de auditor, aproximadamente 22 años; y al Rector y Vicerrectora Académica de la UTMACH, por facilitarme el iniciar y haber culminado con éxito mi Doctorado en Ciencias Contables y Empresariales (Phd) en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Lima - Perú.

Alberto Vásquez Flores.

Con infinito amor y devoción a la Santa Faz del Señor, por haberme dado la vida y tenerme aun aquí; a la Unidad Académica de Ciencias Empresariales de la Universidad Técnica de Machala, mi segundo hogar; a mis hijos Beto, Yenny, Car-

los, Gabriela y Joao, que son la razón de vivir; a mis compañeros profesores, empleados y trabajadores de la UTMACH y a mis amigos que están siempre en las buenas y en las malas.

Víctor Betancourt Gonzaga.

Dedico este presente libro “Auditoría de estados financieros preparados bajo NIIF” a Dios, a la Virgencita del Cisne y de Baños, porque siempre recibo la bendición divina, a mi familia “Herrera Freire”, a mis padres y hermanos; quienes con su amor, me enseñaron valores, y principios de la Vida, supieron motivarme moral y espiritualmente en cada paso de mi vida personal y profesional; Agradezco también a nuestros amigos autores de la presente obra Dr. Alberto Vásquez Flores, Dra. María Teresa Barrueto Pérez; por sus sabidurías científicas técnicas y humanísticas; a las autoridades, docentes, alumnos, y a la editorial de nuestra alma mater, de la “Universidad Técnica de Machala”, de la Unidad Académica de Ciencias Empresariales y de nuestra carrera de Contabilidad y Auditoría.

A demás invitamos a leer esta obra al público en general; compartiendo esta humilde frase que dice “estudia y aprende como si hubieras de vivir siempre; y vive como si hubieras de morir mañana, y cada hora de tu vida pide a Dios”, para que todo te salga bien. “Anónimo”

PhD. Alexander Geovanny Herrera Freire.

Introducción

La auditoría hacia los estados financieros contemporánea, ha dado un salto enorme con las emisiones de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), vigentes desde el año 2009, así como también las modificaciones de las NIA 700, 701, 705 del 2015; prescribir el proceso obligatorio para despejar las incertidumbres de que un ente no tiene el propósito de interrumpir sus operaciones y/o negocios –Empresas en marcha NIA 570- ante un posible fraude o estafa, fenómeno dado a nivel mundial.

El artículo 319 de la Codificación de la Ley de Compañías en el Ecuador, expresa: “La función de la auditoría externa será la de emitir dictamen sobre los estados financieros de las compañías a que se refiere esta Ley”.

La auditoría financiera practicada por profesionales independientes, deben ser de formación académica con vasta experiencia y competencia; los requisitos para el libre ejercicio en las empresas se encuentran reguladas por la legislación nacional dentro del marco internacional.

Se ha considerado lineamientos y juicios expresados en las NIA, se describe paso a paso las etapas de la auditoría y sus procedimientos; abarca criterios técnicos combinando lo teórico con lo práctico, recogiendo el marco normativo

de aplicación en cada exposición práctica, observando que los estados financieros hayan sido preparados bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), aplicando las NIA vigentes e incluyendo las modificaciones del 2015.

Los contenidos de cada capítulo expresa respuestas en el proceso de la auditoría, también expone recomendaciones en la aplicación de procedimientos y pruebas basados en las NIA, lo que ayudará a entender cómo es el examen hacia los estados financieros preparados y presentados bajo NIIF; y la responsabilidad legal del auditor, prácticas desarrolladas con ilustración de ejercicios prácticos, cuestionarios de control interno, programas y papeles de trabajo al detalle, todo esto basado en una auditoría de campo.

Referencia bibliográfica

Alonso Alarcón, A., Borja, A., Brotons Martínez, L. M., Duréndez Gómez-Guillarmón, A., Fernánández-Laviada, A., Flores Caballero, M., . . . Valero Aparicio, E. (2017). *Manual de auditoría*. Madrid: Francis y Taylor. ISBN: 978-84-16924-44-8

Álvarez Illanes, J. F. (2015). *Manual de Auditoría Financiera y Desarrollo de Estrategias según NIIF* (Vol. I). Lima: Proveedor Editorial S.A.C. ISBN: 978-612-00-1906-1

Audidores & Gerentes. (2017). *Auditoría y Normas Internacionales*. México DF: Contadores Públicos Ltda. Obtenido de file:///C:/Users/Trabajo/Downloads/Auditor%C3%ADa%20y%20Normas%20Internacionales.pdf

Contraloría General del Estado. (2012). *Manual de Auditoría Financiera*. Quito: Dirección de Capacitación CGE.

Sánchez Curiel, G. (2006). *Auditoría de estados financieros -Práctica moderna integral* (Segunda ed.). México DF, México: PÉARSON Educación. ISBN: 970-26-0786-8

04

Capítulo

Resultados del trabajo de campo

José Vásquez Flores; Alexander Herrera Freire

Generalidades

En el campo de la auditoría se tiene dos momentos, una al final de la etapa de la planeación se obtiene resultados de la evaluación del control interno del cliente, el cual debe ser comunicado con dos objetivos específicos a cumplir, el primero a dar cumplimiento a la Constitución de la República en su artículo 76, que el debido proceso que tiene todo ciudadano, ya sea en el área administrativa, civil y penal y la segunda al derecho que tienen los administradores de las empresas el de estar informado oportunamente, hecho que generará acciones pertinentes para cumplir con los objeti-

José Vásquez Flores: Contador Público. Ingeniero Comercial. Magister Auditoría y Contabilidad. Doctor Ciencias Contables y Empresariales - Perú. Docente UTMACH. Publicaciones científicas: "Análisis de la reforma educativa en el Ecuador", "Incidencia económica del impacto ambiental, desechos sólidos, provincial El Oro – Ecuador" Revista QuipuKamayoc, indexada a Latindex; ISSN versión electrónica 1609-8196, versión impresa 1560-9103.

Alexander Herrera Freire: Contador Público. Ingeniero Comercial. Magister Tributación y Finanzas. Doctor Ciencias Contables y Empresariales – Perú. Docente UTMACH. Publicaciones científicas: "Análisis de la reforma educativa en el Ecuador", "Razones Financieras de Liquidez en la Gestión Empresarial para toma de decisiones" Revista QuipuKamayoc, indexada a Latindex, ISSN versión electrónica 1609-8196 versión impresa 1560-9103.

vos propuestos. El otro momento de la auditoría es en el proceso y al final de la etapa de la ejecución del trabajo. (Estupiñán Gaitán, 2004, pág. 325).

En el proceso de la ejecución de la auditoría, los miembros del equipo de auditoría, deberán estar en permanente comunicación con los sujetos bajo examen, a fin de darles el debido proceso y obtener resultados objetivos. Al final del trabajo de campo se elaborará el borrador de informe que contendrá especialmente las comunicaciones de resultados provisionales de la evaluación de control interno de los hallazgos detectados en la ejecución del trabajo.

De igual manera luego de haberse comunicado mediante lectura el borrador del informe, se procederá a cruzar las comunicaciones que los sujetos presuntamente responsables de los hallazgos de auditoría hayan presentado luego de la lectura del borrador, a fin de que el equipo de auditoría se pronuncie si rectifica o se ratifica en el criterio del comentario.

Una vez cumplido con el debido proceso y el respectivo control de calidad, deberá presentarse el informe final con cuantos ejemplares sean necesarios, estará dirigido al representante legal de la empresa auditada. Los ejemplares a entregarse serán para los organismos de control que correspondan.

Objetivo del informe

El informe de auditoría financiera tiene como objetivo fundamental, expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y resultados que contengan comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos detectados en todo el proceso de la auditoría; a fin de que las empresas cumplan con las recomendaciones emitidas en él; además, de que las autoridades de control conozcan si la empresa cumple con la normativa del negocio en marcha. De igual forma otro objetivo que debe cumplir el informe de auditoría es reflejar una determinación tributaria razonable. (Álvarez Illanes, 2015, pág. 510).

Características del informe

Las características que debe cumplir el informe de auditoría financiera, está determinado en la NIA 700 El dictamen del auditor sobre los estados financieros; NIA 700R El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general; NIA 701 Modificaciones al dictamen del auditor independiente; y NIA 710 Comparativos. (Álvarez Illanes, 2015, pág. 510).

Eficacia de los informes

Los informes de auditoría financiera, para que sean eficaces, el auditor jefe de equipo, tuvo que haber supervisado todo el proceso y cumplir con el control calidad. Un trabajo plenamente planificado y minimizado el riesgo la seguridad razonable es alta para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información presentada en los balances.

Sin el cumplimiento del debido proceso, no hay informe eficaz, ya que éste, es susceptible de ser impugnado por no ser objetiva y profesional. En resumen para que un informe sea eficaz, debe cumplir con seguridad razonable y el debido proceso de sus rindentes. (Álvarez Illanes, 2015, pág. 511).

Partes del informe

El informe de auditoría hacia los estados financieros, de conformidad a la NIA 700 y NIA 701, se componen en dos partes: carta del dictamen y resultados de la auditoría; y, conforme a lo estipulado por la autoridad de control a la que corresponda el cliente, deberá formar parte del mismo un reporte sobre la determinación tributaria presentada en las declaraciones y en la preparación y presentación de los estados financieros de la empresa. (Estupiñan Gaitán, 2004, pág. 17).

Las partes básicas que debe contener un informe de auditoría financiera, se encuentra descrita en los párrafos 20 al 47 de la NIA 700.

Los informes de auditoría financiera son de dos tipos: informe corto e informe largo.

Informe Corto:

- Carta de dictamen.
- Estados financieros auditados.
- Notas aclaratorias.
- Análisis financiero.
- Capítulo 1. Introducción.
- Capítulo 2. Resultados de auditoría (en caso de haberse detectado hallazgos significativos).

Informe largo:

- Carta de dictamen.
- Estados financieros auditados.
- Notas aclaratorias.
- Análisis financiero.
- Capítulo 1. Introducción.
- Capítulo 2. Control interno.
- Capítulo 3. Sistema contable.
- Capítulo 4. Resultados de la auditoría.
- Capítulo 5. Hoja de ajustes.
- Anexos.

Procedimientos previos antes de elaborar el informe

Para la elaboración del informe, el auditor jefe de equipo previamente debe supervisar si se ha cumplido con lo siguiente:

- Contrato debidamente suscrito.
- Informe o memorando de planificación.
- Informe o memorando de control interno.
- Hoja de hallazgos.

- Comunicaciones de resultados enviados a los presuntos sujetos responsables de los hallazgos detectados.
- Comunicaciones recibidas de los presuntos sujetos responsables de los hallazgos detectados.
- Que los comentarios cumplan con los atributos del hallazgo: Condición, criterio, causa y efecto.
- Que las conclusiones, sea la opinión dada por el auditor respecto al hallazgo detectado.
- Que las recomendaciones estén dirigidas a erradicar la causa investigada de manera objetiva.
- Que los errores detectados en la auditoría afectan o no a los estados financieros en su conjunto, antes de emitir una opinión.
- Que los resultados estén sustentados en los papeles de trabajo.
- Que las evidencias sean suficientes, competentes y pertinentes. (Álvarez Illanes, 2015, pág. 512).

Control de calidad del informe de auditoría

Todo informe como resultado de una investigación debe cumplir con el proceso de control de calidad, el control de calidad inicia desde la suscripción del contrato, en la etapa de planificación, en la ejecución del trabajo, en la comunicación de resultados provisionales y en la elaboración del informe. (Alonso Alarcón, y otros, 2017, pág. 315).

En el Ecuador se deberá observar la Norma Técnica Ecuatoriana del Instituto Ecuatoriano de Normalización – Organización Internacional de Estandarización (NTE INEN-ISO) 9001:2009 “Sistemas de gestión de la calidad – requisitos”.

Desarrollo de procedimientos al cierre de la auditoría

En una auditoría hacia los estados financieros en su conjunto, el auditor jefe de equipo conjuntamente con los demás miembros del equipo de auditoría, deberá supervisar:

- El cumplimiento del debido proceso con los sujetos de las presunciones de las responsabilidades descritas en los comentarios de los hallazgos detectados en la ejecución de la auditoría.
- Papeles de trabajo debidamente referenciados.
- Archivo de los papeles de trabajo: Archivo corriente y permanente, para custodia de la firma privada de auditoría.
- Acta de conferencia final de comunicación de resultados, mediante lectura del borrador informe.
- Carta a gerencia de entrega del informe final de auditoría.
- Oficios o comunicaciones de entrega de ejemplares del informe final a: autoridades de control y otros usuarios interesados en el informe.

El dictamen u opinión del auditor

La carta de dictamen hacia los estados financieros en su conjunto su modelo estándar se encuentra previsto en la NIA 700 y NIA 700R; es decir, cuando se expresa una opinión no modificada o favorable: sin salvedades.

En los casos de una opinión modificada: con salvedades, opinión negativa o adversa o de abstenerse de emitir una opinión, el modelo de presentación está descrito en la NIA 705.

La presentación de la carta de dictamen se modificó en su contenido y estructura cambiando el orden de los párrafos:

- Primero se ubica el párrafo de la opinión, el cual incorpora manifestación sobre la independencia del auditor.
- Seguido por el párrafo de Fundamentación de la opinión. Se añadirá “con salvedades, desfavorable o denegada”, en caso de modificación de la opinión (NIA 705).
- Párrafo de Cuestiones de clave de la auditoría, nueva NIA 701: descripción de los riesgos más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría.
- Párrafo de Incertidumbre de material, relacionada con el principio de empresa en marcha (NIA 570).

- Párrafo de Otra información: se amplía la responsabilidad respecto al informe de gestión, debiendo informar si se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación (NIA 720).

- Párrafo de Responsabilidad de los administradores:

- Se incluye expresamente la responsabilidad de valorar el principio de empresa en marcha.

- Debe identificarse si la entidad cuenta con un órgano de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera distinto del órgano que formule las cuentas anuales (por ejemplo la comisión de auditoría en las entidades de interés público).

- Párrafo de Responsabilidad de los auditores: se amplía su contenido y se permite su ubicación en un anexo al informe de auditoría.

- Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios: se incluirá la información específica en caso de entidades de interés pública (EIP); período de contratación; servicios prestados a la entidad auditada; confirmación de la concordancia del informe adicional para la comisión de auditoría de la entidad y la opinión contenida en el informe de auditoría. (Álvarez Illanes, 2015, pág. 521).

Tipos de opinión

Los tipos de opinión se encuentran descritas en la NIA 700, desde el párrafo 16 al párrafo 19.

- Opinión no modificada (o favorable) (NIA 700).

- Sin desviaciones legales.

- Con desviaciones legales.

- Opinión modificada: con salvedades (NIA 705).

- Sin desviaciones legales.

- Con desviaciones legales.

- Opinión modificada: desfavorable (o adversa) (NIA 705).
 - Sin desviaciones legales.
 - Con desviaciones legales.
- Denegación (o abstención) de opinión (NIA 705).
 - Sin desviaciones legales.
 - Con desviaciones legales.

Cuadro de resumen de los fundamentos para modificar la opinión

A continuación se describe los fundamentos para modificar una opinión: (Álvarez Illanes, 2015, pág. 536).

Cuadro 36. Fundamentación para expresar una opinión modificada

NIA	Párrafo	fundamentos para modificar la opinión
705	6	El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:
		a) Concluya, sobre la base de evidencia obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material.
	7	b) No pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
		Opinión con salvedades:
705	7	El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
		a) Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales pero no generalizadas, para los estados financieros.
		b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiere, podrían ser materiales, aunque no generalizadas.

Opinión desfavorable (o adversa):		
705	8	El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.
	Denegación (o abstención) de opinión:	
	9	El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiere, podrían ser materiales y generalizadas.
	10	El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya, que a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Fuente propia del autor

Cuadro 37. Cuadro resumen de fundamentación que origina una opinión modificada

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada.	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros.	
	Material pero no generalizado.	Material y generalizado.
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales.	Opinión con salvedades.	Opinión desfavorable (o adversa).
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	Opinión con salvedades.	Denegación de opinión (o abstención).

Fuente propia del autor

Incidencia de los errores en el dictamen de auditoría

Los errores en el dictamen de una auditoría hacia los estados financieros en su conjunto, éstos inciden de acuerdo a la naturaleza del hecho que origina a expresar una opinión modificada: con salvedades o desfavorable (o adversa).

Cuan el auditor expresa una opinión desfavorable (o adversa) hacia los estados financieros en su conjunto, las autoridades de control podrán intervenir a estas entidades, respecto al valor del principio de empresa en marcha. (Álvarez Illanes, 2015, pág. 544).

Incertidumbre en la información financiera

Las múltiples incertidumbres en la información financiera, incide en el juicio del auditor para denegar (o abstenerse) una opinión en una auditoría hacia los estados financieros en su conjunto.

La denegación de opinión (o abstención), no incide en presentar en el informe de auditoría los resultados de los hallazgos detectados durante la ejecución del trabajo de la auditoría financiera.

Cuando el auditor basa su denegación de opinión (o abstención) en una auditoría hacia los estados financieros en su conjunto, las autoridades de control, podrán intervenir a estas entidades, respecto al valor del principio de empresa en marcha. (Álvarez Illanes, 2015, pág. 548).

La emisión de informes o reportes de auditoría

El informe final de una auditoría hacia los estados financieros en su conjunto, será emitido posterior a la lectura del borrador del informe, cumpliendo con el debido proceso y aclarar hechos que puedan dar origen a otros hallazgos o que puedan modificar la opinión y/o sus resultados expresados en los comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Se emitirá un informe de auditoría financiera, un informe o reporte de la determinación tributaria de la empresa, anexo de la responsabilidad de los auditores de ser el caso.

Informes que serán emitidos en cuantos ejemplares iguales para ser entregados a todos los usuarios interesados en el informe. (López Hernández & Minguillón Roy, 2016, pág. 3).

Reporte de alerta temprana (NIA 450)

De conformidad a la NIA 450, apartado 24, el auditor deberá solicitar por escrito sobre incorrecciones no corregidas, en vista que la preparación de los estados financieros requiere que las empresas y los responsables de presentarlas ajusten los estados financieros para corregir las incorrecciones materiales.

También el auditor deberá discutir algunas incorrecciones no corregidas, motivando a que presenten por escrito el no estar de acuerdo. Hecho que no exime al auditor a concluir sobre el efecto de las incorrecciones no corregidas. (Auditool, 2017, pág. 38).

Reporte de errores (NIA 450 y 530)

De conformidad a la NIA 450, apartado 25, las incorrecciones no corregidas pueden tener en cuenta:

- Consideración del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas.
- Evaluación relativa del nivel o niveles de importancia relativa a determinadas transacciones, saldos contables o información a relevar, en su caso, hayan sido superados.
- Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre ratios clave o tendencias y el cumplimiento de los requerimientos normativos contractuales, ejemplo, compromisos de deuda financiera.

De conformidad a la NIA 530, párrafo 48, el auditor deberá considerar el efecto directo de los errores identificados sobre los estados financieros; y, la efectividad del control interno y su efecto. (Auditool, 2017, pág. 48).

Reportes de asuntos de fraude (NIA 240)

De conformidad a la NIA 240, desde el párrafo 19 al 24 expresa:

El auditor deberá comunicar los resultados actuales a la administración si: sospecha que puede existir fraude, aún si el efecto potencial sobre los estados financieros no sean de importancia relativa; y, que realmente existe fraude o error importante.

El auditor podrá determinar a un representante apropiado de la empresa a quien reportar el fraude o error, considerando todas las circunstancias. Con respecto al fraude se evaluará la probabilidad de involucración de la administración ejecutiva. En la mayoría de los casos es apropiado reportar el asunto a nivel de la estructura organizacional por sobre el nivel responsable. El auditor deberá apoyarse jurídicamente de los procedimientos a seguir.

A los usuarios del dictamen, si el auditor concluye que el fraude o error tiene un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros y no ha sido reflejado o corregido en forma apropiada en los estados financieros, expresando una opinión calificada o una opinión adversa.

Si el cliente bajo examen impidiese al auditor obtener suficiente evidencia apropiada para evaluar si ha ocurrido, o es probable que ocurra, fraude o error que pueda ser de importancia relativa para los estados financieros del auditor deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión sobre los estados financieros basado en una limitación en el alcance de la auditoría.

Si el auditor, por limitaciones impuestas por las circunstancias y no por el cliente bajo examen, no puede determinar si ha ocurrido fraude o error, el auditor deberá considerar el efecto sobre el dictamen del auditor.

El compromiso de confidencialidad del auditor, le impediría reportar el fraude o error a una tercera persona. No obstante, en ciertas circunstancias, este deber es sobrepasado por las normas jurídicas, como por ejemplo, en varios países

se requiere al auditor reportar el fraude y error en las empresas a las autoridades de control. Por lo que es necesario que el auditor busque apoyo legal, dando la debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público. (Auditoool, 2017, pág. 19).

Memorando o carta de control interno (NIA 265)

De conformidad a la NIA 265, desde el apartado 12 al 30 expresa en resumen lo siguiente:

Memorando de las deficiencias significativas, véase la NIA 260.

- En cumplimiento al debido proceso.
- Antes de presentar estados financieros auditados.
- Podrá comunicarse en primera instancia verbalmente, con la finalidad de que adopten oportunas medidas correctoras con la finalidad de minimizar riesgos de incorrección material, esto no exime al auditor de comunicarlo por escrito.
- Juicio profesional
- Costo beneficio de implantar las recomendaciones de la evaluación del control interno.
- Seguimiento de recomendaciones incumplidas, expresando las razones de tal incumplimiento.
- El memorando de control interno, deberá ser dirigido a través de carta a gerencia.
- Informe de comunicación de resultados provisional respecto al control interno.
- Excepciones de comunicación a la gerencia, en caso de estar involucrado en un fraude la alta gerencia.
- Incumplimiento de disposiciones legales.
- Probabilidades y posible magnitud de las incorrecciones que pueden afectar los estados financieros.
- Otras deficiencias, no es necesita ser comunicado por escrito, sino que puede ser verbal.

- Cumplir con los atributos del hallazgo, a fin de que los comentarios sean claros, precisos y entendibles.
- No es necesario cuantificar los efectos de las deficiencias del control interno.
- Que la evaluación del control interno fue debidamente planificado y supervisado.
- De conformidad a las disposiciones legales o reglamentarias, se podrá comunicar las deficiencias significativas a las autoridades reguladoras o de control. (Audítool, 2017, pág. 27).

Hallazgos de auditoría, comentarios, conclusiones y recomendaciones

Los resultados de la auditoría hacia los estados financieros en su conjunto, serán revelados, con títulos positivos para cada comentario, de igual manera cada comentario tendrá una conclusión, como juicio profesional que se forma el auditor del hallazgo detectado. Así también por cada comentario y conclusión se formularán recomendaciones tendientes a mejorar las operaciones del cliente auditado.

Los comentarios, son narraciones de los hallazgos significativos detectados por los auditores en una auditoría hacia los estados financieros, pudiendo ser éstas a nivel de control interno, componentes examinados y de aspectos legales o reglamentarios que tengan una posible magnitud en las incorrecciones que puedan afectar los estados financieros; cada comentario cumplirá con los atributos del hallazgo, éstos deben contener condición, criterio causa y efecto. Se debe tener en cuenta que los hallazgos significativos son narraciones objetivas que describe el auditor.

El auditor debe narrar los comentarios tal y como sucedieron los hechos, y ser objetivo al describir las deficiencias de control interno, la incorrección material, los errores y/o irregularidades detectados en la evaluación del control interno, análisis financieros y ejecución del trabajo, a estos hechos objetivos, se lo conoce como condición.

Todo hallazgo significativo que se narren como resultado del examen a una auditoría hacia los estados financiero en su conjunto, deberá contener el criterio, atributo del hallazgo, que el auditor detecta por el incumplimiento de una o varias normas internacionales de información financiera (NIIF, NIC e interpretaciones), disposiciones legales o reglamentarias aplicables vigentes del ente auditado.

La causa, atributo del hallazgo que el auditor debe indagar sobre hechos suscitados sin formarse juicios subjetivos, al contrario, esta debe ser investigada a fin de encontrar el motivo, origen o razón por lo que sucedió tal deficiencia de control interno, incorrección material, error y/o irregularidad; teniéndose en cuenta, que si se fue preciso en hallar la causa, hemos encontrado los presuntos sujetos responsables y prescribir las mejoras en las recomendaciones.

El efecto, es el atributo del hallazgo que al ser narrado debe ser preciso y conciso, que al ser narrada por el auditor se debe entender como las consecuencias o impacto negativo que trajo el hecho irregular en el control interno, corrección material, cumplimiento de las NIIF y de disposiciones legales o reglamentarias, que afecten las actividades en el proceso contable y/o efectos sobre los estados financieros.

Por consiguiente, todo comentario deberá contener los cuatros atributos del hallazgo, la ausencia de uno de ellos en la narración de las deficiencias de control interno, incorrección material, errores y/o irregularidades, se volvería nulo por falta de motivación, conforme al debido proceso; por lo tanto, en la elaboración del informe éste debe ser supervisado en el cumplimiento de los atributos del hallazgo.

La conclusión, es el juicio profesional que se forma el auditor del hallazgo narrado en el comentario, la misma deberá contener como mínimo la causa y efecto de las deficiencias de control interno, incorrección material, errores y/o irregularidades detectadas desde la planificación y en la ejecución del trabajo de la auditoría hacia los estado financieros en su conjunto.

Por cada hecho narrado en el resultado del informe de auditoría hacia los estados financieros en su conjunto,

deberá contener las recomendaciones tendientes a mejorar las deficiencias de control interno, incorrección material, errores y/o irregularidades. Recomendaciones que deberán ser dirigidas directamente a las personas encargadas de ejecutarlas, de ahí es que se vuelve imprescindible investigar la causa.

Archivo de la documentación relacionada con la recaudación y utilización de los ingresos durante el estado de excepción e intervención temporal y subsidiaria.

A partir del estado de excepción e intervención temporal y subsidiaria de la gestión de los recursos hídricos para la provisión de los servicios de agua potable y alcantarillado, en los cantones de Machala, Pasaje y El Guabo de la provincia de El Oro, el archivo contable no es registrado de forma secuencial y cronológica, situación que se ha dado por no haber dispuesto los Representantes Legales designados mediante Acuerdos Ministeriales 077, 093, 0143 y 0158 emitidos por el MIDUVI el 13 de marzo, 14 de mayo y 10 de diciembre de 2012; y 23 de febrero de 2013, respectivamente; Decreto Ejecutivo 5 publicado en el R.O. Suplemento 14 del 14 de junio de 2013; y, Resolución 007-CNC-2013 emitido por el Consejo Nacional de Competencias el 4 de julio de 2013, publicado en el R.O. 46 de 29 de julio de 2013, se lleve un control contable de manera diferenciada de la Compañía de Agua Potable, Alcantarillado y Aseo de Machala TRIPLEORO C.E.M., ocasionando que la determinación, recaudación y utilización de los ingresos por los cobros de los servicios públicos de agua potable y alcantarillado continúe llevándola la Compañía en mención; incumpliendo el artículo 4 del Acuerdo Ministerial 107 emitido por el MIDUVI el 6 de julio de 2012 y las NCI 100-03 Responsabilidad del control interno, 401-02 Autorización y aprobación de transacciones operacionales y 401-02 Supervisión.

Conclusión:

No se mantiene un archivo contable secuencial y cronológico, por no haber dispuesto los Representantes Legales designados por el MIDUVI, Decreto Ejecutivo 5 y Resolu-

ción 007-CNC-2013, se lleve un control contable de manera diferenciada de la Compañía de Agua Potable, Alcantarillado y Aseo de Machala TRIPLEORO C.E.M., originando que la determinación, recaudación y utilización de los ingresos por los cobros de los servicios públicos de agua potable y alcantarillado continúe llevándola la Compañía en mención, incumpliendo las normativas citadas en el comentario.

Recomendación:

Al Secretario del Agua:

Hasta que transfiera nuevamente esta competencia a los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales de los cantones Machala, Pasaje y El Guabo de la provincia de El Oro, dispondrá a la persona que designe como representante legal para la administración por la Gestión de los Recursos Hídricos para la provisión de los servicios de agua potable y alcantarillado de los cantones en mención, realice las acciones necesarias tendientes a llevar un control contable de manera diferenciada de la Compañía de Agua Potable, Alcantarillado y Aseo de Machala TRIPLEORO C.E.M. en Liquidación, para la determinación, recaudación y utilización de los ingresos por los cobros de los servicios de agua potable y alcantarillado.

Referencia bibliográfica

- Alonso Alarcón, A., Borja, A., Brotons Martínez, L. M., Duréndez Gómez-Guillarmón, A., Fernánandez-Laviada, A., Flores Caballero, M., . . . Valero Aparicio, E. (2017). *Manual de auditoría*. Madrid: Francis Lefebvre. ISBN: 978-84-16924-44-8
- Álvarez Illanes, J. F. (2015). *Manual de Auditoría Financiera y Desarrollo de Estrategias según NIIF* (Vol. I). Lima: Proveedor Editorial S.A.C. ISBN: 978-612-00-1906-1
- Auditool. (2017). *Normas Internacionales de Auditoría*. Breña, Perú: Auditool. Obtenido de file:///F:/TEXTOS%20UTMACH/Normas%20Internacionales%20de%20Auditoria%20Financiera.pdf
- Estupiñan Gaitán, R. (2004). *papelers de trabajo en la auditoría financiera* (Segunda ed.). Bogotá: Ecoe. ISBN: 958-648-357-6
- López Hernández, A. M., & Minguillón Roy, A. (2016). Auditoría y gestión de los fondos públicos. Dialnet, 10. ISSN 1136-517X

Auditoría de estados financieros
preparados bajo NIIF
Edición digital 2017-2018.
www.utmachala.edu.ec

Redes

Redes es la materialización del diálogo académico y propositivo entre investigadores de la UTMACH y de otras universidades iberoamericanas, que busca ofrecer respuestas glocalizadas a los requerimientos sociales y científicos. Los diversos textos de esta colección, tienen un espíritu crítico, constructivo y colaborativo. Ellos plasman alternativas novedosas para resignificar la pertinencia de nuestra investigación. Desde las ciencias experimentales hasta las artes y humanidades, Redes sintetiza policromías conceptuales que nos recuerdan, de forma empeñosa, la complejidad de los objetos contruidos y la creatividad de sus autores para tratar temas de acalorada actualidad y de demanda creciente; por ello, cada interrogante y respuesta que se encierra en estas líneas, forman una trama que, sin lugar a dudas, inervará su sistema cognitivo, convirtiéndolo en un nodo de esta urdimbre de saberes.



UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA

Editorial UTMACH

Km. 5 1/2 Vía Machala Pasaje

www.investigacion.utmachala.edu.ec / www.utmachala.edu.ec

ISBN: 978-9942-24-095-8

