

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE NICARAGUA, MANAGUA  
RECINTO UNIVERSITARIO CARLOS FONSECA AMADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS  
UNAN – MANAGUA**



**SEMINARIO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE LICENCIADO EN  
CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS**

**TEMA DE INVESTIGACIÓN:  
NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA – NIA**

**TEMA DELIMITADO:  
APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265  
EDICIÓN REVISADA (COMUNICACIÓN DE DEFICIENCIAS EN EL CONTROL  
INTERNO A LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO Y A LA  
ADMINISTRACIÓN), A LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA COLCHONES  
LIMA, S.A. AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016.**

**AUTOR:  
BR. PEDRO ANTONIO CABRERA HERNÁNDEZ**

**TUTOR:  
MSC. JOSÉ ANTONIO TORRES**

**DEFENSA  
MANGUA, 17 DE FEBRERO DE 2018.**



### **i). DEDICATORIA**

Dedico este trabajo de investigación primeramente a Dios quien me ha dado la vida y la bendición de culminar una carrera más en mi vida profesional.

A mi esposa **Hilda Dávila** y a mis hijos **Rossman** y **Julieth** que son la fuente de energía que día a día están allí para impulsarme a nuevos retos y desafíos.

A mis padres **Daysi** y **Antonio (q.e.p.d)** quienes con mucho esfuerzo un día encendieron la chispa que me permitió desarrollarme profesionalmente, sé que mi Padre aunque ya no está con nosotros, desde el cielo está feliz al verme finalizar esta carrera.



## **ii). AGRADECIMIENTO**

Agradezco infinitamente a Dios por haberme dado sabiduría y las fuerzas para llegar a este punto, por proveerme de salud y los recursos necesarios para alcanzar la meta que un día inicié bajo su dirección y protección, permitiéndome superar los diferentes obstáculos que se presentaron en el camino.

A mi esposa y a mis hijos por el cariño, la comprensión, la paciencia y el apoyo que me brindaron para culminar mi carrera.

A las autoridades de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua por darme la oportunidad de esta segunda carrera así como a los profesores que supieron transmitir los conocimientos necesarios para emprender la vida profesional de la Auditoría.



### iii). VALORACIÓN DEL DOCENTE

#### CARTA AVAL DEL TUTOR

20 de noviembre de 2017

**MSc. Álvaro Guido Quiroz**

Director del Departamento de Contaduría Pública y Finanzas

Facultad de Ciencias Económicas

UNAN-Managua

Su despacho

Estimado Maestro Guido:

Por medio de la presente, le remito los juegos resumen final de Seminario de Graduación correspondiente al II Semestre 2017, con tema general “*Normas Internacionales de Auditoría (NIA)*” y subtema «*Aplicación práctica de la norma internacional de auditoría 265 edición revisada (comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración), a los estados financieros de la empresa colchones lima, s.a. al 31 de diciembre de 2016*» presentado por el bachiller «**Pedro Antonio Cabrera Hernández**» con número de carné «**95-20435-0**», para optar al título de Licenciado en Contabilidad Pública y Finanzas.

Este trabajo reúne los requisitos establecidos para resumen final de Seminario de Graduación que especifica el Reglamento de la UNAN-Managua.

Esperando la fecha de defensa final, me suscribo deseándole éxito en sus labores cotidianas.

Cordialmente,

**Msc. José Antonio Torres Castro**

Docente del Departamento de Contaduría Pública y Finanzas

Tutor de Seminario de Graduación

UNAN-Managua



#### **iv). RESUMEN**

La identificación y comunicación oportuna de deficiencia de control interno ha sido todo un reto para los profesionales de auditoría de estados financieros, cada vez los niveles de riesgos se elevan con la incorporación de la tecnología en las operaciones de las compañías lo que genera mayor posibilidad de deficiencias de control interno a las que el auditor debe prestar especial atención. El presente trabajo de investigación, radicó en la aplicación práctica de la Norma Internacional de Auditoría 265 edición revisada (Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración), mediante auditoría a los estados financieros por el año que terminó al 31 de diciembre de 2016 de la empresa Colchones Lima, S.A.

La investigación se realizó en base a la metodología de estudio de tipo descriptiva, obteniendo información de diversas fuentes, como documentos de páginas web de los organismos que regulan la profesión de auditoría, así como libros especializados en Auditoría, riesgo y control. Esta investigación reflejó que los organismos que regulan la práctica de auditoría ponen en un alto nivel la necesidad imperante de que el auditor de estados financieros actúe de forma profesional y beligerante en la identificación y comunicación de las deficiencias de control interno.

Se buscó respuesta a la siguiente interrogante: ¿Qué efectos tendría la falta de comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno y a la administración de la compañía Colchones Lima, S.A., por parte de sus auditores de estados financieros?. El trabajo investigativo favoreció la formulación de conclusiones sobre el problema planteado, se determinó que la falta de comunicación oportuna y efectivas de las deficiencias de control interno durante la auditoría de estados financieros, limita a la administración y los encargados del gobierno de las compañías a tomar acciones correctivas oportunas.



ÍNDICE

I.	Introducción .....	1
II.	Justificación .....	3
III.	Objetivos.....	4
IV.	Desarrollo del Subtema .....	5
4.1	Generalidades de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).....	5
4.1.1.	Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) – Órgano Rector .....	5
4.1.2.	Otros organismos que gobiernan en la práctica de Auditoría .....	6
4.1.3.	Evolución de las Normas Internacionales de Auditoría .....	8
4.1.4.	Adopción de las NIA en el mundo.....	14
4.1.5.	Adopción de las NIA en Nicaragua .....	16
4.2	Estructura de las NIA .....	17
4.3	Auditoría a los Estados Financieros .....	30
4.3.1	Aceptación y continuidad .....	30
4.3.2	Contrato de auditoría .....	31
4.3.3	Evaluar independencia.....	32
4.3.4	Definición de Materialidad Total y de Desempeño .....	32
4.3.5	Analíticas de riesgos.....	34
4.3.6	Identificación de riesgos de Auditoría debido a fraude y/o error .....	35
4.3.7	Definición de enfoque de Auditoría (Sustantivo, Controles).....	36
4.3.8	Aprobar plan de Auditoría .....	37
4.3.9	Desarrollo de pruebas de controles.....	37
4.3.10	Desarrollo de procedimientos sustantivos .....	38
4.3.11	Desarrollo de pruebas sustantivas de detalle .....	40
4.3.12	Realizar procedimientos de finalización.....	42
4.3.13	Referenciar estados financieros .....	43
4.3.14	Cuestiones claves.....	43
4.3.15	Comunicar resultados incluyendo las deficiencias de control interno .....	44
4.3.16	Cierre de Auditoría y archivo de papeles de trabajo .....	44
4.4	Control de calidad de auditoría a los estados financieros .....	44
4.4.1	Generalidades de la norma internacional de control de calidad 1 – NICC (ISQC por sus siglas en inglés).....	45
4.4.2	La ética .....	45
4.4.3	La independencia.....	46
4.4.4	Sistema de control de calidad .....	46
4.4.5	Proceso de aceptación y continuidad de clientes .....	47



Seminario de Graduación  
Norma Internacional de Auditoría 265, edición revisada

---

4.4.6 Capacidad técnica y profesional .....	47
4.5 Norma internacional de Auditoría 265 (ed. rev) – comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración .....	47
4.5.1 El control interno .....	48
4.5.2 Controles de alto nivel o controles a nivel de entidad .....	52
4.5.3 Deficiencia de control interno .....	52
4.5.4 Evaluación de las Deficiencias de Control Interno.....	53
V. Caso práctico .....	55
5.1 Perfil de la empresa .....	55
5.1.1. Historial de la empresa .....	55
5.1.2. Visión y Misión .....	55
5.1.3. Objetivos estratégicos de Colchones Lima, S.A.....	56
5.1.4. Valores.....	56
5.1.5. Organización.....	57
5.2 Planteamiento del problema de la empresa.....	58
5.3 Diagnóstico del problema .....	58
5.4 Alternativas de solución .....	62
VI. Conclusiones.....	64
VII. Bibliografía.....	65
VIII. Anexos .....	66



## I. Introducción

El control interno es un elemento de gran trascendencia en toda compañía, puesto que dependiendo de su nivel de madurez la compañía puede alcanzar con mayor facilidad sus objetivos propuestos, cuando el control interno es débil, la compañía se expone a diferentes riesgos operativos y fraude lo que en determinado momento podría afectar el alcance de sus objetivos, la habilidad del auditor para identificar las deficiencias de control interno es una condición de alta importancia tanto para la compañía auditada como para el profesional de auditoría.

La práctica de auditoría es una especialización que demanda calidad en desarrollo de la misma, para lo cual se requiere del cumplimiento de diferentes requerimientos, la falta de observación de estos requerimientos puede conllevar a perjuicios económicos de inversionistas y proveedores así como a exposición a sanciones regulatorias y demandas en contra de las compañías auditadas. Arens (2007) afirma “La auditoría debe realizarla una persona independiente y competente” (p.4).

Mediante la aplicación práctica la norma internacional de auditoría 265 edición revisada (comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración), a los estados financieros de la empresa Colchones Lima, s.a. al 31 de diciembre de 2016 se pretende resaltar los efectos que la falta de comunicación o comunicación incorrecta de las deficiencias de control interno, puede provocar en las operaciones de una compañía.

Este trabajo de investigación presenta un resumen de la situación actual de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y destaca los aspectos claves de la Norma Internacional de Auditoría 265 edición revisada (Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración).



Para el desarrollo del subtema se efectuó investigación bibliográfica obteniendo información de libros y páginas de internet de los principales organismos rectores de la profesión de auditoría y principales actores de la profesión incluyendo firma con presencia global. Este trabajo de investigación bibliográfica está estructurado de tal manera que inicialmente se desarrolla el subtema con una descripción de las generalidades de las Normas Internacionales de Auditoría, se describe la estructura y fases de una Auditoría de estados financieros, así como los aspectos de control de calidad en la misma, se finaliza el subtema con aspectos claves de la Norma Internacional de Auditoría 265, el trabajo de investigación finaliza con el desarrollo de un caso práctico y conclusiones generales.



## **II. Justificación**

El papel del auditor cada vez adquiere mayor exigencias en el desarrollo de sus funciones, ha pasado de ser un revisor de cifras contables y proveer aseguramiento de las mismas, al papel de Asesor de Confianza, lo cual demanda ser más beligerante adicionando valor en la realización de sus compromisos; un campo en el cual el auditor no debe fallar es precisamente en la identificación y comunicación de forma oportuna y efectiva de las deficiencias de control interno, sin embargo, aún existen muchas debilidades de parte de los profesionales de auditoría con el manejo de las deficiencias de control interno, por lo antes expuesto, este trabajo de investigación toma especial importancia porque servirá de referencia a los auditores en el manejo del tema abordado.

Esta investigación conlleva el análisis de impacto de las deficiencias de control interno en el desempeño de las empresas, demostrando como un mal manejo de éstas puede impactar negativamente los resultados operativos de las compañías. Es un estudio de gran relevancia no solo para los que desempeñan la responsabilidad de administración en una empresa sino también para accionistas e inversionistas interesados en los rendimientos de la inversión del capital.

Las deficiencias de control interno identificadas durante una auditoría, deben ser comunicadas oportunamente a los encargados del gobierno corporativo de la entidad, ya que esto refleja la importancia de los asuntos identificados, y ayuda a los encargados del gobierno corporativo a cumplir sus responsabilidades de supervisión.



### **III. Objetivos**

#### **Objetivo general**

Aplicar de forma práctica la norma internacional de auditoría 265 edición revisada (comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración), a los estados financieros de la empresa colchones lima, s.a. al 31 de diciembre de 2016.

#### **Objetivos específicos**

- Efectuar revisión del estado del arte de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)
- Analizar detalladamente los aspectos claves de la Norma Internacional de Auditoría 265 edición revisada (Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración).
- Implementar la Norma Internacional de Auditoría 265 edición revisada, al caso particular de los estados financieros de la empresa Colchones Lima, S.A., al 31 de diciembre 2016.
- Efectuar valoraciones sobre los efectos de la aplicación de la Norma Internacional de Auditoría 265 edición revisada, y planes de acción adoptados por la compañía Colchones Lima S.A, para subsanar los resultados.



## **IV. Desarrollo del Subtema**

### **4.1 Generalidades de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)**

Las NIAS son un conjunto de normas expedidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) las cuales permiten al Auditor desarrollar un trabajo profesional con herramientas de alta calidad reconocidas a nivel mundial, son una plataforma técnica para la adecuada obtención de evidencias en el proceso de auditoría y el posterior informe sobre la razonabilidad de los estados financieros.

#### **4.1.1. Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) – Órgano Rector**

Sr creó en Suiza en 1977, surgió como un órgano de control de la profesión contable y desde su fundación ha liderado la práctica contable y de auditoría, está compuesta por más de 175 miembros y asociados en más de 130 países y jurisdicciones, lo que representa aproximadamente 3 millones de contadores en la práctica pública, la educación, el servicio del gobierno, la industria y el comercio (IFAC, s.f.)

La IFAC promueve:

- El desarrollo de estándares internacionales de alta calidad.
- El desarrollo de estándares internacionales de alta calidad en auditoría y aseguramiento, la contabilidad del sector público, la ética y la educación para los contadores profesionales.
- La adopción y aplicación de estas normas.
- La colaboración y la cooperación entre sus organismos miembros así como con otros órganos internacionales

IFAC desarrolla normas internacionales sobre ética, auditoría y aseguramiento, educación y contabilidad del sector público. Además, ofrece guías para apoyar a Contadores profesionales en



empresas, en firmas profesionales pequeñas y medianas y en naciones en desarrollo; asimismo, emite documentos de posición política sobre temas de interés público.

Uno de los Consejos de la IFAC es el de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés), cuyo objetivo consiste en establecer, de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados, así como facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales.

Este Consejo, a la fecha, ha publicado más de 30 Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés) y aproximadamente 20 Declaraciones Internacionales para la Práctica de Auditorías (IAPS, por sus siglas en inglés).

#### **4.1.2. Otros organismos que gobiernan en la práctica de Auditoría**

##### **El Instituto Americano de Contables Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés)**

Es la asociación más grande del mundo representando a la profesión contable con más de 418.000 miembros en 143 países, fundada desde 1887.

El AICPA establece normas éticas para la profesión y normas de auditoría de los Estados Unidos para empresas privadas, organizaciones sin fines de lucro, gobiernos federales, estatales y locales.

##### **Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)**

Fue creado por la Ley Sarbanes Oxley (Sox) en el 2002, entidad privada cuya finalidad fue aportar con la supervisión en las Auditorías que se practican en empresas públicas (Empresas que cotizan en Bolsas), teniendo de esta manera cuatro funciones principales para poder lograr su objetivo como lo son: el registro, la inspección, establecimiento de normas y ejecución.



En el 2010 sus fines se ampliaron y el PCAOB al ser creada por la ley Sox mejoró su enfoque, apegándose a la misma finalidad de esa ley que es disminuir el fraude hacia los inversores y generar confianza en los mismos, para lo que ahora también el PCAOB se encarga de la revisión de las Auditorías que se realizan a los corredores de bolsas.

### **Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés)**

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento o IAASB por sus siglas en inglés (International Auditing and Assurance Standards Board), es un organismo que se encarga de mejorar la calidad y la uniformidad de las actividades en todo el mundo y fortalecer la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento de la información a nivel mundial. Para ello, emite normas a nivel internacional aplicables en materia de auditoría, control de calidad, revisión y aseguramiento de la información, además de otros servicios relacionados con esto.

El IAASB se fundó en marzo de 1978, sin embargo, el nombre bajo el cual se constituyó este organismo fue Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC por sus siglas en inglés). Desde su conformación, sus objetivos principales han estado concentrados en dos áreas:

- El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- Guías generales de auditoría.

Posteriormente, en 1991, las guías emitidas por el IAPC, se volvieron a elaborar conociéndose a partir de dicha fecha como Normas Internacionales de Auditoría – ISA por sus siglas en inglés.

En 2002 se decide reconstruir el IAPC, cambiando su nombre a Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IAASB, nombre que se conserva hasta la actualidad. En el 2003, el IFAC, órgano supervisor del IAASB, aprobó una serie de reformas para



seguir fortaleciendo sus procesos de emisión de normas, incluido el mencionado IAASB, a fin de que puedan actuar de manera eficaz, para beneficio del interés público.

#### **4.1.3. Evolución de las Normas Internacionales de Auditoría**

Las Normas Internacionales de Auditoría nacieron en los años 70 como fruto del esfuerzo de unificación y estandarización de las metodologías de auditoría, entonces guiadas por los estándares de auditoría generalmente aceptados (GAAS = Generally Accepted Auditing Standards) [NAGA = Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas], principalmente en los Estados Unidos (US-GAAS) y en el Reino Unido (UK-GAAS).

Dado que la auditoría de estados financieros, también conocida como auditoría independiente (para diferenciarla de la auditoría interna) ahora se da en un contexto de aseguramiento de la información, muchos prefieren utilizar la expresión “Estándares Internacionales de Aseguramiento” para abarcar tanto la auditoría (aseguramiento alto), como la revisión (aseguramiento medio) y los otros servicios relacionados con el aseguramiento.

En consecuencia, desde su origen está la diferenciación entre estándares (en aras de dar prelación a la calidad y la eficiencia) y normas (de carácter nacional, local), proceso que, como se verá, todavía no ha culminado completamente. Para entender plenamente las NIA y poderlas aplicar con efectividad, es importante tener bien claro cómo ha ido cambiando la auditoría.

Históricamente se distinguen tres esquemas de auditoría. Inicialmente fue entendida como revisión (comprobación al 100%), luego evolucionó hacia la atestación (muestreo selectivo) y ahora lo está haciendo hacia el aseguramiento (administración de riesgos), donde:

- Las prácticas de revisión generalmente se basaron en ensayo y error, en una relación de confianza entre el propietario y el auditor.



- Las prácticas de atestación se basaron en el muestreo selectivo (estadístico y no-estadístico), en una relación de fe pública entre el propietario y el administrador, siendo el auditor el tercero garante a nombre de y para el Estado.
- Las prácticas de aseguramiento se basan en la administración de riesgos (principalmente riesgos de negocio), en una relación de independencia entre el auditor y el auditado, en aras del interés público.

Lo anterior es clave para el entendimiento estratégico de las NIA y para su implementación efectiva, téngase bien presente, en un contexto de aseguramiento, esto es, de seguridad razonable.

El enfoque amplio de las NIA es el que tiene IFAC y que aparece en su publicación del 2013, las NIA constituyen un sistema o conjunto amplio que incluye:

- Unos fundamentos o respaldos (Prefacio, Estructura Conceptual, Glosario, Código de Ética). Si bien éstos no son propiamente ‘estándares de auditoría’, constituyen la base para su implementación, interpretación y explicación. En consecuencia, no se puede desconocer estos fundamentos.
- Los estándares internacionales sobre control de calidad. Como se privilegia la calidad y no la norma, entonces estos estándares adquieren una preeminencia que se destaca. A la fecha solamente se ha emitido uno, relacionado con la calidad de las firmas que desempeñan estos servicios profesionales, el ISQC1.
- Los estándares internacionales de auditoría propiamente, referidos a las auditorías de información financiera histórica y clasificados en 6 grupos, así:
  - a) Principios y responsabilidades generales.
  - b) Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos.
  - c) Evidencia de auditoría.



- d) Uso del trabajo de otros.
- e) Conclusiones de auditoría y presentación de reportes de auditoría.
- f) Áreas especializadas.
- Estándares referidos a las auditorías y revisiones de información financiera histórica conocido como estándares internacionales sobre compromisos de revisión (ISRE / NITR).
- Estándares referidos a los compromisos de aseguramiento diferentes a las auditorías o revisiones de información financiera histórica: Estándares internacionales sobre compromisos de aseguramiento (ISAE).
- Estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS/NISR).

En diciembre 2016 se efectuaron cambios a determinadas normas por el IAASB, Las NIA's que se modifican son las siguientes:

- a) NIA 700 (ed. rev) - Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- b) NIA 701 - Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- c) NIA 705 (ed. rev) - Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- d) NIA 706 (ed. rev) - Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- e) NIA 570 (ed. rev) - Empresa en funcionamiento.
- f) NIA 260 (ed. rev) - Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

Algunos de los beneficios que se busca alcanzar con los nuevos cambios son los siguientes:

- Mayor confianza en el informe del auditor.



- Mejor comunicación entre auditores, inversores y responsables de la entidad.
- Permitir al usuario de los estados financieros entender mejor a la entidad.
- Mayor transparencia, calidad de la auditoría y valor de la información.
- Mayor atención de la dirección y de quienes preparan los estados financieros a las revelaciones a que hace referencia el informe del auditor (por ejemplo, asuntos importantes de auditoría, negocio en marcha, etc.).
- Se renueva el enfoque del auditor sobre asuntos que deben informarse, lo cual puede implicar un mayor escepticismo profesional, mejorando así la calidad de la auditoría.
- Proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para comprometerse más con la administración y con los encargados del gobierno de la entidad acerca de ciertos asuntos relativos a la misma y a los estados financieros auditados.

Entre los cambios principales efectuados a estas normas destacan los siguientes:

NIA 700 (ed. rev) - Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros:

- En el nuevo informe del auditor, tendrá una ubicación destacada la opinión del auditor.
- Informe del auditor sobre el negocio en marcha, incluyendo una conclusión sobre lo apropiado del uso de la administración de las bases contables de negocio en marcha, en la preparación de los estados financieros, y una declaración de si se ha identificado alguna incertidumbre material que haga surgir una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha.
- Mejora de la descripción de las responsabilidades del auditor y de las características importantes de la auditoría.



NIA 701 - Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente:

- El auditor debe comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría para aquellas entidades que cotizan en bolsa, describiendo asimismo el efecto de dicho asunto en el proceso de auditoría, lo cual puede incluir una visión general de los procedimientos realizados por parte del auditor.
- Los asuntos importantes de auditoría se definen como aquellos asuntos que, a juicio profesional del auditor, son de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período en cuestión.
- El auditor debe determinar cuáles de los asuntos comunicados con los encargados del gobierno de la entidad son asuntos importantes de auditoría, para lo cual, el auditor debe tomar en cuenta los siguientes aspectos:
  - a) Áreas identificadas como riesgos significativos, o que involucran juicios significativos por parte del auditor.
  - b) Áreas en las cuales el auditor encuentra dificultad significativa durante la auditoría, incluyendo lo relativo a la obtención de evidencia de auditoría suficiente apropiada.
  - c) Circunstancias que requieren modificaciones significativas en el enfoque planteado del auditor, incluyendo aquellas como resultado de la identificación de deficiencias significativas en el control interno de la entidad.

NIA 705 (ed. rev) - Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente:



- La nueva propuesta no presenta cambios importantes salvo aquellos consecuentes de las modificaciones en las NIA's 700 (ed. rev) y 701 respectivamente.

NIA 706 (ed. rev) - Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente:

- Al igual que para la NIA 705 la nueva propuesta no presenta grandes cambios salvo los derivados de las modificaciones en la NIA 700 (ed. rev) y 701.
- Sin embargo, se establecen ciertas aclaraciones:
  - a) El auditor no deberá utilizar un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otros asuntos para aquellos casos determinados como asuntos importantes de auditoría en conformidad con la NIA 701.
  - b) Se facilita el entendimiento del usuario sobre la diferencia entre el Párrafo de Énfasis y los Asuntos Importantes de Auditoría.

NIA 570 (ed. rev) - Empresa en funcionamiento:

- En esta propuesta se reemplaza el término “suposiciones de negocio en marcha” por el concepto de “bases contables de negocio en marcha” incluido en las NIIF.
- La identificación de una incertidumbre material relacionada al negocio en marcha debe presentarse como parte de la sección Negocio en Marcha en el informe del auditor en lugar de considerarla dentro de un Párrafo de Énfasis.
- Cabe aclarar que, cuando se ha detectado una incertidumbre material relacionada al negocio en marcha, se requiere expresarla bajo un subtítulo que diga “Revelaciones sobre Incertidumbres Materiales Identificadas” u otro subtítulo del estilo que permita alertar a los usuarios sobre la situación identificada.



NIA 260 (ed. rev) - Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad:

- A la luz de los cambios propuestos en la NIA 700 (ed. rev) y 700, se expanden los requerimientos de comunicación del auditor, incluyendo:
  - a) La comunicación sobre los riesgos significativos identificados por el mismo,
  - b) La comunicación sobre los hallazgos significativos de la auditoría,
  - c) La comunicación sobre circunstancias que requieren modificaciones significativas del enfoque planeado por el auditor para la auditoría.

#### **4.1.4. Adopción de las NIA en el mundo**

La Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), tal como está fijado en su constitución, determina que su misión es el desarrollo y mejoramiento mundial de la profesión contable por medio de la aplicación armónica de las normas profesionales capaces de proveer servicios uniformes de alta calidad en interés del público. Para tal misión, el directorio del IFAC ha establecido el Consejo Internacional de Normas de Seguridad y Auditoría, IAASB, por sus siglas en inglés (reemplazante desde el 2001 del Comité Internacional de Practicas de Auditoría, o IAPC, en inglés). El propósito del IAASB, es emitir los pronunciamientos normativos que gobiernan los servicios de seguridad (assurance), entre los cuales se cuenta la auditoría y los denominados servicios relacionados.

En los últimos años ha crecido la tendencia hacia la globalización de los negocios, los inversionistas ya no sólo invierten en su país de origen, sino que buscan oportunidades de inversión en fuera de sus fronteras, esta situación ha generado que órganos regulatorios de diferentes países, busquen que los demás asuman reglas similares a las que ellos aplican, con objeto de proteger a sus connacionales que invierten en el extranjero.



El actuar de la profesión contable, independiente que se dedica a la auditoría, no está libre de esta tendencia. Los usuarios de la información financiera que se apoyan en la opinión de un auditor para dar confiabilidad a la misma, quieren que los auditores tengan las mismas reglas de actuación del país en donde desempeñen sus funciones.

Derivado de lo anterior, la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC), a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) ha emitido un conjunto de reglas para normar la actuación de los auditores, con el objetivo de que éstas sean de aceptación global.

De acuerdo con sus propios postulados de misión, el IAASB sirve al interés público al “establecer, de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados, y facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales”.

Lo anterior, con objeto de contribuir “a una mejor calidad y uniformidad de la profesión en estas áreas por todo el mundo, y a una mayor confianza pública en los informes financieros”.

A la fecha, el IAASB ha emitido normas que regulan el trabajo y la actuación de los contadores independientes en las siguientes áreas:

- Normas Internacionales de Auditoría (International Standards on Auditing, ISAs), que son aplicables a la Auditoría de información financiera histórica.
- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (International Standards on Review Engagements, ISREs), que son aplicables en la revisión de información financiera histórica.



- Normas Internacionales de Trabajos de Aseguramiento (International Standards on Assurance Engagements, ISAEs), aplicables a trabajos de aseguramientos que tratan con otros asuntos distintos a la información financiera histórica.
- Normas Internacionales de Servicios Relacionados (International Standards on Related Services, ISRSs), que son aplicables a trabajos de compilación, trabajos para aplicar, sobre información, procedimientos de revisión previamente convenidos y otros trabajos de servicios relacionados, especificados por el IAASB.
- Normas Internacionales de Control de Calidad (International Standards on Quality Control, ISQCs), para todos los servicios que están dentro del ámbito de las ISAs, ISAEs e ISRSs.

El IAASB está alerta a todos los asuntos que van surgiendo en el ámbito internacional, de la profesión independiente, y revisa, continuamente, los ordenamientos anteriores con objeto de ajustarlos a las nuevas realidades, para que cumplan con los objetivos previstos.

Adicionalmente, el IAASB promueve activamente la adopción de dichas normas a nivel de los diferentes países a través de sus miembros, de tal manera que mejore la confiabilidad que la población en general tiene de la profesión contable independiente.

#### **4.1.5. Adopción de las NIA en Nicaragua**

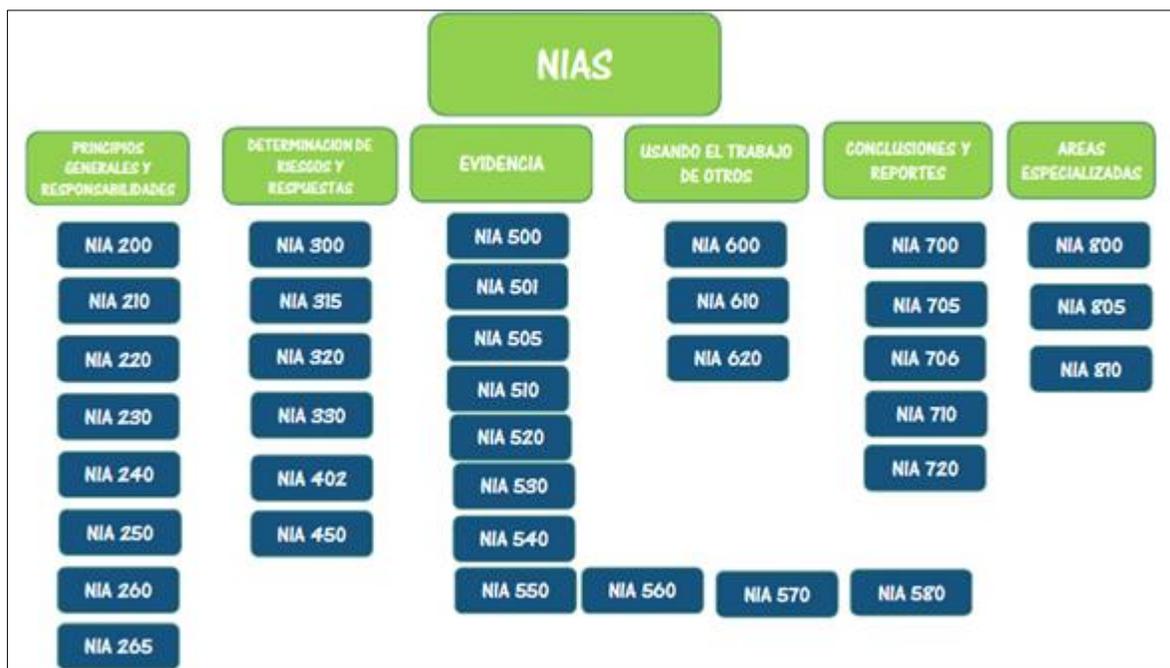
El Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua creado por decreto ejecutivo No. 6 del 14 de abril de 1959, es la única Institución representativa de la profesión de la Contaduría y como tal es el organismo responsable de emitir y promulgar las actualizaciones de la profesión en sus aspectos técnicos y metodológicos. Basados en las facultades conferidas resolvió Adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) desde el año 2002.



La Asociación de Auditores Internos de Nicaragua creada por decreto ejecutivo No. 14 del 25 de noviembre de 1981, es miembro de The Institute of Internal Auditors Global, principal promotor y emisor del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna; en julio 2013 el Instituto de Auditores interno global firma Memorando de Entendimiento con el IFAC para crear una base formal para el avance de la gestión de riesgos y los controles internos hacia un objetivo común de mejora de la gobernanza, de esta forma, ambos órganos trabajan de forma coordinada a nivel global, por lo cual, el Instituto de Auditores Internos de Nicaragua al ser miembro del Instituto de Auditores Internos global, observa los lineamientos que este último baja a cada uno de sus miembros.

#### 4.2 Estructura de las NIA

Las Normas Internacionales de Auditoría se agrupan de la siguiente forma:



Fuente: [https://www.academia.edu/11836798/Estructura\\_de\\_las\\_NIAS](https://www.academia.edu/11836798/Estructura_de_las_NIAS)



**Estándares internacionales sobre control de calidad, Auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados**

**NICC 1 - Normas internacionales de control de calidad (ISQC, por sus siglas en inglés)**

Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan Auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

**Principios Generales y Responsabilidades**

NIA 200 - Objetivos globales del Auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las normas internacionales de Auditoría.

Norma Internacional de Auditoría 200, expone las responsabilidades del auditor independiente al momento de llevar a cabo una Auditoría de estados financieros basándose en las normas internacionales. Expone los objetivos generales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de la Auditoría diseñada para cumplir dichos objetivos.

NIA 210 - Acuerdo de los términos del encargo de Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría 210, trata de las responsabilidades del auditor para acordar los lineamientos y términos del trabajo de Auditoría con la administración, o quienes estén encargados del gobierno corporativo.



NIA 220 - Control de calidad de la Auditoría de estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 220, trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También habla, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo.

NIA 230 - Documentación de la Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría 230, trata de la responsabilidad que tiene el auditor en la preparación de la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros.

NIA 240 - Responsabilidades del auditor en la Auditoría de estados financieros respecto al fraude.

La Norma Internacional de Auditoría 240, trata de las responsabilidades del auditor con respecto al fraude en Auditorías de Estados Financieros; y explica cómo deben aplicarse las normas de Auditoría 315 y 330 para el manejo de riesgos de errores de importancia relativa.

NIA 250 - Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la Auditoría de estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 250, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.



NIA 260 (ed. rev) - Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

La Norma Internacional de Auditoría 260, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros.

NIA 265 - Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

La Norma Internacional de Auditoría 265, trata sobre la responsabilidad del auditor, de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros.

NIA 300 - Planificación Auditoría estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 300, trata de la responsabilidad del auditor de planear una Auditoría de estados financieros desarrollando una estrategia general que permita desarrollar el plan de trabajo para la Auditoría, lo que le permite al auditor organizar y administrar de manera apropiada el trabajo de Auditoría garantizando un trabajo eficiente y efectivo.

NIA 315 - Identificación y valoración de riesgos de declaración errónea material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.

La Norma Internacional de Auditoría 315, tratan acerca del tema de “riesgos”, les recuerdan constantemente a los auditores de estados financieros la necesidad de aplicar su juicio profesional



al evaluar los riesgos y la estructura de control interno como principio básico para decidir qué procedimientos de auditoría aplicar, así como la oportunidad y alcance de los mismos.

NIA 320 - Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría 320, trata la importancia de determinar a materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto para propósitos de determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos, identificar y evaluar los riesgos de errores materiales, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

NIA 330 - Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

La Norma Internacional de Auditoría 330, trata fijar la responsabilidad del auditor de estados financieros, en cuanto al diseño e implementación de respuestas al riesgo de incorrección material.

NIA 402 - Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

La Norma Internacional de Auditoría 402, trata sobre la responsabilidad del auditor del usuario de obtener la suficiente y apropiada evidencia de Auditoría cuando la entidad usuaria emplea los servicios de una o más organizaciones de servicios.



NIA 450 - Evaluación de declaraciones erróneas identificadas durante la realización de la Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría 450, trata de la responsabilidad del auditor de evaluar el efecto representaciones erróneas identificadas durante la auditoría, incluyendo las no corregidas, en los estados financieros.

### **Evidencia de Auditoría**

NIA 500 - Evidencia de Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría 500, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basara su opinión.

NIA 501 - Evidencia de Auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas.

La Norma Internacional de Auditoría 501, trata sobre la responsabilidad del auditor debe obtener la suficiente y apropiada evidencia de Auditoría respecto a existencia y condición del inventario, integridad de los litigios y reclamaciones que afecten la entidad, y presentación y revelación de la información por segmentos.

NIA 505 - Confirmaciones externas.

La Norma Internacional de Auditoría 505, trata del uso de procedimientos de confirmación externa que debe hacer el auditor para obtener evidencia de Auditoría.



NIA 510 - Encargos iniciales de Auditoría – saldos de apertura.

La Norma Internacional de Auditoría 510, presenta las responsabilidades del auditor con relación a la revisión de los saldos iniciales en los trabajos iniciales de auditoría, incluyendo contingencias y compromisos.

NIA 520 - Procedimientos analíticos.

La Norma Internacional de Auditoría 520, expone la responsabilidad del auditor de efectuar procedimientos analíticos sustantivos durante la Auditoría y al final de la Auditoría para ayudar a forma la conclusión general sobre los estados financieros.

NIA 530 - Muestreo de Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría 530, trata del uso del muestreo de Auditoría estadístico y no estadístico cuando el auditor ha decidido usar muestreo de Auditoría.

NIA 540 - Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.

La Norma Internacional de Auditoría 540, presenta la responsabilidad del auditor con relación a las estimaciones contables, aquellas partidas de los estados financieros que no pueden medirse en forma precisa sino solo estimarse.

NIA 550 - Partes vinculadas.

La Norma Internacional de Auditoría 550, presenta las responsabilidades del auditor frente a las relaciones y transacciones entre partes relacionadas en una Auditoría de estados financieros.



NIA 560 - Hechos posteriores al cierre.

La Norma Internacional de Auditoría 560, presenta las responsabilidades que tiene el auditor con los hechos sucedidos después de realizada la auditoría de estados financieros.

NIA 570 (ed. rev) - Empresa en funcionamiento.

La Norma Internacional de Auditoría 570, se refiere a la responsabilidad del auditor en la Auditoría de los estados financieros en relación al uso por la administración del supuesto de negocio en marcha como un supuesto para la preparación de los estados financieros.

NIA 580 - Manifestaciones escritas.

La Norma Internacional de Auditoría 580, se refiere a la responsabilidad que tiene el auditor para obtener declaraciones escritas de la administración o encargados del gobierno corporativo durante la Auditoría de estados financieros.

### **Utilización del trabajo de otros**

NIA 600 - Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

La Norma Internacional de Auditoría 600, presenta las consideraciones relacionadas a las Auditorías de grupo que involucran auditores de componentes o situaciones en las que el auditor involucra a otro auditor en algún proceso dentro del desarrollo de la Auditoría.



NIA 610 - Utilización del trabajo de los auditores internos.

La Norma Internacional de Auditoría 610, manifiesta que de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 315 - El auditor externo puede determinar si es necesaria e importante la función de auditoría interna para el proceso de la Auditoría en general.

NIA 620 - Utilización del trabajo de un experto del auditor.

La Norma Internacional de Auditoría 620, habla de las limitaciones en conocimientos del auditor, para lo cual vincula el trabajo de una persona u organización especialista en un campo diferente al de la contabilidad y auditoría.

### **Conclusiones y Reportes de Auditoría**

NIA 700 (ed. rev) - Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 700, define las responsabilidades que tiene el auditor para constituir una opinión sobre los estados financieros, incluyendo parámetros como la forma y el contenido del dictamen que emite producto del resultado de una Auditoría de los estados financieros.

NIA 701 - Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

La Norma Internacional de Auditoría 701, Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.



NIA 705 (ed. rev) - Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

La Norma Internacional de Auditoría 705, presenta las responsabilidades del auditor para emitir un dictamen apropiado cuando el auditor determina que luego de formarse una opinión sobre los estados financieros se necesita una modificación a esta.

NIA 706 (ed. rev) - Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

La Norma Internacional de Auditoría 706, habla de la comunicación adicional en el dictamen del auditor cuando el auditor determina necesario llamar la atención sobre un asunto o asuntos específicos en los estados financieros.

NIA 710 - Información comparativa – cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.

La Norma Internacional de Auditoría 710, trata de cómo se debe obtener la suficiente y apropiada evidencia de Auditoría sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros esta presentada de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable y cumple con los requisitos pertinentes.



NIA 720 - Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

La Norma Internacional de Auditoría 720, aborda las responsabilidades del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados y el dictamen correspondiente del auditor.

### **Áreas Especializadas**

NIA 800 - Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

La Norma Internacional de Auditoría 800, presenta las consideraciones especiales para Auditorías de un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de propósito especial.

NIA 805 - Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta, o partida específicos de un estado financiero.

La Norma Internacional de Auditoría 805, trata las consideraciones especiales para la aplicación de las normas internacionales de Auditoría en una Auditoría de un estado financiero.

NIA 810 - Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

La Norma Internacional de Auditoría 810, presenta las responsabilidades del auditor relacionadas con un trabajo para dictaminar estados financieros resumidos derivados de los estados financieros auditados.



### **Práctica Internacional de Auditoría**

IAPN 1000 - Consideraciones Especiales en la Auditoría de Instrumentos Financieros.

International Auditing Practice Note 1000, trata de Consideraciones especiales en la Auditoría Financiera de Instrumentos, para prestar asistencia práctica a los auditores cuando se trata de valoración sobre valor razonable y estimación.

### **Normas Internacionales de Trabajos de Revisión**

NITR 2400 (ed. rev) - Encargos de revisión de estados financieros.

Norma Internacional de Trabajo de Revisión 2400, tiene como propósito proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor para la revisión de los estados financieros y el control de calidad.

NITR 2410 – Revisión de información Financiera Intermedia Realizada por el Auditor Independiente de la Entidad.

Norma Internacional de trabajo de Revisión 2410, tiene como propósito establecer responsabilidades para el auditor para la revisión de información financiera intermedia.

### **Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar**

ISAE 3000 – Trabajos para atestiguar distintos de Auditoría o Revisiones de Información Financiera Histórica.

Norma Internacional de trabajos para Atestiguar es aplicable a contadores cuyo objetivo es reducir el riesgo de aseguramiento hasta un nivel aceptable en donde se ofrece una opinión.



#### ISAE 3400 - Examen de Información Financiera Prospectiva

Esta norma tiene como objetivo establecer reglas y proporcionar orientación para encargos consistentes en examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluidos los procedimientos para examinar las hipótesis utilizadas en los casos de “mejor estimación posible” o de “situación hipotética”

#### ISAE 3402 - Informes de Aseguramiento sobre los Controles de una Organización de Servicios.

Esta norma trata de los encargos que proporcionan un grado de seguridad, realizados por profesionales de la contabilidad en ejercicio, cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera.

#### **Norma Internacional de Servicios Relacionados**

##### NISR 4400 – Encargados para realizar Procedimientos Acordados sobre Información Financiera.

Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR4400), tiene como finalidad es establecer normas y suministrar criterios sobre la responsabilidad profesional del auditor cuando se ejecuta un encargo de realización de procedimientos acordados sobre información financiera y en relación con la forma y contenido del informe que emite el auditor como resultado de dicho encargo.

##### NISR 4410 (ed. rev) - Encargos de Compilación de Estados Financieros

La Norma Internacional de Servicios Relacionados Número 4410 (NISR 4410), tiene como finalidad establecer reglas y suministrar criterios sobre la responsabilidad profesional del contador



cuando se ejecuta un encargo de compilación de estados financieros y en relación con el formato y contenido del informe que emite el contador como resultado de dicho trabajo.

### **4.3 Auditoría a los Estados Financieros**

#### **4.3.1 Aceptación y continuidad**

La aceptación y continuidad de clientes es una tarea obligatoria a ser desarrollada como parte de la primera actividad antes de la firma del contrato para lo cual se hará uso del formulario de Aceptación y Continuidad de Clientes. De esta forma se minimiza el riesgo de litigio y reputación.

A través de un formulario específico de Aceptación y Continuidad de Clientes, evaluar los siguientes aspectos de riesgos:

- a. Reputación del cliente potencial, de sus accionistas, de sus administradores o directivos.
- b. Sector de actividad y naturaleza del negocio:
  - ¿Opera en una actividad de negocio de alto riesgo?
  - ¿Hay algún acreedor que individualmente sea muy importante?
  - ¿Hay alguna indicación o expectativa de que el negocio se venderá en el futuro?
  - ¿Ha habido, en los últimos 12 meses, cambios importantes en las actividades comerciales del negocio?
  - ¿La compañía no se ha visto afectada en sus niveles de solvencia?
- c. Razones por las que se solicita la Auditoría.
- d. Delitos fiscales potenciales o de otra naturaleza.
- e. Conflicto de intereses con otros clientes o independencia del auditor con la sociedad que puedan comprometer y condicionar la objetividad del auditor así como la libertad de expresar su opinión profesional.



- f. Dificultades financieras presentes o previsibles.
- g. Litigios existentes o previsibles contra la empresa
- h. Se ha obtenido autorización de la empresa para contactar con los auditores anteriores

Cuando se trata de clientes recurrentes, efectuar una confirmación de que se mantienen los puntos evaluados al inicio de la relación y que no ha habido eventos que hagan pensar que los aspectos evaluados han cambiado.

El Formulario de Aceptación y Continuidad de Clientes debe ser firmado por el Socio responsable de la relación con el cliente que a la vez será el que firmará la Opinión.

Cuando al menos uno de los aspectos evaluados da como resultados posible conflictos de interés o exposición de riesgos, la evaluación debe ser revisada y autorizada o denegada por un Socio de Riesgo.

#### **4.3.2 Contrato de auditoría**

Sujetos a la NIA 210 párrafo 11, formalizar para cada proyecto de Auditoría una carta de compromiso, esta carta de compromiso debe ser firmada antes de iniciar las actividades de Auditoría. Los elementos que recoge la carta de compromiso son los siguientes: Alcance del trabajo a realizar, el plazo de realización y entrega del trabajo, el número de horas estimadas para la realización del trabajo, personal, honorarios y gastos, forma de pago, cláusula de confidencialidad, terminación, responsabilidades, propiedad de papeles de trabajo, relación entre las partes, legislación y jurisdicción para la solución de controversias.



### 4.3.3 Evaluar independencia

La política de independencia obliga a los miembros de un proyecto de Auditoría, a firmar una declaración de independencia de no tener ningún impedimento o conflicto de interés directo o indirecto con la compañía a auditar, la declaración es extensiva a familiares y cónyuge. Así mismo se debe firmar una declaración anual de independencia en la cual se declaren las inversiones e intereses del personal auditor de la Firma, con lo cual se facilita la asignación de personal de forma adecuada evitando la exposición a conflictos de interés.

### 4.3.4 Definición de Materialidad Total y de Desempeño

**Materialidad total:** Es el máximo error en una cuenta sin dar lugar a que los estados financieros estén materialmente errados, cualquier error identificado por arriba de la materialidad total es objeto de análisis y valoración de parte del Socio de Auditoría a fin de determinar si aplica una salvedad o abstención de opinión según sea la magnitud del error. Para determinar la materialidad total hacer uso del Formulario de Materialidad, partiendo del juicio profesional y tomando como referencia las siguientes variables:

- a. Para una entidad con fines de lucro, normalmente hasta 5% de las ganancias/pérdidas antes de los impuestos provenientes de las operaciones continuas.
- b. Para una entidad sin fines de lucro, normalmente hasta 1% del total de gastos o ingresos o hasta 0,5% del total de activos.
- c. Para otras entidades diferentes a las entidades sin fines de lucro, cuando se utiliza como punto de referencia el ingreso o gastos totales, normalmente hasta uno por ciento (1%) del total de ingresos o total de gastos.



- d. Para las entidades que no son entidades sin fines de lucro, en las que se usa el total de activos como punto de referencia, normalmente hasta 1% del total de activos.

Generalmente se utilizan las ganancias/pérdidas antes de los impuestos provenientes de las operaciones continuas (es decir, ganancias/pérdidas antes de los impuestos antes de la operaciones discontinuadas) para las entidades con fines de lucro. Sin embargo, un enfoque principal en las ganancias/pérdidas del período actual antes de los impuestos no siempre podría ser adecuado por lo cual se ha dispuesto hacer uso de los otros escenarios, se deben tomar los valor más conservadores a fin de minimizar los riesgos de auditoría.

#### **Materialidad de desempeño:**

La materialidad de desempeño o materialidad para la ejecución del trabajo, se refiere al importe o importes que se establecen por debajo del nivel de materialidad total, con el propósito de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de los errores no corregidos y no detectados exceda el importe de la materialidad de los estados financieros tomados en su conjunto. La materialidad de desempeño no puede exceder del 75% ni menor del 50% de la materialidad total para los estados financieros tomados en conjunto.

Los factores que influyen una decisión para seleccionar la materialidad de ejecución al extremo más alto del rango (es decir, cercano al 75% de la materialidad general) incluyen lo siguiente:

- a. Una auditoría recurrente con un historial limitado de ajustes de auditoría no registrados o propuestos



- b. El riesgo general del compromiso o auditoría se considera bajo (por ejemplo, el cliente no pertenece a la red de alto riesgo, no opera en una industria de alto riesgo, no enfrenta altas presiones del mercado, etc.)

Los factores que influyen a una decisión de seleccionar la materialidad de ejecución al extremo inferior del rango (es decir, cercano al 50% de la materialidad general) incluyen lo siguiente:

- a. Una auditoría recurrente con un historial de ajustes de auditoría frecuentes
- b. El riesgo general del compromiso o auditoría se considera alto (por ejemplo, el cliente tiene un perfil más alto, opera en una industria de alto riesgo, enfrenta inusualmente altas presiones del mercado, tiene estados financieros del primer año o con propósito especial, etc.)

#### **4.3.5 Analíticas de riesgos**

Los procedimientos analíticos de evaluación de riesgo serán realizados anticipadamente en la auditoría para ayudar en la planificación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se usarán para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cuentas o clases de transacciones significativas. Se utilizan analíticas de riesgos deferentes de acuerdo al tipo de cuenta a revisar:

- a) Análisis de cuentas de estado de resultados:
  - Tendencias de venta y/o crecimiento de ventas.
  - Margen bruto/costo de productos vendidos como % del ingreso.
  - Total gastos operativos como % del ingreso.
  - Ganancia operativa como % del ingreso.



- Rendimiento en inversión neta.
- b) Análisis de cuentas de balance general
  - Índice de capital de trabajo.
  - Días de venta pendientes o movimiento de cuentas por cobrar.
  - Días de venta en inventario o movimiento en inventario.
  - Días de cuentas por pagar pendientes.
  - Gastos de capital como % del ingreso.
  - Índice total de la deuda a capital.

#### **4.3.6 Identificación de riesgos de Auditoría debido a fraude y/o error**

Como parte de los procedimientos de planificación de Auditoría, desarrollar procedimientos para la identificación de Fraudes, el análisis desagregado es una de las principales herramientas utilizadas ya que puede revelar detalles, incluyendo indicadores de fraude específicos, que se pueden obviar cuando se realizan procedimientos analíticos a un nivel más alto. Por razones similares, también es útil para analizar costos y márgenes.

Normalmente se desarrollan los siguientes procedimientos:

**Revisiones interinas.** Considerar la información obtenida en las revisiones de la información financiera interina para evaluar los riesgos de errores significativos. En especial, considerar los ajustes potenciales identificados durante las revisiones interinas como indicadores de potenciales errores significativos en los estados financieros anuales que están siendo auditados.



**Partidas de los estados financieros que pudieran ser especialmente susceptibles al fraude.**

Por ejemplo, porque involucran un alto grado de subjetividad por parte de la gerencia (como la estimación de pasivos después de una reestructuración), lo cual conlleva a riesgos de fraude en la elaboración de estados financieros, o porque son susceptibles de malversación.

**Información obtenida sobre los incentivos o presiones que tiene la gerencia.** Por ejemplo, hacer inventario de los ingresos por desempeño, o convenios similares, percibidos por la gerencia. Identificar también los niveles de desempeño que se deben alcanzar para poder optar por dichos incentivos.

**4.3.7 Definición de enfoque de Auditoría (Sustantivo, Controles)**

Dependiendo de la evolución de riesgos y entendimiento del negocio del cliente, una Auditoría de estados financieros puede tener dos enfoques de Auditoría:

**Enfoque sustantivo:** Adoptar un enfoque sustantivo en aquellos compromisos de Auditoría donde el giro de negocio del cliente no es altamente transaccional, y mediante procedimientos sustantivos es factible obtener razonabilidad del saldo de cada una de las cuentas que componen los estados financieros, esto no implica que no se ejecute y documente el entendimiento de los controles del cliente para para cada uno de los procesos claves de negocio.

**Enfoque en controles:** Adopta un enfoque en controles en aquellos compromisos de Auditoría donde el giro de negocio del cliente es altamente transaccional, y mediante procedimientos sustantivos no es factible ni eficiente obtener razonabilidad del saldo de cada una de las cuentas



que componen los estados financieros, un enfoque en controles requiere la documentación de cada uno de los procesos claves de negocio, identificación y documentación de riesgos y controles transaccionales, así como el desarrollo de pruebas de controles a través de los cuales se determina la efectividad operativa de dichos controles.

#### **4.3.8 Aprobar plan de Auditoría**

Una vez que finalizadas las diferentes actividades descritas en los numerales anteriores, proceder con la aprobación del plan de Auditoría mediante por parte del Socio a cargo de la Auditoría. De esta forma se pasa al trabajo de campo de Auditoría para la obtención de evidencias. En caso de ser necesario hacer cambios al plan de Auditoría se debe dejar por escrito el tipo de cambio y debe ser firmado por el Socio a cargo, no deberían existir cambios significativos en relación al plan inicial.

#### **4.3.9 Desarrollo de pruebas de controles**

En los compromisos donde se adopta un enfoque en controles, efectuar identificación de los procesos claves incluyendo el proceso de información financiera, esto con el fin de tener una cobertura completa de los riesgos de Auditoría y de probar adecuadamente cada una de las cuentas transaccionales. Normalmente se ejecutan pruebas de controles en los siguientes procesos:

- Ingresos y cuentas por cobrar.
- Compras y cuentas por pagar.
- Inventarios y costos de producción.
- Procesamiento contable o información financiera.
- Tenemos nuestra propia metodología para la documentación de procesos de negocio:



- Una narrativa del proceso de inicio a fin, apoyado con flujogramas.
- Una matriz de riesgos y controles.
- Una matriz de diseño de pruebas y desarrollo de procedimientos.

Las muestras deben ser seleccionadas de forma aleatorias mediante la herramienta de análisis de datos, IDEA CaseWare es una herramienta popular entre los auditores, los tamaños de muestras varían de una metodología a otra, sin embargo, la siguiente tabla es considerada un estándar aceptado:

Frecuencia del control	Población de ocurrencias del control	Número de partidas a probar
Anual	1	1
Trimestralmente	4	2
Mensualmente	12	5
Semanalmente	52	15
Diariamente	250	40
Varias veces al día	Más de 250	60

Fuente: PCAOB 2007- Extent of Tests of Controls

#### 4.3.10 Desarrollo de procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos se desarrollarán para obtener confort sobre cuentas no transaccionales o como complemento de confort sobre las cuentas con enfoque en controles, entre los procedimientos sustantivos en los que se puede apoyar la auditoría, están los siguientes:

#### Procedimientos básicos para buscar precisión de las aserciones sobre el ingreso

- Confirmaciones de cuentas por cobrar.
- Prueba de notas de crédito con vencimiento posterior a final de año.
- Prueba de conciliación bancaria.
- Revisión de entradas contables y ajustes manuales de los rubros de ingresos.
- Revisión de ratios relevantes, por ejemplo, plazos de deudas.



- Cuantas por cobrar/prueba de corte de ingresos (incluyendo revisión de actividad de embarque cerca del final del período; también aserción de recorte).
- Prueba de ingresos diferidos.
- Pruebas de conciliación bancaria.
- Búsqueda de pasivos no registrados.
- Pruebas de corte.

### **Análisis de tendencia**

Este es el análisis de cambios en una cuenta en el tiempo. Los análisis de tendencias simples o de fluctuaciones comparan generalmente el saldo contable del período anterior con el saldo actual. Los análisis de tendencia son más apropiados cuando una cuenta o relación es bastante predecible (por ejemplo, ventas o equipo en un entorno estable). Es menos efectivo cuando la entidad ha experimentado cambios significativos.

### **Análisis de ratios**

Esta es la comparación en el tiempo o respecto a una referencia externa, de las relaciones entre las cuentas de los estados financieros (por ejemplo, rentabilidad sobre patrimonio) o entre una cuenta y data no financiera (por ejemplo, costos por orden o ventas por pie cuadrado).

Al igual que los análisis de tendencia, los análisis de ratios son más apropiados cuando la relación entre las cuentas es bastante predecible y estable (por ejemplo, la relación entre ventas y cuentas por cobrar). Los análisis de ratios pueden ser más efectivos que los análisis de tendencias porque las comparaciones entre cuentas pueden revelar frecuentemente fluctuaciones inusuales que el análisis de cuentas individuales no detectaría.



### **Prueba de razonabilidad**

Este es el análisis de saldos contables, o cambios en los saldos contables entre períodos contables, que implica el desarrollo de un modelo para crear una expectativa basada en data financiera, no financiera o en ambas. En muchos casos, un modelo sencillo puede ser suficiente. Por ejemplo, una expectativa para los ingresos de un hotel puede desarrollarse usando un modelo que incluya la tasa de ocupación promedio y la tasa promedio de habitaciones por categoría o clase de habitación.

### **Análisis comparativo de estados financieros**

El análisis comparativo de estados financieros, o análisis horizontal, resulta de las comparaciones punto por punto de dos o más períodos de un estado financiero seguido de un análisis de los cambios (análisis de flujo). Este análisis se realiza para identificar tendencias en los estados financieros. El beneficio de este análisis es la información adicional provista al entender la dirección, tasas y volatilidad de una tendencia y su relación con tendencias correlacionadas. Cuantos más períodos se incluyan en la tendencia, más beneficioso será generalmente el análisis (por ejemplo, una tendencia de cinco años o una tendencia de ocho trimestres).

#### **4.3.11 Desarrollo de pruebas sustantivas de detalle**

Las pruebas de detalle serán utilizadas para obtener evidencia para una aserción de los estados financieros más allá de las provistas por las pruebas de controles y los procedimientos analíticos sustantivos. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más aplicables a grandes



volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles en el tiempo. Las pruebas de detalles por lo común son más apropiadas para obtener evidencia de auditoría respecto a ciertas aserciones sobre los saldos contables, como existencia y valuación. En algunas situaciones, podemos determinar que al realizar solo procedimientos analíticos sustantivos puede ser suficiente para reducir el riesgo de errores significativos a un nivel aceptablemente bajo al nivel de aserción. Esto podría aplicar al riesgo evaluado de errores significativos para una clase de transacciones donde nuestra evaluación de riesgo está respaldada por evidencia de auditoría proveniente del resultado de pruebas de la efectividad operativa de los controles.

En otras situaciones, podemos determinar que solo las pruebas de detalles son apropiadas, o que una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y pruebas de detalles responde mejor a los riesgos evaluados. Determinar la mezcla apropiada de procedimientos sustantivos implica juicio y atención de parte de los miembros del equipo del compromiso con el nivel de experiencia apropiado. Las siguientes son algunas de las pruebas sustantivas de detalle:

**Confirmación con terceras partes:**

Se refiere a solicitar que un tercero con el cual la compañía ha realizado algún tipo de transacción le confirme al auditor dicha transacción y las características solicitadas. Ejemplo: Confirmación de saldos por cobrar con clientes.

**Pruebas de corte:**

Son procedimientos que se realizan con el fin de verificar la integridad de la información auditada. Ejemplo: En un corte de ventas, mediante la revisión de las últimas facturas del periodo



auditado y las primeras facturas del periodo siguiente, busca verificar que las ventas quedaron registradas en el periodo adecuado.

### **Inspección física de activos:**

Se refiere a la verificación que realiza el auditor, con el fin de comprobar la existencia física de determinado rubro. Ejemplos:

- Revisar la existencia de propiedad, planta y equipo mediante observación directa del activo. (Lotes, edificios, vehículos, maquinaria, etc.).
- Revisar la existencia de los inventarios participando en tomas físicas de inventarios.

### **4.3.12 Realizar procedimientos de finalización**

Los procedimientos de finalización son de gran importancia ya que a través de ellos se obtiene seguridad de haber cumplido fielmente con todos los requerimientos de calidad exigidos por las normas, entre las actividades realizadas como parte de la finalización están las siguientes:

- Resumir errores no corregidos identificados durante la auditoría, especialmente para considerar cualquier implicación para la opinión.
- Revisar la razonabilidad total de los estados financieros al realizar procedimientos analíticos de conclusión.
- Realizar un número de procedimientos específicos en la serie final de los estados financieros (por ejemplo, ciertas conciliaciones y remisión) y completar la lista de verificación (checklist) de divulgación del estado financiero.
- Identificar y revisar los eventos subsecuentes.
- Obtener representaciones de la gerencia.
- Verificar, con líder del compromiso, gerente del equipo y socio de revisión de calidad, como sea apropiado, que el trabajo necesario ha sido completado y revisado, los asuntos



que surgen han sido resueltos satisfactoriamente y la evidencia necesaria de la finalización y revisión está en los papeles de trabajo.

- Revisar los asuntos significativos.
- Revisar la redacción y la firma de la opinión de auditoría en consideración de las normas de auditoría internacional y/o local aplicable.
- Comunicarse con el equipo de compromiso, obteniendo retroalimentación del cliente, y evaluar el desempeño de cada miembro de una manera oportuna.
- Archivar la versión final del archivo de auditoría.

#### **4.3.13 Referenciar estados financieros**

Una vez preparada la opinión de Auditoría de estados financieros y sus notas, proceder a referenciar contra los papeles de trabajos a fin de asegurarse que cada uno de los saldos divulgados se desprende de trabajo realizado.

#### **4.3.14 Cuestiones claves**

Si durante la ejecución de los procedimientos de Auditoría se identifican situaciones de riesgo o que pueden tener un impacto en la opinión, hacer un análisis específico de dicha situación. Todos los asuntos significativos deberán ser revisados por el socio a cargo de la Auditoría y por el socio de revisión de calidad. El socio de la Auditoría debe estar satisfecho con que todos los asuntos significativos han sido identificados y debidamente registrados y que los asuntos han sido resueltos correctamente al formar la opinión de auditoría, de tal forma de asegurarse que:

- Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada
- Se han realizado discusiones apropiadas



- Las conclusiones logradas concuerdan con el trabajo realizado
- El informe de auditoría es adecuado y puede ser emitido

#### **4.3.15 Comunicar resultados incluyendo las deficiencias de control interno**

Junto a la opinión de Auditoría de estados financieros, se deben suministrar a la gerencia el detalle de debilidades de control internos identificadas así como las recomendaciones correspondientes mediante una carta de control interno específica firmada por el Socia a cargo de la Auditoría.

#### **4.3.16 Cierre de Auditoría y archivo de papeles de trabajo**

Todos los miembros del equipo son responsables por asegurarse de que se completen todos los papeles de trabajo que soportan la opinión de Auditoría, la política establece que una vez emitida la opinión, el equipo de Auditoría tiene 60 días máximo para archivar los papeles de trabajo conforme la NICC 1, el Socio de Auditoría es la máxima autoridad para proceder con el archivo de papeles una vez se asegure de contar con toda la evidencias correspondiente.

#### **4.4 Control de calidad de auditoría a los estados financieros**

Ariens (2007) “Para un despacho de Contadores Públicos, el control de calidad comprende los métodos utilizados para asegurar que la firma cumple con sus responsabilidades profesionales para con sus clientes y otros interesados. Estos métodos incluyen la estructura organizacional y los procedimientos que establece” (p.37).



#### **4.4.1 Generalidades de la norma internacional de control de calidad 1 – NICC (ISQC por sus siglas en inglés)**

Esta Norma Internacional de Control de Calidad se refiere a la responsabilidad de una firma sobre su sistema de control de calidad para auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados. Se debe cumplir con cada requisito de esta norma estableciendo y manteniendo un sistema de control de calidad que incluya políticas y procedimientos relacionados a:

- a) Responsabilidad de los dirigentes sobre la calidad dentro de la firma.
- b) Requisitos éticos relevantes.
- c) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos.
- d) Recursos humanos.
- e) Desempeño del trabajo.
- f) Monitoreo.

#### **4.4.2 La ética**

El Código de IFAC establece los principios fundamentales de la ética profesional que todo auditor debe observar, entre los principios se incluyen:

- a) Integridad;
- b) Objetividad;
- c) Competencia profesional y debido cuidado;
- d) Confidencialidad; y
- e) Conducta profesional.



#### **4.4.3 La independencia**

Se deben establecer definir políticas y procedimientos diseñados para brindar una seguridad razonable de mantener la independencia cuando lo requieran los requisitos éticos relevantes.

Dichas políticas y procedimientos harán posible:

- a) Comunicar los requisitos de independencia al personal.
- b) Identificar y evaluar circunstancias y relaciones que signifiquen amenazas a la independencia, y tomar la acción apropiada para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable con la aplicación de salvaguardas, o, si se considera apropiado, retirarse del trabajo, cuando sea posible retirarse bajo la ley o regulación aplicable.
- c) Que el personal notifique oportunamente las circunstancias y relaciones que signifiquen una amenaza a la independencia de modo que pueda tomarse la acción apropiada.

#### **4.4.4 Sistema de control de calidad**

Las políticas y procedimientos de control de calidad son parte fundamental del Sistema de Control Interno del auditor o firma de auditoría. El seguimiento consiste principalmente en conocer este sistema de control y determinar -mediante entrevistas, pruebas de revisión a fondo e inspección de archivos del encargo y de otra documentación que sea relevante- si el sistema de control está diseñado y opera de manera eficaz (y en qué medida). También incluye dar recomendaciones para mejorar el sistema, particularmente si se detectan debilidades o si han cambiado las normas y prácticas profesionales.

El socio de control de calidad es responsable de efectuar procedimientos sobre los diferentes trabajos en procesos a fin de asegurarse que éstos cumplen con los estándares de auditoría y con los requerimientos metodológicos propios.



#### **4.4.5 Proceso de aceptación y continuidad de clientes**

La aceptación y continuidad de clientes es una tarea obligatoria a ser desarrollada como parte de la primera actividad antes de la firma del contrato para lo cual se hará uso del formulario de Aceptación y Continuidad de Clientes. De esta forma se minimiza el riesgo de litigio y reputación. Ver detalles en el numeral 2.1.

#### **4.4.6 Capacidad técnica y profesional**

Se deben observar las políticas y procedimientos diseñados para brindarle seguridad razonable de que los trabajos se ejecutan de acuerdo con las normas profesionales y requisitos legales y reglamentarios aplicables. Estas políticas y procedimientos establecen:

- a) La uniformidad de la calidad del desempeño de los trabajos.
- b) Responsabilidades de supervisión con roles bien definidos a fin de garantizar que esta tarea es asignada a los integrantes de mayor experiencia.
- c) Responsabilidades de revisión.

#### **4.5 Norma internacional de Auditoría 265 (ed. rev) – comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración**

Esta Norma trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar de manera apropiada, a los encargados del gobierno corporativo y a la administración las deficiencias en el control interno identificadas en una auditoría de estados financieros. No impone responsabilidades adicionales al auditor respecto de obtener un entendimiento del control interno, planear y ejecutar pruebas de controles adicionales a los requisitos de la NIA 315 y la NIA 330 a diferencia de la



NIA 260 que establece requisitos adicionales y da lineamientos respecto de la responsabilidad del auditor de comunicarse con los encargados del gobierno corporativo en relación con la auditoría.

Esta Norma especifica qué deficiencias se requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno corporativo y a la administración, sin embargo, no impide al auditor comunicar a los encargados del gobierno corporativo y a la administración otros asuntos de control interno que haya identificado durante la auditoría.

#### **4.5.1 El control interno**

El control interno es concebido como un conjunto de interrelaciones en la organización que facilitan la obtención de los objetivos propuestos relacionados con:

- Confiabilidad de la información financiera de la entidad
- Efectividad y eficacia de sus operaciones
- Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables

Ariens (2007) afirma:

El marco integrado de control interno de COSO, es el modelo de control interno más aceptado en Estados Unidos. Según éste el control interno consta de cinco categorías que la administración diseña y aplica para proporcionar una seguridad razonable de que sus objetivos de control se llevarán a cabo. Cada categoría contiene muchos controles, pero los auditores se concentran en aquéllos diseñados para impedir o detectar errores materiales en los estados financieros. Los componentes del control interno del COSO incluyen lo siguiente:

1. Ambiente de control.
2. Evaluación del riesgo.
3. Actividades de control.
4. Información y comunicación.



## 5. Monitoreo.

(p.274).

En 1992 el Comité de Patrocinio de Organizaciones (COSO, por sus siglas en inglés), estableció una estructura con cinco componentes para el control interno, en el 2013 emitió una nueva versión conservando la estructura original de 5 componentes:

- Ambiente de control: Es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que se desarrollará el control interno de la organización. El consejo y la alta dirección son quienes marcan el tono más alto con respecto a la importancia del control interno y los estándares de conducta esperados dentro de la entidad. COSO 2013 establece 5 principios básicos en cuanto a ambiente de control:
  - La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos.
  - El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno.
  - La dirección establece, con la supervisión del consejo, las estructuras, las líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.
  - La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en alineación con los objetivos de la organización.
  - La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.
- Evaluación de riesgos: Implica un proceso dinámico e iterativo para identificar y evaluar los riesgos de cara a la consecución de los objetivos. Dichos riesgos deben evaluarse en relación a unos niveles preestablecidos de tolerancia. De este modo, la evaluación de



riesgos constituye la base para determinar cómo se gestionarán. COSO 2013 establece 4 principios básicos en cuanto a evaluación de riesgos:

- La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.
  - La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determinar cómo se deben gestionar.
  - La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.
  - La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.
- Actividad de control: Son las acciones establecidas a través de políticas y procedimientos que contribuyen a garantizar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección para mitigar los riesgos con impacto potencial en los objetivos. COSO 2013 establece 3 principios básicos en cuanto a actividades de control:
    - La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos.
    - La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos.
    - La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos que llevan dichas políticas a la práctica.



- Información y comunicación: La información es necesaria para que la entidad pueda llevar a cabo sus responsabilidades de control interno y soportar el logro de sus objetivos. La comunicación es el proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener la información necesaria. COSO 2013 establece 3 principios básicos en cuanto a información y comunicación:
  - La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.
  - La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.
  - La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.
- Monitoreo de controles: El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno en el tiempo. Implica evaluar la efectividad de controles oportunamente y tomar las acciones correctivas necesarias. La gerencia logra el monitoreo de controles mediante actividades continuas, evaluaciones individuales o una combinación de ambas. Las actividades continuas de supervisión con frecuencia se inician a partir de actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares gerenciales y de supervisión. COSO 2013 establece 2 principios básicos en cuanto a monitoreo de control:
  - La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.



- La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la alta dirección y el consejo, según corresponda.

#### **4.5.2 Controles de alto nivel o controles a nivel de entidad**

Los controles a nivel de entidad son aquellos que operan a nivel gerencial en las organizaciones, cuando su desempeño es efectivo, estos controles brindan un nivel de precisión suficiente como para prevenir o detectar y, por ende, corregir errores significativos relacionados a una o más aserciones, tienden a ser de naturaleza detectora en vez de preventiva.

Los controles a nivel de entidad que se encuentran con mayor frecuencia en la práctica son las revisiones de desempeño de negocios, como: revisiones y análisis del desempeño como tal versus presupuestos, proyecciones y desempeño del período anterior, revisiones de las actividades de venta o la antigüedad de las cuentas por cobrar, o el análisis de las variaciones de los precios de compra o las comparaciones de los rendimientos de las ventas a los pedidos.

#### **4.5.3 Deficiencia de control interno**

Existe una deficiencia en el control interno cuando el diseño u operación de un control no permite a la Gerencia o los empleados, en el curso normal de la realización de sus funciones asignadas, prevenir o detectar y corregir errores oportunamente, los cuales pudieran afectar la capacidad de la compañía para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera consistente con las aserciones de la Gerencia en los estados financieros. Dichas deficiencias en el control interno pudieran involucrar aspectos de cualquiera de los cinco componentes de control interno



La NIA 265 establece que existe una deficiencia en el diseño de control interno cuando:

- (i) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o
- (ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

#### **4.5.4 Evaluación de las Deficiencias de Control Interno**

Una deficiencia significativa en el control interno, es una deficiencia o una combinación de ellas en el control interno que, según juicio del auditor, es de tal importancia que requiere la atención de los encargados de la gobernabilidad.

Cuando el auditor identifica una deficiencia en el control interno, debe proceder a efectuar una evaluación en cuanto al nivel de afectación en la razonabilidad de los estados financieros y reportar los hallazgos a la alta gerencia incluyendo los asuntos significativos, es recomendable:

- Considerar si de la deficiencia en el control interno pudiera resultar o han resultado errores significativos en los estados financieros.
- Si hubiesen ocurrido o pudieran ocurrir errores significativos, por error o fraude, y de no tomarse acciones correctivas, evaluar el efecto sobre otros procedimientos de auditoría, determinando si otros procedimientos planificados de auditoría resultarían en evidencia suficiente, de no ser así, diseñar más pruebas sustantivas para obtener el confort en las cuentas afectadas por la deficiencia de control.
- Determinar si el efecto de las deficiencias en el control interno resultaría en cambios significativos al enfoque de auditoría. Determinar si será necesario registrar cambios significativos en las estrategias de auditoría y planificada.



- Determinar si las deficiencias en los controles internos identificadas, individualmente o en conjunto, constituyen deficiencias significativas o hecho relevante en los controles internos. Discutir dichas deficiencias significativas con la Gerencia. Se deben comunicar por escrito todas las deficiencias significativas en el control interno a los encargados de gobierno como accionistas, junta directiva, comité de auditoría.



## **V. Caso práctico**

### **5.1 Perfil de la empresa**

#### **5.1.1. Historial de la empresa**

La empresa Colchones Lima, S.A., es una compañía dedicada a la fabricación y comercialización de colchones de alta calidad. Se fundó en 1998 mediante inversión extranjera, desde sus inicios se identificó por ofrecer el mejor producto al mejor precio, la empresa se encuentra ubicada del portón del hospital Lenin Fonseca, 3 cuadra al sur, mano izquierda.

#### **5.1.2. Visión y Misión**

##### **Visión**

Ser líderes a nivel nacional en la fabricación y comercialización de productos, con el respaldo, innovación y servicio, manteniendo el continuo desarrollo que ha permitido posicionarse en pocos años como una empresa representativa a nivel nacional en la fabricación de colchones de excelente calidad y diseño, gracias a su tecnología de avanzada que permite el mejoramiento de la calidad de sus productos respetando lo relacionado con la salud y el medio ambiente.

##### **Misión**

Desarrollar técnicas para la fabricación y comercialización de espumas de poliuretano como base de la producción de colchones, que presenten soluciones en el momento del descanso y del sueño en los diferentes hogares nicaragüense, procurando su bienestar con productos óptimos como resultado de la utilización de espumas de gran firmeza, parrillas con calidad certificada y telas importadas, que satisfagan las necesidades relacionadas con salud, descanso, placer y comodidad.



### 5.1.3. Objetivos estratégicos de Colchones Lima, S.A.

- Suplir las necesidades de fabricación de colchones de alta calidad y tecnología, forjando una constante búsqueda y desarrollo económico y social en el país.
- Ser una compañía comprometida con la salud de los nicaragüenses al ofrecer una solución en colchones de alta calidad al menor costo.
- Promover la protección del medio ambiente y prevención de la contaminación, controlando los aspectos e impactos ambientales significativos.
- Proteger la seguridad y salud de los trabajadores, mediante la prevención de lesiones y enfermedades.

### 5.1.4. Valores

**Calidad:** En Colchones Lima, S.A., estamos comprometidos y nos esforzamos día a día por brindar productos confiables y con un servicio de respaldo.

**Liderazgo:** Siempre ir delante buscando oportunidades de crecimiento y desarrollo para nuestra gente y Cía.

**Integridad:** Tomando decisiones y conduciendo a nuestros semejantes hacía el buen camino, siendo solidarios, honestos y confiables.

**Comunicación:** Establecemos canales para el intercambio claro y permanente de información.

**Cultura de servicio:** Conocemos la importancia de servir a los demás y de satisfacer sus expectativas, por lo que nos proponemos brindarle toda nuestra atención y resolver sus inquietudes.

**Mejoramiento continuo:** Estamos comprometidos con la calidad y el mejoramiento de cada uno de nuestros procesos, para alcanzar la satisfacción de nuestros clientes.



**Seguridad, salud en el trabajo y ambiente:** Trabajamos de forma segura, identificando nuestros peligros y aspectos ambientales, para así evitar accidentes propios, de nuestros compañeros y protección al medio ambiente.

### 5.1.5. Organización

Colchones Lima S.A., está dirigida por un Gerente General quien figura como representante Legal, quien a la vez depende de la Junta Directiva, un organigrama se describe en la figura #1 a continuación.

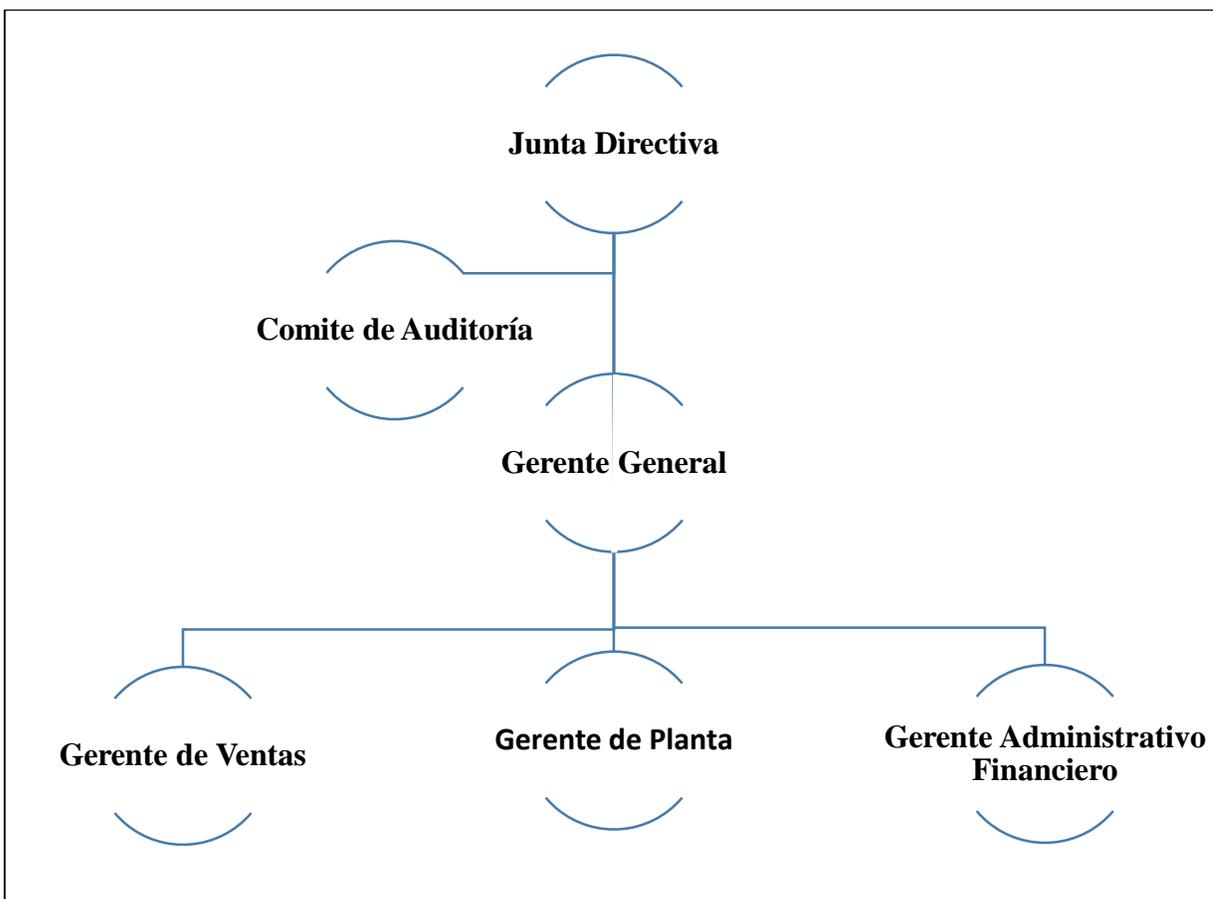


Figura #1



## 5.2 Planteamiento del problema de la empresa

La auditoría es una especialidad que requiere de mucha práctica, conocimiento y juicio para efectuar de forma adecuada el desarrollo práctico de la misma, incluyendo consideraciones relacionadas con deficiencias de control interno presentes durante la ejecución de la Auditoría a sus estados financieros. Colchones Lima, S.A., tiene ocho años consecutivos efectuando auditoría a sus estados financieros sin embargo, el comité de Auditoría y Junta Directiva nunca han recibido de sus auditores independientes “Assurance, S.A.” reporte de deficiencias de control interno.

## 5.3 Diagnóstico del problema

### Objetivos del caso práctico

- Identificar los aspectos claves relacionado al control interno, que el auditor debe de comunicar durante la auditoría a los estados financieros de la compañía Colchones Lima, S.A. al 31 de diciembre 2016.
- Identificar los efectos en las operaciones de la compañía Colchones Lima, S.A., que tuvieron lugar por la falta de comunicación efectiva y oportuna de las deficiencias del control interno presentes en las operaciones de la compañía durante el desarrollo de la Auditoría a los estados financieros al 31 de diciembre 2016.
- Determinar los planes de acción adoptados por la compañía Colchones Lima S.A, para subsanar la deficiencia de control interno no reportada oportunamente por sus auditores externos de estados financieros.



- Efectuar resumen de lecciones aprendidas mediante el caso práctico desarrollado en este proyecto de investigación y emitir informe sobre la comunicación de las debilidades de Control Interno.

### Situación de Colchones Lima, S.A. y sus Auditores

Colchones Lima, S.A., contrató la firma de auditores independientes Assurance, S.A. para la realización de la auditoría a sus estados financieros al 31 de diciembre de 2016, la firma definió el siguiente cronograma de actividades:

Descripción de Actividades	dic-16			ene-17			feb-17			mar-17		
Actividades de planificación - evaluación de riesgos	■	■	■									
Evaluación y validación del Control Interno			■	■	■	■						
Procedimientos analíticos de riesgos				■	■	■						
Aprobación del plan de auditoría			■	■	■	■						
Desarrollo de procedimientos sustantivo						■	■	■	■	■	■	
Comunicación de resultados y cuestiones claves									■	■	■	

Figura #2

Durante la ejecución de los procedimientos de evaluación y validación de control interno, el equipo identificó un problema de segregación de funciones específicamente en el proceso de Compras y Cuentas por Pagar. Ver en figura número 2 el flujo con el esquema definido por Colchones Lima, S.A., para la ejecución de las operaciones de compra y pagos, flujo que fue revisado y evaluado por la firma de auditoría contratada.



### Flujograma del proceso de compras - pagos

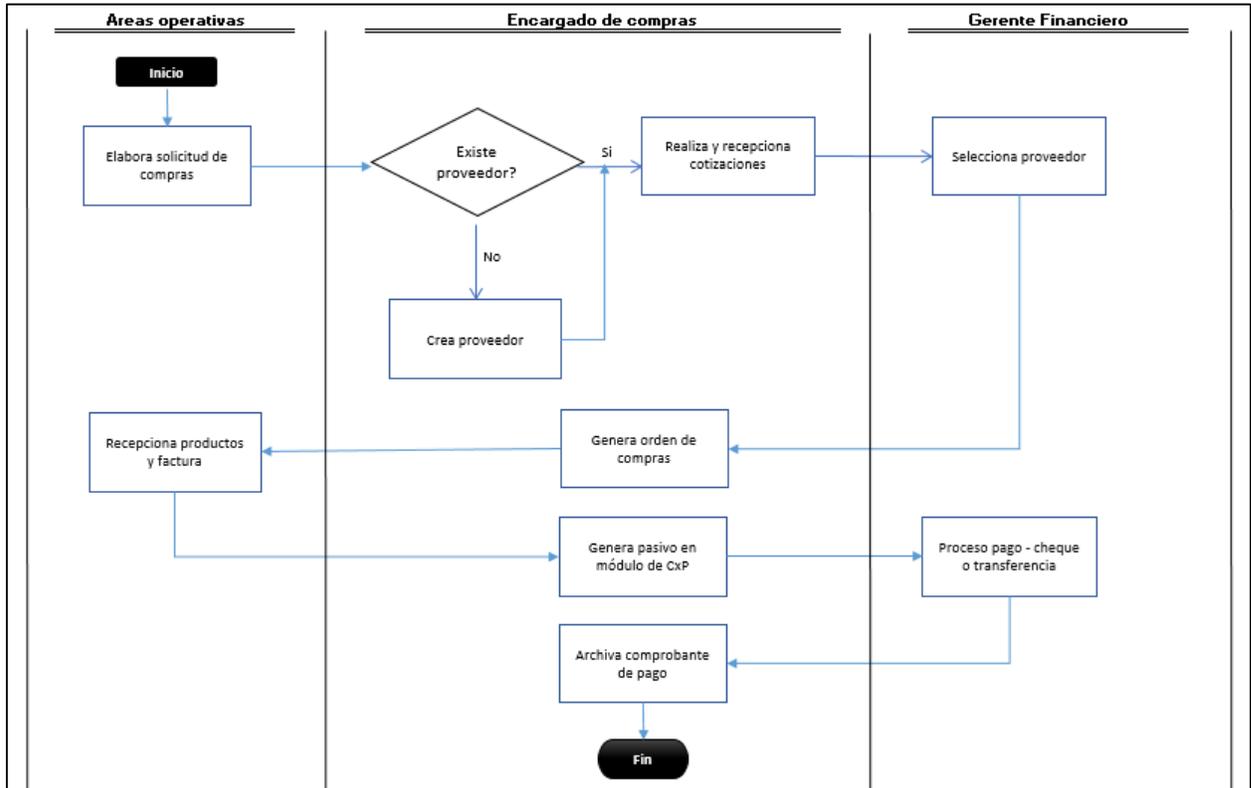


Figura #3

En el flujograma se observa con facilidad que el encargado de compras tiene una alta participación en el proceso de compras – pagos, creando condiciones para realizar acciones perjudiciales a los intereses de la compañía como:

- Crear proveedores ficticios
- Negociar con proveedores
- Crear pasivos ficticios a proveedores ficticios
- Procesar más de una vez un pago



Con fecha 28 de febrero de 2017, los auditores independientes reportan al gerente financiero la debilidad de control interno identificada, concerniente a la concentración de tareas por parte del encargado de compras, resaltando que éste tiene la capacidad de crear proveedores ficticios y reutilizar documentación soportes para duplicar obligaciones de pago. Ver carta de control interno en la sección de anexos.

Con fecha 15 de marzo 2017, la firma de auditores Assurance, S.A. emitió la correspondiente opinión la cual no presentó ninguna calificación, la firma de auditoría no comunicó al Comité de Auditoría ni la Junta Directiva la deficiencia de control interno identificada.

El gerente de finanzas, no compartió con el gerente general ni con ningún miembro del gobierno corporativo de Colchones Lima, S.A., la situación que le fue reportada por parte de la firma de auditoría, tampoco realizó ninguna acción para mejorar la segregación de funciones del proceso de compras – pagos de la compañía.

### **Eventos posteriores a la emisión de la opinión**

Con fecha 23 de junio 2017, el gerente financiero identificó un pago ficticio al proveedor no.100435 - Importadores Chacón, este proveedor según registro del sistema suplía de materiales indirectos de fabricación de la línea Premium de colchones, las indagaciones hecha por el financiero determinaron lo siguiente:

- Proveedor no existe, la dirección de su ubicación es falsa.
- Se efectuaron tres transacciones de pago por un monto que ascendió a C\$8, 545,678.25, las cuales se realizaron durante el período de febrero 2016 a mayo 2017.
- La cuenta bancaria en donde se depositaron los pagos correspondían a un familiar del encargado de compras.



- Las transacciones de pago eran soportadas con facturas falsas, emitidas por el proveedor.

#### **5.4 Alternativas de solución**

La Norma Internacional de Auditoría 265 señala en el párrafo A12 que “La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión”. El profesional de auditoría debe estar preparado para comunicar de forma oportuna y a los niveles adecuados las debilidades de control interno identificadas.

En las situaciones presentadas en el desarrollo de este caso práctico es claro la falla tanto del auditor como de la compañía:

Auditor: Falla al comunicar a nivel muy bajo dentro del gobierno corporativo la deficiencia de control interno identificada.

Gerente financiero: Falla al no tomar acciones correctivas sobre la situación reportada por la auditoría y no compartirla con ningún otro miembro del gobierno corporativo

Órganos de control (Comité de Auditoría, Junta Directiva): Fallan al no elevar el nivel de exigencias a su auditor independiente de reportarles de forma periódica las situaciones de control interno identificadas.

#### **Solución propuesta**

Implementar controles de monitoreo en el proceso de compras y ajustar las tareas del encargado de compras a fin de que la nueva persona que ocupe el cargo no tenga la posibilidad de ejecutar de forma independiente tareas sensibles del proceso.



El Auditor de estados financieros debe ser altamente beligerante en la identificación de aspectos claves relacionado al control interno, y comunicarlos apropiadamente a los niveles competentes durante el desarrollo de su auditoría, situación que no ocurrió de la mejor manera en la auditoría a los estados financieros de la compañía Colchones Lima, S.A. al 31 de diciembre 2016, por lo cual, se propone elevar el nivel de exigencia hacia su auditor independiente cualquiera que sea la firma a contratar, a fin de que, de forma regular durante la ejecución de la auditoría se comuniquen al comité de Auditoría las deficiencias de control interno identificadas y cualquier otro hecho relevante.



## VI. Conclusiones

La aplicación práctica de la norma internacional de auditoría 265 edición revisada (comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración), a los estados financieros de la empresa colchones lima, s.a. al 31 de diciembre de 2016, nos ha permitido concluir que la identificación y comunicación efectiva por parte del auditor independiente hacia los órganos de gobierno en la compañía, de las deficiencias de control interno, son altamente preponderante y marcan la diferencia entre uno y otro profesional de auditoría.

Existe un amplio marco referencial sobre las Normas Internacionales de Auditoría, las cuales están al alcance del profesional de auditoría, por lo que, se motiva a los auditores a ser diligentes y tenaces en el fortalecimiento del conocimiento de estas normas.

La Norma Internacional de Auditoría 265 edición revisada (Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración), es una herramienta que le facilita al auditor independiente generar valor en el desarrollo de su servicio profesional, mediante la identificación y comunicación efectiva de las deficiencias de control interno.

Es fundamental para la gobernanza de las compañías, tomar acciones correctivas inmediatas sobre las deficiencias de control interno que éstas conozcan, para así evitar situaciones que afecten sus intereses y objetivos operativos y estratégicos.

El desarrollo de este trabajo investigativo, nos pone de manifiesto la necesidad de profesionales comprometidos con la calidad y objetividad en el desarrollo de sus actividades, nos deja de manifiesto que debemos ser efectivos tanto en obtener el confort sobre una cifra contable, así como, en identificar adecuadamente y oportunamente las deficiencias de control interno.



## VII. Bibliografía

Arens, A., Elder, R. y Beasley, M. (2007). *Auditoría, Un enfoque integral*. (11.<sup>a</sup> Ed). México: PEARSON EDUCACIÓN.

Blanco, Y. (2012). *Auditoría Integral, Normas y Procedimientos*. (2da. Ed). Colombia: ECOE Ediciones.

Estupiñan, R. (2006). *Administración de Riesgos ERM y la Auditoría Interna*. (2da. Ed). Colombia: ECOE Ediciones.

Mantilla, S, (2008). *Auditoría financiera de Pymes. Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las Pymes*. (1ra. Ed). Colombia: ECOE Ediciones.

Sánchez, G. (s.f). *Auditoría de Estados Financieros, Práctica Moderna Integral*. (2da. Ed). México: Pearson.

Estructura de las NIA (s.f). Recuperado el día 02 de octubre de 2017, de <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>

Cambios en las NIA (s.f). Recuperado el día 03 de octubre de 2017, de <https://www.auren.com/es-UY/noticias/publicaciones/2016/09/09/cambios-en-las-normas-internacionales-de-auditoria>

Audidores de cuentas anuales (s.f). Recuperado el día 18 de octubre de 2017, de <http://aobaudidores.com/>

Red Global de conocimientos Auditool (s.f). Recuperado el día 18 de octubre de 2017, de <https://auditool.org/blog/Auditoria-externa>

Observatorio de pronunciamientos profesionales (s.f). Recuperado el día 18 de octubre de 2017, de <http://observatorioappo.uexternado.edu.co/blog/nia-330-respuesta-a-los-riesgos-valorados/>

Estructura de control interno (s.f). Recuperado el día 25 de noviembre 2017, de <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>



## VIII. Anexos

### **Colchones Lima, S.A.**

**Carta sobre validación y recomendaciones de Control Interno observadas durante la auditoría con corte al 31 de diciembre de 2016**



Lic. Julio Fonseca  
Gerente Financiero  
Colchones Lima, S.A.  
Managua, Nicaragua

28 de febrero de 2017

Estimado licenciado Fonseca:

En la planeación y ejecución de nuestra auditoría a los estados financieros de Colchones Lima, S. A., por el período que terminó el 31 de diciembre de 2016, obtuvimos una comprensión del sistema de control interno bajo el cual opera la compañía, para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de nuestros procedimientos de auditoría. Es importante señalar que este examen no ha sido diseñado para determinar la adecuación del control interno para fines de la administración.

### **Condición**

La segregación de funciones en el proceso de compras está siendo inefectiva por la concentración de tareas en manos del encargado de compras, el cual tiene la capacidad de crear proveedores ficticios y reutilizar documentación soportes para duplicar obligaciones de pago.

### **Criterio**

Se debe mantener una segregación adecuada de funciones a lo largo de todos los procesos y tareas de la compañía para reducir la probabilidad de errores intencionales o involuntarios.

### **Causa**

Esta situación se presenta por conservar prácticas heredadas desde que la compañía inició sus operaciones, y no se han actualizado a pesar del crecimiento y nivel de riesgo de los procesos de la compañía.

### **Efecto**

Una segregación de funciones o inapropiada puede afectar de forma relevante los objetivos de la compañía, por la exposición al riesgo de fraude que la condición representa, la compañía está



expuesta a que el encargado de compras realice transacciones fraudulentas que afectarían los intereses económicos y objetivos estratégicos de la compañía.

### **Recomendación**

Se recomienda a la administración, efectuar una revisión detallada con base a riesgo, de las tareas a cargo del encargado de compras, a fin de fortalecer la segregación de funciones y reducir la probabilidad de ocurrencia de fraude en el procesamiento de compras, así mismo, recomendamos hacer extensiva esta revisión a otras áreas sensibles de la compañía.

Esta carta es sólo para información y uso de la administración superior de Cochones Lima, S.A., y no debe ser utilizada para ningún otro propósito.

Atentamente,

Jose Bustamante  
Socio Director  
Assurance, S.A.