

UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA
MÁSTER EN AUDITORÍA



**Facultad de
Economía y Empresa**
Universidad Zaragoza

TRABAJO FIN DE MÁSTER EN AUDITORÍA

**DESARROLLO COMPARATIVO DE LA
NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA Y
ECUATORIANA RELACIONADA CON LA
AUDITORÍA**

Autora: Ana Raquel Ortiz Román

Zaragoza – España

2018

INFORMACIÓN

Autora del trabajo:

Ana Raquel Ortiz Román

Director de trabajo:

D. Vicente Condor López

Título del trabajo:

Desarrollo comparativo de la normativa contable española y ecuatoriana relacionada con la auditoría.

DEDICATORIA

A Dios mi Señor y Creador quién es la razón de mi existencia y quién me da fuerza, ánimo y esperanza aún en medio de las dificultades.

A mí amada familia por estar presentes en todo momento y ser parte fundamental en mi vida, mis padres Manuel Ortiz y Marlene Román por cuidarme, guiarme, aconsejarme con amor y sabiduría, a mis hermanos y sus familias Karina, Hermel e Isaac por su amor, ánimo y apoyo incondicional en mi vida profesional y personal.

A mi amada hija Arlette Antonella quién es mi inspiración para seguir adelante y con quién descubrí lo fuerte que puedo ser y me enseñó que los obstáculos y pretextos solo se encuentran en nuestra mente.

Ana Raquel

AGRADECIMIENTO

A la Universidad de Zaragoza UNIZAR por permitirme formar parte de sus aulas.

A los docentes que a través de ellos he podido adquirir mayores conocimientos necesarios para mi vida profesional.

A Vicente Córdor, por su apoyo como director en el presente trabajo.

Ana Raquel

INDICE

CONTENIDO

INFORMACIÓN.....	ii
DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTO	iv
INDICE	v
RESUMEN EJECUTIVO.....	1
INTRODUCCIÓN.....	2
OBJETIVOS	3
Objetivo General:.....	3
Objetivos Específicos:	3
CAPITULO I.....	4
<u>1.EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA</u>	4
<u>1.1.ANTECEDENTES</u>	4
<u>1.2.EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA</u>	4
<u>1.2.1.Evolución de la auditoría en España</u>	5
<u>1.2.1.Evolución de la auditoría en Ecuador</u>	6
CAPITULO II.....	8
<u>2.CONCEPTOS BÁSICOS</u>	8
<u>2.1.INTRODUCCIÓN</u>	8
<u>2.2.CLASES DE AUDITORÍA</u>	8
<u>2.3.PRINCIPIOS DE AUDITORÍA</u>	10
<u>2.4.ELEMENTOS DE AUDITORÍA</u>	12
CAPITULO III.....	13
<u>3.AUDITORÍA EN ESPAÑA</u>	13
<u>3.1.NORMATIVA REGULADORA ESPAÑOLA DE AUDITORÍA</u>	13
<u>3.1.1.Instituciones reguladoras</u>	13
<u>3.1.2.Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas</u>	15
<u>3.1.3.Características del auditor</u>	16
<u>3.1.4.Normativa relacionada con la actividad de Auditoría de cuentas</u>	16
<u>3.1.5.Requisitos para la verificación obligatoria de cuentas anuales</u>	17
<u>3.2.PROCESO DE AUDITORÍA</u>	18
<u>3.2.1.Desarrollo de la auditoría</u>	18

<u>3.2.2.</u> Control Interno	18
<u>3.2.3.</u> Riesgos.....	19
<u>3.2.4.</u> Evidencia	21
<u>3.2.5.</u> Estrategia global	21
<u>3.2.6.</u> Programas de auditoría	22
<u>3.2.7.</u> Emisión de informe.....	23
<u>3.2.8.</u> Cierre de la auditoria	24
CAPITULO IV	25
<u>4.</u>AUDITORÍA EN ECUADOR.....	25
<u>4.1.</u> NORMATIVA REGULADORA ECUATORIANA DE AUDITORÍA	25
<u>4.1.1.</u> Instituciones reguladoras	25
<u>4.1.2.</u> Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas	26
<u>4.1.3.</u> Características del auditor.....	28
<u>4.1.4.</u> Normativa relacionada con la actividad de Auditoría de cuentas	29
<u>4.1.5.</u> Magnitudes para la verificación obligatoria de cuentas anuales	29
<u>4.2.</u> PROCESO DE AUDITORÍA	30
<u>4.2.1.</u> Desarrollo de la auditoría	30
<u>4.2.2.</u> Control Interno	31
<u>4.2.3.</u> Riesgos.....	31
<u>4.2.4.</u> Evidencia	33
<u>4.2.5.</u> Estrategia global	33
<u>4.2.6.</u> Programas de auditoría	34
<u>4.2.7.</u> Emisión de informe.....	34
<u>4.2.8.</u> Cierre de la auditoría	35
CAPITULO V	36
<u>5.</u>COMPARATIVA DE AUDITORÍA ENTRE ESPAÑA Y ECUADOR	36
<u>5.1.</u> CUADRO COMPARATIVO NORMATIVA REGULADORA	37
<u>5.2.</u> CUADRO COMPARATIVO PROCESO DE AUDITORÍA.....	40
CAPITULO VI	41
<u>6.</u>CONCLUSIONES.....	41
BIBLIOGRAFÍA.....	45

ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Tipos de auditoría.....	9
Ilustración 2. Elementos de la auditoría	12
Ilustración 3. Funciones y competencias del ente regulador de auditoría.....	14
Ilustración 4. Normativa española para auditoría de cuentas	16
Ilustración 5. Componentes del control interno	19
Ilustración 6. Riesgos de auditoría	20
Ilustración 7. Partes del programa de auditoría.....	23
Ilustración 8. Normativa para emisión de informe.....	24
Ilustración 9. Competencia entidad reguladora de auditoría.....	25
Ilustración 10. Funciones entidad reguladora de auditoría	26
Ilustración 11. Normativa relacionada a la auditoría	29
Ilustración 12. Magnitudes para obligación a revisión de auditoría	30
Ilustración 13. Componentes de control interno	31
Ilustración 14. Riesgos de auditoría	32
Ilustración 15. Plan global.....	33
Ilustración 16. Normativa para la emisión del informe.....	34

TABLAS

Tabla 1. Principios del auditor	10
Tabla 2. Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros	11
Tabla 3. Funciones corporaciones de auditoría de cuentas ES	14
Tabla 4. Requisitos para ejercer como auditor de cuentas	15
Tabla 5. Magnitudes obligadas a revisión de auditoría.....	17
Tabla 6. Requisitos para calificar como auditor	27
Tabla 7. Evaluación de riesgos de auditoría.....	32
Tabla 8. Cuadro comparativo requisitos y formalidades de la auditoría.....	37
Tabla 9. Cuadro comparativo del proceso en auditoría.....	40

RESUMEN EJECUTIVO

La Auditoría es un instrumento importante, ya que por medio de ella podemos conocer la fiabilidad y veracidad de la información financiera que la empresa genera. Este instrumento se ha extendido a todos los continentes y, por lo tanto, es importante que los auditores estén altamente capacitados y que tengan conocimiento de las normas tanto nacionales e internacionales vigentes para facilitar el desarrollo de su trabajo; el objetivo final es el de emitir una opinión mediante un informe sobre las cuentas anuales, y dar a conocer si estas reflejan o no la imagen fiel de la entidad.

En España y Ecuador, países objetos de estudio, la auditoría abarca ciertas diferencias relativas a la normativa y la legislación, así como de desarrollo del proceso de la auditoría de cuentas y financiera.

Es así como en España los profesionales de auditoría cuentan con un título oficial como Auditor de Cuentas que les otorga el Estado mediante la aprobación de un examen a más de cumplir ciertos requisitos que les acrediten que pueden desempeñar el trabajo; en cambio en Ecuador el profesional que posea un título de tercer nivel de Contador Público Autorizado y cumpla con los requisitos exigidos por la Superintendencia de Compañías podrá ser acreditado como auditor externo.

El presente trabajo está dividido en 6 Capítulos:

Capítulo I se describe la evolución de la auditoría, sus antecedentes, además se da a conocer la evolución que ha tenido en España y Ecuador.

Capítulo II se menciona algunos conceptos básicos de auditoría, las clases de auditoría existentes, los principios y elementos de auditoría.

Capítulo III y IV, se realiza una revisión de las instituciones reguladoras, requisitos para ejercer la auditoría, características del auditor, la normativa relacionada con la actividad auditora, magnitudes para la obligatoriedad de la auditoría en las entidades. A más de ello se menciona el proceso para la auditoría en cada uno de los países.

Capítulo V, se ha desarrollado cuadros comparativos entre España y Ecuador de todos los aspectos relacionados a la figura profesional del auditor y al proceso de la auditoría.

Capítulo VI, en este apartado final se mencionan las conclusiones obtenidas, mencionando las similitudes y las diferencias encontradas durante el trabajo entre los dos países.

Palabras Clave: Comparativa auditoría, Auditoría en Ecuador y España

INTRODUCCIÓN

La aplicación de la Auditoría se ha convertido en uno de los instrumentos más importantes, ya que por medio de esta podemos verificar la fiabilidad de la información financiera que se genera, esto a su vez se ve plasmado en la opinión técnica e independiente del auditor sobre si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la organización.

En la actualidad, el crecimiento y la complejidad de las áreas auditadas ha obligado a adaptar la metodología y procedimientos, sin embargo será imperioso tener en cuenta la normativa vigente en la aplicación de la Auditoría emitiendo de una forma objetiva un dictamen veraz, que permita a la organización hacer mínimas esas brechas existentes entre el riesgo y el control, permitiendo así una mayor probabilidad en el cumplimiento de los objetivos y por ende una mayor posibilidad de éxito empresarial.

A nivel mundial la aplicación de la auditoría va en aumento y la importancia de su aplicación se ve cada vez más extendida en los demás diversos aspectos de la vida social y gubernamental, (Mantilla, 2005).

La notoriedad y la relevancia que tiene la auditoría en el mundo es innegable; los profesionales tendrán que estar preparados para los grandes retos para el futuro, por eso la importancia del conocimiento y la aplicación de la normativa vigente en el lugar geográfico en donde se encuentren.

La intención de este trabajo es dar a conocer de manera comparativa los aspectos más relevantes de la auditoría en España y Ecuador, basándonos en las normativas aplicables de cada país.

OBJETIVOS

Para poder realizar el análisis comparativo de las principales características y funciones de la profesión de auditores de cuentas entre España y Ecuador se ha planteado el objetivo general y los objetivos específicos al cual está enfocado el trabajo.

A continuación, se detallan los objetivos, los cuales serán los parámetros del presente trabajo:

Objetivo General:

Identificar las principales diferencias y similitudes de la normativa que regula las actividades del profesional de auditoría en España y Ecuador.

Objetivos Específicos:

1. Señalar las principales características de la normativa regulatoria en vigor para la auditoría de cuentas y para el auditor de cuentas en España.
2. Señalar las principales características de la normativa regulatoria en vigor para la auditoría de cuentas y para el auditor de cuentas en Ecuador.
3. Reconocer las principales diferencias y similitudes que presenta el auditor externo entre España y Ecuador.

CAPITULO I

EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA

ANTECEDENTES

Según Sandoval (2012) El origen de la auditoría surge con el advenimiento de la actividad comercial y por la incapacidad de intervenir en los procesos tanto productivos como comerciales de una empresa. Por estas razones surge la necesidad de buscar personas capacitadas, de preferencia externas (imparciales), para que se desarrollen mecanismos de supervisión, vigilancia y control de los empleados que integran y desempeñan las funciones relativas a la actividad operacional de la empresa.

Con el transcurso del tiempo, las relaciones comerciales y operaciones de negocios empezaron a crecer rápidamente, sobre todo a partir de la Revolución Industrial¹, en ese momento el comerciante tuvo la necesidad de crear un nuevo sistema de supervisión mediante el cual el dueño, o en su caso, el administrador extendiera su control y vigilancia. Este tipo de servicios era provisto por una o más personas de la misma organización a quienes se les otorgaba la facultad de revisión en relación a los procedimientos establecidos, el enfoque que se le daba a este tipo de auditorías en su inicio era de carácter contable, debido a que se basaba principalmente en el resguardo de los activos, la finalidad era verificar que los ingresos se administraban correctamente por los responsables en cuestión. Las primeras auditorías se enfocaban básicamente en la verificación de registros contables, protección de activos y, por tanto, en el descubrimiento y prevención de fraudes. El auditor era considerado como un “Revisor de Cuentas”. A principios del siglo XV (1,500 d.C.), los parlamentos de algunos países europeos comenzaron a crear el denominado Tribunal Mayor de Cuentas, cuya función específica era la de revisar las cuentas que presentaban los reyes o monarquías gobernantes.

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA

Durante La Revolución Industrial, a medida que el tamaño de las empresas aumentaba, sus propietarios empezaron a utilizar servicios de gerentes contratados, con la separación de propiedad y gerencia, los ausentes propietarios acudieron a los principales usuarios externos de los informes financieros. Antes del año 1900 la Auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, con frecuencia incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas. A mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo de Auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de que si los Estados Financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones. A medida que las entidades corporativas se expandían, los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas y en adición tomaron

¹ El proceso de transformación económica, social y tecnológica que se inició en la segunda mitad del siglo XVIII en el Reino Unido, y que se extendió unas décadas después a gran parte de Europa occidental y Norteamérica, y que concluyó entre 1820 y 1840.

conciencia de la efectividad del control interno. La profesión reconoció que las Auditorías para descubrir fraudes serían muy costosas, por esto el control interno fue reconocido como mejor técnica. A partir de la década de los 60's en Estados Unidos la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de Auditoría. Este desplazamiento en la detección de fraude fue el resultado de un incremento del Congreso, para asumir una mayor responsabilidad por los fraudes en gran escala, una diversidad de procesos judiciales exitosos que reclamaban que los informes financieros fraudulentos habían quedado inapropiadamente sin detección por parte de los Auditores independientes y la convicción por parte de los Contadores Públicos de que debería esperarse de las Auditorías, la detección de fraude material. En 1996, la Junta de Normas de Auditoría, emitió una guía para los auditores requiriendo una evaluación explícita del riesgo de errores en los Estados Financieros en todas las Auditorías, debido al fraude. El uso de sistemas de computación, no ha alterado la responsabilidad del auditor en la detección de errores y fraude. El Congreso y los reguladores estaban convencidos de que la clave para evitar problemas, era la reglamentación de leyes efectivas y las exigencias por parte de los auditores, en el cumplimiento de las provisiones de esas leyes y regulaciones (Sandoval Morales, 2015)

Evolución de la auditoría en España

En España, la legislación en materia de auditoría tiene su origen en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) de 1988 por la que se incorporaba al marco jurídico del país la Directiva 84/253/CEE26 de la UE. En el transcurso del tiempo, así como los cambios producidos en el entorno económico y financiero, mucho más internacionalizado, obligaron a la promulgación de nuevas directivas comunitarias que forzaron al legislador español a modificar igualmente su ordenamiento jurídico de cara a establecer medidas de desarrollo de la Ley de Auditoría. Cabe destacar la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero con el propósito de avanzar y contribuir a la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría y de fortalecimiento de la credibilidad de la actividad auditora. En el artículo 26 de la citada Directiva se establece textualmente que “Los Estados Miembros exigirán que los auditores efectúen las auditorías legales de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adoptadas por la Comisión...”. En el año 2006 se modificó la octava directiva, que abogó por una regulación más detallada de una actividad que con el paso del tiempo fue adquiriendo un papel cada vez más relevante debido al interés público inherente a la misma.

Así, la actividad de auditoría de cuentas adquiere una mayor relevancia pública en un entorno económico y empresarial globalizado, que demanda ante todo transparencia y fiabilidad de la información financiera que suministran las empresas. La modificación de la OCTAVA directiva, se transpone en España a través de la LEY 12/2010, de 30 de junio que dio lugar posteriormente a la publicación del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Auditoría de cuentas y el Real Decreto Legislativo 1517/2011 de 31 de octubre, por igual el reglamento que lo desarrolla. A tal efecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) constituyó un equipo de trabajo a fin

de dar el primer paso para trasladar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) a la normativa reguladora de la actividad de auditoría en España que ha dado como fruto la Resolución de 15 de octubre de 2013 mediante la cual se publicaron las nuevas NIA-ES. En consecuencia, las vigentes Normas Técnicas de Auditoría serán sustituidas por estas NIA adaptadas, con carácter general, para las auditorías de cuentas anuales contratadas o encargadas a partir del 1 de enero de 2015, con independencia de los ejercicios económicos a los que hagan referencia los estados financieros auditados. La promulgación de la Resolución del ICAC viene motivada por el espíritu armonizador en materia auditora contenido en la Directiva 2006/43/CE, que en su artículo 2628 establece para los Estados Miembros el mandato a los auditores de efectuar sus trabajos basándose en las normas internacionales de auditoría 29 adoptadas en el ámbito de la Unión Europea. En los últimos 6 años las modificaciones a nivel de España obedecen a los cambios introducidos en el marco legislativo de la UE.

Evolución de la auditoría en Ecuador

Según Yaguache, Puma, y Moncayo (2015) (las primeras normas de contabilidad fueron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) emitidos en noviembre de 1975 y ratificados por la Superintendencia de Compañías en 1987. Después de los PCGA, se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitida en el año 1996 por la Superintendencia de Compañías. En 1999 y 2001 Ecuador emplea las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) creadas en base a las NIC emitidas por la Federación Nacional de Contadores. Las NEC 16 y NEC 17 se originaron por la hiperinflación que sufrió nuestro país, entre los años 1998 y 1999, se desarrollaron las NEC 16 “Corrección monetaria integral de estados financieros 2000 y NEC 17 “Conversión de Estados Financieros para efectos de aplicar el sistema de dolarización”, oficializada mediante la publicación en el Registro Oficial No. 54 del 13 de abril del 2000 (Jimenez, 2011)

En el mismo tema la Superintendencia de Compañías mediante resolución No. 02. QICI.003 de 20 de marzo del 2002, dispuso el Superintendente de compañías que las NEC, del número 18 al número 27, sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de estados financieros, a partir del ejercicio económico 2002 (Superintendencia de Compañías, 2002).

De acuerdo a la Superintendencia de Compañías el Ecuador adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que fueron aprobadas mediante Resolución No.06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, además se indicó que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas a su control y vigilancia, para el registro, preparación y presentación de los estados financieros a partir del 1 de enero del 2009.

Con respecto a la auditoría según el Reglamento sobre auditoría externa de la Superintendencia de Compañías, valores y seguros según Resolución No. SCVS-INC-DNCDN-2016-011 menciona Que, mediante Resolución No. 02.Q.ICI.007 de 23 de abril de 2002, publicada en el R. O. No. 564 de 26 de abril de 2002, se expidió el reglamento para la

calificación y registro de las personas naturales y jurídicas que ejerzan actividades de auditoría externa, también se expidió el reglamento sobre los requisitos mínimos que deben contener los informes de auditoría externa. Y según Resolución No. 02.Q.ICI.012 de 11 de julio de 2002, publicada en el R. O. No. 621 de 18 de julio de 2002, se expidieron las normas sobre los montos mínimos de activos en los casos de auditoría externa obligatoria.

Además en el Art. 1 donde se expide el reglamento sobre auditoria externa menciona que, serán de cumplimiento obligatorio para las personas naturales y jurídicas calificadas para ejercer la auditoría externa en los términos previstos en la Ley de Compañías y en las Normas Internacionales de Auditoría; así como para las compañías nacionales o sucursales de compañías o empresas extranjeras organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen, obligadas a contar con informe anual de auditoría externa.

CAPITULO II

CONCEPTOS BÁSICOS

INTRODUCCIÓN

“En un principio, la función de la auditoría se limitaba a la mera vigilancia, con el fin de evitar errores y fraudes. Con el crecimiento de las empresas, la separación entre propietarios y administradores, y los intereses de terceros se ha hecho necesario garantizar la información económico-financiera suministrada por las empresas” (De las Heras & al., 2010).

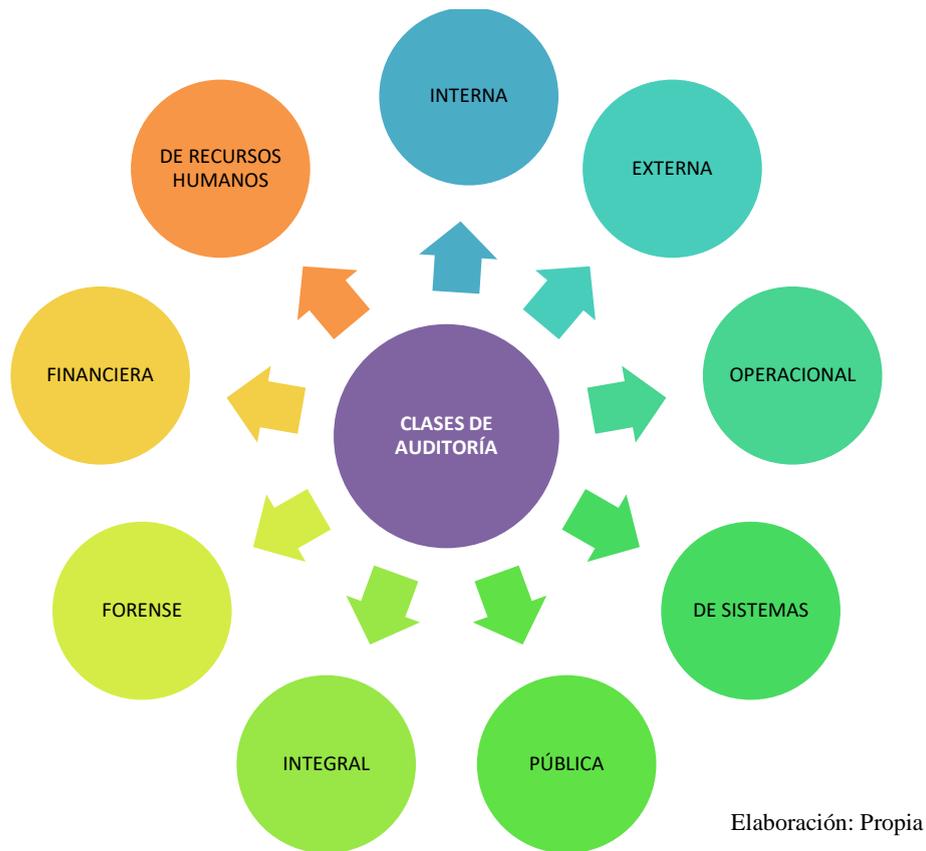
Sin abandonar las funciones primitivas, la auditoría acomete un objetivo más amplio: determinar la veracidad de los estados financieros de las empresas, en cuanto a la situación patrimonial y a los resultados de sus operaciones. La auditoría de cuentas se dispone como aquella actividad que, mediante la utilización de varias técnicas de revisión, tiene como objeto la emisión de un informe que evalúe la fiabilidad de la información económica auditada. Consiste pues en dar una opinión técnica e independiente sobre la información contable de una empresa en su conjunto reflejando si expresan la imagen fiel del patrimonio.

Teniendo en cuenta la evolución de la Auditoría en el tiempo, es muy importante recordar su historia de donde han surgido las necesidades y herramientas, que en la actualidad se utilizan como medio eficaz, para el logro y control de los objetivos y procesos de las organizaciones.

CLASES DE AUDITORÍA

Dependiendo de lo que se busque examinar y la forma en que se realiza podemos encontrar diferentes tipos de auditoría entre los que podemos encontrar:

Ilustración 1. Tipos de auditoría



DEFINICIÓN

“El término auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional que se genera es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planteados, que las políticas y procedimientos establecidos se han observado y respetado. Es evaluar la forma en que se administra y opera para aprovechar al máximo los recursos” (Sandoval M., 2012).

William Thomas Porter y Jhon C. Burton (1983) ,afirma: *“El examen de la información por una tercera persona distinta de quien le preparo y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario”.*

Arthur W. Holmes (1984), obtiene como conclusión: *“El examen crítico y sistemático de la actuación y los documentos financieros y jurídicos en que se refleja, con la finalidad de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los mismo”.*

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2018), menciona: *“Un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al Público o a otras partes interesadas”*.

La Auditoría de cuentas según el apartado 2 del artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 22/2015, de 20 de julio) es *“Actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”*.

PRINCIPIOS DE AUDITORÍA

La auditoría tiene ciertos principios. Estos deberán hacer de la auditoría una herramienta eficaz y fiable en apoyo de políticas, proporcionando información sobre la cual una organización debe actuar para mejorar su desempeño.

Se consideran principios de auditoría *“las ideas fundamentales que rigen en el desarrollo de la práctica auditora”* (Montaño H., 2013).

Los auditores deberán considerar los principios fundamentales emitidos por el Código de Ética para los Contadores Profesionales emitido por la Federación Internacional de Contadores – International Federation of Accountant (IFAC, 2018), tales como:

Tabla 1. Principios del auditor

PRINCIPIOS	DEFINICIÓN
Independencia	Sinceridad y honestidad en todas las relaciones profesionales y empresariales.
Objetividad	No permitir que conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
Competencia y diligencia Profesional	Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.
Confidencialidad	Respetar la confidencialidad, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
Comportamiento profesional	Cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.
Cumplimiento de normas técnicas	Las labores se deben realizar con respeto de las normas aplicadas a la Auditoría.

Elaboración: Propia

Las Normas Internacionales de Auditoría se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs también deberán aplicarse, adaptadas según sea necesario, a la auditoría de otra información y a servicios relacionados. Las NIAs contienen los principios básicos junto con las correspondientes pautas de aplicación.

El Auditor deberá conducir el control de acuerdo con las NIAs y demás normas técnicas que se expidan a nivel internacional y del país.

La NIA 200 menciona que *“El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros”*.²

Tabla 2. Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros

REQUERIMIENTO	CONCEPTO
Escepticismo profesional	El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría es necesario para que el auditor pueda reducir los riesgos y para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.
Juicio profesional	Es esencial ya que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes.
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. La valoración de los riesgos se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.
Realización de la auditoría de conformidad con las NIAs	Las NIA, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos globales. Las NIA tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales del auditor relevantes para la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.

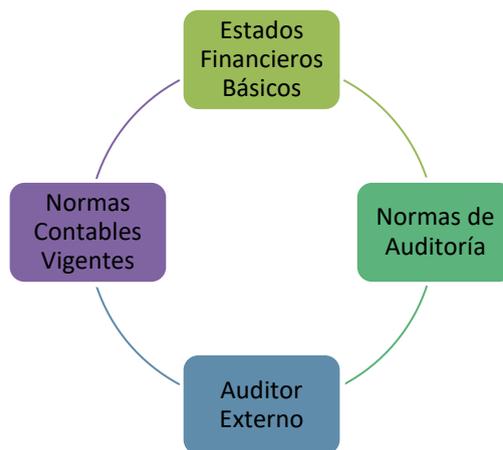
Elaboración: Propia

² Los requerimientos mencionados están tomados de la NIA –ES 200 Objetivos globales del auditor.

ELEMENTOS DE AUDITORÍA

Para el desarrollo de una auditoría es primordial tener en cuenta lo siguiente elementos:

Ilustración 2. Elementos de la auditoría



Elaboración: Propia

CAPITULO III

AUDITORÍA EN ESPAÑA

NORMATIVA REGULADORA ESPAÑOLA DE AUDITORÍA

Instituciones reguladoras

El ICAC es un Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, que rige su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente, por lo que para dicho tipo de Organismos públicos dispone la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como por lo establecido específicamente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, y en su Estatuto, aprobado por Real Decreto 302/1989.

Entre las principales funciones específicas³ que desempeña el ICAC en relación con las empresas se encuentran en torno a la planificación y normalización contable y lo referente en materia de Auditoría de Cuentas. A más de ello la misión fundamental del ICAC es el ejercicio de la Función Supervisora. El artículo 46 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas establece que quedan sujetos al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, establecido en la propia Ley, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas que se define en el artículo 1 de la Ley, y demás personas, entidades u órganos cuya actuación se enmarque en el ámbito de aplicación del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril.⁴

Las corporaciones de derecho público representativas de auditores, están reguladas en el Reglamento del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Para poder desarrollar sus funciones⁵, acceden a la documentación referente a cada auditoría que le encargue el ICAC quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, sobre el deber de secreto y acceso a la documentación. Sin embargo, deben poner en conocimiento del Instituto los planes de actuación y las actuaciones iniciadas (Yubero H. & Mateu G., 2018).

³ Véase: <http://www.asesoresfiscalesmadrid.com/asesores-fiscales-madrid/asesores-contables-icac.html>

⁴ Véase: <http://www.icac.meh.es/>

⁵ Véase: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/corporaciones-de-derecho-publico-representativas-de-auditores.html>

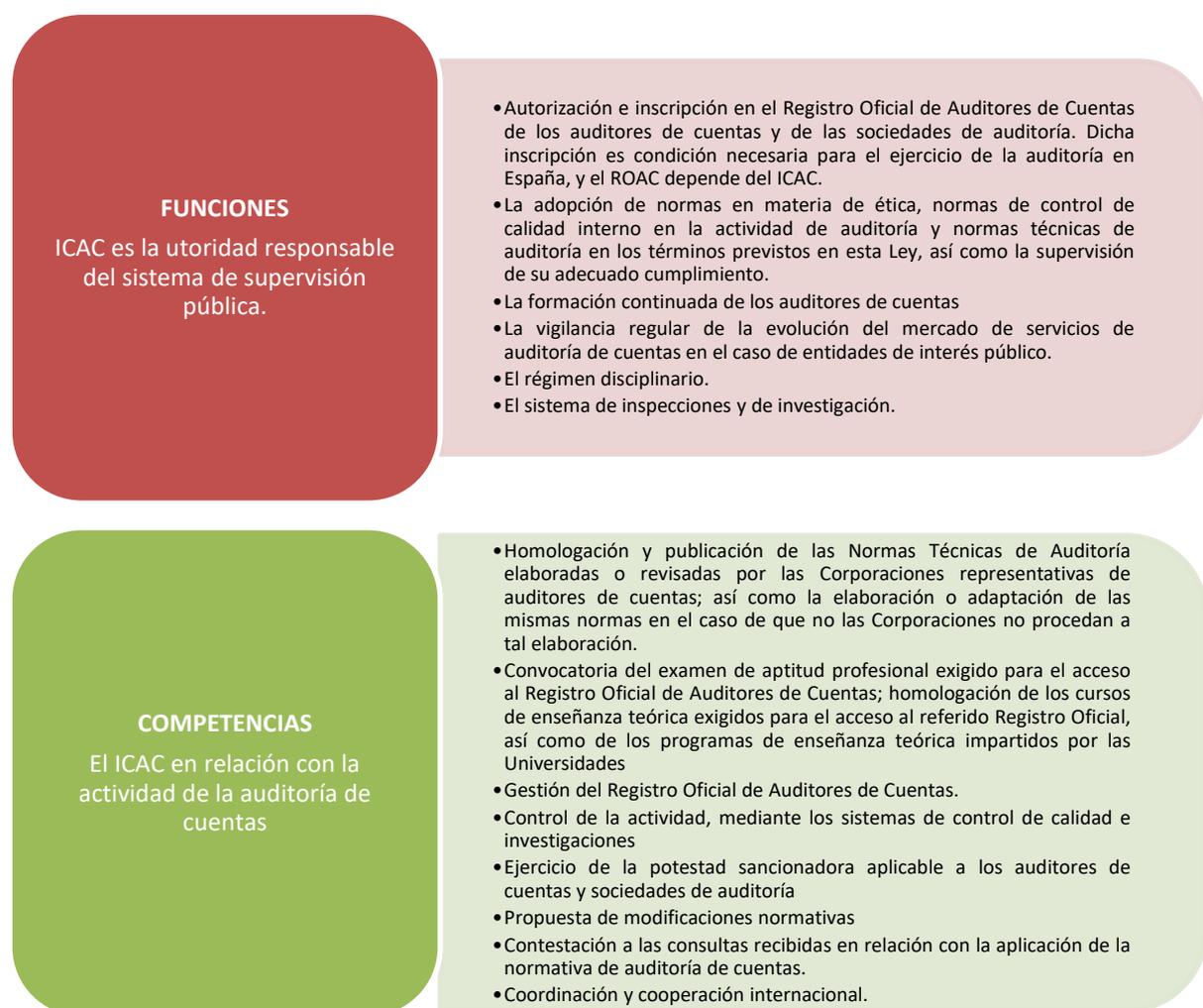
Tabla 3. Funciones corporaciones de auditoría de cuentas ES

CORPORACIONES	FUNCIONES
<ul style="list-style-type: none"> ➤ El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) ➤ Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA-REGA) 	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar los exámenes de acceso a la profesión en colaboración con el ICAC. • Organizar programas de formación permanente de sus miembros. • Efectuar el control de calidad sobre la auditora de cuentas en España. • Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas. • Colaborar con el ICAC y proponer la iniciación del procedimiento sancionador

Elaboración: Propia

Las funciones⁶ y competencias⁷ del ICAC como institución reguladora se detallan a continuación:

Ilustración 3. Funciones y competencias del ente regulador de auditoría



Elaboración: Propia

⁶ http://www.icac.meh.es/ICAC/Quienes_Somos.aspx

⁷ <http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=32>

Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

En el Capítulo II de Ley de Auditoría de Cuentas LAC 22/2015 se indica los requisitos y las formalidades necesarias para poder ejercer la auditoría de cuentas.

A continuación, mediante una tabla resumida detallaremos lo anteriormente mencionado:

Tabla 4. Requisitos para ejercer como auditor de cuentas

LAC 22/2015	FORMALIDADES/ REQUISITOS
Art. 8	<p>Registro Oficial de auditores de cuentas</p> <ul style="list-style-type: none"> - Podrán ejercer auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el ROAC del ICAC, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27 - El ROAC será público y su información será accesible por medios electrónicos. - La inscripción en el ROAC no facultará para el ejercicio de otras actividades distintas a las previstas en el artículo 1, que requerirán las condiciones de titulación y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso. - Los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 10.3, deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada.
Art. 9	<p>Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ser mayor de edad - Nacionalidad española o la de alguno de los estados miembros de la UE. - Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos. - Autorización del ICAC por medio de: <ul style="list-style-type: none"> Titulación universitaria de carácter oficial y validez en España. Programas de enseñanza teórica y adquirida una formación práctica. Examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el estado.
Art. 10	<p>Auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países</p> <ul style="list-style-type: none"> - Superar una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría cuyo conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro en que el auditor de cuentas esté autorizado. - Disponer de domicilio o establecimiento permanente en España o designar a un representante con domicilio en España. - inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial en España.
Art. 11	<p>Sociedades de auditoría.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Que las personas físicas que realicen el trabajo y firmen los informes en nombre de una sociedad estén autorizadas en España. - Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores o sociedades autorizadas para realizar la actividad dentro de la UE. - Que una mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios o sociedades autorizadas dentro de la UE.

Elaboración: Propia

Características del auditor

En la LAC 22/2015, define al auditor de cuentas como una persona física o sociedad de auditoría como una a una persona jurídica autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC, conforme a lo establecido o por las autoridades competentes de un estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

El auditor es un profesional independiente y su labor consiste en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.

La labor del auditor de cuentas se ve reflejada mediante la emisión del correspondiente informe con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos⁸, y las normas técnicas de auditoría, que constituyen el cuerpo regulatorio que establece la actuación profesional del auditor. La auditoría de cuentas presenta las modalidades, trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables sujetos a la normativa aplicable.

Normativa relacionada con la actividad de Auditoría de cuentas

El trabajo de Auditoría de cuentas se realiza considerando la normativa aplicable y vigente, según el ICAC la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas es la que mostramos a continuación:

Ilustración 4. Normativa española para auditoría de cuentas

Normativa reguladora de auditoría de cuentas	Normativa Contable	Normativa Mercantil
<ul style="list-style-type: none">• Ley de auditoría de cuentas 22/2015• Reglamento de la ley de auditoría de cuentas• Normas de auditoría• NIAs adoptadas por la UE• Normas técnicas de auditoría• Usos y costumbres• Normas de ética• Normas de control de calidad interno	<ul style="list-style-type: none">• Código de Comercio• PGC y PGC de Pymes• NOFCAC• Normas Internacionales de Información Financiera	<ul style="list-style-type: none">• Ley de sociedades de capital• Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles• Ley 22/2003 Concursal• Reglamento del Registro Mercantil

Elaboración: Propia

⁸ Véase: LAC 22/2015, Artículo 1, Ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones

Las NIAs que se aplican en España se identificarán como NIA-ES conservan el número original que corresponde a cada una de las normas del catálogo original de las NIA y junto con la vigente Norma de Control de Calidad Interno, conformarán el conjunto de Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España.

Requisitos para la verificación obligatoria de cuentas anuales

La ley de Sociedades indica que están obligadas a llevar auditoría las entidades que se encuentren en los siguientes casos:

- ✓ Que por razón de tamaño superan 2 de los 3 límites siguientes durante 2 años consecutivos

Tabla 5. Magnitudes obligadas a revisión de auditoría

MAGNITUDES	CIFRAS
Total activo	2.850.000,00
Cifra anual de negocios	5.700.000,00
Medio de trabajadores empleados durante el ejercicio	50

Elaboración: Propia

- ✓ Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.
- ✓ Que emitan obligaciones en oferta pública.
- ✓ Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera y que estén inscritas en los Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).
- ✓ Cuando su objeto social sea cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan.
- ✓ Fondos de pensiones y sus entidades gestoras.
- ✓ Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.
- ✓ Que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la UE por importe total acumulado superior a 600.000 euros.
- ✓ Que durante un ejercicio social hubiesen celebrado con el sector público los contratos contemplados en el art. 2/2007 de Contratos del Sector Público para realizar obras, prestaciones, servicios o suministro de bienes al Estado y demás organismos públicos por un importe total acumulado superior a 600.000 €, y este represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios.

PROCESO DE AUDITORÍA

Desarrollo de la auditoría

La Ley de Auditoría de Cuentas tiene como finalidad recuperar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera que se audita y reforzar la calidad e independencia de las auditorías.

La Ley transpone la Directiva europea al mismo tiempo que recoge las opciones elegidas por España en relación al Reglamento Europeo de auditoría aprobado junto con la Directiva, y que es un instrumento legal de aplicación directa en todos los países miembros. Por tanto, contribuye a armonizar aún más las tareas y responsabilidades del auditor en todo el territorio comunitario. Entre los principales cambios que incorpora esta norma destacan las nuevas obligaciones y requisitos relacionados con la Comisión de Auditoría y los informes de auditoría; la rotación obligatoria de la firma de auditoría; y la limitación o prohibición de determinados servicios distintos de auditoría prestados por el auditor.

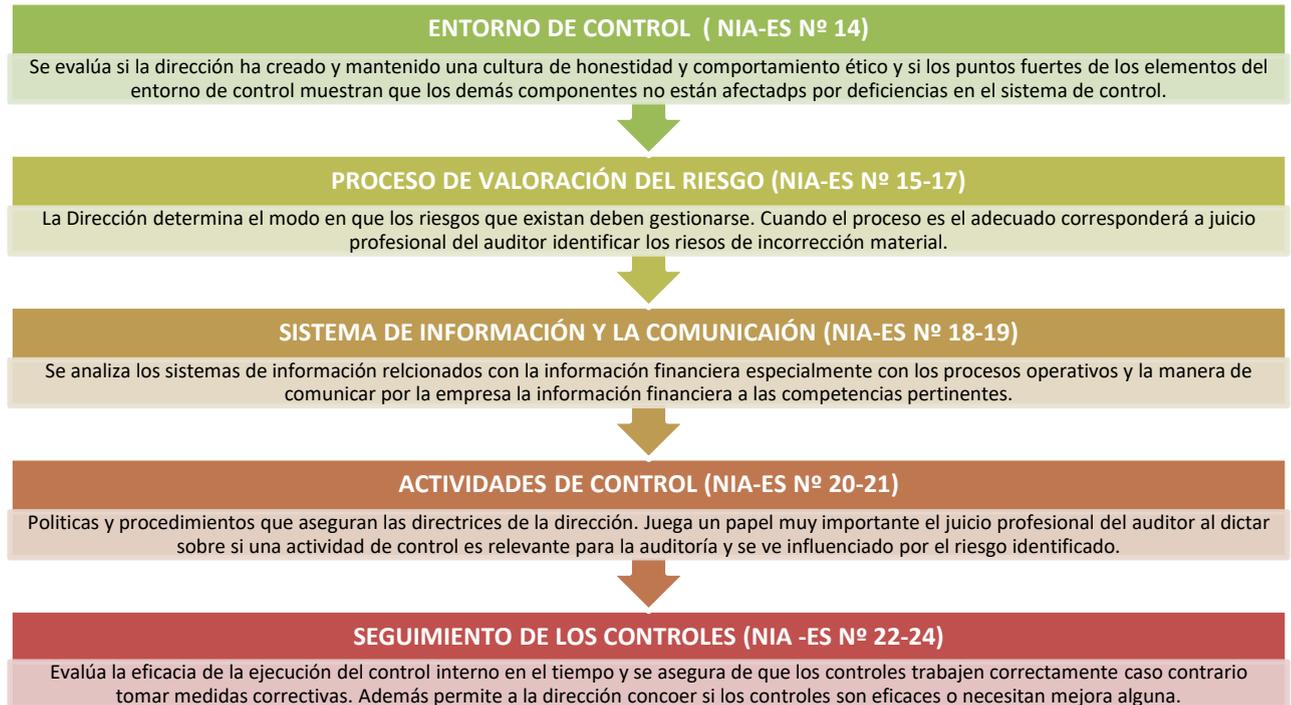
Control Interno

La NIA-ES 315 define al control interno como el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

Aun cuando el control interno sea eficaz solo podrá proporcionar seguridad del cumplimiento de los objetivos en la información financiera ya que el recurso humano puede cometer errores y hacer que este no funcione correctamente.

A continuación, se detalla los componentes que son sometidos a estudio y evaluación en el control interno:

Ilustración 5. Componentes del control interno



Elaboración: Propia

Riesgos

La Real Academia Española define al riesgo como: “contingencia o proximidad de un daño”.

La The Institute of Internal Auditors (2018) define al riesgo como: “*La posibilidad de que ocurra un acontecimiento que tenga un impacto en la consecución o logro de objetivos. El riesgo se mide en términos de impacto y probabilidad*”.

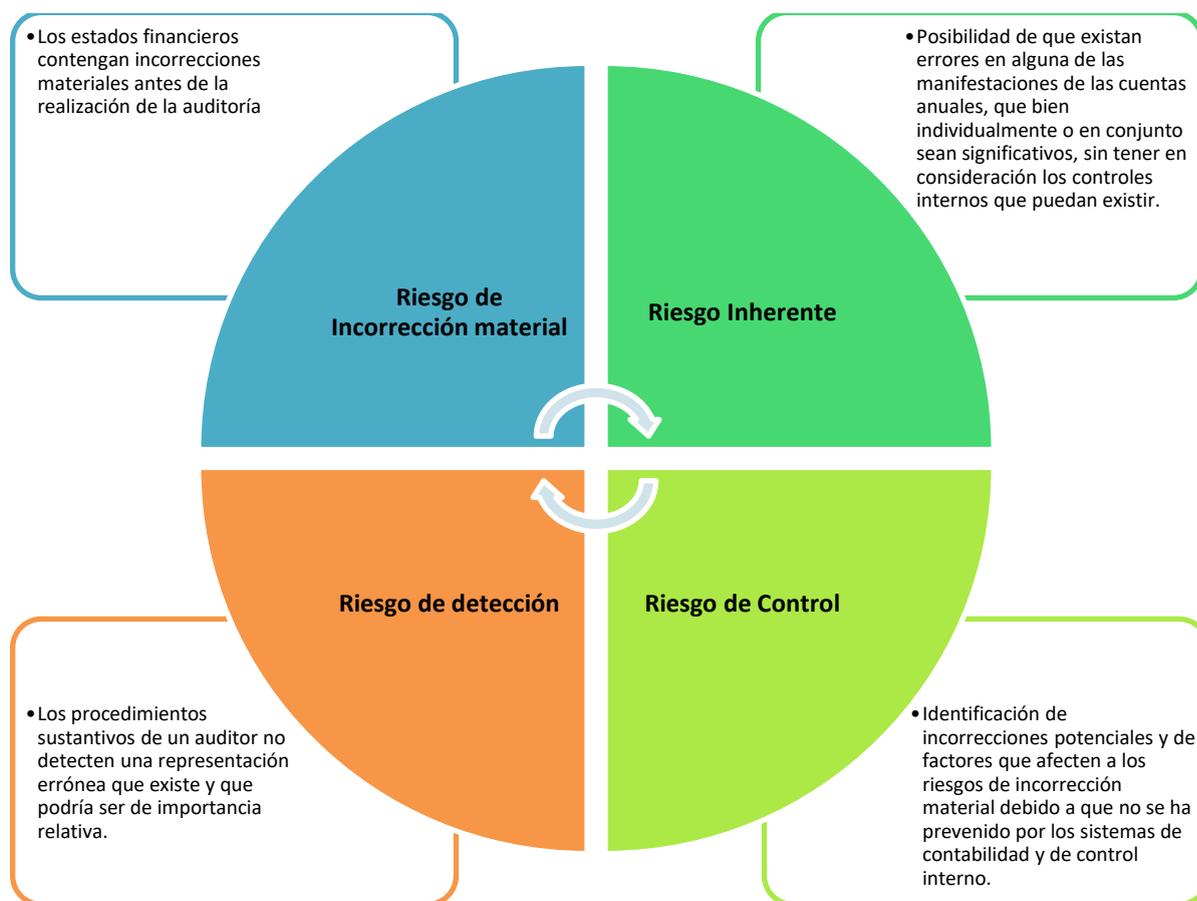
Excepto en contadas ocasiones el auditor puede estar en condiciones de emitir un juicio técnico con absoluta certeza sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Esta falta de certeza genera el concepto de riesgo de auditoría.

La NIA 200 menciona que “las entidades siguen estrategias para lograr sus objetivos y, de acuerdo con la naturaleza de sus operaciones e industria, el entorno de regulación en que operan, así como su tamaño y complejidad, se enfrentan a una diversidad de riesgo de negocios”

En el párrafo 23 define al riesgo de auditoría como el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están presentados erróneamente.

En las NIA se considera los siguientes riesgos:

Ilustración 6. Riesgos de auditoría



Elaboración: Propia

El riesgo de detección será el único riesgo que el auditor puede controlar, los recogidos dentro del riesgo de incorrección material, sólo serán evaluados por éste. El auditor se referirá a aserciones de los estados financieros, de acuerdo con la NIA-ES tales como:

- **Integridad:** Inexistencia de activos o pasivos que deban estar recogidos en los estados financieros y no estén registrados.
- **Existencia:** Un activo, pasivo o transacción existen realmente en una fecha a la que es referido los estados contables.
- **Exactitud:** La cantidad, fecha, precio etc. son los que deberían haberse registrado.
- **Valoración:** Activos y pasivos registrados por su valor correcto.
- **Obligaciones y derechos:** La empresa tiene los derechos sobre los activos que figuran y obligaciones sobre sus pasivos.

Evidencia

La NIA 500 menciona que la evidencia es la “Información 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 de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.”

Además, describe a la evidencia como la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría con los cuales obtener evidencia suficiente y adecuada para poder determinar conclusiones en las cuales basar su opinión. Estas evidencias se obtienen por medio de procedimientos de valoración de riesgos y procedimientos de auditoría posteriores mediante pruebas de control y procedimientos sustantivos tal como se explica en las NIAs 315 y 330.

Para que una evidencia en auditoría se considere competente tendrá que cumplir con lo siguiente:

- Relevante: Cuando ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a los objetivos específicos de auditoría.
- Auténtica: Cuando es verdadera en todas sus características.
- Verificable: Es el requisito de la evidencia que permite que dos o más auditores lleguen por separado a las mismas conclusiones, en iguales circunstancias.
- Neutral: Es requisito que esté libre de prejuicios. Si el asunto bajo estudio es neutral, no debe haber sido diseñado para apoyar intereses especiales.

Estrategia global

La NIA-ES 300: Planificación de la auditoría de estados financieros” contempla como obligatorios para establecer la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. “La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo de encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría” (NIA-ES 300 A1)

En la NIA-ES 300 (A10) se incluye en un único documento la Estrategia global de auditoría y el plan de auditoría por ser dos procesos que están estrechamente interrelacionados, y no se trata de procesos necesariamente diferenciados o secuenciales, ya que los cambios en uno pueden dar lugar a cambios en el otro.

Al final del proceso de planificación el auditor de acuerdo con el contenido de la norma técnica al respecto, deberá elaborar un plan global de auditoría que se formaliza en el memorándum de planificación.

- Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
- Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial
- La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
- La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
- La participación de expertos.

El plan global debe servir al auditor para elaborar el programa de auditoría donde se van a concretar los distintos procedimientos que ha diseñado para cada una de las áreas en las que previamente ha dividido el trabajo, con objeto de alcanzar los objetivos perseguidos en las mismas.

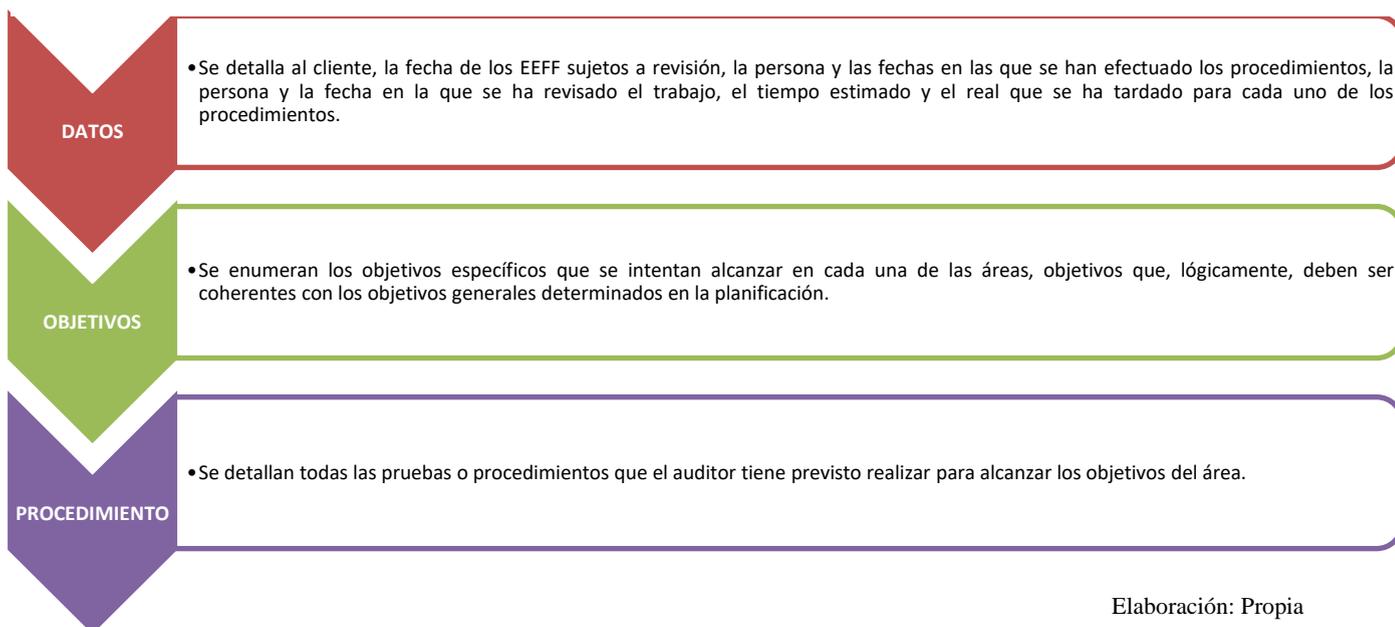
Programas de auditoría

Un programa de auditoría, también llamado plan de auditoría, es un plan de acción que documenta qué procedimientos seguirá un auditor para validar que una organización cumple con las regulaciones de cumplimiento.

El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría.

El programa de auditoría de cada área consta de tres partes:

Ilustración 7. Partes del programa de auditoría

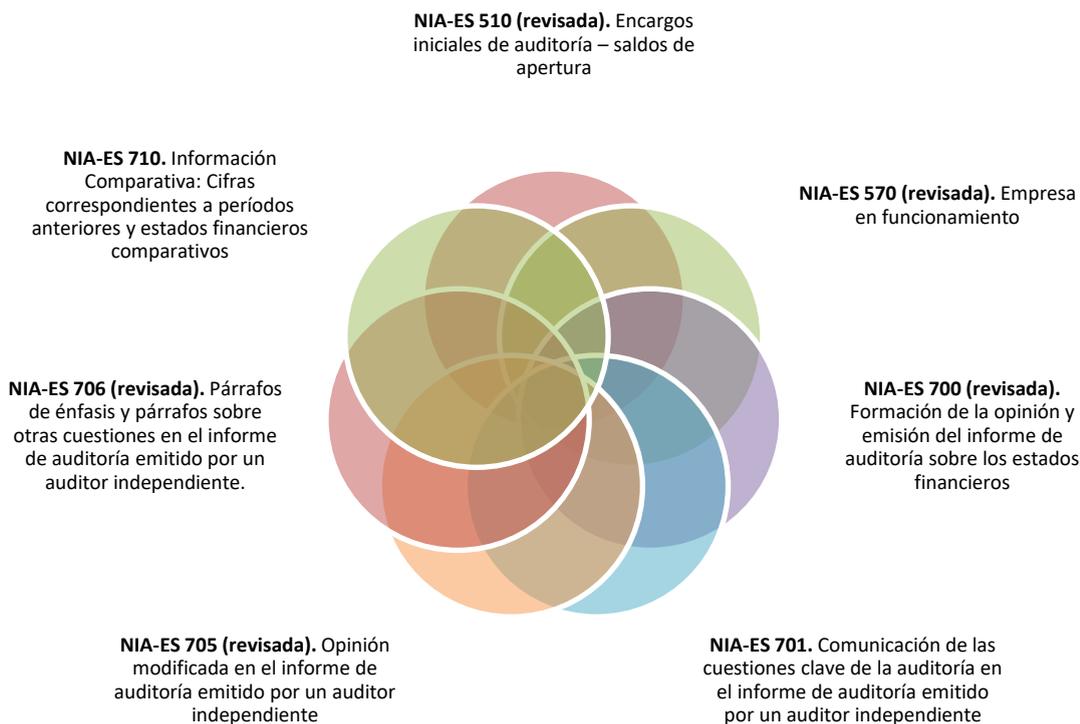


Emisión de informe

El Informe constituye la etapa final del proceso de Auditoría, en el mismo se recogen todos los hallazgos detectados y el soporte documental para sustentar el dictamen emitido. El informe es la presentación objetiva e imparcial de los hechos, por esta razón independientemente del tipo de auditoría que se realice, el informe siempre será escrito para terceros (clientes /entidad auditada), cumpliendo con los requerimientos y pautas establecidas.

El objetivo del informe de auditoría es la emitir una opinión sobre los estados financieros. Para la emisión del Informe de auditoría nos remitiremos a la aplicación de las NIAs mostradas en el siguiente esquema:

Ilustración 8. Normativa para emisión de informe



Elaboración: Propia

Cierre de la auditoría

Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado cinco (c) de la NIA-ES 560 que manifiesta que la fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 y a efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 5.1.g) de la LAC vigente la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia, incluidas las notas explicativas y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros.

CAPITULO IV

AUDITORÍA EN ECUADOR

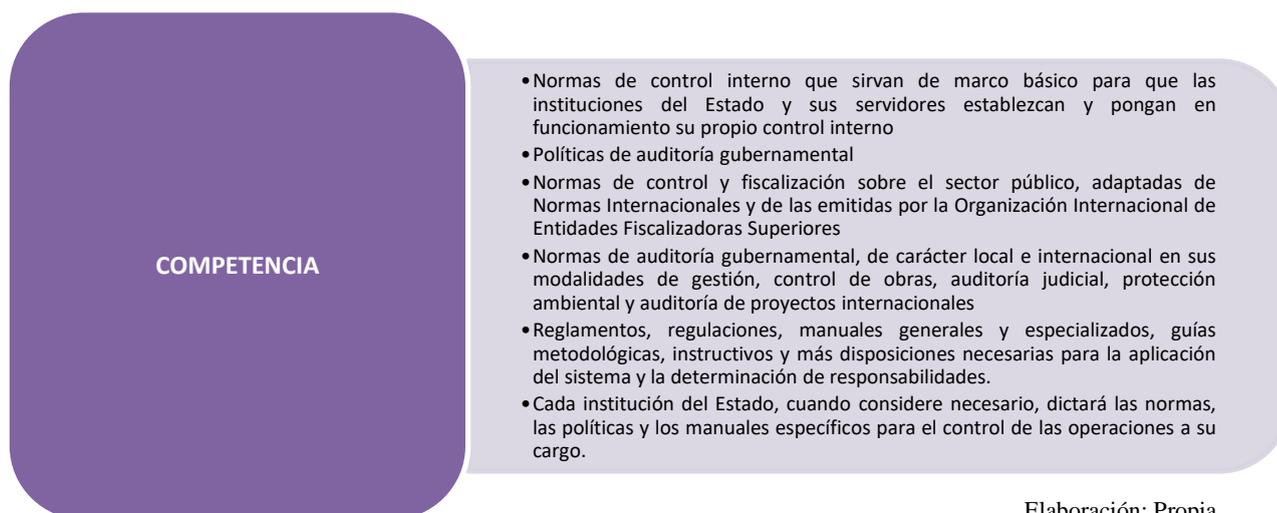
NORMATIVA REGULADORA ECUATORIANA DE AUDITORÍA

Instituciones reguladoras

Para las Instituciones públicas y para entidades que manejen recursos públicos la auditoría está regulada por la Contraloría General del Estado.

El artículo 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (LOCGE) establece que la institución dirige el sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado y regula su funcionamiento, con la finalidad de examinar, verificar y evaluar la utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos.⁹

Ilustración 9. Competencia entidad reguladora de auditoría



Superintendencia de Compañías

Para el sector privado la Institución regulado de la profesión de auditoría está a cargo de la Superintendencia de Compañías.

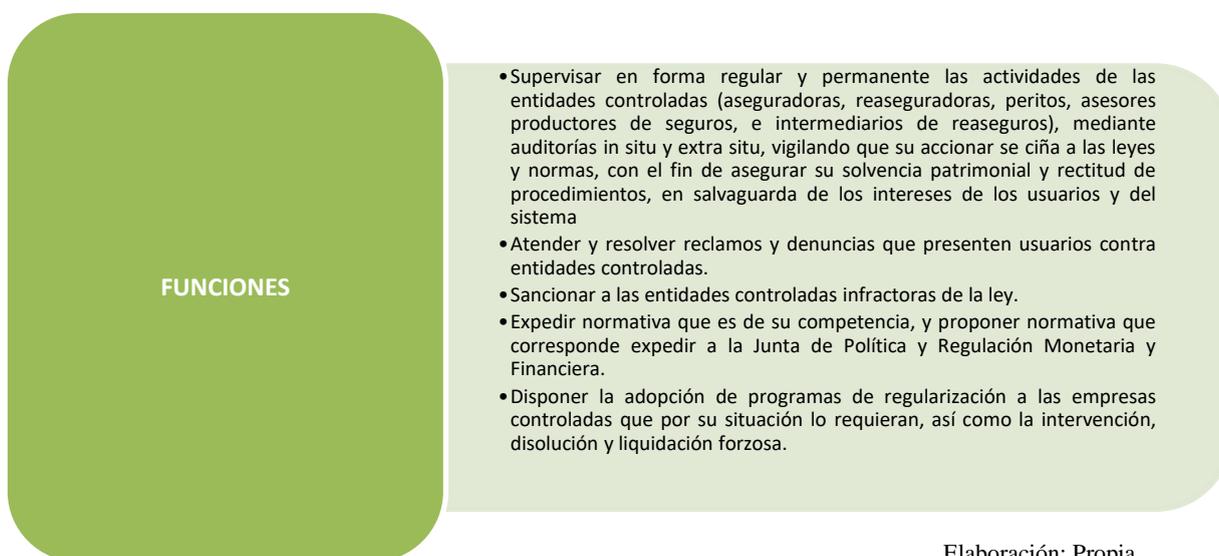
La Superintendencia de Compañías es el organismo técnico, con autonomía administrativa y económica, que vigila y controla la organización, actividades, funcionamiento, disolución y

⁹ Tomado de Página Web: <http://www.contraloria.gob.ec/LaInstitucion/FundamentoLegal> , Contraloría General del Estado Ecuatoriano.

liquidación de las compañías y otras entidades en las circunstancias y condiciones establecidas por la Ley.

Ejerce sus funciones y atribuciones en el ámbito del mercado de valores a través de la Intendencia Nacional de Mercado de Valores y de la Dirección Regional de Mercado de Valores y sus Áreas de Control, Autorización y Registro, Promoción, Orientación y Educación al Inversionista, Fiscalización, Consultas y Desarrollo Normativo. Tiene entre sus funciones contribuir a lograr un mercado de valores organizado, integrado, eficaz y transparente, así como promover e impulsar el desarrollo del sector.¹⁰

Ilustración 10. Funciones entidad reguladora de auditoría



Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Podrán realizar auditorías únicamente las personas naturales o jurídicas que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Auditores Externos y cuenten con calificación vigente por parte de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

Las personas naturales no podrán utilizar nombres comerciales, en ningún documento, para el ejercicio de estas funciones.

En el Instructivo para obtener la calificación y registro de Interventores Externos, Auditores Avaluadores, Auditores Externos y Peritos Contables que emite la Superintendencia de Compañías se señala los requisitos necesarios los cuales se muestran a continuación:

¹⁰ Tomado de Página Web: <https://www.supercias.gob.ec/portalscv/s/>, Superintendencia de Compañías del Ecuador

Tabla 6. Requisitos para calificar como auditor

REQUISITOS CALIFICACIÓN AUDITOR	
Requisitos para calificarse:	
<ul style="list-style-type: none"> - Tener título de tercer nivel de auditor, contador público autorizado, economista, ingeniero comercial o ingeniero en contabilidad y auditoría, registrado en la SENESCYT. En caso de persona jurídica, acreditará que su administrador y al menos dos personas de su nómina de trabajadores, están registrados con alguno de los títulos de tercer nivel antes mencionados. - Demostrar documentadamente 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, ya sea directamente o como personal de apoyo de una persona natural calificada como auditora externa, o a la nómina de trabajadores de una persona jurídica auditora calificada. Las personas jurídicas deberán demostrar que su administrador y al menos dos personas de su nómina, cuentan con la experiencia antes señalada. - 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. - Presentar copia del título de propiedad o contrato de arrendamiento de la oficina desde donde se prestarán los servicios de auditoría externa. - 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. 	
Inhabilidades para calificarse	
<ul style="list-style-type: none"> - Los que no tuvieren su domicilio en el país. - Los que se hallaren en mora con el Estado y sus instituciones, y con entidades públicas o privadas del Sistema Financiero Nacional. - Los que hubieren sido declarados mediante sentencia ejecutoriada, responsables de irregularidades en la administración de entidades públicas o empresas privadas. - Los titulares de cuentas corrientes sancionadas por la Superintendencia de Bancos y que no hubieren obtenido la respectiva rehabilitación. - Los que hubieren sido declarados culpables mediante sentencia ejecutoriada por su participación en delitos - A quienes se hubiere suspendido o retirado la calificación de auditor externo, o impuesto una medida de carácter similar, por parte de las Superintendencias de Compañías, Valores y Seguros, Bancos o de Economía Popular y Solidaria, mientras se encuentre vigente tal medida. - En caso de personas jurídicas, no se calificarán como auditoras externas cuando uno o más de sus administradores se encontraren incurso en cualquiera de las circunstancias descritas en los literales anteriores. 	
Registro de auditor externo	
<ul style="list-style-type: none"> - El Superintendente de Compañías, Valores y Seguros resolverá sobre el otorgamiento de la calificación de auditor externo, y corresponderá a la Secretaría General de dicha entidad, emitir el certificado de registro de auditor externo. 	
Vigencia de la calificación	
<ul style="list-style-type: none"> - La calificación de auditor externo tendrá vigencia por tres años contados a partir de la fecha de expedición de la resolución que la otorga. La renovación deberá solicitarse hasta antes de la fecha de finalización del período de vigencia. 	
Persona Natural	Persona Jurídica
<ul style="list-style-type: none"> - Solicitud de calificación dirigida al Superintendente de Compañías, la que podrá presentarse en la oficina matriz o en cualquiera de las intendencias provinciales; - Hoja de vida y copia certificada del título de Contador Público autorizado, Economista o Doctor en Ciencias Económicas; - Documentación certificada que pruebe una experiencia de un lapso no menor a tres años, en auditorías externas realizadas a compañías y entes sujetos a control de esta Superintendencia, ya sea directamente o habiendo pertenecido al personal de una compañía auditora calificada; - Nómina y hoja de vida del personal de apoyo; y, - Dirección, número telefónico, e-mail y fax. - Declaración juramentada simple de no encontrarse incurso en las prohibiciones previstas en el artículo 3 del "Reglamento para la calificación y registro de las personas naturales y jurídicas que ejerzan actividades de Auditoría Externa". 	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitud de calificación dirigida al Superintendente de Compañías, la que podrá presentarse en la oficina matriz o en cualquiera de las intendencias provinciales; - Ser una sociedad constituida o domiciliada en el país, en los términos de la Ley de Compañías, en cuyo objeto social conste la actividad de auditoría externa y se encuentre al día en el cumplimiento de las obligaciones para con esta Superintendencia; - Hoja de vida de la compañía o de sus administradores y personal de apoyo, quienes adjuntarán copia certificada del título de Contador Público autorizado o de Economista o Doctor en Ciencias Económicas; - Documentación certificada que acredite que la compañía ha adquirido una experiencia de un lapso no menor a tres años, en auditorías externas realizadas a compañías y entes sujetos a control de esta Superintendencia. En el caso de que la persona jurídica a calificarse no reúna este requisito, se presentarán tales certificaciones de al menos tres de sus administradores o personal de apoyo, quienes además cumplirán con el requerimiento señalado en el numeral anterior;

- Nómina y hoja de vida del personal de apoyo;
- Nóminas actualizadas de accionistas o socios y administradores o apoderados;
- Dirección domiciliaria, número telefónico, e-mail y fax.
- Declaración juramentada simple de no encontrarse incurso en las prohibiciones previstas en el artículo 3 del “Reglamento para la calificación y registro de las personas naturales y jurídicas que ejerzan actividades de Auditoría Externa”. En los casos de personas jurídicas, no se las calificará si la compañía o uno o más de sus administradores o personal de apoyo se encontraren incurso en cualquiera de las circunstancias descritas en los literales d), g) y h) del artículo 3 del “Reglamento para la calificación y registro de las personas naturales y jurídicas que ejerzan actividades de Auditoría Externa”.

Requisitos para renovar la calificación como auditor externo (cada cinco años)

- Lista de las compañías auditadas en los cinco últimos años, cuyos informes hubieren sido presentados en la Superintendencia de Compañías. Esta lista debe referirse a aquellas empresas obligadas a contratar auditoría externa en los términos del artículo 318 de la Ley de Compañías;
- Listado del personal de apoyo, con indicación del número de cédula de identidad o pasaporte;
- Declaración de que se mantienen las condiciones y requisitos con los cuales se otorgó la calificación y de no encontrarse incurso en ninguna de las prohibiciones establecidas en los artículos 3 y 9 del “Reglamento para la calificación y registro de las personas naturales y jurídicas que ejerzan actividades de Auditoría Externa”.
- Dirección, casilla, número telefónico, e-mail y fax actualizados; y,
- Las personas jurídicas presentarán adicionalmente la nómina de los administradores, de socios o accionistas, y deberán encontrarse al día en el cumplimiento de sus obligaciones para con esta Superintendencia.

Elaboración: Propia

Características del auditor

De acuerdo con el Registro Oficial 879 del 11 de noviembre de 2016, mediante Resolución SCVS-INC-DNCDN-2016-011, se expidió el nuevo reglamento sobre Auditoría Externa.

Se establece que es indispensable unificar los reglamentos de calificación de auditores externos, son características del auditor tener título de tercer nivel¹¹, contador público autorizado, economista, ingeniero comercial o ingeniero en contabilidad y auditoría; registrado en la Senescyt. En caso de persona jurídica, deberá acreditar que su administrador y al menos dos personas de su nómina de trabajadores, consten registradas con alguno de los títulos de tercer nivel antes mencionados (resolución SCVS-INC-DNCDN-2016, artículo 5 de Sección II sobre Calificación, Registro y Renovación). De acuerdo a la Ley de Contadores artículo 5 literal h), le compete al contador público practicar las auditorías; y el artículo 40 de su reglamento establece: “A tenor de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Contadores, las funciones contempladas en el artículo, solo podrán ser desempeñadas por contadores públicos autorizados o auditores, de acuerdo a las normas legales y reglamentarias correspondientes”. Los ingenieros comerciales o economistas (según resolución SCVS-INC-DNCDN-2016), no son competentes para ser calificados como auditores externos; a no ser

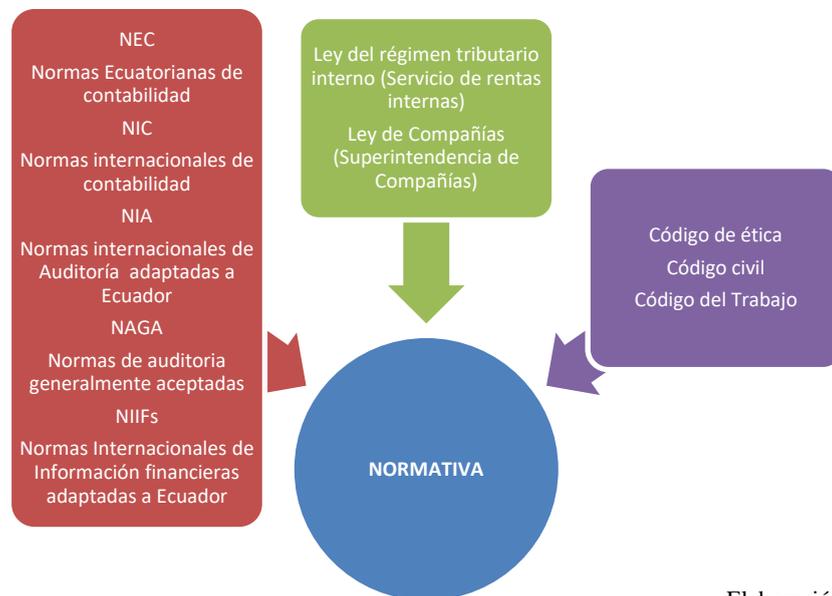
¹¹ El término título de tercer nivel se aplica para nombrar una titulación de educación superior que se consigue al finalizar una carrera universitaria de entre cinco y seis años.

que tengan además títulos de contadores públicos autorizados (auditores) a nivel académico. Según la actual Constitución, los derechos de los contadores públicos autorizados (CPA o auditores) amparados por la Ley de Contadores y su reglamento, para su libre ejercicio, perfeccionamiento y defensa profesional; no pueden ser atropellados. Una simple resolución de la Superintendencia de Compañías no puede estar sobre la Ley de Contadores y su reglamento. El artículo 5 de la resolución SCVS-INC-DNCDN-2016-011 de la Superintendencia de Compañías es ilegal e inconstitucional, porque no se actualiza la arquitectura jurídica vigente, según la Constitución del año 2008.

Normativa relacionada con la actividad de Auditoría de cuentas

La normativa legal y técnica de auditoría gubernamental incluye los criterios básicos para ejecutar las distintas modalidades y tipos de auditoría en las que se incursione, en cumplimiento a la disposición constitucional correspondiente. Las auditorías y exámenes especiales, serán ejecutados de acuerdo con las Normas Ecuatorianas de Auditoría, los reglamentos, manuales, instructivos, guías, entre otros, y demás normas emitidas para el ejercicio de la profesión que resulten aplicables según la clase de auditoría, examen u objeto sobre el que deba versar el análisis. En términos generales se presenta a continuación la normativa legal y técnica que regula y orienta la ejecución de la auditoría.

Ilustración 11. Normativa relacionada a la auditoría



Elaboración: Propia

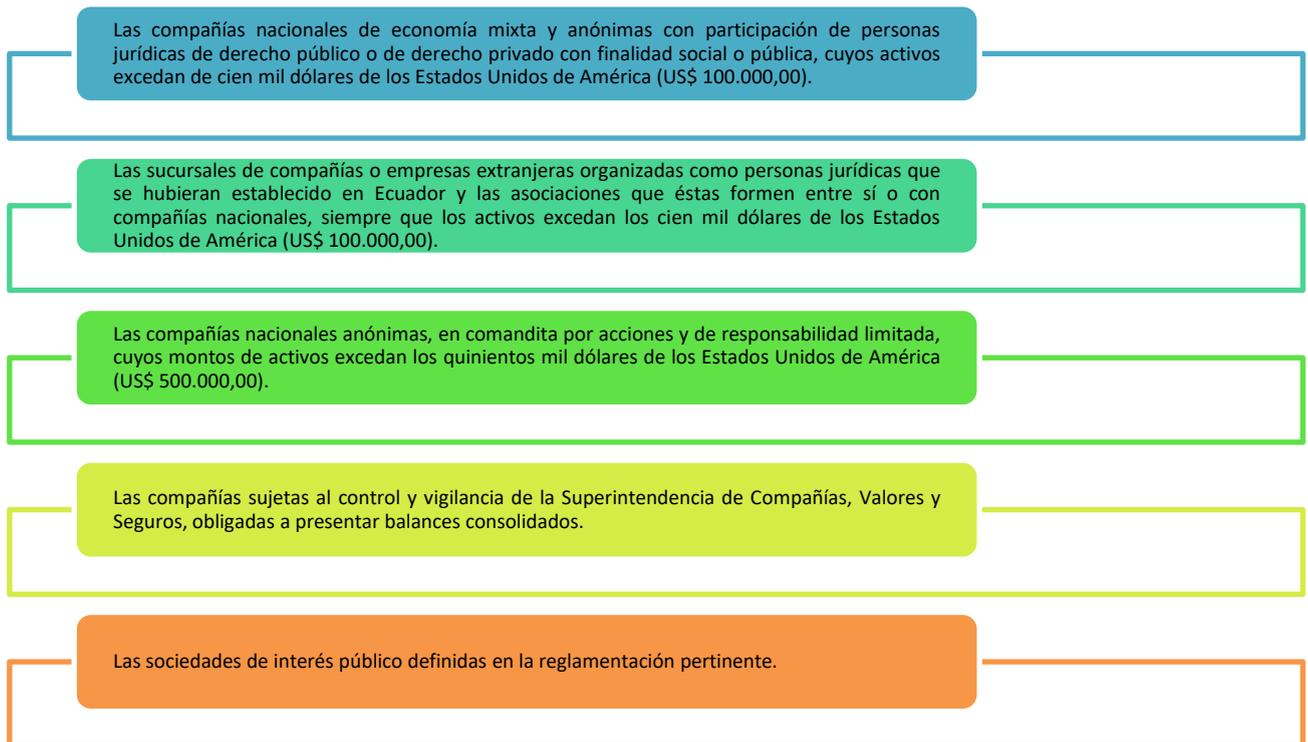
Magnitudes para la verificación obligatoria de cuentas anuales

La Ley de Compañías determina en su art 318, que las sociedades nacionales y las sucursales de compañías u otras empresas extranjeras organizadas como personas jurídicas, y las

asociaciones que éstas formen, cuyos activos excedan los montos establecidos, deberán contar con informe anual de auditoría externa sobre sus estados financieros.

Para efectos de estas normas, se considera como activos el monto al que ascienda el activo total constante en el estado de situación financiera, presentado por la sociedad o asociación respectiva a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros en el ejercicio económico anterior.

Ilustración 12. Magnitudes para obligación a revisión de auditoría



Elaboración: Propia

PROCESO DE AUDITORÍA

Desarrollo de la auditoría

Una auditoría financiera basa en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las cuales requieren una evaluación de los riesgos que pueden afectar a los estados financieros emitidos al 31 de diciembre del ejercicio auditado, y por consiguiente el auditor debe responder a esos riesgos, diseñando procedimientos de auditoría efectivos y oportunos, para no emitir una opinión inapropiada.

El Auditor Externo en el Ecuador, realiza su trabajo de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), adoptadas en el Ecuador a través de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (Referencia: Suplemento del R.O. No. 378, de Julio 10 del 2008).

Las NIA requieren que el auditor realice una serie de procedimientos de análisis, revisión y sustentación, con el objetivo de emitir una opinión sobre la situación financiera de la Compañía auditada. En términos generales, una auditoría externa, comprende las fases de planificación, ejecución y finalización.

Control Interno

Constituyen componentes del control interno el ambiente de control, la evaluación de riesgos, las actividades de control, los sistemas de información y comunicación y el seguimiento. Asimismo, le permitirá establecer la extensión, naturaleza y oportunidad que van a tener los procedimientos de auditoría. Se consideran cinco componentes para la evaluación del control interno los cuales están mencionados en la NIA 400:

Ilustración 13. Componentes de control interno



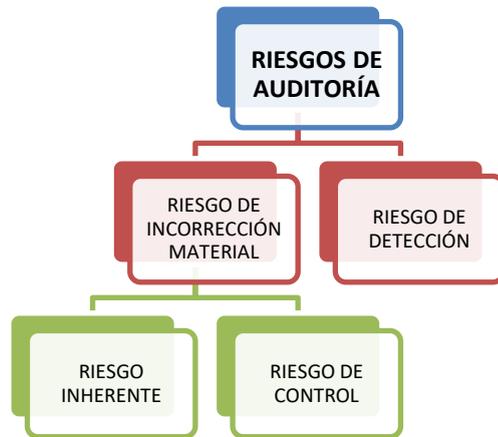
Elaboración: Propia

Riesgos

Un riesgo de auditoría es aquel que existe en todo momento por lo cual se genera la posibilidad de que un auditor emita una información errada por el hecho de no haber detectado errores o faltas significativas que podría modificar por completo la opinión dada en un informe.

La NIA 315- (IFAC) clasifica a los riesgos de la siguiente manera:

Ilustración 14. Riesgos de auditoría



Elaboración: Propia

Según la NEA 10 (NIA 6 Sec. 400) la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría se muestra en la siguiente tabla, esta indica cómo puede variar el nivel aceptable de riesgo de detección, basado en evaluaciones del riesgo inherente y de control.

Tabla 7. Evaluación de riesgos de auditoría

La evaluación del auditor Riesgos de control		La evaluación del auditor del riesgo es:		
		Alta	Media	Baja
La evaluación del auditor del riesgo inherente	Alta	Lo más baja	Más baja	Media
	Media	Más baja	Media	Más alta
	Baja	Más alta	Más alta	Lo más baja

Fuente: NEA 10 (NIA 6 Sec.400)

Las áreas sombreadas en esta tabla se refieren al riesgo de detección.

Hay una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado de los riesgos inherente y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherentes y de control son altos, los niveles aceptables del riesgo de detección necesitan ser bajos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherentes y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aun así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Evidencia

La NIA 500 Indica que el auditor obtiene evidencia de auditoría para llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría mediante el desempeño de procedimientos de auditoría.

Al elaborar los procedimientos para la obtención de la evidencia de auditoría se considerará que la información recogida sea relevante y confiable ya que dicha evidencia será necesaria en el informe de auditoría para soportar la opinión del auditor.

Los procedimientos para la obtención de la evidencia son los enlistados a continuación:

- Inspección- Observación- Investigación- Confirmación- Volver a calcular- Volver a desarrollar

A más de ello será necesario efectuar procedimientos analíticos sustantivos de acuerdo a la normativa vigente y basándose en el juicio profesional del auditor.

Estrategia global

El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido precisos variarán de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología específicas usada por el auditor.

Ilustración 15. Plan global



Fuente: NEA 10 (NIA 6 Sec.400)

Programas de auditoría

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

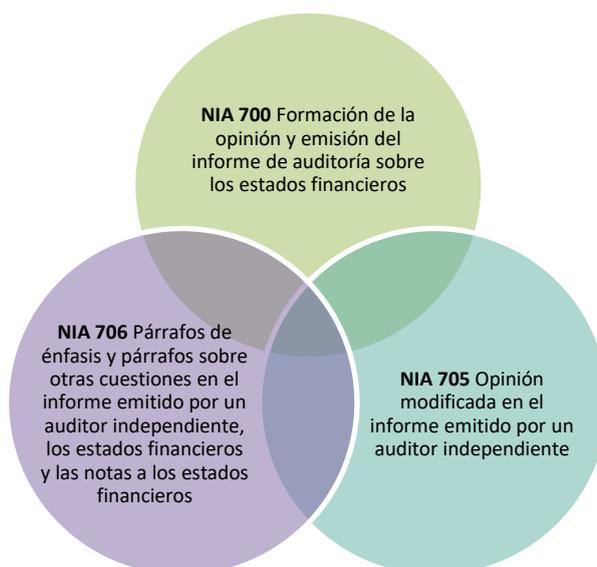
Estos programas permiten realizar el trabajo de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs) y Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) adaptadas al Ecuador, tener en cuenta todos los procedimientos que se considere necesarios contribuyendo al establecimiento de un plan a seguir en la auditoría, verificación de procedimientos aplicables dentro del entorno auditado, servir de guía para la planeación de futuras auditorías, controlar los papeles de trabajo indicando que se ha cumplido con el procedimiento señalado entre otros.

El plan global de auditoría y el programa de auditoría deberían revisarse según sea necesario durante el curso de la auditoría. La planeación es continua a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría.

Emisión de informe

Como requisitos mínimos el informe de auditoría externa incluirá¹²:

Ilustración 16. Normativa para la emisión del informe



Elaboración: Propia

¹² Tomado del Reglamento sobre auditoría externa de la Superintendencia de Compañías, valores y seguros, (Resolución No. SCVS-INC-DNCDN-2016-011), www.mgiecuador.com/docs/SCVS-INC-DNCDN-2016-011.pdf

El informe contendrá al menos las siguientes revelaciones¹³:

- Dictamen
- Estados Financieros
- Notas a los Estados Financieros

Cierre de la auditoría

El juicio del auditor será impredecible en todas las etapas de la auditoría, sin embargo, deberá poner mayor énfasis en las etapas de planeación y el cierre de la auditoría.

La fecha del dictamen del auditor informa al usuario que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y transacciones que llegaron a ser de su conocimiento y que ocurrieron hasta esa fecha. En la en la NIA 560 se trata sobre la responsabilidad del auditor por los hechos y transacciones después de la fecha del dictamen del auditor. En el caso de los estados financieros la opinión del auditor declara que los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos importantes, o presentan un punto de vista verdadero y razonable de la información.

El auditor no está en posición para concluir que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría hasta que consigue evidencia que se han preparado todos los estados que forman el juego completo de estados financieros, incluyendo las notas relacionadas y la administración que la entidad asume la responsabilidad por ellos.

¹³ Tomado del Reglamento sobre auditoría externa de la superintendencia de compañías, valores y seguros, (Resolución No. SCVS-INC-DNCDN-2016-011) , www.mgiecuador.com/docs/SCVS-INC-DNCDN-2016-011.pdf

CAPITULO V

COMPARATIVA DE AUDITORÍA ENTRE ESPAÑA Y ECUADOR

La Auditoría cumple con normativas vigentes y parámetros internacionales establecidos, no obstante, esta suele ser diferente de acuerdo a la ubicación geográfica, a la realidad de cada país y a la adaptación a la normativa local.

Por esta razón a lo largo de este trabajo se ha detallado ciertos aspectos relevantes a considerar tanto en la Auditoría española como en la ecuatoriana.

En los siguientes cuadros comparativos se muestra brevemente a manera de conclusión sobre todo lo descrito a través del presente trabajo las diferencias y similitudes que presenta la Auditoría y los aspectos relacionados a la profesión de esta, entre España y Ecuador.

CUADRO COMPARATIVO NORMATIVA REGULADORA

Tabla 8. Cuadro comparativo requisitos y formalidades de la auditoría

ASPECTO	ESPAÑA	ECUADOR
Calificación	<ul style="list-style-type: none"> • Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC • Titulación oficial universitaria. • Cursos de enseñanza teórica: Auditoría, Contabilidad, Otras materias restringidas al nivel de conocimientos que se requieren en la actuación del auditor. 3) Los cursos deberán estar homologados, previamente, por el ICAC. • Formación práctica. Deberá extenderse por un periodo mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Parte de dicha formación práctica se realizarán con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. • Superar un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado. Constará de dos fases: teórica y práctica. 	<ul style="list-style-type: none"> - Tener título de tercer nivel de auditor, contador público autorizado, economista, ingeniero comercial o ingeniero en contabilidad y auditoría, registrado en la SENESCYT. En caso de persona jurídica, acreditará que su administrador y al menos dos personas de su nómina de trabajadores, están registrados con alguno de los títulos de tercer nivel antes mencionados. - Demostrar documentadamente 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, ya sea directamente o como personal de apoyo de una persona natural calificada como auditora externa, o a la nómina de trabajadores de una persona jurídica auditora calificada. Las personas jurídicas deberán demostrar que su administrador y al menos dos personas de su nómina, cuentan con la experiencia antes señalada. - 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. - Presentar copia del título de propiedad o contrato de arrendamiento de la oficina desde donde se prestarán los servicios de auditoría externa. <p>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.</p> <p>La calificación de auditor externo tendrá vigencia por tres años contados a partir de la fecha de expedición de la resolución que la otorga. La renovación deberá solicitarse hasta antes de la fecha de finalización del período de vigencia. La Dirección Nacional de Inspección, Control, Auditoría e Intervención suspenderá a las firmas auditoras que no hubieren presentado la respectiva solicitud de renovación, sin perjuicio de su cancelación por parte del Superintendente.</p>

<p>Garantía</p>	<p>Para hacer frente a la responsabilidad civil en el artículo 26 de la LAC 22/2015, complementado por el artículo 55 de su reglamento de desarrollo impone a los auditores y sociedades de auditoría la obligación de prestar la debida fianza o garantía adoptando las siguientes modalidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> Depósito en efectivo. <input checked="" type="checkbox"/> Títulos de deuda pública. <input checked="" type="checkbox"/> Aval de entidad financiera o <input checked="" type="checkbox"/> Seguro de responsabilidad civil <p>En el caso de los auditores de cuentas, la fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, será de 300.000 €. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima se incrementará en el 30 por 100 de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.</p>	<p>No Aplica</p>
<p>Contratación</p>	<p>Según el artículo 22 de la LAC 22/2015 Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.</p>	<p>Art. 321 de la Ley de compañías: La contratación de los auditores externos se efectuará hasta noventa días antes de la fecha de cierre del ejercicio económico, debiendo la compañía informar a la Superintendencia de Compañías, en el plazo de treinta días contados desde la fecha de contratación, el nombre, la razón social o denominación de la persona natural o jurídica contratada. Ninguna firma auditora calificada podrá efectuar auditoría externa por más de cinco años consecutivos respecto del mismo sujeto de auditoría, o tres años consecutivos en el caso de sociedades de interés público.</p>
<p>Independencia</p>	<p>La sección segunda de Independencia en la LAC 22/2015. Los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar la auditoría en caso de incurrir en las causas de incompatibilidad o en las prohibiciones establecidas en la Ley y en particular no podrán participar ni influir en el resultado de la auditoría aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses. Se añade como amenazas a la independencia la existencia de conflictos de Interés derivado de relaciones comerciales, financieras, etc.</p>	<p>Art. 328.- No podrán ser auditores externos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los empleados de la compañía o entidad auditada; 2. Los cónyuges de los administradores o comisarios de la misma y quienes estén con respecto a los administradores o directores de la compañía dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; 3. Las personas dependientes de dichos administradores o comisarios; 4. Las personas que no tuvieren su domicilio dentro del país; y, 5. Los funcionarios o empleados de la Superintendencia de Compañías o quienes perciban sueldo, honorario o remuneración provenientes del presupuesto de esta entidad. <p>Art. 329.- Está prohibido a los auditores:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Formar parte de los órganos de administración de la compañía o entidad auditada;

		<p>b) Ser socio o accionista de la compañía o entidad auditada;</p> <p>c) Delegar el ejercicio de su cargo; y,</p> <p>d) Representar a los accionistas o socios en la Junta General.</p> <p>Cuando la firma auditora fuere una compañía, las disposiciones de este artículo se aplicarán tanto a la compañía como a sus administradores</p>
Honorarios	<p>LAC 22/20015 Honorarios y Transparencia</p> <ul style="list-style-type: none"> • En relación con las limitaciones de honorarios se aplicará lo establecido en el Reglamento (UE) N.º 537/2014, de 16 de abril, en particular, los artículos 4.1 y 4.2. • Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas sociedad de auditoría, dicho auditor o sociedad de auditoría deberá abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente. • Abstenerse prevista en el párrafo anterior cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de quienes forman parte de la red, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red. 	<p>Art. 327 de la Ley de compañías</p> <p>La Superintendencia de Compañías dictará una Resolución en la que fijará los aranceles que los auditores externos cobrarán por su trabajo. Sin embargo, podrá ser pactado con la entidad bajo la normativa interna y los principios éticos.</p>
Instituciones reguladoras	<p>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Organismo autónomo de carácter administrativo. Dependiente del Ministerio de Economía y Empresa. Creado por la Ley de Auditoría 19/1988, como Principal organismo.</p>	<p>Contraloría General del Estado para instituciones públicas y la Superintendencia de Compañías para empresas privadas.</p>

Elaboración: Propia

CUADRO COMPARATIVO PROCESO DE AUDITORÍA

Tabla 9. Cuadro comparativo del proceso en auditoría

ASPECTO	ESPAÑA	ECUADOR
Desarrollo	El trabajo se desarrolla según el juicio profesional del auditor en cuanto a los procedimientos necesarios para obtener la evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo en la auditoría, es decir el riesgo que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales, adicional a esto el profesional deberá conocer la normativa interna aplicable y a las normas internacionales adaptadas.	La aplicación de los procedimientos de las normativas internacionales tiene cierta similitud, sin embargo, no ha evolucionado a gran escala ya que no existe un Plan General contable establecido que norme la contabilidad y regularice y unifique los estándares y registros contables de las empresas.
Control interno	El auditor verifica si las empresas poseen un sistema de control interno y políticas que establezcan el desempeño de sus procesos y procedimientos de acuerdo a la naturaleza y magnitud de la entidad. A más de ello el auditor evalúa la implementación del sistema y observa que funcione correctamente obteniendo de esta manera procedimientos de comprobación de información. Esto se basará en el juicio profesional del auditor.	
Integración global y programa de auditoría	Se plantea de acuerdo a juicio del auditor de cuentas mediante la aplicación de evaluación de pruebas que considere necesario y evaluación del control interno en empresa que audita con esto se busca reducir los riesgos. Para el planteamiento del programa considera la normativa nacional e internacional las cuales están reguladas por el ICAC.	El auditor externo desarrollará un programa de auditoría de acuerdo a las políticas y procedimientos llevados a cabo por la compañía, no obstante, a pesar de no tener un Plan de cuentas normado se tendrá que considerar la normativa vigente estipulada por la Superintendencia de Compañías.
Informe	Hay un gran desarrollo en la adaptación de la serie 700 en especial sobre la responsabilidad del auditor al comunicar en los informes “Cuestiones claves en la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría”, según se trate de entidades de interés público o no, respectivamente (según la nueva NIA-ES 701), que son aquellas cuestiones que, a juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros. Así también la NIA-ES 300 de Importancia Relativa se ha desarrollado de manera amplia.	Si bien es cierto se aplica las NIAs; la serie 700 sobre “Cuestiones claves en la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría” y la NIA-ES 300 de Importancia Relativa no ha supuesto un amplio desarrollo ya que la aplicación ha sido paulatina bajo juicio profesional del auditor.

Elaboración: Propia

CAPITULO VI

CONCLUSIONES

El objetivo del trabajo es contrastar la diferente normativa aplicable en los países de estudio, en este caso España y Ecuador en referencia a la figura del auditor externo, por cuanto la profesión del auditor es un perfil de responsabilidad y confiabilidad, por esta razón deberá adaptar su actividad y sus conocimientos a un texto cada vez más complejo y cambiante, así como ampliar el alcance y la profundidad de su trabajo.

El presente trabajo concluye mencionando que:

La auditoría externa radica en que una persona ya sea esta jurídica o física ajena a la empresa supervise que los estados financieros cumplen las leyes o normas específicas.

La auditoría es un proceso que consiste en la revisión, verificación sistemática de las cuentas anuales y otros estados financieros elaborados de acuerdo al marco normativo vigente nacional e internacional; este trabajo debe ser desarrollado por una persona cualificada e independiente, que cumpla con los requisitos que le acrediten a ejercer como auditor externo.

El objetivo de la auditoría es emitir un informe en donde se encuentre plasmada la opinión técnica-profesional del auditor, indicando si las cuentas anuales expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera, así como del resultado.

La designación, calificaciones y el formato de presentación de informes están sujetos por la ley, y varían de acuerdo a la jurisdicción de los diferentes países. Los auditores deben estar calificados y deben ser reconocidos por el país donde ejercen su actividad.

Tanto en España como Ecuador se establecen requisitos de formación, experiencia y administrativas para calificarse como auditor de cuentas, no obstante, el perfil que se exige para asumir la profesión de auditor varía.

El perfil profesional que se exige para asumir la profesión de auditor en Ecuador es de Contaduría o Contador Público Autorizado (CPA) o carreras afines con un título de tercer nivel y una experiencia mínima de colaboración en auditorías externas, sin embargo, en España existen requisitos más exigentes como el de aprobar un examen de profesionalidad para poder ejercer, las capacitaciones y los contenidos en sus carreras.

Las auditorías están regidas por normas éticas, sin embargo, a diferencia de España que están específicamente desarrolladas y puesta en la normativa, Ecuador no las tiene incluidas en su normativa, por lo que se utilizan las detalladas en el Código de ética profesional del contador público.

En Ecuador la exigencia en la preparación y su responsabilidad para el profesional de la auditoría y del profesional de contaduría es poco exigente por lo que carece de la entrega de garantía alguna por parte de los auditores, además de que el auditor es responsable de su propia negligencia, como de la falta en el ejercicio del cuidado profesional al efectuar su trabajo. Siendo sujeto de demanda por formular aseveramientos incorrectos, o por errores u omisiones o de cualquier acto ilegal cometido por este. En España las exigencias son más extensas considerando así la aprobación de un examen para poder acceder al ROAC y una garantía económica que permite asumir la responsabilidad civil por la práctica de la auditoría.

Tanto en España como en Ecuador la contratación de los auditores está normada. En España los auditores deberán ser contratados inicialmente por un periodo mínimo de tres años y máximo de nueve años. En Ecuador el mínimo de tiempo para la contratación inicial no está pautado, sin embargo, no podrán auditar en el mismo sujeto de auditoría por más de cinco años consecutivos y de tres años en el caso de sociedades de interés público.

En referencia a la independencia que el auditor debe mantener esta se contempla en la ley de 22 de julio del 2015 de Auditoría de cuentas, en su Art. 14 establece el principio general de auditor de cuentas estableciendo en los artículos sucesivos las limitaciones para la ejecución del trabajo y desempeño del auditor de cuentas. En Ecuador está regulado en el Art. 328 y 329 de la Ley de Compañías y en la resolución 2016- 011/ Reglamento sobre Auditoría Externa, no obstante, existen ciertos vacíos que pueden afectar la independencia del auditor.

España regula la cantidad de los honorarios percibidos por los auditores fijando como techo de las mismas el 15 % de los ingresos en tres últimos años consecutivos del ejercicio de la actividad. Al contrario, en Ecuador la regularización como tal no existe. Los honorarios son pactados con la entidad bajo la normativa interna y principios éticos.

Las entidades nacionales reguladoras supervisan el trabajo de auditoría realizada por el profesional. Cada país establece sus normas y códigos éticos para el profesional de auditoría. En España la Institución que regula la actividad de auditoría es el ICAC dependiente del Ministerio de Economía y Empresas. En Ecuador está regulado por la Contraloría general del Estado cuando son auditorías a entidades públicas y por la Superintendencia de Compañías en auditorías a entidades privadas.

En la Auditoría se han establecido procedimientos y procesos para el trabajo de auditoría que son llevadas a cabo por el profesional de acuerdo a la normativa vigente en cada país.

En España el trabajo de auditoría se desarrolla según el juicio profesional del auditor en cuanto a los procedimientos que sean necesarios para obtener evidencia suficiente de esta manera reducir el riesgo en la auditoría. Para esto es importante que el auditor conozca tanto la normativa vigente nacional como la internacional que se han adaptado a lo largo

de los últimos años. En Ecuador la normativa internacional posee cierta semejanza en cuanto a los procedimientos iniciales sin embargo la evolución ha sido lenta en los últimos años, tal es el caso que no se posee una normativa contable interna vigente como lo es un plan general de contabilidad el cual ayuda establecer una estructura adecuada estandarizando el proceso y registro contable en las empresas.

Para los procesos internos tanto en España y Ecuador el auditor externo observa y evalúa si la empresa cuenta con un sistema de control interno y políticas en sus procesos los cuales deben estar acorde con las actividades, funciones y la situación de la empresa.

Los programas de auditoría quedarán a juicio del auditor de cuentas en España mediante evaluación de pruebas que considere necesario aplicarlas según el estudio y evaluación del control interno de la empresa auditada y así disminuir los riesgos en beneficio para dicha entidad, también considerará el cumplimiento de las normativas nacionales e internacionales vigentes reguladas por ICAC. En Ecuador el auditor externo deberá desarrollar los programas que considere necesarios de acuerdo a procedimientos y políticas adoptadas por la entidad con el objetivo de reducir el riesgo y poder emitir el informe de acuerdo a las normas estipuladas las cuales están reguladas por la Superintendencia de Compañías y Contraloría General del Estado.

Con respecto al informe emitido por los auditores externos en los países de estudio es importante recalcar que en España ha tenido una gran evolución y desarrollo en los últimos años en cuanto a la adaptación de la serie 700 y 701 que trata sobre la responsabilidad del autor y comunicación en el informe de las llamada “Cuestiones claves de auditoría” (Orta Pérez & Bravo Fernandez, 2016), para la elaboración del dictamen ya que si no corresponde con propósito general deberá ser elaborado utilizando la NIA 800 (Gutiérrez Vivas, 2015). En cambio en Ecuador a pesar de la adaptación de los reglamentos internos a las NIAs así como la serie 700, no ha supuesto un mayor desarrollo en los últimos años ya que la adaptación ha sido gradual por lo que una gran parte de empresas no utilizan aun la NIA 700.

Hemos podido concluir que a pesar de tener los mismos objetivos en la auditoría que es el de emitir una opinión acerca de las cuentas anuales de la empresa para conocer si están reflejan o no la imagen fiel, existen aspectos que permiten que la auditoría y el perfil profesional sean relevantes. Es necesario destacar el desarrollo que ha tenido España en cuanto a este tema y a sus actualizaciones en las normativas las cuales serían necesarias tomar en cuenta, comenzando por establecer un Plan General Contable que sea normado para que rijan a todas las empresas ecuatorianas y estandarizar los criterios de esta manera mejorar el desempeño de las actividades y ampliar el conocimiento del profesional para estar actualizados y a la vanguardia en el campo profesional.

En consecuencia, a las diferencias y similitudes encontradas en este trabajo pueden servir como un inicio al desarrollo de oportunidades de mejora en cuanto a normativas, políticas entre otras que puedan fortalecer la profesión del auditor financiero

en cuanto al aprendizaje, nivel de desarrollo y capacitaciones para el beneficio no solo de las firmas de auditoría si no que para las entidades auditadas.

Se puede concluir que todos los aspectos relevantes que enmarcan al auditor de cuentas en España su similitud y diferencia el del auditor financiero o externo en Ecuador pueda tener repercusión importante en el desarrollo de la profesión por medio de actualizaciones y mejoras en el desempeño de sus actividades, ampliando sus conocimientos y brindando mayor compromiso con las entidades auditadas con el propósito de estar a la vanguardia de normativas y procedimientos actuales.

BIBLIOGRAFÍA

- American Institute of Certified Public Accountants. (2018).** *AICPA*. Obtenido de <https://www.aicpa.org/>
- De las Heras, E., & al., e. (2010).** La supervisión pública de la profesión de auditoría en España. *94 AECA*, 38-41.
- Delgado Loor, F. (2018)** *Audidores y Asesores Gerenciales* . Contratación de auditores externos:<http://www.smsecuador.ec/contratacion-de-audidores-externos-en-ecuador/>
- Federation International of Accountant. (2018).** *IFAC*. Obtenido de <https://www.ifac.org/.../codigo-de-etica-para-profesionales-de-la-contabilidad.pdf>
- Fernández de la Cigoña Fraga, J. R. (2018).** *CEF - Contabilidad*. Obtenido de <https://www.contabilidadtk.es/profesion-auditor-requisitos-acceder-profesion-formacion-continuada-acceso-registro-oficial-audidores-cuentas-roac.html>
- Gutiérrez Vivas, G. (2015).** Informes Especial del Auditor de Cuentas según la normativa legal en España. *REvista Contable n° 37*, 47-71.
- Holmes, A. W. (1984).** *Principios Básicos de Auditoría*. México: C.E.C.S.A.
- Jimenez, P. (2011).** *Normas Ecuatorianas de Contabilidad*. Obtenido de KVP.
- Mantilla, S. A. (2005).** *Auditoría*. Eco Ediciones 2003.
- Montaño H., F. J. (2013).** *Auditoría de las áreas de la empresa*. Andalucía: IC Editorial.
- Montaño Hormigo, F. J. (2013).** *Auditoría de las áreas de la empresa*. Andalucía: IC Editorial.
- Orta Pérez, M., & Bravo Fernandez, V. (2016).** El nuevo Informe de auditoría. Revisión normativa y motivaciones de tales cambios. *Revista Contable n° 47*, 69-71.
- Poblete, M. (2018).***BDO-AMRA*. Aspectos más relevantes de la auditoría Obtenido de <https://www.bdo.es/es-es/blogs-es/blog-coordenadas-bdo/abril-2018/los-amra-en-el-nuevo-informe-de-auditoria>
- Porter, T., & Burton, W. (1983).** *Auditoría un enfoque conceptual*. México: Limusa.
- Sandoval M., H. (2012).** *Introducción a la Auditoría*. México: Red Tercer Milenio.
- Sandoval Morales, H. (2015).** *Concepto, Clases y Evolución*. Obtenido de www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2016/4sin/B20.pdf
- The Institute of Internal Auditors. (2018).** *IIA*. Obtenido de <https://iaia.org.ar>
- Yaguache Maza, D., Puma Mayancela, R., & Moncayo Flores, J. (2015).** La contabilidad y la normativa. *Su Academia*, 20-21.

Yubero H., M. d., & Mateu G., J. L. (2018). *Expansión*. Obtenido de Corporaciones de Derecho Público representativas de auditores: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/corporaciones-de-derecho-publico-representativas-de-audidores.html>

NORMATIVA ESPAÑOLA

Boletín Oficial del Estado. (Documento BOE-A-2002-22807). *Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero*. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-22807>

Boletín Oficial del Estado. (Documento BOE-A-2015-8147). *Ley 22/2015, de 20 de julio*. Obtenido de Auditoría de Cuentas apartado 2, artículo 1: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-8147>

Boletín Oficial del Estado. (13 de Junio de 2018). *Código de Comercio y legislación complementaria*. Obtenido de https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?modo=1&id=035_Codigo_de_Comercio_y_legislacion_complementaria

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-Resolución de 15 de octubre de 2013, del, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre "Relación entre auditores".

Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (2018) Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español

NIA-ES 200. *Objetivos globales del auditor independiente*

NIA-ES 300. *Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.*

NIA-ES 315. *Identificación y valoración de riesgos de incorrección*

NIA-ES 330. *Respuesta del auditor a los riesgos valorados*

NIA-ES 500. *Evidencia de la auditoría*

NIA-ES 510. *Encargo inicial de la auditoría*

NIA-ES 560. *Hechos posteriores al cierre*

NIA-ES 570. *Empresa en funcionamiento*

NIA-ES 700. *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría*

NIA-ES 701. *Comunicación de cuestiones clave de la auditoría*

NIA-ES 705. *Opinión modificada en el informe de auditoría*

NIA-ES 706. *Párrafo de énfasis y otras cuestiones en el informe*

NIA-ES 710. *Información comparativa de periodos anteriores*

NORMATIVA ECUATORIANA

Boletín Jurídico - Cámara de Comercio de Quito (2018) - Nuevas normas sobre auditoría externa

Colegio de contadores publicos de Pichincha y del Ecuador. (2018). *Leyes y Reglamentos.* Obtenido de <http://www.ccpp.org.ec/index.php/2015-01-04-01-00-04/leyes>

Contraloría General del Estado Ecuador. (2018). *Constitución Política de la República del Ecuador.* Obtenido de <http://www.contraloria.gob.ec/LaInstitucion/FundamentoLegal>

Contraloría General del Estado Ecuador. (2018). *Ley Orgánica de la Contraloría eneral del Estado.* Obtenido de <http://www.contraloria.gob.ec/LaInstitucion/FundamentoLegal>

Superintendencia de Compañías. (2018). *Ley de Compañías. Codificación No. 000. RO/312 de 5 de noviembre de 1999.* Obtenido de <https://portal.supercias.gob.ec/wps/portal/Inicio/Inicio/.../Normativa/LeyCompanias>

Superintendencia de Compañías. (2018). *Registro oficial 879 del 11 de noviembre de 2016,* mediante Resolución SCVS-INC-DNCDN-2016-011, se expidió el nuevo reglamento sobre Auditoría Externa.

NEA 10. *Evaluación de riesgo y control interno*

NIA 315. *Identificación y valoración de riesgos de incorrección*

NIA 400. *Evaluación de riesgo y control interno*

NIA 500. *Evidencia de auditoría*

NIA 700. *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría*

NIA 705. *Opinión modificada en el informe de auditoría*

NIA 706. *Párrafo de énfasis y otras cuestiones en el informe*