AUDITORÍA

CODIFICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIAs) Y AUDITORÍA, ATESTIGUAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

Contenido de esta Sección
Temas

Número de Tema y Título del Documento	Página
Estructura de Pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento	19
Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados	20
Glosario de Términos	24
NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1 (ISQCs, 1)	
Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados	50
MARCO DE REFERENCIA	
Marco de Referencia Internacional para trabajos para Atestiguar	83
AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA	
100-999 Normas Internacionales de Auditoría (NIA`s, en español)	
100-199 Asuntos Introductorios	
120 Marco de Referencia de Normas Internacionales de Auditoría Derogado en diciembre de 2004	
200-299 Principios Generales y Responsabilidades	
200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros	109

210	Términos de los trabajos de auditoría	128
220	Control de calidad para auditorías de información financiera histórica	147
230	Documentación	161
230R	Documentación de auditoría	166
240	Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros	176
250	Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros	229
260	Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo	240

300-499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados

300	Planeación de una auditoría de estados financieros	247
310	Conocimiento del negocio - Derogada en diciembre de 2004	
315	Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa	262
320	Importancia relativa de la auditoría	319
330	Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados	324
400	Evaluaciones del riesgo y control interno - Derogada en diciembre de 2004	
401	Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora - Derogada en diciembre de 2004	
402	Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio	350

500-599 Evidencia de auditoría

500	Evidencia de auditoría	356
501	Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para	

	Partidas específicas	368
505	Confirmaciones externas	375
510	Trabajos iniciales – Balances de apertura	387
520	Procedimientos analíticos	392
530	Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas	401
540	Auditoría de estimaciones contables	422
545	Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable	429
550	Partes relacionadas	454
560	Hechos posteriores	462
570	Negocio en marcha	475
580	Representaciones de la administración	490

600-699 Uso del trabajo de otros

600	Uso del trabajo de otro auditor	498
610	Consideración del trabajo de auditoría interna	503
620	Uso del trabajo de un experto	509

700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría

700	El dictamen del auditor sobre los estados financieros	515
700R	El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general	530
701	Modificaciones al dictamen del auditor independiente	552
710	Comparativos	561
720	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	579

800-899 Áreas especializadas

800	El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial	584

1000-1100 Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (IAPSs, en inglés)

1000	Procedimientos de confirmación entre bancos	610
1001	Ambientes de CIS – Computadoras independientes - Derogada en diciembre de 2004	
1002	Ambientes de CIS – Sistemas de computadoras en línea - Derogada en diciembre de 2004	
1003	Ambientes de CIS – Sistemas de base de datos - Derogada en diciembre de 2004	
1004	La relación entre supervisores bancarios y auditores externos de bancos	617
1005	Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas	643
1006	Auditorías de los estados financieros de bancos	671
1007	Comunicaciones con la administración - Derogada en junio de 2001	
1008	Evaluación del riesgo y el control interno – Características y consideraciones del CIS – Derogada en diciembre de 2004	
1009	Técnicas de auditoría con ayuda de computadora – Derogada en diciembre de 2004	
1010	La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros	771
1011	Implicaciones para la administración y los auditores del problema del año 2000 – Derogada en junio de 2001	
1012	Auditoría de instrumentos financieros derivados	800
1013	Comercio electrónico – Efecto en la auditoría de estados financieros	848

1014 Informes de los auditores en cumplimiento con Normas Internacionales de Información Financiera 862

2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (ISREs, en inglés)

2400 Trabajos para revisar estados financieros (anteriormente NIA 910) 871

2410 Revisión de información financiera intermedia desempeñada por el auditor independiente de la entidad 895

TRABAJOS PARA ATESTIGUAR DISTINTOS DE AUDITORÍAS O REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

3000-3699 Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAEs, en inglés)

3000-3699 Aplicable a todos los trabajos para atestiguar

3000 Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica 940

3400-3699 Normas Específicas por Materia

3400 El examen de información financiera prospectiva (anteriormente NIA 810) 963

SERVICIOS RELACIONADOS

4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRSs, en inglés)

4400 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera (anteriormente NIA 920) 974

4410 Trabajos para compilar información financiera (anteriormente NIA 930) 985

DOCUMENTOS PARA DISCUSIÓN

Documento para discusión. La profesión de auditoría y el ambiente 995

ESTUDIOS

Estudio 1. La determinación y comunicación de niveles de seguridad que no sean altos 997

Para información adicional sobre el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento, los desarrollos recientes, y para obtener los borradores de presentación vigentes, visite el sitio web del IAASB en http://www.iaasb.org.

AUDITORÍA	ARREGLADAS	ENTREGADAS
CODIFICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIAs) Y AUDITORÍA, ATESTIGUAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS		
Contenido de esta Sección **Temas**		
Estructura de Pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento		
Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados		
Glosario de Términos		
NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1 (ISQCs, 1) Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados		
MARCO DE REFERENCIA **Marco de Referencia Internacional para trabajos para Atestiguar**		
AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA		
100-999 Normas Internacionales de Auditoría (NIA`s, en español)		
100-199 Asuntos Introductorios		
120 Marco de Referencia de Normas Internacionales de Auditoría Derogado en diciembre de 2004	**DEROGADA**	**DEROGADA**
200-299 Principios Generales y Responsabilidades		

200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
210 Términos de los trabajos de auditoría	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
220 Control de calidad para auditorías de información financiera histórica	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
230 Documentación	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
230R Documentación de auditoría	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
240 Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
250 Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
260 Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
300-499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados		
300 Planeación de una auditoría de estados financieros	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
310 Conocimiento del negocio - Derogada en diciembre de 2004	**DEROGADA**	**DEROGADA**
315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
320 Importancia relativa de la auditoría	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
330 Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
400 Evaluaciones del riesgo y control interno - Derogada en diciembre de 2004	**DEROGADA**	**DEROGADA**
401 Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora - Derogada en diciembre de 2004	**DEROGADA**	**DEROGADA**
402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
500-599 Evidencia de auditoría		
500 Evidencia de auditoría	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
501 Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para Partidas específicas	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
505 Confirmaciones externas	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**

510	Trabajos iniciales – Balances de apertura	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
520	Procedimientos analíticos	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
530	Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
540	Auditoría de estimaciones contable	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
545	Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
550	Partes relacionadas	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
560	Hechos posteriores	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
570	Negocio en marcha 475	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
580	Representaciones de la administración	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
600-699 Uso del trabajo de otros			
600	Uso del trabajo de otro auditor	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
610	Consideración del trabajo de auditoría interna	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
620	Uso del trabajo de un experto	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría		**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
700	El dictamen del auditor sobre los estados financieros	**ARREGLADA**	**ENTREGADA**
700R	El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general		
701	Modificaciones al dictamen del auditor independiente		
710	Comparativos		
720	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados		
800-899 Áreas especializadas			
800	El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial		
1000-1100 Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (IAPSs, en inglés)			
1000	Procedimientos de confirmación entre bancos		
1001	Ambientes de CIS – Computadoras independientes - Derogada en diciembre de 2004		
1002	La relación entre supervisores bancarios y auditores externos de bancos – Derogada en diciembre de 2004		
1003	Ambientes de CIS-Sistemas de base de datos – Derogada en diciembre de 2004		

1004 La relación entre supervisores bancarios y auditores externos de bancos		
1005 Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas		
1006 Auditorías de los estados financieros de bancos		
1007 Comunicaciones con la administración - Derogada en junio de 2001		
1008 Evaluación del riesgo y el control interno – Características y consideraciones del CIS – Derogada en diciembre de 2004		
1009 Técnicas de auditoría con ayuda de computadora – Derogada en diciembre de 2004		
1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros		
1011 Implicaciones para la administración y los auditores del problema del año 2000 – Derogada en junio de 2001		
1012 Auditoría de instrumentos financieros derivados		
1013 Comercio electrónico – Efecto en la auditoría de estados financieros		
1014 Informes de los auditores en cumplimiento con Normas Internacionales de Información Financiera		
2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (ISREs, en inglés)		
2400 Trabajos para revisar estados financieros (anteriormente NIA 910)		
2410 Revisión de información financiera intermedia desempeñada por el auditor independiente de la entidad		
TRABAJOS PARA ATESTIGUAR DISTINTOS DE AUDITORÍAS O REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA **3000-3699 Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAEs, en inglés)**		
3000-3699 Aplicable a todos los trabajos para atestiguar		
3000 Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica		
3400-3699 Normas Específicas por Materia		

3400 El examen de información financiera prospectiva (anteriormente NIA 810)		
SERVICIOS RELACIONADOS		
4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRSs, en inglés)		
4400 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera (anteriormente NIA 920)		
4410 Trabajos para compilar información financiera (anteriormente NIA 930)		
DOCUMENTOS PARA DISCUSIÓN Documento para discusión. La profesión de auditoría y el ambiente		
ESTUDIOS Estudio 1. La determinación y comunicación de niveles de seguridad que no sean altos		

Para información adicional sobre el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento, los desarrollos recientes, y para obtener los borradores de presentación vigentes, visite el sitio web del IAASB en http://www.iaasb.org.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1 (ISQC 1)
CONTROL DE CALIDAD PARA FIRMAS QUE DESEMPEÑAN AUDITORIAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTORICA Y OTROS TRABAJOS PARA ATESTIGUAR Y DE SERVICIOS RELACIONADOS No. 1

(Vigente: 15 de junio de 2005) **PARRAFOS**

NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1

Introducción..... 1-5
Definiciones..... 6
Elementos de un sistema del control de calidad 7-8
Responsabilidades de los dirigentes sobre la calidad dentro de la firma.....9-13
Requisitos Éticos..... 14-27
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de los Trabajos específicos 28-35
Recursos Humanos..... 36-45
Desempeño del trabajo..... 46-73
Monitoreo 74-93
Documentación 94-97
Fecha de Vigencia.....98
Apéndice: Modificaciones de adecuación de la NICC 1 como resultado de NIA 230 (revisada) con vigencia a partir del 15 de Junio de 2005

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados* deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales sobre control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados," que explica la aplicación y autoridad de las NICC.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional en el Control de Calidad (NICC) es establecer normas y dar lineamientos respecto de las responsabilidades de una firma sobre su sistema del control de calidad para auditorías y revisiones de información financiera histórica, y para otros trabajos para atestiguar y sus servicios relacionados. Esta NICC debe leerse en forma conjunta con las partes A y B del *Código de Ética para Contadores Profesionales* de IFAC (el código de IFAC).

2. En otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) se exponen normas y guías adicionales sobre las responsabilidades del personal de la firma respecto a los procedimientos de control de calidad para tipos específicos de trabajos. La Norma Internacional de Auditoría (NIA 220) *"Control de Calidad para Auditorías de información financiera histórica,"* por ejemplo, establece normas y da lineamientos sobre procedimientos del control de calidad para las Firmas que intervienen para auditorías de información financiera histórica.

3. La Firma deberá establecer un sistema del control de calidad diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que la Firma y su personal cumplen con las normas profesionales y con los requisitos reguladores y legales, y que los informes emitidos por la Firma o los socios del trabajo son apropiados en las circunstancias.

4. Un sistema del control de calidad consiste en políticas diseñadas para lograr los objetivos expuestos en el párrafo 3 y los procedimientos necesarios para implantar y monitorear el cumplimiento de esas políticas.

5. Este NICC se aplica a todas las firmas: La naturaleza de las políticas y procedimientos desarrollados por las firmas individuales para cumplir con esta NICC, dependerá de los diversos factores como el tamaño y las características operativas de la firma, y si ésta es parte de una red.

DEFINICIONES

6. En esta NICC, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:

a) Socio del Trabajo - El socio u otra persona de la firma que sea responsable del trabajo y su desempeño, así como del informe que se emita a nombre de la firma, y quién, cuando se requiera, tiene la autoridad apropiada de parte de un organismo profesional, legal, tiene la autoridad apropiada de parte de un organismo profesional, legal o regulador;

b) Revisión del control de calidad del trabajo. Un proceso diseñado para dar, antes de emitir un informe, una evaluación objetiva de los juicios importantes hechos por el equipo de trabajo y las conclusiones a que llegaron al formular el informe.

c) Revisor de control de calidad del trabajo. Un socio, otra persona de la firma, una persona externa con la calificación adecuada, o un equipo formado por dichas personas, con experiencia suficiente y apropiada así como la autoridad para evaluar de manera objetiva, antes de emitir un informe, los juicios importantes hechos por el equipo de trabajo y las conclusiones a que llegaron al formular el informe.

d) Equipo de trabajo. Todo el personal que desempeñe un trabajo, incluyendo cualesquier expertos contratados por la firma en conexión con dicho trabajo;

e) Firma. **Un profesionista independiente, una sociedad, una corporación u otra entidad de Contables profesionales;**

f) *Inspección.* En relación con trabajos terminados, los procedimientos planeados para proporcionar evidencia de cumplimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad por parte de los equipos del trabajo.

g) *Entidad que cotiza en bolsa*. Una entidad cuyos valores, acciones o deuda cotizan o están listados en una bolsa de acción reconocida, o se negocian bajo regulaciones de una bolsa de acción reconocida u otro organismo equivalente;

h) *Monitoreo.* Proceso que comprende una consideración y evaluación continuas del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo la inspección periódica de una selección de trabajos terminados, diseñado para permitir a la firma

obtener una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera efectivamente.

i) *Firma de la red.*- Una entidad bajo control, propiedad o administración común con la firma o cualquier entidad respecto de la cual un tercero juicioso e informado, con conocimiento de toda la información relevante podría concluir de manera razonable que es parte de la firma nacional o internacionalmente;

j) *Socio.* Cualquier individuo con autoridad para vincular a la firma respecto al desempeño de un trabajo de servicios profesionales.

k) *Personal.* – Los socios y el personal asistente *(staff)*.

l) *Normas profesionales*. Normas para trabajos, de IAASB, según se definen en el "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados" y los requisitos éticos relevantes, que ordinariamente comprenden las partes A y B del Código de IFAC y los requisitos éticos nacionales;

m) *Seguridad razonable.* En el contexto de esta NICC, un nivel de seguridad (certeza) alto, pero no absoluto.

n) *Personal asistente (staff).* Profesionales, que no sean socios, incluyendo cualesquier expertos que contrate la firma.

o) *Persona externa con calificación adecuada*.- Una persona fuera de la firma con la capacidad y competencia para actuar como socio del trabajo, por ejemplo, un socio de otra firma o un empleado (con experiencia apropiada) ya sea de un órgano contable profesional cuyos miembros puedan desempeñar auditorías y revisiones de información financiera histórica, u otros trabajos para atestiguar o de servicios relacionados, o de una organización que proporcione servicios relevantes de control de calidad.

Elementos de un Sistema del Control de Calidad

7. **El sistema de la Firma del Control de Calidad deberá incluir políticas y procedimientos que se refieran a cada uno de los siguientes elementos:**

a) Responsabilidades de los dirigentes sobre el control dentro de la firma.

b) Requisitos Éticos.

c) Aceptación y Continuidad de las Relaciones con Clientes y de los trabajos específicos.

d) Recursos humanos.

e) Desempeño del trabajo.

f) Monitoreo.

8. Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán documentarse y comunicarse al personal de la firma. Esta comunicación describe las políticas y procedimientos de control de calidad y los objetivos que se proponen lograr, e incluye el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal sobre la calidad y que se espera que cumpla con estas políticas y procedimientos.

Además, la firma reconoce la importancia de obtener retroalimentación de su personal sobre el su sistema de control de calidad, Por lo tanto, la firma motiva a su personal a comunicar sus puntos de vista o preocupaciones sobre asuntos de control de calidad.

Responsabilidades de los dirigentes sobre la calidad dentro de la firma

9. La Firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que se base en el reconocimiento de que la calidad es especial en el desempeño de los trabajos. Dichas políticas y procedimientos deberán requerir que el director ejecutivo de la firma (o su equivalente) o, si fuere apropiado, el consejo administrativo de socios (o equivalente), asuma la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma.

10. Los dirigentes de la firma y sus papel como ejemplos influyen de manera importante en la cultura interna de la misma. La promoción de una cultura interna orientada hacia la calidad depende de acciones y mensajes congruentes y frecuentes de todos los niveles de la administración de la firma, que enfaticen sus políticas así como sus procedimientos de control de calidad y los requisitos para:

a) Desempeñar un trabajo que cumpla con las normas profesionales y los requisitos reguladores legales.
b) Emitir informes que sean apropiados a las circunstancias.

Estas acciones y mensajes fomentan una cultura que reconoce y recompensa un trabajo de alta calidad. Pueden comunicarse en seminarios de entrenamiento, juntas, diálogos formales o informales, declaraciones de misión, boletines de noticias o memorándums informativos. Se incorporan en la documentación interna de la firma, en materiales de entrenamiento y en los procedimientos para socios y evaluación del personal asistente (staff), .de modo que soporten y refuercen el punto de vista de la firma sobre la importancia de la calidad y de cómo ha de lograrse ésta, de manera práctica.

11. De particular importancia es la necesidad de que los dirigentes de la firma reconozcan que la estrategia de negocios de la misma está sujeta al requisito preponderante de que la firma logre calidad en todos los trabajos que desempeñe.

En consecuencia:

a) La firma asigna sus responsabilidades de administración de modo que las consideraciones comerciales no predominen sobre la calidad del trabajo desempeñado.
b) Las políticas y los procedimientos de la firma que se refieren a evaluación del desempeño, compensación y promoción (incluyendo sistemas de incentivos) respecto de su personal, se planean para demostrar el compromisos primordial de la firma hacia la calidad.
c) La firma dedica suficientes ecursos para el desarrollo, la documentación y el soporte de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

12. Cualquier persona o personas a quien (es) el director ejecutivo de la firma o el consejo administrativo de socios asigne la responsabilidad operacional del sistema de control de calidad de la firma, deberá tener

experiencia y capacidad suficientes y apropiadas, así como la necesaria autoridad para asumir dicha responsabilidad.

13. La experiencia y la capacidad suficientes y apropiadas facultan a la persona o personas responsable (s) a identificar y entender los problemas de control de calidad así como desarrollar políticas y procedimientos apropiados. La autoridad necesaria faculta a la persona o personas a implementar estas políticas y procedimientos.

Requisitos Éticos

14. La Firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen sus requisitos éticos relevantes.

15. Los requisitos éticos relativos a auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados, ordinariamente comprenden las partes A y B del Código de IFAC junto con requisitos nacionales que sean más restrictivos. El Código de IFAC establece los principios fundamentales de la ética profesional, que incluyen:

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

16. La parte B del Código de IFAC incluye un enfoque conceptual de la independencia para trabajos para atestiguar, la cual toma en cuentas las amenazas a la independencia, las salvaguardas que se acepten y el interés público.

17. Las políticas y los procedimientos de la firma enfatizan los principios fundamentales que se refuerzan en particular por: a) los dirigentes de la firma; b) la educación y entrenamiento; c) el monitoreo y d) un proceso para manejar el incumplimiento. La independencia para trabajos para atestiguar es tan importante que se trata por separado en los párrafos18 – 27, más adelante. Estos párrafos deben leerse junto con el Código de IFAC.

Independencia

18. La Firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para dar una seguridad razonable de que la firma, su personal y, donde sea aplicable, cuantos están sujetos a los requisitos de independencia (incluyendo expertos contratados por la firma y personal de una firma de la red), mantienen la independencia donde lo requiera por el Código de IFAC y los requisitos éticos nacionales. Dichas políticas y procedimientos deberán facultar a la firma para:

(a) Comunicar sus requisitos de independencia a su personal y, donde sea aplicable, a otros que estén sujetos a los mismos.

(b) Identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que crean amenazas o reducirlas a un nivel aceptable al aplicar salvaguardas o, si se considera apropiado, para retirarse del trabajo.

19. Dichas políticas y procedimientos deberán requerir:

(a) Que los socios del trabajo proporcionen a la firma la información relevante sobre los trabajos de los clientes, incluyendo el alcance de servicios, para facilitar a la firma evaluar el impacto global, sí lo hay, sobre los requisitos de independencia;

(b) Que el personal notifique con prontitud a la firma sobre las circunstancias y relaciones que signifiquen una amenaza a la independencia, de modo que pueda emprenderse la acción apropiada;

(c) La acumulación y comunicación de la información relevante al personal apropiado, de manera que:

i) La firma y su personal puedan fácilmente determinar si satisfacen requisitos de independencia;

ii) La firma pueda mantener y actualizar sus registros relativos a la independencia;

iii) La firma pueda emprender la acción apropiada respecto de amenazas identificadas a la independencia.

20. La firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable de que sean notificadas las faltas de cumplimiento de los requisitos de independencia, y facultarle para emprender acciones apropiadas con el fin de resolver estas situaciones. Las políticas y procedimientos deberán incluir requisitos para que:

a) Todos cuantos estén sujetos a requisitos de independencia notifiquen con prontitud a la firma las faltas de cumplimiento a la independencia de las que tengan conocimiento.

b) La firma comunique con prontitud las faltas identificadas de cumplimiento a estas políticas y procedimientos a:

i) El socio del trabajo quien, junto con la firma, necesita ocuparse de esta falta de cumplimiento.

ii) Otro personal relevante de la firma y quienes estén sujetos a los requisitos de independencia que necesiten emprender la acción apropiada.

c) Pronta comunicación a la firma, si fuere necesario, por parte del socio del trabajo y las otras personas a que se refiere el punto b) ii), de las acciones emprendidas para resolver el asunto, de modo que la firma pueda determinar si deberá emprender acción adicional.

21. En la Sección 8 del Código de IFAC, se exponen lineamientos integrales sobre amenazas a la independencia y las salvaguardas, incluyendo aplicación a situaciones específicas.

22. Una firma que recibe la noticia de una falta de cumplimiento de políticas y procedimientos de independencia comunica con prontitud la información relevante a los socios del trabajo, a otros en la firma y al personal de la firma de la red, para la acción apropiada. La acción apropiada de la firma y del socio relevante del trabajo incluye aplicar salvaguardas adecuadas para eliminar las amenazas a la independencia o reducirlas a un nivel aceptable, o retirarse del trabajo. Además, la firma imparte educación sobre independencia al personal al que se requiere sea independiente.

23. Cuando menos anualmente, la firma deberá obtener confirmación por escrito del cumplimiento de sus políticas y procedimientos sobre independencia por todo su personal, a quienes el Código de IFAC y los requisitos éticos nacionales requieren ser independientes.

24. La confirmación por escrito puede ser en papel o en forma electrónica. Al obtener la confirmación y emprender la acción apropiada sobre la información que indique incumplimiento, la firma demuestra la importancia que adjudica a la independencia y convierte el tema en actual y visible para su personal.

25. El Código de IFAC analiza la amenaza de familiaridad que puede crearse al emplear por largo tiempo al mismo personal *señior* en un trabajo para atestiguar y las salvaguardas que podrían ser apropiadas para atender la amenaza. **En consecuencia, la firma deberá fijar políticas y procedimientos:**

a) **Que establezcan criterios para determinar la necesidad de salvaguardas para reducir la amenaza de familiaridad a nivel aceptable cuando se emplee al mismo personal *señior* en un trabajo para atestiguar por un largo periodo de tiempo.**
b) **Para todas las auditorías de estados financieros en entidades que cotizan en bolsa, que requieran la rotación del socio del trabajo después de un periodo especificado, en cumplimiento con el Código de IFAC y los requisitos de ética nacionales que sean más estrictos.**

26. Emplear al mismo personal *senior* en trabajos para atestiguar por un largo periodo puede crear una amenaza de familiaridad o, de otro modo, deteriorar la calidad de desempeño del trabajo. Por tanto, la firma establece criterios con el fin de determinar la necesidad de salvaguardas para atender la amenaza. Al determinar los criterios apropiados, la firma considera asuntos tales como: a) la naturaleza del trabajo, incluyendo el grado en que implica un asunto de interés público, y b) la duración de servicio personal *senior* en el trabajo. Los ejemplos de salvaguardas incluyen la rotación del personal *senior* o el requerir una revisión de control de calidad del trabajo.

27. El Código de IFAC reconoce que la amenaza de familiaridad es particularmente relevante en el contexto de auditorías de estados de entidades listadas en bolsa. Para estas auditorías, el Código de IFAC requiere la rotación del socio del trabajo después de un periodo predefinido, normalmente no más de siete años, y proporciona normas y lineamientos relacionados. Los requisitos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de los trabajos específicos.

28. La firma deberá establecer políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones del cliente así como los trabajos específicos, diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que sólo asumirá o continuará relaciones y trabajos cuando:

a) **Haya considerado la integridad del cliente y no tenga información que le lleve a concluir que el cliente carece integridad;**
b) **Sea competente para desempeñar el trabajo y tenga las habilidades, tiempo y recursos para hacerlo.**
c) **Pueda cumplir con requisitos éticos.**

La firma deberá obtener la información que considere necesaria en las circunstancias antes de aceptar un trabajo con un nuevo cliente, al decidir si continúa el trabajo existente. Donde se haya identificado problemas y la firma decida aceptar o continuar la relación con el cliente o un trabajo específico, deberá documentar cómo se resolvieron dichos problemas.

29. Respecto a la integridad de un cliente, la firma considera problemas que incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación de negocios de los dueños principales del cliente, de la administración clave, de las partes relacionadas y de los encargados del gobierno corporativo.
- La naturaleza de las operaciones del cliente, incluyendo sus prácticas de negocio;
- Información concerniente a la actitud de los principales dueños del cliente, administración clave y los encargados del gobierno corporativo hacia problemas tales como la interpretación agresiva de las normas de contabilidad y del ambiente del control interno.
- Si el cliente está interesado, de manera determinante, en mantener los honorarios de la firma tan bajos como sea posible.
- Indicaciones de que el cliente podría estar involucrado en lavado de dinero u otras actividades delictuosas.
- Las razones para el nombramiento propuesto por la firma y para no volver a nombrar a la firma anterior.

El grado de conocimiento que una firma tenga respecto de la integridad de un cliente, generalmente aumentará en el contexto de una relación continua con él.

30. La información que obtiene la firma sobre estos asuntos puede originarse en, por ejemplo:

- Comunicaciones con proyectos actuales o anteriores de servicios profesionales de contabilidad al cliente, de acuerdo con el Código de IFAC, y discusiones con otros terceros.
- Interrogatorios a otro personal de la firma o con terceros, como banqueros, asesor legal y pares de la industria.

Investigaciones de antecedentes de bases de datos importantes.

31. Al considerar si la firma tiene las habilidades, la competencia, el tiempo y los recursos para emprender un nuevo trabajo con un cliente nuevo o uno existente, la firma revisa los requisitos específicos del trabajo y los perfiles del socio así como del personal existente (staff) existentes en todos los niveles relevantes. Los asuntos que la firma toma en consideración incluyen si:

- El personal de la firma tiene conocimiento de las industrias o materias relevantes.
- El personal de la firma tiene experiencia en los requisitos reguladores o de información relevante, o en la capacidad para obtener las habilidades y el conocimiento necesarios de manera efectiva.
- La firma tiene suficiente personal con las capacidades y competencia necesarias.
- Hay expertos disponibles, si se necesitaran.
- Hay personas disponibles que cumplan con los requisitos de criterio y elegibilidad para desempeñar la revisión de control de calidad del trabajo, cuando sea aplicable.
- La firma tiene capacidad de completar el trabajo dentro del plazo límite para presentar informes.

32. La firma también considera si aceptar un trabajo de un cliente nuevo o uno existente puede ser causa de un conflicto de interés real o percibido. Cuando se identifica un conflicto potencial, la firma considera si es apropiado aceptar el trabajo o no.

33. Decidir si debe continuar o no la relación con un cliente, incluye la consideración de asuntos importantes que hayan surgido durante los trabajos actuales o previos, y sus implicaciones para continuar la relación. Por ejemplo, un cliente puede haber comenzado a ampliar sus operaciones de negocios hacia un área donde la firma no posee el conocimiento o pericia necesarios.

34. **Cuando la firma obtiene información que habría sido causa de que declinara un trabajo si estos datos hubieran estado disponibles antes, las políticas y procedimientos sobre la continuación del trabajo y la relación con el cliente deberán tomar en cuenta:**

a) Las responsabilidades profesionales y legales que apliquen a las circunstancias, incluyendo si hay un requisito que la firma informe a la persona o a las personas que hicieron el nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras.

b) La posibilidad de retirarse del trabajo, o tanto del trabajo como de la relación con el cliente.

35. Las políticas y los procedimientos para retirarse de un trabajo o, a la vez, de un trabajo y de la relación con el cliente, tratan asuntos que incluyen los siguientes:

- Discutir con el rango apropiado de la administración del cliente y con los encargados de su mando respecto a acción apropiada que podría emprender la firma con base a los hechos y circunstancias relevantes.
- Si la firma determina que es apropiado retirarse, discutir con el rango apropiado de la administración del cliente y con los encargados de su mando su retiro del trabajo, o tanto del trabajo como de la relación con el cliente, junto con las razones para el retiro.

Documentar los problemas, consultas, conclusiones importantes y la base de las conclusiones.

Recursos Humanos

36. **La firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable de que tiene suficiente personal con las capacidades, la competencia y el compromiso hacia los principios éticos necesarios para desempeñar sus trabajos de acuerdo a las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, así como facultar a la firma o a los socios del trabajo a emitir informes que sean apropiados en las circunstancias.**

37. Estas políticas y procedimientos se refieren a los siguientes asuntos de personal:

a) Reclutamiento.
b) Evaluación del desempeño.
c) Capacidades.
d) Competencia.
e) Desarrollo de carrera.
f) Promoción.
g) Compensación.
h) Estimación de necesidades del personal.

Siguiendo estos puntos permite a la firma determinar el número de características de las personas requeridas para el trabajo. El proceso de reclutamiento de la firma incluye procedimientos que ayudan a la firma a seleccionar personas íntegras con la capacidad de desarrollar las sus habilidades y competencia necesarias para desarrollar el trabajo de la firma.

38. Las capacidades y la competencia se desarrollan mediante una variedad de métodos, incluyendo los siguientes:

- Educación profesional.
- Desarrollo profesional continuo, incluyendo entrenamiento.

- Experiencia de trabajo.
- Entrenamiento por parte de funcionarios con más experiencia, por ejemplo, otros miembros del equipo de trabajo.

39. La competencia continua del personal de la firma depende, en un grado importante, del nivel apropiado del desarrollo profesional continuo, de modo que el personal mantenga su conocimiento y capacidades. Por lo tanto, la firma enfatiza en sus políticas y procedimientos, la necesidad del entrenamiento continuo de todos los rangos del personal de la firma, y proporciona los recursos y la asistencia necesarios para capacitar al personal y desarrollar y mantener capacidades y competencia requeridos. Cuando no hay disponibles recursos técnicos y de entrenamiento, o por cualquiera otra razón, la firma puede emplear a una persona externa con la calificación adecuada para dicho propósito.

40. Los procedimientos de evaluación de desempeño, compensación y promoción de la firma otorgan el debido reconocimiento y recompensa al desarrollo y mantenimiento de la competencia, así como el compromiso hacia los principios éticos.

En particular, la firma:

(a) Hace conocer al personal las expectativas de la firma en cuanto a desempeño y principios éticos.

(b) Proporciona al personal la evaluación de, y asesoría sobre, desempeño, avance y desarrollo de carrera.

(c) Ayuda al personal a entender que el avance a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otras cosas, de la calidad del desempeño y de la adhesión a los principios éticos, y que dejar de cumplir con las políticas y procedimientos de la firma puede dar como resultado una acción disciplinaria.

41. El tamaño y las circunstancias de la firma influirán en la estructura del proceso de evaluación de desempeño de la misma. Las firmas más pequeñas,

en particular, pueden emplear métodos menos formales de evaluar el desempeño de su personal.

Asignación de equipos de la Firma.

42. La Firma deberá asignar la responsabilidad de cada trabajo a un socio del trabajo. La firma deberá establecer políticas y procedimientos que requieren que:

a) La identidad y el papel del socio del trabajo se comuniquen a los a los miembros clave de la administración del cliente y a los encargados del mando.
b) El socio del trabajo tenga las capacidades, competencia, autoridad y tiempo apropiados para desempeñar el papel.
c) Las responsabilidades del socio del trabajo se definan claramente y se comuniquen a dicho socio.

43. Las políticas y procedimientos incluyen sistemas para monitorear la carga de trabajo y la disponibilidad de los socios del trabajo, a modo de facilitar a dichas personas el tener suficiente tiempo para descargar de manera adecuada sus responsabilidades.

44. La firma deberá también asignar personal asistente *(staff)* apropiado con las capacidades, la competencia y el tiempo necesarios para desempeñar los trabajos de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, así como para facultar a la firma o a los socios del trabajo par emitir informes que sean apropiados en las circunstancias.

45. La Firma establece procedimientos para evaluar las capacidades y competencias del personal asistente. Las capacidades y competencia consideradas al asignar los equipos de trabajo, y al determinar el nivel de supervisión requerido, incluyen las siguientes:

- Entendimiento de, y experiencia práctica en, trabajos de naturaleza y complejidad similares mediante el apropiado entrenamiento y participación.
- Entendimiento de las normas profesionales y de los requisitos reguladores y legales.
- Conocimiento técnico apropiado, incluyendo conocimiento de tecnología de información relevante.
- Conocimiento de industrias relevantes en las que operan los clientes.
- Capacidad de aplicar el juicio profesional.
- Entendimiento de las políticas y los procedimientos del control de calidad de la firma.

Desempeño del trabajo

46. La firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar seguridad razonable de que los trabajos se desempeñan de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, y que la firma o el socio emiten informes que son apropiados en las circunstancias.

47. Mediante sus políticas y procedimientos, la firma busca establecer consistencia en la calidad del desempeño del trabajo. Esto a menudo, se logra mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas del software u otras formas de documentación estandardizada, y material de lineamientos específicos por industria o por materia. Los asuntos que se tratan incluyen:

- Cómo instruir a los equipos sobre el trabajo que realizarán, para obtener un entendimiento de los objetivos del mismo.
- Los procesos para cumplir con las normas de trabajo que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión del trabajo, entrenamiento y preparación del personal asistente.
- Los métodos de revisión del trabajo desempeñado, los juicios importantes que se hayan hecho y la forma de informe que se va a emitir.

- La documentación apropiada del trabajo desempeñado y de la oportunidad y extensión de la revisión.
- Los procesos para mantener actuales todas las políticas y procedimientos.

48. Es importante que todos los miembros del equipo de trabajo, entienden los objetivos de la tarea que van a desempeñar. Son necesarios un trabajo de equipo y un entrenamiento apropiado, con el fin de asistir a los miembros del equipo de trabajo con menos experiencia, para entender claramente los objetivos de la tarea asignada.

49. La supervisión incluye lo siguiente:

- Rastrear el avance del trabajo.
- Considerar las capacidades y competencia de cada uno de los miembros del equipo de trabajo, si tienen tiempo suficiente para llevar a cabo su tarea, si entienden sus instrucciones y si la tarea se desempeña de acuerdo con el enfoque planeado del trabajo.
- Tratar los asuntos importantes que surjan durante el trabajo, considerando su importancia y modificando, de manera apropiada, el enfoque planeado.
- Identificar los asuntos para la consulta o consideración, por los miembros con más experiencia del equipo de trabajo, durante el trabajo.

50. Revisar que las responsabilidades se determinen sobre la base de que los miembros con más experiencia del equipo de trabajo, incluyendo al socio del trabajo, revisen la tarea desempeñada por los miembros de menos experiencia. Las revisiones consideran si:

a) El trabajo se ha desempeñado de acuerdo con las normas profesionales y requisitos reguladores y legales.
b) Se han presentado para consideración adicional los asuntos importantes.
c) Han tenido lugar las consultas apropiadas y se han documentado e implementado las conclusiones resultantes.

d) Hay necesidad de revisar la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo desempeñado.

e) El trabajo desempeñado soporta las conclusiones alcanzadas y está propiamente documentada.

f) La evidencia obtenida es suficiente y apropiada para soportar el informe.

g) Se han logrado los objetivos de los procedimientos del trabajo.

CONSULTA

51. La Firma deberá establecer políticas y procedimientos para proporcionar seguridad razonable de que:

a) Tiene lugar la consulta apropiada sobre asuntos difíciles o contenciosos.

b) Hay suficientes recursos disponibles para facilitar que tenga lugar la consulta apropiada.

c) Se documenta la naturaleza y alcance de dichas consultas.

d) Se documentan e implementan las conclusiones resultantes de las consultas.

52. La consulta incluye discusión, a nivel profesional apropiado, con personas dentro o fuera de la firma o que tengan pericia especializada para resolver un asunto difícil o contencioso.

53. La consulta utiliza los recursos de investigación apropiados así como la experiencia colectiva y la pericia técnica de la firma. La consulta ayuda a promover la calidad y mejora la aplicación del juicio profesional. La firma busca establecer una cultura en la cual se reconozca la consulta como una fuerza y se estimule al personal a consultar sobre asuntos difíciles o contenciosos.

54. Una consulta efectiva con otros profesionales requiere que se dé a los consultados todos los hechos relevantes que les permitirán proporcionar un consejo informado sobre asuntos técnicos, éticos u otros. Los procedimientos de

consulta requieren consultar con quienes tengan el conocimiento, la antigüedad y la experiencia apropiados dentro de la firma (o, donde aplique, fuera de la firma) sobre asuntos importantes técnicos, éticos u otros, y la documentación e implementación adecuadas de las conclusiones resultantes de las consultas.

55. Una Firma que necesite consultar externamente, por ejemplo, aquella sin recursos internos apropiados, puede aprovechar la ventaja de los servicios de asesoría que proporcionan: a) otras firmas; b) organismos profesionales y reguladores, o c) las organizaciones comerciales que proporcionan servicios de control de calidad relevantes. Antes de contratar dichos servicios, la firma considera si el proveedor externo está adecuadamente calificado para dicho propósito.

56. La documentación de las consultas a otros profesionales, que impliquen asuntos difíciles o contenciosos, se acuerda tanto por la persona que pide la consulta como la persona consultada. La documentación es bastante completa y detallada para hacer posible un entendimiento de:

a) El asunto del cual se pide consulta.
b) Los resultados de la consulta, incluyendo cualesquier decisiones tomadas, la base para dichas decisiones y cómo se implementaron.

DIFERENCIAS DE OPINIÓN

57. **La firma deberá establecer políticas y procedimientos para tratar y resolver diferencias de opinión dentro del equipo de trabajo, con los consultados y, cuando sea aplicable, entre el socio del trabajo y el revisor del control de calidad del trabajo. Las conclusiones a las que llegue deberán documentarse e implementarse.**

58. Estos procedimientos incentivan la identificación de diferencias de opinión en una etapa inicial, proporcionan lineamientos claros en cuanto a los pasos que se

deben tomarán después y, requieren documentación respecto de la resolución de las diferencias y de la implementación de las conclusiones a las que se llegó. **El informe no deberá emitirse sino hasta que se resuelve el asunto.**

59. Una firma que emplea a una persona externa con calificaciones adecuadas para conducir una revisión del control de calidad del trabajo, reconoce que pueden ocurrir diferencias de opinión y establece procedimientos para resolver dichas diferencias, por ejemplo, consultar con otro profesionista o firma, o con un órgano profesional regulador.

Revisión Del Control de calidad del trabajo

60. La firma deberá establecer políticas y procedimientos que requieran, para los trabajos apropiados, una revisión de control de calidad del trabajo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios importantes hechos por el equipo de trabajo y las conclusiones a que se llegue al formular el informe.

Estas políticas y procedimientos deberán:

a) Requerir una revisión del control de calidad del trabajo para todas las auditorias de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa;

b) Exponer criterios contra los cuales deberán evaluarse todas las otras auditorías o revisiones de información histórica, así como otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados, para determinar si debe realizarse una revisión del control de calidad del trabajo.

c) Requerir una revisión del control de calidad para todos los trabajos que cumplan los criterios establecidos, en función del subpárrafo (b).

61. Las políticas y procedimientos de la firma deberán requerir la terminación de la revisión del control de calidad del trabajo antes de que se emita el informe.

62. Los criterios que considera una firma cuando determina cuáles trabajos, que no sean auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa, deben sujetarse a una revisión del control de calidad de trabajo, incluyen los siguientes:

- La naturaleza del trabajo, incluyendo el grado en que implica un asunto de interés público.
- La identificación de circunstancias inusuales o de riesgos en un trabajo o clase de trabajo.
- Si las leyes o reglamentos requieren una revisión de control de calidad del trabajo.

63. La Firma deberá establecer políticas y procedimientos que expongan:

a) La naturaleza, oportunidad y extensión de una revisión del control de calidad del trabajo.

b) Los criterios para la elegibilidad de los revisores del control de calidad del trabajo.

c) Los requisitos de la documentación para una revisión del control de calidad del trabajo.

Naturaleza, oportunidad y extensión de la revisión de control de calidad del trabajo

64. Una revisión del control de calidad del trabajo ordinariamente implica una discusión con el socio del trabajo, una revisión de los estados financieros u otra información de la materia y del informe, y en particular, consideración si el informe es apropiado. También implica una revisión de los papeles de trabajo seleccionados, relativos a los juicios importantes que hizo el equipo de trabajo y las conclusiones a las que llegaron. La extensión de la revisión depende de la complejidad del trabajo y del riesgo de que el informe pudiera ser apropiado en las circunstancias. La revisión no reduce las responsabilidades del socio del trabajo.

61. Una revisión del control de calidad del trabajo para auditorías de estados financieros de entidades listadas en bolsa incluye considerar lo siguiente:

- Una evaluación del equipo del trabajo , de la independencia de la firma en relación con el trabajo específico.
- Los riesgos importantes identificados durante el trabajo y las respuestas a dichos riesgos.
- Los juicios que se hicieron, particularmente con respecto a la importancia relativa y los riesgos importantes.
- Si ha tenido lugar la consulta apropiada sobre asuntos que impliquen diferencias de opinión u otros asuntos difíciles o contenciosos, y las conclusiones que se originan de dichas consultas.
- La importancia y disposición de declaraciones erróneas corregidas o sin corregir identificadas durante el trabajo.
- Los asuntos que van a comunicarse a la administración y a los encargados del mando y, donde sea aplicable, a otras partes, como organismos reguladores.
- Si los papeles de trabajo seleccionados para revisión reflejan el trabajo desempeñado, en relación con los juicios importantes y soportan las conclusiones alcanzadas.
- Lo apropiado del informe que se va a emitir.

Las revisiones de control de calidad del trabajo para trabajos que no sean auditorías de estados financieros de entidades listadas en bolsa pueden, dependiendo de las circunstancias, incluir algunas de estas consideraciones.

66. El revisor del control de calidad del trabajo conduce la revisión de una manera oportuna en las etapas apropiadas durante el trabajo, de modo que los asuntos importantes puedan resolverse con prontitud a la satisfacción del revisor antes de que se emita el informe.

67. Cuando el revisor del control de calidad del trabajo hace recomendaciones que el socio del trabajo no acepta y el asunto no se resuelve a satisfacción del revisor, el informe no se emite hasta que el asunto se soluciona siguiendo los procedimientos para el manejo de las diferencias de opinión.

Criterios para la elegibilidad de los revisores de control de calidad del trabajo

68. Las políticas y procedimientos de la Firma deben tratar la designación de los revisores de control de calidad del compromiso y establecer su elegibilidad a través de:

(a) Las calificaciones técnicas requeridas para desempeñar el rol, incluyendo la experiencia y autoridad necesarias y

(b) En qué medida puede ser consultado un revisor de control de calidad del compromiso sobre el compromiso sin comprometer la objetividad del revisor.

69. Los procedimientos y políticas de la Firma sobre las calificaciones técnicas de los revisores de control de calidad del compromiso abordan temas como la pericia, experiencia y autoridad técnica necesaria para desempeñar el rol. De las circunstancias del trabajo depende la determinación de que constituye suficiente y apropiada pericia técnica, experiencia y autoridad. Además, el revisor del control de calidad del trabajo para una auditoría de estados financieros de una entidad listada en bolsa, es una persona con suficiente y apropiada experiencia y autoridad para actuar como socio del trabajo de auditoría de estados financieros de entidades listadas en bolsa.

70. Las políticas y procedimientos de la firma son diseñados para mantener la objetividad del revisor del control de calidad del trabajo. Por ejemplo, el revisor del control de calidad del trabajo:

a) No es seleccionado por el socio del trabajo.

b) No participa en el trabajo de alguna otra forma durante el periodo de la revisión.
c) No toma decisiones por el equipo del trabajo.
d) No está sujeto a otras consideraciones que amenacen la objetividad del revisor.

71. El socio del trabajo puede consultar al revisor del control de calidad durante el trabajo. Esta consulta no compromete necesariamente la elegibilidad del revisor del control de calidad del trabajo para desempeñar tal función. Sin embargo, cuando la naturaleza y la extensión de las consultas se vuelven importantes, tanto el equipo de trabajo como el revisor deben tener cuidado de mantener la objetividad en éste último. Cuando esto no es posible, se nombra a otra persona dentro de la firma o a una persona externa con la calificación adecuada para que asuma el papel, ya sea de revisor control de calidad del trabajo o de la persona a quien hay que consultar sobre el trabajo. Las políticas de la firma disponen el reemplazo del revisor de control de calidad del trabajo cuando pueda estar deteriorada su capacidad para desempeñar una revisión objetiva.

72. Se puede contratar a personas con calificaciones adecuadas cuando los profesionistas independientes o las firmas pequeñas identifiquen trabajos en los que se requiere las revisiones del control de calidad del trabajo. Alternativamente, algunos profesionistas independientes o pequeñas firmas pueden desear emplear o otras firmas para facilitar las revisiones de control de calidad del trabajo. Cuando la firma contrata personas externas adecuadamente calificadas, la firma sigue los requisitos y lineamientos de los párrafos 68-71.

Documentación de la revisión de control de calidad del trabajo

73. **Las políticas y procedimientos sobre documentación de la revisión del control de calidad del trabajo deberán requerir documentación acerca de que:**

a) Han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma sobre la revisión del control de calidad del trabajo.

b) Se ha completado la revisión del control de calidad del trabajo antes de emitir el informe.

c) El revisor no está Ésa enterado de ningún asunto no resuelto que pudiera hacer creer al revisor que los juicios importantes que hizo el equipo de trabajo y las conclusiones a las que llegaron no fueran apropiadas.

MONITOREO

74. La firma deberá establecer políticas y procedimientos para proporcionar certeza razonable de que las políticas y los procedimientos relativos al sistema del control de calidad son relevantes, adecuados operan de manera efectiva y son observados en la práctica. Dichas políticas y procedimientos deberán incluir una consideración y evaluación continuas del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de trabajos terminados.

75. El propósito de monitorear el cumplimiento de las políticas y los procedimientos de de control es proporcionar una evaluación de:

a) Adhesión a las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales.
b) Si el sistema de control de calidad se ha planeado de manera apropiada e implementado efectivamente.
c) Si las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma se han aplicado de manera apropiada, de modo que los informes que se emitan por la firma o por los socios del trabajo sean apropiados en las circunstancias.

76. La firma confía la responsabilidad del proceso de monitoreo a un socio o socios u otras personas de la firma con suficiente y apropiada experiencia y autoridad para asumir dicha responsabilidad. El monitoreo del sistema de control de calidad de la firma es desempeñado por personas competentes y cubre tanto lo apropiado del diseño como la efectividad de la operación del sistema de control de calidad.

77. La consideración y la evaluación continua del sistema del control de calidad incluyen asuntos como los siguientes:

Análisis de:

- Nuevos desarrollos en normas profesionales y requisitos reguladores y legales, y como se reflejan en las políticas y procedimientos de la firma cuando sea apropiado.
- Confirmación por escrito del cumplimiento de políticas y procedimientos sobre independencia.
- Desarrollo profesional continuo, incluyendo entrenamiento.
- Decisiones relacionadas con la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de los trabajos específicos.

Determinación de acciones correctivas que se deban emprender y mejoras por hacer en el sistema, incluyendo la provisión de retroalimentación a las políticas y procedimientos de la firma relativas a educación y entrenamiento.

Comunicación al personal apropiado de la firma de las debilidades identificadas en el sistema o al entendimiento del sistema o al cumplimiento del mismo.

Seguimiento por parte del personal apropiado de la firma, de modo que se hagan con prontitud las modificaciones necesarias están hechas a las políticas y a los procedimientos del control de calidad.

78. La inspección de una selección de trabajos terminados ordinariamente se lleva a cabo en forma cíclica. Los trabajos escogidos para inspección incluyen, cuando menos, un trabajo para cada socio del trabajo durante un ciclo de inspección, que ordinariamente no se extiende más allá de tres años. La manera en la que se organiza el ciclo de inspección, incluyendo la oportunidad de la selección de trabajos individuales, depende de muchos factores, incluyendo los siguientes:

- El tamaño de la Firma.
- El número y la ubicación geográfica de oficinas.
- Los resultados de procedimientos de monitoreo previos.
- El grado de autoridad que tiene tanto el personal como las oficinas (por ejemplo, si las oficinas en lo individual están autorizadas a conducir sus propias inspecciones o si sólo la oficina principal puede conducirlas).
- La naturaleza y complejidad de la práctica y de organización de la firma.
- Los riesgos asociados con los clientes y trabajos específicos de la firma.

79. El proceso de inspección incluye la selección de trabajos en lo individual, algunos de las cuales pueden seleccionarse sin previa notificación al equipo de del trabajo. Quienes inspeccionan los trabajos no están involucrados en el desempeño del trabajo o en la revisión del control de calidad del mismo. Al determinar el alcance de las inspecciones, la firma puede tomar en cuenta el alcance o las conclusiones de un programa independiente de inspección externa no actúa como sustituto del propio programa de monitoreo interno de la firma.

80. Las Firmas pequeñas y los profesionistas independientes pueden desear emplear a una persona externa con calificaciones adecuadas, u otra firma, para llevar a cabo inspecciones de trabajos y otros procedimientos de monitoreo. De modo alternativo, pueden desear el establecer arreglos para compartir recursos con otras organizaciones apropiadas para facilitar las actividades de monitoreo.

81. La firma deberá evaluar el efecto de las deficiencias anotadas como resultado del proceso de monitoreo y deberá determinar si son:

a) Casos que no necesariamente indican que el sistema de control de calidad de la firma es insuficiente para proporcionarle seguridad razonable de que cumple con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, y que los informes emitidos por la firma o los socios del trabajo son apropiados en las circunstancias.

b) Deficiencias sistémicas importantes, repetitivas u otras, que requieran una acción correctiva.

82. La firma deberá comunicar a los socios relevantes del trabajo, y a otro personal apropiado, las deficiencias notadas como resultado del proceso de monitoreo y las recomendaciones para una acción de remedio apropiada.

83. La evaluación de la firma para cada tipo de deficiencia deberá dar como resultado recomendaciones para uno o más de los siguientes puntos:

a) Emprender la acción de remedio apropiada en relación con un trabajo en particular o un miembro del personal.

b) La comunicación de los resultados a los responsables del entrenamiento y desarrollo profesional.

c) Acción disciplinaria contra quienes dejen de cumplir con las políticas y procedimientos de la firma, especialmente quienes lo hagan de manera repetitiva.

84. Cuando los resultados de los procedimientos de monitoreo indiquen que un informe puede ser inapropiado, o que se omitieron los procedimientos durante el desempeño del trabajo, la firma deberá determinar que acción adicional es apropiada para cumplir con las normas profesionales relevantes y los requisitos reguladores y legales. Deberá considerar también el consejo legal.

85. Cuando menos anualmente la firma deberá comunicar los resultados del monitoreo de su sistema del control de calidad a los socios del trabajo y a otras personas apropiadas dentro de la firma, incluyendo al director ejecutivo o, si es apropiado, a su consejo administrativo de socios. Esta comunicación deberá facultar a la firma y a estas personas para emprender acción pronta y apropiada, cuando sea necesario, de acuerdo con sus funciones y responsabilidades definidas. La información comunicada deberá incluir lo siguiente:

a) Descripción de los procedimientos de monitoreo desempeñados.

b) Las conclusiones extraídas de los procedimientos de monitoreo.

c) Cuando sea relevante, una descripción de deficiencias sistémicas o importantes, repetitivas u otras, y de las acciones emprendidas para resolver o modificar dichas deficiencias.

86. Informar las deficiencias identificadas a personas distintas de los socios relevantes del trabajo, ordinariamente no incluye identificación de los trabajos específicos de referencia, a menos que dicha identificación sea necesaria para la descarga apropiada de las responsabilidades de las personas que no sean los socios del trabajo.

87. Algunas Firmas operan como parte de una red y, para congruencia, pueden implementar algunos o todos sus procedimientos de monitoreo como una red. Cuando las firmas dentro de una red operan bajo políticas y procedimientos de monitoreo comunes, diseñados para cumplir con esta NICC, y estas firmas se apoyan en este sistema de monitoreo:

a) Cuando menos anualmente, la red comunica el alcance global, extensión y resultados del proceso de monitoreo a las personas apropiadas dentro de las firmas de la red.

b) La red comunica con prontitud cualesquiera deficiencias identificadas en el sistema de control de calidad a las personas apropiadas dentro de la firma o

firmas relevantes de la red, de modo que pueda comprenderse la acción necesaria.

c) Los socios del trabajo de las firmas de la red tienen derecho de apoyarse en los resultados del proceso de monitoreo implementado dentro de la red, a menos que las firmas o la red recomienden lo contrario.

88. La documentación apropiada relativa a monitoreo:

a) Expone los procedimientos de monitoreo, incluyendo el procedimiento para seleccionar los trabajos terminados que se van a inspeccionar.
b) Registra la evaluación de:
   i) Adhesión a normas profesionales y requisitos reguladores y legales.
   ii) Si el sistema de control de calidad ha sido diseñado apropiadamente e implementado de manera efectiva.
   iii) Si las políticas y procedimientos de control de calidad han sido aplicados de manera apropiada, de modo que los informes que se emitan por la firma o los socios del trabajo sean apropiados en las circunstancias.
c) Identifica las deficiencias anotadas, evalúa su efecto y expone la base para determinar si es necesaria una acción adicional y cuál es.

QUEJAS Y ALEGATOS

89. La Firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar certeza razonable de que maneja de manera apropiada:

a) Las quejas y alegatos de que el trabajo desempeñado por la firma no cumple con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales.
b) **Alegatos de incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma.**

90. Las quejas y alegatos (que no incluyen los que sean claramente superficiales) pueden originarse desde dentro o fuera de la firma. Pueden ser

hechos por personal de la firma, clientes u otros terceros. Pueden recibirse por miembros del equipo de trabajo u otro personal de la firma.

91. como parte de este proceso, la firma establece canales claramente definidos para que su personal exponga cualquier preocupación de tal manera que les facilite el manifestare sin temor ni represalias.

92. La firma investiga dichas quejas y alegatos de acuerdo con políticas y procedimientos establecidos. La investigación es supervisada por un socio con experiencia suficiente y apropiada y autoridad dentro de la firma pero que no está involucrado de algún otro modo en el trabajo, e incluye la asesoría legal, según sea necesaria. Las firmas pequeñas y profesionales independientes pueden utilizar los servicios de una persona externa adecuadamente calificada u otra firma para realizar la investigación. Las quejas, alegatos y las respuestas a ellas se documentan.

93. Cuando los resultados de las investigaciones indiquen deficiencias en el diseño u operación de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma, o incumplimiento con el sistema de control de calidad de la firma por una persona o personas, la firma emprende la acción apropiada según se discute en el párrafo 83.

Documentación

94. La firma deberá establecer políticas y procedimientos que requieran documentación apropiada para proporcionar evidencia de la operación de cada elemento de su sistema del control de calidad.

95. Es decisión de la firma el cómo se documentan estos asuntos. Por ejemplo, las grandes firmas pueden usar bases de datos para documentar asuntos como confirmaciones de independencia, evaluaciones de desempeño y los resultados

de las inspecciones de monitoreo, Las firmas más pequeñas pueden usar métodos más informales como notas, verificaciones y formas a mano.

96. Los factores a considerar cuando se determine la forma y contenido de la documentación que evidencian la operación de cada uno de los elementos del sistema del control de calidad incluyen los siguientes:

- El tamaño de una Firma y el número de oficinas.
- El grado de autoridad que tienen tanto el personal como las oficinas.
- La naturaleza y complejidad de la práctica y de la organización de la Firma.

97. La firma retiene esta documentación por un tiempo suficiente para permitir a quienes desempeñan procedimientos de monitoreo que evalúen el cumplimiento de la firma con su sistema de control de calidad, o por periodo más largo si lo requiere la ley o los reglamentos.

98. Se requiere que para junio 15 de 2005 se establezca sistemas de control de calidad en cumplimiento de esta NICC. Las firmas considerarán los arreglos de transición apropiados para los trabajos en proceso en dicha fecha

Perspectiva del Sector Público

1 Algunos de los términos de esta NICC, como "socio del trabajo" y "firma" deberán leerse como referencia a sus equivalentes del sector público. Sin embargo, con limitadas excepciones, no hay equivalentes en el sector público para "entidades en lista de bolsa" o "entidades que cotizan en bolsa", aunque pueden haber auditorías de entidades del sector público, particularmente importantes, que deberán estar sujetas a los requisitos de la entidad listada en bolsa sobre la rotación obligatoria del socio del trabajo (o su equivalente) y a una revisión de control de calidad del trabajo. No hay criterios objetivos fijos en los cuales basar esta determinación de importancia. Sin embargo, dicha evaluación deberá abarcar una valoración de todos los factores relevantes de la entidad auditada. Estos factores incluyen tamaño, complejidad, riesgo comercial, interés legislativo o de los medios y el número o gama de interesados afectados.

2. La NICC 1, párrafo 70, declara que "Las políticas y procedimientos de la firma están diseñados para mantener la objetividad del revisor de control de calidad del trabajo. El subpárrafo a) anota como ejemplo que el revisor de control de calidad del trabajo no se selecciona por el socio del trabajo. Sin embargo, en muchas jurisdicciones hay un solo auditor general nombrado por estatutos quién actúa en el papel equivalente al de "socio del trabajo" y quien tiene la responsabilidad global de las auditorías del sector público. En tales circunstancias, donde sea aplicable, el revisor del trabajo deberá seleccionarse considerando la necesidad de independencia y objetividad.

3. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de acuerdo con procedimientos estatutarios. En consecuencia, puede no aplicar las consideraciones respecto de la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos específicos, según se expone en los párrafos 28 - 35 de la NICC 1.

4. de modo similar, la independencia de los auditores del sector público pueden protegerse por medidas estatutarias, con la consecuencia de que es poco probable que ocurran ciertas amenazas a la independencia como las planteadas en los párrafos 18 - 27 de la NICC 1.

APÉNDICE

Modificaciones de adecuación de la NICC1, como resultado de la NIA 230 (revisada) con vigencia a partir del 15 de junio de 2005

La NIA 230 (revisada) *Documentación de auditoría* emitida en septiembre de 2005 dio origen a las modificaciones de adecuación de la NICC 1. Se requiere para el 15 de junio de 2006 se establezcan los sistemas de control de calidad en cumplimiento de la NICC1 modificada.

Una vez vigentes, las modificaciones de adecuación que se exponen abajo se incorporarán al cuerpo de la NICC 1 y se cancelará este Apéndice.

Se añade la siguiente definición de la NICC 1:

6. (a) *Documentación del trabajo.* El registro del trabajo desempeñado, los resultados obtenidos, y las conclusiones a que llegó el profesionista (a veces se usan términos como "papeles de trabajo"). La documentación para un trabajo específico se reúne en un expediente de trabajo;

Los párrafos actuales, a) – o) del párrafo 6 vueltos a numerar en consecuencia.

El nuevo subtítulo y párrafos siguientes se añaden a la NICC 1 como una subsección dentro de la sección "Desempeño del Trabajo", después del párrafo 73.

Documentación del trabajo

Terminación de la compilación de expedientes finales del trabajo

73 a. **La firma deberá establecer políticas y procedimientos para que los equipos del trabajo completen oportunamente la compilación de expedientes finales del trabajo, después de haberse finalizado los informes del trabajo.**

73 b. La ley o reglamentación puede prescribir los límites de tiempo dentro de los que deberá completarse la compilación de los expedientes finales del trabajo para tipos específicos de trabajo. Cuando no se prescriben en la ley o reglamentación estos límites de tiempo, la firma establece límites de tiempo apropiados a la naturaleza de los trabajos que reflejen la necesidad de completar la compilación de expedientes finales del trabajo de manera oportuna.

En el caso de una auditoría por ejemplo, este límite de tiempo ordinariamente no es más de 60 días después de la fecha del informe del auditor.

73 c. Cuando se emiten dos o más informes diferentes respecto de información de la entidad sobre una misma materia, las políticas y los procedimientos de la firma relativos a límites de tiempo para la compilación de expedientes finales del trabajo tratan cada informe como si fuera para un trabajo separado. Por ejemplo, este puede ser el caso cuando la firma emite el informe de un auditor sobre la información financiera de un componente para fines de consolidación de grupo y, en fecha posterior, el informe de un auditor sobre la misma información financiera para fines estatutuarios.

Confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperabilidad de la documentación del trabajo

73 d. **La firma deberá establecer políticas y procedimientos diseñados para mantener la confidencialidad, la custodia, integridad, accesibilidad y recuperabilidad de la documentación del trabajo.**

73 e. Los requisitos éticos relevantes establecen la obligación de que el personal de la firma observe en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación del trabajo, a menos que se haya dado autorización específica del cliente para revelar información, o haya un deber legal o profesional de hacerlo. Las leyes o reglamentos específicos pueden imponer obligaciones adicionales al personal de la firma para mantener la confidencialidad del cliente, particularmente cuando concierne a datos de naturaleza privada.

73 f. Ya sea que la documentación del trabajo esté en papel, en forma electrónica o en otros medios, pueden comprometerse la integridad, accesibilidad o recuperabilidad de los datos fundamentales si la documentación pudiera alterarse, añadirse o borrarse sin conocimiento de la firma, o si pudiera perderse o dañarse de manera permanente. En consecuencia, la firma diseña e implementa controles apropiados para la documentación del trabajo con el fin de:

a) Facilitar la determinación de cuándo y por quién se creó, cambió o revisó la documentación del trabajo.
b) Proteger la integridad de la información en todas sus etapas del trabajo, especialmente cuando la información se comparte dentro del equipo del trabajo o se transmite a terceros por vía internet.
c) Evitar cambios no autorizados a la documentación del trabajo.
d) Permitir el acceso del equipo de trabajo y terceros autorizados a la documentación del trabajo, según sea necesario, para descargar de manera apropiada sus responsabilidades.

73 g. Los controles que pueda diseñar e implementar la firma para mantener la confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperabilidad de la documentación del trabajo incluyen, por ejemplo:

- El uso de una contraseña entre miembros del equipo de trabajo para limitar el acceso a la documentación electrónica del trabajo a usuarios autorizados.
- Rutinas de respaldo apropiadas para la documentación electrónica del trabajo en etapas apropiadas durante el trabajo.
- Los procedimientos para distribuir, de manera apropiada, la documentación del trabajo a los miembros del equipo al inicio del trabajo, procesarla durante el trabajo y cotejarla al final del trabajo.
- Los procedimientos para restringir el acceso, y hacer posible la distribución apropiada y el almacenamiento confidencial de la documentación impresa del trabajo.

73 h. Por razones prácticas, la documentación original impresa puede escanearse de manera electrónica para incluirla en los archivos del trabajo. En tal caso, la firma implementa los procedimientos apropiados para requerir a los equipos del trabajo:

a) Generar copias escaneadas que reflejen todo el contenido de la documentación original en papel impreso, incluyendo firmas a mano, referencias cruzadas y anotaciones.
b) Integrar las copias escaneadas a los archivos del trabajo, incluyendo indexar y firmas las copias escaneadas según sea necesario.
c) Facilitar que las copias escaneadas puedan recuperarse e imprimirse cuando sea necesario.

La firma considera si es que retiene la documentación original en papel que ha sido escaneada, por razones legales, de regulación u otras.

Retención de documentación del trabajo

73 i. **La firma deberá establecer políticas y procedimientos para la retención de documentación del trabajo por un periodo suficiente para cumplir las necesidades de la firma o según requieran la ley o regulación.**

73 j. Las necesidades de la firma para retención de documentación del trabajo, y el periodo de dicha retención, variarán de acuerdo con la naturaleza del trabajo y las circunstancias de la firma, por ejemplo, si es que se necesita la documentación del trabajo para proporcionar un registro de los asuntos con importancia continua para los trabajos futuros. El periodo de retención puede también depender de otros factores, como si la ley o regulación local prescribe

periodos específicos de retención para ciertos tipos de trabajos, o si hay periodos de retención generalmente aceptados en la jurisdicción a falta de requisitos específicos legales o de regulación. En el caso específico de trabajos de auditoría, el periodo de retención ordinariamente no es menos de cinco años desde la fecha del informe del auditor, o si es después, de la fecha del informe del auditor del grupo.

73 k. Los procedimientos que la firma adopta para retención de documentación del trabajo incluyen lo que:

- Facilitan la recuperación de, y el acceso a la documentación durante el periodo de retención, particularmente en el caso de la documentación electrónica, ya que la tecnología fundamental puede mejorarse o cambiarse después de un tiempo.
- Proporcionan, cuando es necesario un registro de cambios hechos a la documentación del trabajo después de que se han completado los archivos del mismo.
- Facilitan a las partes externas autorizadas el acceso a, y la revisión de documentación del trabajo para fines de control de calidad u otros.

Propiedad de la documentación del trabajo

73 l. A menos que la ley o las regulaciones especifiquen algo en contrario, la documentación del trabajo es propiedad de la firma. La firma puede, a su discreción, poner a disposición de los clientes partes o extractos de la documentación del trabajo, siempre que esta revelación no sea en menoscabo de la validez del trabajo desempeñado, o, en el caso de trabajos para atestiguar, de la independencia de la firma o de su personal.

El párrafo de entrada en vigencia de la NICC 1 se modifica como se señala:

98. Se requiere que los sistemas de control de calidad, en cumplimiento con esta NICC, se establezcan para junio 15 de 2005 (junio 15 2006 para párrafos 6 (a) y 73 a-73 l). Las firmas considerarán los arreglos de transición apropiados, para los trabajos en proceso en dichas fechas.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200

OBJETIVO Y PRINCIPIOS GENERALES QUE GOBIERNAN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(En vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2005. El apéndice contiene modificaciones de adaptación de la norma que entran en vigor en una fecha futura)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1
Objetivo de una auditoría de estados financieros	2-3
Requisitos éticos relativos a una auditoría de estados financieros	4-5
Conducción de una auditoría de estados financieros	6-9
Alcance de una auditoría de estados financieros	10-14
Escepticismo profesional	15-16
Seguridad razonable	17-21
Riesgo de auditoría e importancia relativa	22-32
Responsabilidad por los estados financieros	33-36
Determinación de la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera	37-48
Expresión de una opinion sobre los estados financieros	49-51
Fecha de vigencia	52

Apéndice: Modificaciones de adaptación de la NIA 200 como resultado de la NIA 230 (revisada). Vigente para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de junio de 2006.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros* deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoria, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados" que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre el objetivo y los principios generales que gobiernan una auditoría de estados tinancieros. También describe la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación de los estados, financieros y por la identificación del marco de referencia de información financiera que se ha de usar para preparar los estados financieros, al cual se refiere la NIA como el "marco de referencia de información financiera aplicable".

Objetivo de una auditoría de estados financieros

2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

3. Una auditoría de estados financieros es un trabajo para atestiguar, según se define en el "Marco de Referencia Internacional para Trabajos para Atestiguar". El marco de referencia define y describe los elementos y objetivos de un trabajo para atestiguar. Las NIA aplican el marco de referencia en el contexto de una auditoría de estados financieros y contienen los principios básicos y procedimientos esenciales, junto con los lineamientos relativos, para aplicarse en esa auditoría. Los párrafos 34-35 de esta NIA discuten el significado del término "estados financieros" y la responsabilidad de la administración por dichos estados. Según se discute en el marco de referencia, una condición para la aceptación de un trabajo para atestiguar es que los criterios a que se refiere la definición sean adecuados" y disponibles a los presuntos usuarios. Los párrafos 37-48 de esta NIA discuten los criterios adecuados y su disponibilidad a los presuntos usuarios para una auditoría de estados financieros mediante la consideración del auditor de la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera.

Requisitos éticos relativos a una auditoría de estados financieros

4. El auditor deberá cumplir con los requisitos éticos relevantes relativos a los trabajos de auditoría.

5. Según se discute en la NIA 220, Control de calidad para auditorías de información financiera histórica, los requisitos éticos relativos a auditorías de estados financieros ordinariamente comprenden las partes A y B del *Código de Ética para Contadores Profesionales,* de la Federación Internacional de Contadores (el Código de IFAC) junto con los requisitos nacionales que sean más estrictos. La NIA 220 identifica los principios fundamentales de ética profesional establecidos por las partes A y B del Código de IFAC y expone las responsabilidades del socio del trabajo respecto de los requisitos éticos. La NIA

220 reconoce que el equipo del trabajo tiene derecho a apoyarse en los sistemas de una firma para cumplir con sus responsabilidades respecto de los procedimientos de control de calidad aplicables al trabajo particular de auditoría (por ejemplo, en relación con las capacidades y competencia del personal, a través de su reclutamiento y entrenamiento formal; con la independencia mediante la acumulación y comunicación de información relevantes sobre la independencia; mantenimiento de las relaciones con el cliente por medio de la aceptación y sistemas de continuación; y con la adhesión a requisitos reguladores y legales mediante el proceso de monitoreo), a menos que la información provista por la firma u otras partes sugiera lo contrario. En consecuencia, la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC o NICC) 1, *Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados,* requiere que la firma 'establezca políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con los requisitos éticos relevantes.

Conducción de una auditoría de estados financieros

6. El auditor deberá conducir una auditoría de acuerdo con las normas internacionales de auditoría.

7. Las NIA contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo, incluyendo apéndices. Los principios básicos y procedimientos esenciales se han de entender y aplicar en el contexto del material explicativo y de otro tipo que da lineamientos para su aplicación. Se considera el texto de toda una norma para entender y aplicar los principios básicos y procedimientos esenciales.

8. Para conducir una auditoría de acuerdo con las NIA, el auditor también considera y tiene conocimiento de las Declaraciones Internacionales sobre Práctica de Auditoría (DIPAs o IAPSs. por sus siglas en inglés) aplicables al trabajo de auditoría. Las DIPAs proporcionan guías de interpretación y ayuda práctica a los auditores para implementar las NIA. Un auditor que no aplica los lineamientos incluidos en una DIPA relevante necesita estar preparado para explicar cómo se ha cumplido con los principios básicos y procedimientos esenciales de la NIA tratados en la DIPA.

9. El auditor puede también conducir la auditoría de acuerdo tanto con las NIA como con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico.

Alcance de una auditoría de estados financieros

10. El término "alcance de una auditoría" se refiere a los procedimientos de auditoría que. a juicio del auditor y con base en las NIA, se consideran apropiados en las cir ciunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.

11. Para determinar los procedimientos de auditoría que ha de desempeñar para conducir una auditoría de acuerdo con las NIA, el auditor deberá cumplir con cada una de las NIA relevantes a la auditoría.

12. Al desempeñar una auditoría, se debe pedir a los auditores que cumplan con otros requisitos profesionales, legales o de regulación además de las NIA. Las NIA no dominan sobre las leyes y regulaciones locales que gobiernan una auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas leyes y regulaciones difieran de las NIA, una auditoría conducida de acuerdo con las leyes y regulaciones locales no cumplirá automáticamente con las NIA.

13. Cuando el auditor conduce la auditoría de acuerdo con las NIA y con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico, además de cumplir con cada una de las NIA relevantes a la auditoría, el auditor también desempeña cualesquier procedimientos adicionales necesarios para cumplir con las normas relevantes de dicha jurisdicción o país.

14. El auditor no deberá manifestar cumplimiento con normas internacionales de auditoría, a menos que haya cumplido totalmente con todas las NIA relevantes a la auditoría.

Escepticismo profesional

15. El auditor deberá planear y desempeñar una auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa.

16. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mentalidad cuestionante, de la validez de la evidencia de auditoría obtenida y está alerta a evidencia de auditoría que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos y respuestas a averiguaciones y otra información obtenida de la administración y de los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, es necesaria una actitud de escepticismo profesional a lo largo del proceso de auditoría para que el auditor reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias inusuales desobregeneralizar cuando extrae conclusiones de las observaciones de auditoría, y de usar supuestos defectuosos para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría y para evaluar los resultados consiguientes. Cuando hace averiguaciones y desempeña otros procedimientos de auditoría, el auditor no quedará satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva con base en una creencia de que la administración y los encargados del gobierno corporativo son honrados y tienen integridad. En consecuencia, las representaciones de la administración no son un sustituto de la obtención de suficiente evidencia apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones

razonables sobre las que se base la opinión del auditor.

Seguridad razonable

17. Un auditor que conduce una auditoría de acuerdo con las NIA obtiene seguridad razonable de que los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea debida a fraude o a error. Seguridad razonable es un concepto relativo a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros tomados como un todo. La seguridad razonable se relaciona con el proceso total de auditoría.

18. Un auditor no puede obtener seguridad absoluta porque hay limitaciones inherentes en una auditoría que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa.-Estas limitaciones son resultado de factores como los siguientes: .

- El uso de pruebas.

- Las limitaciones inherentes del control interno (por ejemplo, la posibilidad de que la administración sobrepase el control o de colusión).

- El hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que conclusiva.

19. También, el trabajo emprendido por el auditor para formar una opinión de auditoría está impregnado de juicio, en particular respecto de:

a) La compilación de evidencia de auditoría, por ejemplo, al decidir la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.

b) La extracción de conclusiones con base en evidencia de auditoría compilada, por ejemplo, evaluar lo razonable de las estimaciones hechas por la administración para preparar los estados financieros

20. Además, otras limitaciones pueden afectar la persuasividad de la evidencia de auditoría disponible para extraer conclusiones sobre aseveraciones particulares (por ejemplo, transacciones entre partes relacionadas). En estos casos, ciertas NIA identifican procedimientos de auditoría especificados que proporcionarán, debido a la naturaleza de las aseveraciones particulares, suficiente evidencia apropiada de auditoría a falta de:

a) Circunstancias inusuales que incrementen el riesgo de representación
. errónea de importancia relativa más allá del que se esperaría ordinariamente.

b) Cualquier indicación de que ha ocurrido una representación errónea de importancia relativa.

21. En consecuencia, debido a los factores descritos antes, una auditoría no es una garantía de que los estados financieros estén libres de representación errónea de importancia relativa, porque la seguridad absoluta no es asequible. Más aún, una opinión de auditoría no asegura la futura viabilidad de la entidad ni la eficiencia ni efectividad con que la administración haya conducido los asuntos de la entidad.

Riesgo de auditoría e importancia relativa

22. Las entidades siguen estrategias para lograr sus objetivos y, de acuerdo con la naturaleza de sus operaciones e industria, el entorno de regulación en que operan, así como su tamaño y complejidad, se enfrentan a una diversidad de riesgos de negocios. La administración es responsable de identificar estos riesgos y de responder a ellos. Sin embargo, no todos los riesgos se relacionan con la preparación de los estados financieros. Finalmente, al auditor le interesan sólo los riesgos que puedan afectar a los estados financieros.

23. El auditor obtiene y evalúa evidencia de auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. El concepto de seguridad razonable reconoce que hay un riesgo de que la opinión de auditoría sea inapropiada. El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están representados erróneamente, en una forma de importancia relativa, se conoce como "riesgo de auditoría."

24. El auditor deberá planear y desempeñar una auditoría para reducirel riesgo a un nivel aceptablemente bajo, que sea consistente con el objetivo de una auditoría. El auditor reduce el riesgo de auditoría al diseñar y desempeñar procedimientos para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para extraer conclusiones razonables en las que se base una opinión. Se obtiene seguridad razonable cuando el auditor ha reducido el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

25. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros (o simplemente, el "riesgo de representación errónea de importancia relativa"; es decir, el riesgo de que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa antes de la auditoría) y el riesgo de que el auditor no detecte esta representación errónea (riesgo de detección). El auditor desempeña procedimientos de auditoría para evaluar el riesgo de representación errónea de

importancia relativa y busca limitar el riesgo de detección realizando procedimientos de auditoría adicionales con base en dicha evaluación (ver NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y la NIA 330, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados). El proceso de auditoría implica el ejercicio de juicid profesional al diseñar el enfoque de auditoría, mediante el centrarse en lo que pueda salir mal (es decir, cuáles son las potenciales representaciones erróneas que pueden surgir) a nivel aseveración (ver NIA 500, Evidencia de auditoría) y desempeñar procedimientos de auditoría eri respuesta a los riesgos evaluados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría

26. Al auditor le preocupan las representaciones erróneas de importancia relativa, y no es responsable de la detección de representaciones erróneas que no sean de importancia relativa para los estados financieros tomados como un todo. El auditor considera si el efecto de representaciones erróneas identificadas sin corregir, tanto en lo individual como en el agregado, es de importancia relativa para los estados financieros tomados como un todo. La importancia relativa y el riesgo de auditoría están relacionados (ver NIA 320, Importancia relativa de la auditoría). Con el fin de diseñar procedimientos de auditoría para determinar si hay representaciones erróneas que sean de importancia relativa para los estados financieros tomados como un todo, el auditor considera el riesgo- de representación errónea de importancia relativa a dos niveles: el nivel general de estado financiero y en relación con clases de transacciones, saldos de cuentas, así como revelaciones y las aseveraciones relacionadas.

27. El auditor considera el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel general de estado financiero, que se refiere a riesgos de representación errónea de importancia relativa que se relacionan de manera dominante con los estados financieros como un todo y, potencialmente, afectan a muchas aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza a menudo se relacionan con el entorno de control de la entidad (aunque estos riesgos pueden también relacionarse con otros factores, como condiciones económicas a la baja), y no son necesariamente riesgos identificables con aseveraciones específicas a nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta, o revelación. Más bien, este riesgo general representa circunstancias que incrementan el riesgo de que pudiera haber representaciones erróneas de importancia relativa en cualquier número de aseveraciones diferentes, por ejemplo, porque la administración sobrepase el control interno. Estos riesgos pueden ser especialmente relevantes a la consideración del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa que se origine de fraude. La respuesta del auditor al riesgo evaluado de representación errónea a nivel general de estado financiero incluye consideraciones del conocimiento, habilidad y capacidad del personal al que se asignan importantes responsabilidades del trabajo, incluyendo si se debe involucrar a expertos; los niveles apropiados de supervisión; y si hay eventos o condiciones que puedan proyectar duda impor-

tante sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha.

28. El auditor también considera el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta, y revelación, porque tal consideración ayuda directamente a determinar la naturaleza, oportunidad, y extensión de procedimientos de auditoría adicionales a nivel aseveración . El auditor busca obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación, de manera tal que facilite al auditor, a la terminación de la auditoría, expresar una opinión sobre los estados financieros tomados como un todo a un nivel aceptablemente bajo de riesgo de auditoría. Los auditores usan diversos enfoques para lograr ese objetivo.

29. La discusión de los párrafos siguientes da una explicación de los componentes del riesgo de auditoría. El riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración consiste de dos componentes, como sigue:

- Riesgo inherente: es la susceptibilidad de una aseveración a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas, suponiendo que no hay controles relacionados. El riesgo de esta representación errónea es mayor para algunas aseveraciones y clases relacionadas de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que para otras. Por ejemplo, es más probable que se representen erróneamente los cálculos complejos que los cálculos sencillos. Las cuentas que consisten de cantidades derivadas de estimaciones contables que están sujetas a una falta de certeza importante en la medición, plantean rieseos mayores que las cuentas que consisten de datos objetivos, de relativa rutina. Las circunstancias externas que dan origen a riesgos de negocios pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos podrían hacer obsoleto un producto determinado, causando, por lo tanto, que el inventario sea más susceptible a exageración. Además de las circunstancias que son peculiares a una aseveración específica, factores de la entidad y su entorno que se relacionan con varias o todas las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, pueden influir en el riesgo inherente relacionado con una aseveración específica. Estos últimos factores incluyen, por ejemplo,, una falta de suficiente capital de trabajo para continuar operaciones o una industria en declive caracterizada por un gran número de fracasos de negocios.

- **Riesgo de control:** es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en una aseveración y que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas, no se prevenga o detecte y corrija oportunamente por el control interno de la entidad. Ese riesgo es una función de la efectividad del diseño y

la operación del control interno para lograr los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad. Siempre existirá algún riesgo de control debido a las limitaciones inherentes del control interno.

30. El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad; existen independientemente de la auditoría de los estados financieros. Se requiere que el auditor evalúe el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración como base para procedimientos adicionales de auditoría, aunque esa evaluación es un juicio, más que una medición precisa del riesgo. Cuando la evaluación por el auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles, el auditor desempeña pruebas de control para soportar la evaluación del riesgo. Las NIA ordinariamente no se refieren al riesgo inherente y al riesgo de control por separado, sino más bien a una evaluación combinada del "riesgo de representación errónea de importancia relativa." Aunque las NIA ordinariamente describen una evaluación combinada del riesgo de representación errónea de importancia relativa, el auditor puede hacer evaluaciones separadas o combinadas del riesgo inherente y del de control, dependiendo de las técnicas o metodología de auditoría preferidas y de consideraciones prácticas. La evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa puede expresarse en términos cuantitativos, como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En todo caso, es más importante la necesidad de que el auditor haga las evaluaciones apropiadas del riesgo que los diferentes enfoques con los que puedan hacerse.

31. Riesgo de detección: es el riesgo de que el auditor no detecte una representación errónea que existe en una aseveración que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas. El riesgo de detección es una función de la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. El riesgo de detección no puede reducirse a cero pqrque el auditor oeneralmente no examina toda una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación. y debido a otros factores. Dichos factores incluyen la posibilidad de que un auditor pudiera seleccionar un procedimiento de auditoría inapropiado, aplicar mal un procedimientos de auditoría apropiado, o malinterpretar los resultados de auditoría. Estos otros factores ordinariamente pueden manejarse mediante una planeación adecuada, la asignación apropiada de personal al equipo del trabajo, la aplicación de escepticismo profesional, así como supervisión y revisión del trabajo de auditoría desempeñado.

32. El riesgo de detección se relaciona con la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del auditor que éste determina para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Para un nivel dado de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección lleva una relación inversa con la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa a

nivel de aseveración. Mientras mayor sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa que cree el auditor que existe, menor será el riesgo de detección que puede aceptarse. A la inversa, mientras menor sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa que el auditor cree que existe, mayor será el riesgo de detección que puede aceptarse.

Responsabilidad por los estados financieros

33. Si bien el auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad por la preparación y presentación de los mismos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, es de la administración de la entidad, con supervisión de los encargados del gobierno corporativo. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración ni a los encargados del gobierno corporativo de sus responsabilidades.

34. El término "estados financieros" se refiere a una representación estructurada de la información financiera, que ordinariamente incluye notas complementarias, derivada de registros contables y que se propone comunicar los recursos económicos u obligaciones de una entidad en un momento del tiempo o los cambios correspondientes por un periodo de tiempo, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera. El término puede referirse a un juego completo de estados financieros, pero puede también referirse a un solo estado financiero, por ejemplo, un balance general o un estado de ingresos y gastos, y las notas aclaratorias relacionadas.

35. Los requisitos del marco de referencia de información financiera determinan la forma y contenido de los estados financieros y lo que constituye un juego completo de estados financieros. Para ciertos marcos de referencia de información financiera, un solo estado financiero (como un estado de flujo de efectivo y las notas aclaratorias relacionadas) constituye un juego completo de estados financieros. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés), Información financiera bajo la contabilidad con base en efectivo, declara que el principal estado financiero es un estado de recibos y pagos de efectivo cuando una entidad del sector público prepara y presenta sus estados financieros de acuerdo con esa norma (IPSAS). Por otra parte, los estados financieros preparados por referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se proponen ,facilitar informan ción sobre la posición financiera, desempeño y flujos de efectivo de una entidad. Un juego completo de estados financieros bajo las NIIF incluye un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital, un estado de flujo de efectivo, así como notas, que comprenden un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

36. La administración es responsable de identificar el marco de referencia de información financiera que se ha de usar en la preparación y presentación de los

estados financieros. La administración también es responsable de preparar y presentar los estados financieros de acuerdo con ese marco de referencia de información financiera aplicable. Esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implementar y mantener un control interno relevante a la preparación y presentación de estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea debida a fraude o error.

- Seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas.

- Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Determinación de la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera

37. El auditor deberá determinar si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración al preparar los estados financieros es aceptable. El auditor ordinariamente toma esta determinación cuando considera si acepta el trabajo de auditoría, según se discute en la NIA 210, Términos de los trabajos de auditoría. Un marco de referencia de información financiera aceptable se conoce en las NIA como el "marco de referencia de información financiera aplicable.

38. El auditor determina si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración es aceptable en vista de la naturaleza de la entidad (por ejemplo, que sea una empresa de negocios, una entidad del sector público o una organización no lucrativa) y el objetivo de los estados financieros.

Estados financieros diseñados para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos

39. En algunos casos, el objetivo de los estados financieros será cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Las necesidades de información de estos usuarios determinarán el marco de referencia de información financiera aplicable en esas circunstancias. Son ejemplos de marcos de referencia de información financiera para las necesidades de usuarios específicos: contabilización con base en impuestos para un juego de estados financieros que acompañan la declaración de impuestos de una entidad; las disposiciones de información financiera de una dependencia reguladora del gobierno para que un juego de estados financieros cumpla con las necesidades de información de dicha dependencia; o un marco de referencia de información financiera establecido por las disposiciones de un acuerdo que especifica los estados financieros que deben prepararse. Los

estados financieros preparados de acuerdo con estos marcos de referencia de información financiera pueden ser los únicos estados financieros preparados por una entidad y, en tales circunstancias, con frecuencia son utilizados por los usuarios además de aquellos para quienes específicamente se diseña el marco de referencia de información financiera. A pesar de la amplia distribución de los estados financieros en esas circunstancias, para fines de las NIA. los estados financieros se siguen considerando como diseñados para cumplir con las necesidades dades de información financiera de usuarios específicos. La NIA 800. *Dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial* establece normas y da lineamientos sobre estados financieros cuyo objetivo es cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Aunque no puedan identificarse los usuarios específicos, la NIA 800 también se refiere a los estados financieros que se preparan de acuerdo con un marco de referencia que no está diseñado para lograr una presentación razonable.

Estados financieros diseñados para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios

40. Muchos usuarios de estados financieros no están en una posición de demandar que los estados financieros se ajusten a la medida para cumplir sus necesidades específicas de información. Aunque no pueden cumplirse todas las necesidades de información de los usuarios específicos, hay necesidades de información financiera que son comunes a una amplia gama de usuarios. Los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios se conocen como "estados financieros de propósito general."

Marcos de referencia de información financiera establecidos por organizáciones autorizadas o reconocidas

41. Al presente, no hay una base objetiva ni autorizada que se haya reconocido globalmente de manera general para juzgar la aceptabilidad de los marcos de referencia de información financiera que se hayan diseñado para estados financieros de propósito general. Hasta que exista esta base, se supone que los marcos de referencia de información financiera establecidos por organizaciones que sean autorizadas o reconocidas para promulgar normas que se usen por ciertos tipos de entidades, son aceptables para estados financieros de propósito general preparados por dichas entidades, siempre y cuando las organizaciones sigan un proceso establecido y transparente que implique deliberación y consideración de los puntos de vista de una amplia gama de partes interesadas. Los ejemplos de estos marcos de referencia de información financiera incluyen:

- NIIF promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

- IPSAS (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público) pro-

mulgadas por la Federación Internacional de Contadores - Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

- Principios de contabilidad generalmente aceptados promulgados por un reconocido establecedor de normas en una jurisdicción particular.

Estos marcos de referencia de información financiera a menudo se identifican como el marco de referencia de información financiera aplicable en los requisitos legislativos y reguladores que rigen la preparación de los estados financieros de propósito general. Refiérase a la NIA 800 para marcos de referencia de información financiera diseñados para cumplir con las necesidades particulares de una dependencia reguladora del gobierno.

Marcos de referencia de información financiera complementados con requisitos legislativos y reguladores

42. En algunas jurisdicciones, los requisitos legislativos y reguladores pueden complementar una marco de referencia de información financiera adoptado por la administración con los requisitos adicionales relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. En estas jurisdicciones, el marco de referencia de información financiera aplicable, para fines de aplicar las NIA, abarca tanto . el marco de referencia de información financiera identificado como dichos requisitos adicionales, siempre y cuando no entren en conflicto con el marco de referencia de información financiera aplicable. Éste puede ser el caso cuando los requisitos adicionales prescriben revelaciones además de las requeridas por el marco de referencia de información financiera identificado o cuando reducen la gama de selecciones aceptables que pueden hacerse dentro del marco de referencia de información financiera identificado. Si los requisitos adicionales entran en conflicto con el marco de referencia antes mencionado, el auditor discute la naturaleza de los requisitos con la administración y si pueden cumplirse los requisitos adicionales mediante revelaciones adicionales. Si esto no es posible, el auditor considera si es necesario modificar el dictamen del auditor. (Ver NIA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente.)

Jurisdicciones que no tienen una organización establecedora de normas autorizada y reconocida

43. Cuando una entidad está registrada u opera en una jurisdicción que no tiene una organización autorizada o reconocida para establecer normas, la entidad identifica un marco de referencia de información financiera aplicable. La práctica en esas jurisdicciones con frecuencia es utilizar un marco de referencia de información financiera establecido por una de las organizaciones descritas en el párrafo 41. De modo alternativo, puede haber convenciones contables establecidas en una particular jurisdicción que sean generalmente reconocidas como el marco de referencia de información financiera aplicable para los estados

financieros de propósito general preparados por ciertas entidades especificadas que operen en esa jurisdicción. Cuando la entidad adopta ese marco de referencia de información financiera, el auditor determina si puede considerarse que las convenciones contables en su conjunto constituyen un marco de referencia de información financiera aceptable para estados financieros de propósito general. Cuando las convenciones contables se usan ampliamente en una jurisdicción particular, la profesión contable de esa jurisdicción puede haber considerado la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera en nombre de los auditores. De modo alternativo, el auditor toma esta determinación al considerar si las convenciones contables revelan atributos que normalmente muestran los marcos de referencia de información financiera aceptables o al comparar las convenciones contables con los requisitos de un marco de referencia de información financiera existente que se considere como aceptable.

44. Los marcos de referencia de información financiera aceptables para estados financieros de propósito general normalmente muestran los siguientes atributo5, los cuales dan como resultado información que se muestra en los estados financieros que es útil para los usuarios:

a) Relevancia, en cuanto a que la información que se da en los estados financieros es relevante a la naturaleza de la entidad y al objetivo de los estados financieros. (Por ejemplo, en el caso de una empresa de negocios que prepara estados financieros de propósito general, la relevancia se evalúa en términos de la información que se necesita para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios para tomar decisiones económicas. Estas necesidades ordinariamente se cumplen presentando razonablemente la posición financiera, desempeño finan.o ciero y flujos de efectivo de la empresa de negocios.)

b) Integridad, en cuanto a que no se omitan transacciones y eventos, saldos de cuenta y revelaciones que pudieran afectarla presentación razonable de los estados financieros.

c) Confiabilidad, en cuanto a que la información que se da en los estados financieros:

i) Refleja la sustancia económica de los eventos y transacciones y no meramente su forma legal.

ii) Da como resultado una evaluación, medición, presentación y revelación razonablemente consistentes, cuando se usa en circunstancias similares.

d) Neutralidad, en cuanto a que contribuya a una información libre de sesgo en los estados financieros.

e) Comprensibilidad, en cuanto a que la información de los estados financieros sea clara e integral y no esté sujeta a una interpretación con diferencias importantes.

45. Un conglomerado de convenciones contables ideado para satisfacer preferencias individuales no es un marco de referencia de información financiera aceptable para estados financieros que se proponen atender las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios.

.46. La descripción del marco de referencia de información financiera en los estados financieros incluye información sobre la base de preparación de los mismos y las políticas contables seleccionadas y aplicadas para transacciones y otros eventos importantes.

47. El auditor puede decidir el comparar las convenciones contables con los requisitos de un marco de referencia existente que se considera aceptable como, por ejemplo, NIIF promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Para la auditoría de una entidad pequeña, el auditor puede decidir el comparar esas convenciones contables con un marco de referencia de información financiera desarrollado específicamente para esas entidades por una organización establecedora de normas autorizada o reconocida. Cuando el auditor hace esta comparación y se identifican diferencias, la decisión sobre si las convenciones contables adoptadas por la administración constituyen un marco de referencia de información financiera aceptable incluye el considerar las razones para las diferencias y si la aplicación de las convenciones contables podría dar como resultado estados financieros equívocos.

48. Cuando el auditor concluye que el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración no es aceptable, considera las implicaciones en relación con la aceptación del trabajo (ver NIA 210) y el dictamen del auditor (ver NIA 701).

Expresión de una opinión sobre los estados financieros

49. Cuando un auditor expresa una opinión sobre un juego completo de estados financieros de propósito general, preparados de acuerdo con un marco de referencia encia de información financiera, diseñado para lograr una presentación razonable, el auditor se refiere a la NIA 700 (revisada), El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general para normas y lineamientos sobre los asuntos que él considera para formar una opinión de dichos estados financieros y de la forma y contenido del dictamen del auditor. El auditor también se refiere a la NIA 701 cuando expresa una opinión modificada de auditoría, incluyendo un párrafo de énfasis de asunto, una opinión con salvedad, una abstención de opinión o una opinión adversa.

50. El auditor se refiere a la NIA 800 cuando expresa una opinión sobre:

a) Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base inteural de contabilidad.

b) Un componente de un juego completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial, como un solo estado financiero, cuentas especificadas. elementos de cuentas o partidas de un estado financiero.

c) Cumplimiento de acuerdos contractuales.

d) Estados financieros resumidos.

51. Además de tratar de consideraciones de información, la NIA 800 también se refiere a otros asuntos que el auditor toma en cuenta en estos trabajos relacionados con, por ejemplo, aceptación del trabajo y la conducción de la auditoría.

Fecha de vigencia

52. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2005.

Perspectiva del sector público

1. Independientemente de si una auditoría se conduce en el sector privado o en el público, los principios básicos de auditoría siguen siendo los mismos. Lo que puede ser diferente para auditorías llevadas a cabo en el sector público es el objetivo y alcance de la auditoría. Estos factores a menudo son atribuibles a diferencias en el mandato de auditoría y requisitos legales o la forma de informar (por ejemplo, puede requerirse a las entidades del sector público que preparen informes financieros adicionales).

2. Cuando lleva a cabo auditorías de entidades del sector público, el.auditor necesitará tomar en cuenta los requisitos específicos de cualesquier otras regulaciones, ordenanzas o directivas ministeriales que afecten al mandato de auditoría y cualesquier requisitos especiales de auditoría, incluyendo la necesidad de considerar los asuntos de seguridad nacional. Los mandatos de auditoría pueden ser más específicos que los del sector privado y, con frecuencia, abarcan una gama más amplia de objetivos y un alcance más amplio del que se aplica a la auditoría de estados financieros del sector privado. Los mandatos y requisitos pueden también afectar, por ejemplo, el grado de discreción del auditor para establecer la importancia relativa, para informar defraude y error, y en fa forma del dictamen del auditor. Pueden también existir diferencias en el enfoque y estilo de la auditoría. Sin embargo, estas diferencias no constituirían una diferencia en los principios básicos y procedimientos esenciales.

APÉNDICE

Modificaciones de adaptación de la NIA 200 como resultado de la NIA 230 (revisada) Vigente para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de junio de 2006.

LA NIA 230 (revisada), Documentación de auditoria emitida en septiembre de 2005, dio lugar a modificaciones de adaptación de la NIA 200. Las modificaciones de adaptación de la NIr1200 entran en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en, o después del, 15 de junio de 2006.

Una vez en vigor, las modificaciones de adaptación expuestas a continuación se incorporarán al texto de la NIA 200 y este apéndice se eliminará.

Las siguientes frases se insertan al final del párrafo 14:

El auditor puede, en circunstancias especiales, juzgar necesario desviarse de un principio básico o un procedimiento esencial que sea relevante en las circunstancias de la auditoría, para lograr el objetivo de la misma. En tal caso, no se impide al auditor representar el cumplimiento con las NIA, siempre que la desviación se documente de manera apropiada según requiere la NIA 230 (revisada), Documentación de Auditoría.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210

TÉRMINOS DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA

(Entra en vigor para auditorias de estados financieros por periodos que comiencen en o
después del 15 de diciembre de 2004. Los apéndices 2 y 3 contienen modificaciones de
adaptación a la Norma que entran en vigor en una fecha futura)

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 – 4
Cartas compromiso de audItoría.....	5 - 9
Auditorías recurrentes.....	10 -11
Aceptación de un cambio en el compromiso	12 – l9
Apéndice 1: Ejemplo de una carta compromiso de auditoría	
Apéndice 2: NIA 210 Modificada como resultado de la NIA 700(Revisada)- Fecha de vigencia por determinar	
Apéndice 3: Modificación de adaptación a la NIA 210 como resultado de la ISRE 2410 -Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2006	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 210, "Términos de los trabajos de auditoría" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autorldad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre:

(a) el acuerdo dé los términos del trabajo con el cliente; y

(b) la respuesta del auditor a una petición de un cliente para cambiar los términos de un trabajo por otro que brinda un nivel más bajo de certidumbre.

2. El auditor y el cliente deberán acordar los términos del trabajo. Los términos convenidos necesitarían ser registrados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato.

3. Esta NIA pretende ayudar al auditor en la preparación de cartas compromiso relativas a auditorías de estados financieros. Los lineamientos son también aplicables a servicios relacionados. Cuando se ha de prestar otros servicios como servicios de asesoría sobre impuestos, contabilidad, o administración, puede ser apropiado emitir cartas por separado.

4. En algunos países, el objetivo y alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor son establecidas por la ley. Aún en esas situaciones el auditor puede todavía encontrar que las cartas compromiso son informativas para sus clientes.

Cartas compromiso de auditoría

5. Conviene a los intereses tanto del cliente como del auditor que el auditor envíe una carta compromiso, preferiblemente antes del inicio del trabajo, para ayudar a evitar malos entendidos respecto del trabajo. La carta compromiso documenta y confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualesquier informes.

Contenido principal

6. La forma y contenido de las cartas compromiso pueden variar para cada cliente, pero generalmente incluirían referencia a:

- El objetivo de la auditoría de estados financieros.

- Responsabilidad de la administración por los estados financieros.

- El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos, o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor.

- La forma de cualesquier informes u otra comunicación de resultados del trabajo.

- El hecho de que, a causa de la naturaleza de prueba (pruebas selectivas) y

otras limitaciones inherentes de una auditoría. junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas.

- Acceso sin restricción a cualesquier registros, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.

7. El auditor puede también desear incluir en la carta:

- Arreglos respecto de la planeación de la auditoría.

- Expectativa de recibir de la administración una confirmación escrita referente a las representaciones hechas en conexión con la auditoría.

- Petición al cliente de confirmar los términos del trabajo acusando recibo de la carta compromiso.

- Descripción de cualesquiera otras cartas o informes que el auditor espere emitir para el cliente.

- Bases sobre las que se calculan los honorarios y cualesquier arreglos para facturación.

8. Cuando se considere importante, pudieran señalarse los siguientes puntos:

- Arreglos concernientes a la involucración de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.

- Arreglos concernientes a la involucración de auditores internos y algún otro personal del cliente.

- Arreglos por hacer con el auditor precursor, si hay uno, en el caso de una auditoría inicial.

- Cualquiera restricción de la responsabilidad del auditor cuando exista tal posibilidad.

- Una referencia a cualesquier acuerdos adicionales entre el auditor y el cliente.

- En el apéndice se expone un ejemplo de una carta compromiso de auditoría.

Auditorías de componentes

9. Cuando el auditor de una entidad tenedora (o controladora) es también el auditor de su subsidiaria, rama o división (componente), los factores que influyen en la decisión de si hay que mandar una carta compromiso por separado al componente, incluyen:

- Quién nombra al auditor del componente.
- Si debe emitirse un dictamen de auditoria sobre el componente por separado.
- Requisitos legales.
- El grado de cualquier trabajo desempeñado por otros auditores.
- Proporción en que la tenedora es propietaria.
- Grado de independencia de la administración del componente.

Auditorías recurrentes

10. En las auditorías recurrentes, el auditor deberá considerar si las circunstancias requieren que los términos del trabajo sean revisados y si hay necesidad de recordarle al cliente los términos existentes del trabajo.

11. El auditor puede decidir no mandar una nueva carta compromiso cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer apropiado el mandar una nueva carta:

- Cualquiera indicación de que el cliente malentiende el objetivo y alcance de la auditoría.
- Cualesquier términos del trabajo revisados o especiales.
- Un cambio reciente de alta gerencia, o de los encargados del gobierno corporativo.
- Un cambio importante en la propiedad.
- Un cambio importante en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.
- Requisitos legales o regulatorios.

Aceptación de un cambio en el trabajo

12. Un auditor a quien se pide, antes de la terminación del trabajo, que cambie el

trabajo a uno que proporcione un nivel más bajo de certidumbre, deberá considerar si es apropiado hacerlo.

13. Una petición de un cliente para que el auditor cambie el trabajo puede ser resultado de un cambio en las circunstancias que afectan la necesidad del servicio, un malentendido en cuanto a la naturaleza de una auditoría o servicio relacionado originalmente solicitado, o una restricción sobre el alcance del trabajo, ya sea impuesta por la administración o causada por las circunstancias. El auditor debe considerar cuidadosamente la razón dada para la petición, particularmente las implicaciones de una restricción sobre el alcance del trabajo.

14. Un cambio en las circunstancias que afecta los requerimientos de la entidad o un malentendido concerniente a la naturaleza del servicio originalmente pedido sería ordinariamente considerado una base razonable para pedir un cambio en el trabajo. En contraste, un cambio no sería considerado razonable si mostrara que el cambio se refiere a información que es incorrecta, incompleta, ó de algún otro modo insatisfactoria.

15. Antes de convenir en cambiar un trabajo de auditoría a un servicio relacionado, un auditor que fue contratado para desempeñar una auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) debe considerar, además de los asuntos anteriores. cualesquiera implicaciones legales o contractuales del cambio.

16. Si el auditor concluye, que hay justificación razonable para cambiar el trabajo y si el trabajo de auditoría desarrollado cumple con las NIAs aplicables al trabajo cambiado, el dictamen emitido sería el apropiado para los términos revisados del trabajo. Para evitar confusiones al lector, el dictamen no incluiría referencia a:

(a) el trabajo original; o

(b) cualesquier procedimientos que puedan haber sido desempeñados en el trabajo original, excepto donde el trabajo sea cambiado a un trabajo para llevar a cabo procedimientos convenidos y así la referencia a los procedimientos desempeñados es una parte normal del dictamen.

17. Donde los términos del trabajo son cambiados, el auditor y el cliente deberán estar de acuerdo sobre los nuevos términos.

18. El auditor no deberá estar de acuerdo con un cambio de trabajo donde no hay justificación razonable para hacerlo. Un ejemplo podría ser un trabajo de auditoría donde el auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada respecto de cuentas por cobrar y el cliente pide que el trabajo sea cambiado a un trabajo de revisión para evitar una opinión de auditoría calificada o una abstención de opinión.

19. Si el auditor no puede estar de acuerdo con un cambio del trabajo y no se le permite continuar el trabajo original, el auditor deberá retirarse y considerar si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, de reportar a otras partes, como el consejo de directores o de accionistas, las circunstancias que hacen necesario el retiro.

Perspectiva del Sector Público

1. *El propósito de la carta compromiso es informar al auditado sobre la naturaleza del trabajo y clarificar las responsabilidades de la partes involucradas. La legislación y reglamentos que gobiernan las operaciones de las auditorías del sector público generalmente ordenan el nombramiento de un auditor del sector público y puede no ser una práctica común el uso de cartas compromiso de auditoría. No obstante, puede ser útil a ambas partes, una carta que exponga la naturaleza del trabajo o que reconozca un trabajo no indicado en el mandato legislativo. Los auditores del sector público tienen que considerar seriamente la emisión de cartas compromiso de auditoría cuando se hagan cargo de una auditoría.*

2. *Los párrafos 12 a 19 de esta NIA tratan de la acción que un auditor del sector privado puede realizar cuando hay intentos de cambiar un trabajo de auditoría a uno que proporcione un nivel más bajo de seguridad. En el sector público pueden existir requisitos específicos dentro de la legislación que gobierna el mandato de auditoría; por ejemplo, puede requerirse al auditor que reporte directamente a un ministro, a la legislatura o al público si la administración (incluyendo al jefe de departamento) intenta limitar el alcance de la auditoría:*

APÉNDICE 1

Ejemplo de una carta compromiso de auditoría

La siguiente carta es para uso como una guía conjuntamente con las consideraciones señaladas en esta NIA y necesitará variar de acuerdo a los requerimientos y circunstancias individuales.

> Al Consejo de Administración o al representante apropiado de la alta gerencia:
>
> Ustedes nos han solicitado que auditemos el balance general de.....de fecha.....y los estados relativos de resultados y flujos de efectivo por el año que termina en esa fecha. Por medio de la ´presente, tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este compromiso. Nuestra auditoría será realizada con el objetivo de que expresemos una opinión sobre los estados financieros.
>
> Efectuaremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales

de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas NIAs requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que soporta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como evaluar la presentación global del estado financiero.

En virtud de la naturaleza comprobatoria y de otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas importantes puedan permanecer sin ser descubiertas.

Además de nuestro dictamen sobre los estados financieros, esperamos proporcionarle una carta por separado, referente a cualesquiera debilidades sustanciales en los sistemas de contabilidad y control interno que vengan a nuestra atención.

Les recordamos que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros incluyendo la adecuada revelación, corresponde a la administración de la compañía. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, y la salvaguarda de los activos de la compañía. Como parte del proceso de nuestra auditoría, pediremos de la administración confirmación escrita referente a las representaciones hechas a nosotros en conexión con la auditoría.

Esperamos una cooperación total con su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación, y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría. Nuestros honorarios que se facturarán a medida que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos. Las cuotas por hora individuales varían según el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas.

Esta carta será efectiva para años futuros a menos que se cancele, modifique o substituya.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta de esta carta para indicar su comprensión y acuerdo sobre los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros.

XYZ y Cía.

Acuse de recibo a nombre de
ABC y Cía.

(firmada)

_____
Nombre y título
Fecha

Apéndice 2

NIA 210 Modificada como resultado de la NIA 700 (revisada). Fecha de vigencia por determinar

La NIA 700 (Revisada), "El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general" emitida en diciembre de 2004 y en vigor para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006 dio origen a modificaciones de adaptación de la NIA 210. La implementación de estas modificaciones se ha diferido hasta el momento en que la NIA 701 propuesta, "El dictamen del auditor independiente sobre otra información financiera histórica" entre en vigor (fecha por determinar)

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre:

   (a) El acuerdo con el cliente sobre los términos del trabajo, y

   (b) La respuesta del auditor a una solicitud del cliente de cambiar los términos de un trabajo por uno que dé un menor nivel de seguridad.

2. El auditor y el cliente deberán acordar los términos del trabajo. Los términos acordados debieran registrarse en una carta compromiso sobre la auditoría u otra forma adecuada de contrato.

3. Esta NIA se propone ayudar al auditor en la preparación de cartas compromiso relativas a auditorías de estados financieros.

4. En algunos países, el objetivo y alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor las establece la ley. Incluso en esas situaciones el auditor puede encontrar que las cartas compromiso son informativas para sus clientes.

Cartas compromiso de auditoría

5. Es en el interés tanto del cliente como del auditor que el auditor envíe una carta compromiso, preferiblemente antes de comenzar el trabajo, para ayudar a evitar malentendidos respecto del trabajo. La carta compromiso documenta y confirma la aceptación del auditor del nombramiento, el objetivo y alcance de la auditoría, la extensión de las responsabilidades del auditor para el cliente y la forma de cualesquier informes.

Contenidos principales

6. La forma y contenido de las cartas compromiso de auditoría pueden variar de cliente a cliente, pero generalmente deberían incluir una referencia a:

    - El objetivo de la auditoría de estados financieros.

    - La responsabilidad de la administración por los estados financieros según se describe en la NIA 200, “Objetivos y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros.”

    - El marco de referencia de información financiera adoptado por la administración para preparar los estados financieros, es decir, el marco de referencia de información financiera aplicable.

    - El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a la legislación regulaciones, o pronunciamientos aplicables de órganos profesionales, a los que se adhiere el auditor.

    - La forma de cualesquier informes u otra comunicación de resultados del trabajo.

    - El hecho de que debido a la naturaleza de prueba y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema contable y de control interno, hay un riesgo inevitable de que pueda quedar sin descubrir incluso alguna representación errónea de importancia relativa.

    - Acceso irrestricto a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.

7. El auditor puede también desear incluir en la carta:

    - Arreglos sobre la planeación de la auditoría.

    - Expectativas de recibir de la administración confirmación por escrito concerniente a representaciones hechas en conexión con la auditoría.

- Solicitud de que el cliente confirme los términos del trabajo mediante acuse de recibo de la carta compromiso.

- Descripción de cualesquier otras cartas o informes que el auditor espere emitir al cliente.

- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualesquier arreglos de facturación.

8. Cuando sea relevante, podrían señalarse también los siguientes puntos:

    - Arreglos concernientes a la involucración de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.

    - Arreglos concernientes a la involucración de auditores internos y otro personal del cliente.

    - Arreglos por hacer con el auditor precursor, si lo hay, en el caso de una auditoría inicial.

    - Cualquier restricción de la obligación del auditor cuando exista esa posibilidad.

    - Referencia a cualesquier arreglos adicionales entre el auditor y el cliente.

En el Apéndice se expone un ejemplo de una carta compromiso de auditoría.

Auditoría de componentes

9. Cuando el auditor de una entidad tenedora es también el auditor de una subsidiaria, sucursal, o división (componente), los factores que influyen la decisión de si enviar una carta compromiso por separado al componente incluyen los siguientes:

    - Quién nombra al auditor del componente.

    - Si se va a emitir un dictamen de auditor por separado sobre el componente.

    - Requisitos legales.

    - La extensión de cualquier trabajo desempeñado por otros auditores.

    - Grado de propiedad por la tenedora.

- Grado de independencia de la administración del componente.

Acuerdo sobre el marco de referencia de información financiera aplicable

10. Los términos del trabajo deberán identificar el marco de referencia de información financiera aplicable.

11. Como se declara en la NIA 200 la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera adoptado por la administración para preparar los estados financieros dependerá de la naturaleza de la entidad y del objetivo de los estados financieros. En algunos casos, el objetivo de los estados financieros será cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios; en otros, cumplir con las necesidades de usuarios específicos.

12. La NIA 200 describe los marcos de referencia de información financiera que se supone sean aceptables para estados financieros de propósito general. Los requisitos legislativos y reguladores con frecuencia identifican el marco de referencia de información financiera aplicable para los estados financieros de propósito general. En la mayoría de los casos, el marco de referencia de información financiera aplicable lo establecerá una organización establecedora de normas que sea autorizada o reconocida para promulgar normas en la jurisdicción en que la entidad está registrada u opera.

13. El auditor deberá aceptar un trabajo para una auditoría de estados financieros sólo cuando el auditor concluya que el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración es aceptable o cuando lo requiera la ley o las regulaciones. Cuando la ley o regulación requiera usar un marco de referencia de información financiera para estados financieros de propósito general que el auditor considere como inaceptable, el auditor deberá aceptar el trabajo sólo si las deficiencias del marco de referencia pueden ser explicadas de un modo adecuado para evitar confundir a los usuarios.

14. Sin un marco de referencia de información financiera aceptable la administración no tiene una base apropiada para preparar los estados financieros y el auditor no tiene criterios adecuados para evaluar los estados financieros de la entidad. En estas circunstancias, a menos que la ley o regulación requiera el uso del marco de referencia de información financiera, el auditor recomienda a la administración atender a las deficiencias del marco de referencia de información financiera o adoptar otro marco de referencia de información financiera que sea aceptable. Cuando la ley o regulación requiere el marco de referencia de información financiera y la administración no tiene opción sino adoptar este marco de referencia, el auditor acepta el trabajo sólo si las deficiencias pueden explicarse de modo adecuado para evitar confundir a los usuarios, ver NIA 701, “Modificaciones al dictamen del

auditor independiente," párrafo 5, y, a menos que la ley o regulación requiera hacerlo, no expresa la opinión sobre los estados financieros usando los términos "da un punto de vista verdadero y razonable" ni "están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante," de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

15. Cuando el auditor acepta un trabajo que implica un marco de referencia de información financiera que no está establecido por una organización autorizada o reconocida para promulgar normas para estados financieros de propósito general de ciertos tipos de entidades, el auditor puede encontrar deficiencias en ese marco de referencia que no fueron previstas cuando se aceptó inicialmente el trabajo y que indican que el marco de referencia no es aceptable para estados financieros de propósito genera. En estas circunstancias, el auditor discute las deficiencias con la administración y las maneras en que dichas deficiencias pueden manejarse. Si las deficiencias dan como resultado estados financieros que sean confusos y hay un acuerdo de que la administración adopte otro marco de referencia de información financiera que sea aceptable, el auditor se refiere al cambio del marco de referencia de información financiera en una nueva carta compromiso. Si la administración se niega a adoptar otro marco de referencia de información financiera, el auditor considera el impacto de las deficiencias en el dictamen del auditor, ver NIA 701.

Auditorías recurrentes

16. En auditorías recurrentes, el auditor deberá considerar si las circunstancias requieren que se revisen los términos del trabajo y si hay necesidad de recordar al cliente los términos existentes del trabajo.

17. El auditor puede decidir no enviar una nueva carta compromiso cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer apropiado enviar una nueva carta:

- Cualquier indicación de que el cliente malentiende el objetivo y alcance de la auditoría.
- Cualesquier términos revisados o especiales del trabajo.
- Un cambio reciente de la administración superior, consejo de directores o propietarios.
- Un cambio importante en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.
- Requisitos legales.
- Un cambio en el marco de referencia de información financiera adoptado

por la administración para preparar los estados financieros (según se discute en el párrafo 15).

Aceptación de un cambio en el trabajo

18. Un auditor a quien, antes de la terminación del trabajo, se le pide que cambie el trabajo para que dé un nivel menor de seguridad, deberá considerar si hacer esto es apropiado.

19. Una petición del cliente al auditor para que cambie el trabajo puede ser resultado de un cambio en circunstancias que afecten la necesidad del servicio,un malentendido en cuanto a la naturaleza de una auditoría o servicio relacionado originalmente solicitado o una restricción en el alcance del trabajo, ya sea impuesta por la administración o causada por las circunstancias. El auditor debiera considerar cuidadosamente la razón dada para la petición, particularmente las implicaciones de una restricción en el alcance del trabajo.

20. Un cambio en circunstancias que afecta a los requisitos de la entidad o un malentendido concerniente a la naturaleza del servicio originalmente solicitado, ordinariamente debiera considerarse una base razonable para pedir un cambio en el trabajo. En contraste, no se consideraría razonable un cambio si pareciera que el cambio se relaciona con información que, de algún otro modo, sea incorrecta, incompleta o no satisfactoria.

21. Antes de convenir en cambiar un trabajo de auditoría a un servicio relacionado, un auditor a quien se contrató para desempeñar una auditoría de acuerdo con NIAs debiera considerar, además de los asuntos anteriores, cualesquiera implicaciones legales o contractuales del cambio.

22. Si el auditor concluye que hay una justificación razonable para cambiar el trabajo y si el trabajo de auditoría desempeñado cumple con las NIAs aplicables al trabajo que se cambio, el dictamen emitido sería el que fuera apropiado para los términos revisados del trabajo. Para evitar confundir al lector, el dictamen no debiera incluir referencia a:

(a) El trabajo original; o

(b) Cualesquier procedimientos que pudieran haberse desempeñado en el trabajo original, excepto cuando el trabajo se cambie a un trabajo para llevar a cabo procedimientos convenidos de antemano y así, la referencia a los procedimientos desempeñados es una parte normal del dictamen.

23. Cuando los términos del trabajo se cambien, el auditor y el cliente deberán acordar los nuevos términos.

24. El auditor no deberá acordar un cambio del trabajo cuando no haya justificación razonable para hacerlo así. Un ejemplo podría ser un trabajo de auditoría donde el auditor no pueda obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de cuentas por cobrar y el cliente pida que se cambie el trabajo a un trabajo de revisión para evitar una opinión de auditoría con salvedad o una abstención de opinión.

25. Si el auditor no puede estar de acuerdo con un cambio del trabajo y no se le permite continuar el trabajo original, el auditor deberá retirarse y considerar si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, de informar a otras partes, como el consejo de directores o accionistas, las circunstancias que hagan necesario el retiro.

Fecha de vigencia

26. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después de [fecha].

Perspectiva del Sector Público

1. *El propósito de la carta compromiso es informar al auditado la naturaleza del trabajo y aclarar las responsabilidades de las partes involucradas. La ley y regulaciones que gobiernan las operaciones de las auditorías del sector público generalmente ordenan el nombramiento de un auditor del sector público, y el uso de cartas compromiso de auditoría puede no ser una práctica común. No obstante, puede ser útil para ambas partes una carta fijando la naturaleza del trabajo o reconociendo un trabajo no indicado en el mandato legal. Los auditores del sector público tienen que considerar seriamente emitir cartas compromiso de auditoría cuando emprendan una audtoría.*

2. *Los párrafos 18-25 de esta NIA se refieren a la acción que puede emprender un auditor del sector privado cuando haya intentos de cambiar un trabajo de auditoría a otro que brinde un menor nivel de seguridad. Pueden existir en el sector público requisitos específicos dentro de la legislación que gobierna el mandato de auditoría; por ejemplo; puede requerirse al auditor que informe directamente a un ministro, a la legislatura o al público si la administración (incluyendo al jefe del departamento) tiene intención de limitar el alcance de la auditoría.*

Apéndice: Ejemplo de una Carta compromiso

El siguiente es un ejemplo de una carta compromiso para una auditoría de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta se debe usar como una guía junto con las consideraciones planteadas en esta NIA y necesitará

cambiarse de acuerdo a los requisitos y circunstancias individuales.

Al Consejo de Directores o al representante apropiado de la administración superior.

Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de....., que comprenden el balance general al.....y el estado de resultados, estado de cambios en capital y estado de flujo de efectivo por el año que entonces finalizó, y un resumen de las políticas contables y otras notas aclaratorias. Por medio de esta carta tenemos el gusto de confirmarles nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este trabajo. Nuestra auditoría se conducirá con el objetivo de expresar nuestra opinión sobre los estados financieros.

Conduciremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Dichas Normas requieren que cumplamos con requisitos éticos y que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor. Incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o a error. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables que se usan y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, ssí como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Debido a la naturaleza de prueba y a otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualesquier sistema de contabilidad y de control interno, hay un riesgo inevitable de que puedan quedar sin descubrir incluso algunas representaciones erróneas de importancia relativa.

Al hacer nuestras evaluaciones del riesgo, consideramos el control interno relevante a la preparación de los estados financieros por la entidad para poder diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Sin embargo, esperamos proporcionarles una carta por separado concerniente a cualesquier debilidades de importancia relativa que lleguen a nuestra atención durante la auditoría de los estados financieros, sobre el diseño o implementación del control interno de la información financiera.

Les recordamos que es responsabilidad de la administración de la compañía la preparación de estados financieros que presenten razonablemente la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la compañía de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. Nuestro dictamen de

auditor explicará que la administraciónes responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuendo con el marco de referencia de información financiera aplicable y esta responsablilidad incluye:

- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea, ya sea debida a fraude o a error;

- Seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas; y

- Hacer estimaciones contables que sean apropiadas en las circunstancias.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos de la administración confirmación por escrito respecto de las representaciones que nos hagan en conexión con la auditoría.

Esperamos la total cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se les solicite en conexión con nuestra auditoría.

[Insertar información adicional respecto de arreglos sobre honorarios y facturación, según sea apropiado.]

Favor de firmar y devolver la copia anexa de esta carta para indicar su conformidad y entendimiento de los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros.

XYZ y Compañía

Acuse de recibo por la Compañía ABC

(firma)

_____

Nombre y título
Fecha

Apéndice 3

Modificación de adaptación de NIA 210 como resultado de ISRE 2410 – En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2006.

La ISRE (Norma Internacional de Trabajos de Revisión) 2410, “Revisión de

información financiera provisional desempeñada por el auditor independiente de la entidad" emitida en julio de 2005 dio origen a una modificación de adaptación de la NIA 210. Esta modificación de adaptación entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2006.

Una vez en vigor, la modificación de adaptación expuesta a continuación se incorporará al texto de la NIA 210 y el Apéndice se eliminará.

Se aumentará el siguiente inciso al párrafo 6:

- La responsabilidad de la administración de establecer y mantener un control interno efectivo.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220

CONTROL DE CALIDAD PARA AUDITORÍAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

(En vigor para auditorías de información financiera histórica por los periodos que comiencen en, o después del, 15 de junio de 2005)

INTRODUCCIÓN	1-4
DEFINICIONES	5
RESPONSABILIDAD DE DIRIGENTES POR LA CALIDAD DE LAS AUDITORIAS	6-13
ACEPTACION Y CONTINUACIÓN DE LAS RELACIONES DE CLIENTES Y DE TRABAJOS DE AUDITORIA ESPECIFICOS	14-18
ASIGNACION DE EQUIPOS DE TRABAJO	19-20
DESEMPEÑO DEL TRABAJO	21-40
MONITOREO	41-42
FECHA DE VIGENCIA	43

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, Control de calidad para auditorías de información financiera histórica deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, y Otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

Introducción

1. El proposito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre las responsabilidades específicas del personal de la firma, respecto de procedimientos de control de calidad para auditorías de información financiera histórica. incluyendo auditorías de los estados financieros. Esta NIA se debe leer junto con las partes A y B del Código de Ética para Contadores Profesionales de IFAC (el Código de IFAC)

2. El equipo del trabajo deberá implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al trabajo particular de auditoría.

3. Bajo la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC o ISQC) 1, *Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar v servicios relacionados,* una firma tiene la obligación de establecer sistemas de control de calidad diseñados para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales así como con los requisitos legales y de regulación, y que los informes del auditor emitidos por la firma o'socios del

trabajo son apropiados en las circunstancias.

4. Los equipos del trabajo:

a) Implementan procedimientos de control de calidad que son aplicables al trabajo de auditoría.

b) Proporcionan a la firma información relevante para facilitar el funcionamiento de la parte del sistema de control de calidad de la firma que se refiere a la independencia.

c) Tienen derecho a apoyarse en los sistemas de la firma (por ejemplo, en relación con las capacidades y competencias del personal durante su reclutamiento y entrenamiento formal; independencia a través de la compilación y comunicación de información relevante sobre la independencia; mantenimiento de relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuación; así como adhesión a los requisitos de regulación y legales durante el proceso de monitoreo), a menos que la información proporcionada por la firma u otras partes sugiera lo contrario.

Definiciones

5. En esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que se les atribuyen a continuación:

a) Socio del trabajo: el socio u otra persona de la firma que es responsable del trabajo de auditoría y su desempeño, así como del informe del auditor que se emiten en nombre de la firma, y quien, cuando se requiere, tiene la autoridad apropiada de un organismo profesional legal o regulado.

b) Revisión de control de calidad del traba ,io: un proceso diseñado para proporcionar, antes de que se emita el informe del auditor, una evaluación objetiva de los juicios importantes que el equipo del trabajo haya hecho y de las conclusiones a las que llegaron al formular el informe del auditor.

c) Revisor del control de calidad del trabajo: un socio, otra persona de la firma, persona externa con calificaciones adecuadas, o un equipo compuesto por estas personas, con experiencia y autoridad suficientes y apropiadas para evaluar de una manera objetiva, antes de que se emita el informe del auditor, los juicios importantes que haya hecho el equipo del trabajo }' las conclusiones a las que llegaron al formular el informe del auditor.

d) Equipo del trabajo: todo el personal que desempeña un trabajo de audito, ría, incluyendo cualesquier expertos contratados por la firma en conexión con ese trabajo de auditoría.

e) Firma: un profesionista independiente, sociedad; corporación u otra entidad de Contadores profesionales.

f) Inspección: en relación con trabajos de auditoría terminados, los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de los equipos del trabajo con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

g) Entidad que cotiza en bolsa: una entidad cuyas acciones, valores o deuda se cotizan o están listadas en una bolsa de valores reconocida, o se negocia bajo las regulaciones de una bolsa de valores reconocida u otro organismo equivalente.

h) Monitoreo: un proceso que comprende una continua consideración y evaluación del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de trabajos terminados, diseñado para facultar a la firma a obtener seguridad razonable de que su sistema de control de calidad está operando de manera efectiva.

i) Firma de la red: una entidad bajo control, propiedad o administración común con la firma o cualquier entidad que un tercero razonable e informado, con conocimiento de toda la información relevante, concluiría razonablemente que es parte de la firma nacional o internacionaimente.

j) Socio: cualquier persona con autoridad para vincular a la firma respecto del desempeño de un trabajo de servicios profesionales.

k) Personal: socios y personal de asistentes.

l) Normas; profesionales: normas sobre .rabajos de IAASB, según se definen en el °Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados", y los requisitos éticos relevantes, que ordinariamente comprenden las partes A y B del CódiiYo de IFAC así como los requisitos éticos nacionales relevantes

m) Seguridad Razonable**:** en ei contexto de esta NIA, un nivel alto, pero no absoluto, de seguridad

n) Personal (de asistentes, staff): profesionales, que no sean los socios, incluyendo cualesquier expertos que la firma emplee.

o) Persona externa con calificaciones. adecuadas: una persona externa a la firma con las capacidades y competencia para actuar como socio del trabajo: por ejemplo, un socio de otra firma o un empleado (con

experiencia apropiada), ya sea de un organismo contable profesional cuyos miembros puedan desempeñar auditorías de información financiera histórica o de una organización que brinde servicios de control de calidad relevantes.

Responsabilidades de dirigentes por la calidad de las auditorías

6. El socio del trabajo deberá asumir la responsabilidad de la calidad global de cada trabajo de auditoría al que se asigne dicho socio.

7. El socio del trabajo pone el ejemplo a los otros miembros del equipo respecto de la calidad de la auditoría en todas las etapas del trabajo de auditoría. Ordinaria mente, este ejemplo se pone a través de las acciones del socio del trabajo y a mediante mensajes apropiados al equipo. Estas acciones y mensajes enfatizan:

a) La importancia de

i) Desempeñar un trabajo que cumpla con las normas profesionales y los requisitos de regulación y legales.

ii) Cumplir con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma según sea aplicable.

iii) Emitir informes de auditor que sean apropiados en las circunstancias.

b) El hecho de que la calidad es esencial al desempeñar trabajos de auditoría.

Requisitos éticos

8. El socio del trabajo deberá considerar si los miembros del equipo del trabajo han cumplido con los requisitos éticos.

9. Los requisitos éticos relativos a trabajos de auditoría ordinariamente comprenden las partes A y B del Código de IFAC, junto con los requisitos nacionales que sean más restrictivos. El Código de IFAC establece los principios fundamentales de la ética profesional, que incluyen:

a) Integridad.

b) Objetividad.

c) Competencia profesional y cuidado debido.

d) Confidencialidad.

e) Comportamiento profesional.

10. El socio del trabajo permanece alerta a la evidencia de incumplimiento de los requisitos éticos. A lo largo del trabajo de auditoría, hay investigación y observación respecto de asuntos éticos, entre el socio y otros miembros del equipo del trabajo, según sea necesario. Si surgen a la atención del socio del trabajo, a través de los sistemas de la firma o de otro modo, asuntos que indiquen que los miembros del equipo no han cumplido con los requisitos éticos, el socio, en consulta con otros en la firma, determina la acción apropiada.

11. El socio del trabajo y, cuando sea apropiado, otros miembros del equipo, documentan los problemas identificados y cómo se resolvieron.

Independencia

12. El socio del trabajo deberá elaborar una conclusión sobre el cumplimiento de los requisitos de independencia que se aplican al trabajo de auditoría. Al hacerlo, el socio del trabajo deberá:

a) Obtener información relevante de la firma y, cuando sea aplicable, de firmas de la red, para identificar y evaluar circunstancias y relaciones que crean amenazas a la independencia.

b) Evaluar información sobre incumplimientos identificados, si los hay, de las políticas y procedimientos sobre independencia, de la firma, para determinar si crean una amenaza a la independencia para el trabajo de auditoría.

c) Emprender la acción apropiada para eliminar estas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable aplicando salvaguardas. El socio del trabajo deberá informar con prontitud a la firma cualquier falta de resolución del asunto, para la acción apropiada.

d) Documentar las conclusiones sobre independencia y cualesquier discusiones con la firma, cine soporten estas conclusiones.

13. El Socio del trabajo puede ider,tificar una amenaza a la independencia respecto del auditoria, que las salvaguardas no puedan eliminar ni reducir a un nivel aceptable. En ese caso, el socio del trabajo consulta dentro de la firma para determinar la acción apropiada, que puede incluir eliminar la actividad o interés que crea la amenaza, o retirarse del trabajo de auditoría. Estas discusiones y conclusiones deben documentarse.

Aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de trabajos de auditoría específicos

14. El socio del trabajo deberá quedar satisfecho de que se hayan seguido los procedimientos apropiados respecto de la aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de trabajos específicos de auditoría, y dé que las conclusiones alcanzadas al respecto son apropiadas y se han documentado.

15. El socio del trabajo puede iniciar, o no,,él proceso de toma de decisiones para aceptación o continuación respecto del trabajo de auditoría. Sin importar si el socio del trabajo inició ese proceso, el socio determina si la decisión más reciente siendo apropiada.

16. La aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de trabajos específicos de auditoría incluyen el considerar:

- La integridad de los dueños principales, de la administración clave y de los encareados del gobierno corporativo de la entidad.

- Si el equipo del trabajo es competente para desempeñar el trabajo de auditoría v si tiene el tiempo y los recursos necesarios.

- Si la firma y el equipo del trabajo pueden cumplir con los requisitos éticos.

Cuando surjan problemas por cualquiera de estas consideraciones, el equipo del trabajo realiza las consultas apropiadas expuestas en los párrafos 30-33, y documenta cómo se resolvieron dichos problemas.

17. El decidir si debe continuar una relación con clientes, incluye la consideración de asuntos importantes que han surgido durante el trabajo de auditoría actual o previo y sus implicaciones para continuar la relación. Por ejemplo, un cliente puede haber comenzado a ampliar sus operaciones de negocios a un área donde la firma no tiene el conocimiento o la pericia necesarios.

18. Cuando el socio del trabajo obtiene información que hubiese hecho que la firma declinara el trabajo de auditoría si esos datos hubieran estado disponibles antes, el socio del trabajo deberá comunicar dicha información con prontitud a la firma, de modo que la firma y el socio del trabajo puedan emprender la acción necesaria.

Asignación de equipos del trabajo

19. El socio del trabajo deberá quedar satisfecho de que el equipo del trabajo, en conjunto, tenga las capacidades, competencia y tiempo apropiados para

desempeñar el trabajo de auditoría de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos de regulación y legales, así como para facilitar un informe del auditor que sea apropiado emitir en las circunstancias.

20. I as capacidades y la competencia apropiadas que se esperan del equipo del trabajo como un todo, incluyen las siguientes:

- Un entendimiento de, y experiencia práctica en, trabajos de auditoría de naturaleza y complejidad similares a través del entrenamiento y participación apropiados.

- Un entendimiento de las normas profesionales y de los requisitos profesionales y reguladores.

- Conocimiento técnico apropiado, incluyendo conocimiento de tecnología de la información relevante.

- Conocimiento de industrias relevantes en las que opere el cliente.

- Capacidad para aplicar el juicio profesional.

- Un entendimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

Desempeño del trabajo

21. El socio del trabajo deberá asumir la responsabilidad de la dirección, la superN isión y el desempeño del trabajo de auditoría en cumplimiento con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, así como de que el dictamen del auditor que se emita sea apropiado en las circunstancias.

22. El socio del trabajo dirige el trabajo de auditoría iniormando a los miembros del sobre:

a) Sus responsabilidades

b) La naturaleza del negocio de la entidad

c) Asuntos relacionados al riesgo

d) Problemas que puedan surgir

e) El enfoque detallado para el desempeño del trabajo.

Las responsabilidades del equipo del trabajo incluyen el mantener un estado

mental objetivo y un nivel apropiado de escepticismo profesional, y desempeñar el trabajo que se les delega de acuerdo con el principio ético de cuidado debido. Se recomienda a los miembros del equipo del trabajo que consulten con los miembros más experimentados del equipo. Dentro del equipo del trabajo debe darse la comunicación apropiada.

23. Es importante que todos los miembros del equipo entiendan los objetivos del trabajo que van a desempeñar. Es necesario un trabajo en equipo y un entrena-miento apropiado para ayudar a los miembros del equipo con menos experiencia a entender claramente los objetivos del trabajo asignado.

24 La supervisión incluve lo siguiente:

• Hacer un sequimiento del avance del trabajo de auditoría. Considerar las capacidades y la competencia de los miembros del equipo del trabajo en lo individual, si tienen suficiente tiempo para realizar su tarea, si entienden sus :nstrucciones, y si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planeado.

• Atender los problemas importantes que surjan durante el trabajo de auditoría, considerar su importancia y modificar el enfoque planeado, de manera apropiada.

• Identificar los asuntos para consulta o consideración de miembros más experimentados del equipo del trabajo durante el trabajo de auditoría.

25. Revisar que las responsabilidades se dete-minen con base en que los miembros más experimentados del equipo. incluyendo al socio del trabajo, revisenel trabajo desempeñado por los miembros del equipo con menos experiencia. Los revisores consideran si:

a) El trabajo se ha desempeñado de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales.

b) Se han presentado a consideración adicional los asuntos importantes.

c) Ha habido consultas apropiadas y si las conclusiones resultantes se han documentado e implementado:

d) Hav necesidad de revisar la naturaleza oportunidad y extension del trabajo desempeñado.

e) El trabajo desempeñado soporta las, conclusiones que alcanzaron y si se documenta de manera apropiada.

f) La evidencia que se obtuvo es suficiente y apropiada para apoyar el

dictamen del auditor.

g) Se han logrado los objetivos de los procedimientos del trabajo.

26. Antes de que se emita el dictamen del auditor, el socio del trabajo, mediante la revisión de la documentación de la auditoría y discusión con el equipo del trabajo, deberá quedar satisfecho de que se ha obtenido evidencia suficiente apropiada de auditoría para soportar las conclusiones alcanzadas y para que se emita el dictamen del auditor.

27. El socio del trabajo conduce revisiones oportunas en etapas apropiadas durante el trabajo. Esto permite que se resuelvan los asuntos importantes de manera oportuna a satisfacción del socio del trabajo, antes de que se emita el dictamen del auditor. Las revisiones cubren áreas críticas de juicio, especialmente las que se refieren a asuntos difíciles o contenciosos identificados durante el curso del trabajo, riesgos importantes y otras áreas que considere importantes el socio del trabajo. Éste no necesita revisar toda la documentación de la auditoría. Sin embarzo, el socio documenta la extensión y oportunidad de las revisiones. Los problemas que surjan de las revisiones se resuelven a satisfacción del socio del trabajo.

28. Un nuevo socio del trabajo que asume la auditoría durante el traba io, revisa el trabajo desempeñado hasta la fecha del cambio. Los procedimientos de revisión son suficientes para satisfacer al nuevo socio del trabajo de que el trabajo desempeñado hasta la fecha de la revisión se ha planeado y desempeñado de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales.

29. Cuando más de un socio está involucrado en la conducción de un trabajo de auditoria es importante que las responsabilidades de los respectivos socios sean claramente definidas y entendidas por el equipo del trabajo.

Consultas

30. El socio del trabajo deberá:

a) Ser responsable de que el equipo del trabajo haga las consultas apropiadas sobre asuntos dificiles o contenciosos.

b) Quedar satisfecho de que los miembros del equipo del trabajo hayan hecho las consultas apropiadas durante el curso del trabajo, ya sea dentro del mismo equipo o entre el equipo del trabajo y otros en el nivel apropiado, dentro o fuera de la firma.

c) Quedar satisfecho de que la naturaleza y alcance, así como las conclusiones resultantes de dichas consultas, se documenten y se acuerden con

la parte consultada.

d) Determinar que las conclusiones que se derivaron déla consultase han implementado

31. Una consulta efectiva con otros profesionales requiere que se dé a los consultados todos los hechos relevantes que les permitan proporcionar un consejo informado en asuntos técnicos, éticos o de otro tipo. Cuando sea apropiado, el equipo del trabajo consulta a personas con el conocimiento apropiado, antigüedad y experiencia riencia dentro de la firma o, cuando sea aplicable, fuera de ella. Las conclusiones que resulten de las consultas se documentan e implementan en la forma apropiada.

32. Puede ser apropiado que el equipo del trabajo consulte fuera de,la firma. Por ejemplo, cuando la firma carezca de recursos internos apropiados, pueden aprovechar los servicios de consejería proporcionados por otras firmas, organismos profesionales y reguladores, u organizaciones comerciales que presten servicios relevantes de control de calidad.

33. La documentación de las consultas con otros profesionales que impliquen asuntos difíciles o contenciosos se hacen con el acuerdo de la persona que busca la consulta y de la persona consultada. La documentación debe ser suficientemente completa y detallada para peermitir un entendimiento de:

a) El problema sobre el que se busca la consulta.

b) Los resultados de la consulta, incluyendo cualesquier decisiones que se tomen la base para dichas decisiones y cómo se implementaron.

Diferencias de opinión

34. Cuando surjan diferencias de opinión dentro del equipo del trabajo con quienes se consulta y, cuando sea aplicable, entre el socio del trabajo y el revisor de control de calidad del mismo, el equipo del trabajo deberá seguir las políticas v procedimientos de la firma para manejar resover las diferencias de opinión.

35. Según sea necesario, el socio del trabaio informa a los miembros del equipo del trabajo que pueden someter a la atención del socio del trabajo o de otros centro de la firma según sea apropiado, los asuntos que impliquen diferencias de Revisión de control de calidad del trabajo

36. Para auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa, el socio del trabajo deberá:

a) Determinar que se ha nombrado un revisor de control de calidad del

trabajo.

b) Discutir con el revisor de control de calidad del trabajo los asuntos importantes que surjan durante el trabajo de auditoría, incluyendo los identificados durante la revisión de control de calidad.

c) No emitir el dictamen del auditor sino hasta la terminación de la revisión de control de calidad del trabajo.

Para otros trabajos de auditoría, cuando se desempeñe una revisión de control de calidad, el socio del trabajo sigue los requisitos expuestos en los subpárrafos a) - c).

37. Cuando, al inicio del trabajo, no se considera necesaria una revisión de control de calidad, el socio del trabajo está alerta a cambios en las circunstancias que pudieran requerir esta revisión.

38. Una revisión de control de calidad del trabajo deberá incluir una evaluación objetiva de:

a) Los juicios importantes que haya hecho el equipo del trabajo.

b) Las conclusiones alcanzadas al formular el dictamen del auditor.

39. Una revisión de control de calidad del trabajo rdinariamente implica una discusión con el socio del trabajo, una revisión de la información financiera y del dictamen del auditor y, en particular, la consideración de si es apropiado el dictamen del auditor. También implica una revisión de documentación escogida de la auditoría, relativa a los juicios importantes que el equipo del traba haya hecho y las conclusiones a que hayan llegado. La extensión de la revisión depende de la complejidad del trabajo de auditoría y del riesgo de que el dictamen del auditor pudiera no ser apropiado en las circunstancias. La revisión no reduce las responsabilidades del socio del trabajo.

40. Una revisión de control de calidad del trabajo para auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa incluye considerar lo siguiente:

- La evaluación por el equipo del trabajo de la independencia de la firma en relación con el trabajo específico de auditoría.

- Los riesgos importantes identificados durante el trabajo (de acuerdo con la NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los, riesgos de representación errónea de importancia relativa), y las respuestas a dichos riesgos (de acuerdo con la NIA 330, Procedimientos del auditor en respuesta a riesgos evaluados), incluyendo la evaluación del equipo del trabajo de, y su respuesta a, el riesgo de fraude. .

- Juicios hechos, particularmente respecto de la importancia relativa y riesgos ; importantes.

- Si ha habido consultas apropiadas sobre asuntos que impliquen diferencias de opinión u otros asuntos difíciles o contenciosos, y las conclusiones que surgieran de dichas consultas.

- La importancia y disposición de representaciones erróneas corregidas y sin corregir identificadas durante la auditoría.

- Los asuntos por comunicar a la administración y a los encargados del gobierno corporativo y, cuando sea aplicable, a otras partes, como organismos reguladores.

- Si la documentación de auditoría seleccionada para revisión refleja el trabajo desempeñado en relación con los juicios importantes y soporta las conclusiones a las que se llegó.

- La propiedad del dictamen del auditor que se va a emitir.

Las revisiones de control de calidad para auditorías de información financiera histórica que no sean auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa pueden, dependiendo de las circunstancias, incluir algunas o todas estas consideraciones.

Monitoreo

41. La NICC 1(ISQC 1) requiere que la Firma establezca políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son relevantes, adecuados, y operan de manera efectiva y se cumplen en la práctica. El socio del trabajo considera los resultados del trabajo del monitoreo según la evidencia de la información mas reciente circulada Por la firma y si es aplicable, otras firmas de la Red. El socio del trabajo considera:

a) Si las deficiencias que se notan en esa información pueden afectar al trabajo de auditoría.

b) Si las medidas que tomó la firma para rectificar la situación son suficientes en el contexto de esa auditoría.

42. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica que un trabajo de auditoría en particular no se desempeñó de acuerdo con normas profesionales y requisitos de reguiación y legales, o que el dictamen de! auditor no fue apropiado.

Fecha de vigencia

43. Esta NIA entra en vigor para auditorías de información financiera histórica por los periodos que comienzan en, o después del, 15 de junio de 2005.

Perspectiva del sector público

1. Algunos de los términos en la NIA, como "socio del trabajo" y firma ", deberán leerse como si se refirieran a sus equivalentes del sector público. Sin embargo, con limitadas excepciones, no hay equivalente del sector público de "entidades que cotizan en bolsa" aunque puede haber auditorías de entidades del sector publico particularmente importantes que deberán sujetarse a los requisitos de que cotizan en bolsa sobre rotación obligatoria del socio del trabajo (o equivalente) y revisión de control de calidad del trabajo. No hay criterios o objetivos fijos en que deba basarse esta deterninación de la importan , sin embargo, esta valoración deberá abarcar una evaluación de todos los factores relevantes para la entidad auditada. Estos factores incluyen tamaño, complejidad, riesgo comercial, interés del legislativo o de los medios y el número y rango de los interesados afectados.

2. Sin embargo, en muchas jurisdicciones hay un unico auditor general nombrado por estatutos quien actua en un papel equivalente al de "socio del trabajo" y quien tiene una responsabilidad general de las auditorias del sector publico. Es esas crcunstancias, cuandno sea aplicable, el revisir del trabajo debera seleccionarese considerando la necesidad de independdencia y objetividad

3. En el sector publico, los auditores pueden ser nombrados de acuerdo con procedimientos estatutarios. En consecuencia, ciertas consderaciones respecto de la aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de trabajos.

4. De modo similar, la independencia de los auditores del sector público puede protezerse con medidas estatutarias. Sin embargo, dependiendo de los términos del mandato en una jurisdicción en particular, los auditores del sector púbiico o firmas de auditoría que realizan auditorías del sector público en nombre del auditor estatutario, pueden necesitar el adaptar su enfoque para asegurar el cumplimiento con el espíritu de los párrafos 12 y 13. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita retirarse del trabajo, esto puede incluir revelación mediante un informe público de las circunstancias que han surgido y que, si fueran en el sector privado, podrían: llevar al auditor a renunciar.

5. El párráto 20 expone las capacidades y la competencia que se espermt del equipo del trabajo. Pueden requerirse capacidades adicionales en las auditorías del sector público, dependiendo de los términos del mandato en una jurisdicción particular. Estas capacidades adicionales pueden incluir un entendimiento de los

conjuntos de información aplicables, incluyendo informar a un órgano representativo, por ejemplo, la Legislatura, o en el interés público. El alcance más amplio de una auditoría del sector público puede incluir, por ejemplo, algunos aspectos de auditoría del desempeño o tina valoración integral de los arreglos para asegurar la legalidad y prevenir y detectar fraude y corrupción.

NORIMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230 (REVISADA)

DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

(En vigor para auditorías de información financiera por periodos que comiencen en, o después del, 15 de junio de 2006)

CONTENIDO

INTRODUCCION	1-5
DEFINICIONES	6
NATURALEZA DE L DOCUMENTACION DE LA AUDITORIA	7-8
FORMA, CONTENIDO Y EXTENSION DE LA DOCUMENTACION DE AUDITORIA	9-24
COMPILACION DEL ARCHIVO FINAL DE LA AUDITORIA	25-30
CAMBIOS A LA DOCUMENTACION DE AUDITORIA EN CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES DEPUES DE LA FECHA DEL DICTAMEN DEL AUDITOR	31-32
FECHA DE VIGENCIA	33

Apéndice: Requisitos y lineamientos de otras NIA para documentación específica de auditoría

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 230 (revisada), Documentación de auditoría deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, . Auditoria, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados", que exponen la aplicación y la autoridad de las NIA.

Introducción

1. El propósro de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer, normas y proporcionar lineamientos sobre la documentación de la auditoría. El apendice da una lista, de otras NIA que contenen requisitos y lineamientos paa documentacion específica por materia. Las leyes o regulaciones pueden establecer requisitos de documentación adicional

2. El auditor deberá preparar de maneta oportuna la docuentación de auditoría que proporcione.

a) Un registro suficiente y apropiado de la base para el dictamen del auditor.

b) Evidencia de que la auditoría se desempeñó de acuerdo con las NIA y los requisitos legales y de regulación aplicables.

3. Preparar oportunamente documentación suficiente y apropiada de la auditoría, ayuda a enriquecer la calidad de la misma y facilita la revisión y evaluación efectivas de la evidencia de auditoría obtenida así como las conclusiones alcanzadas antes de que se finalice el dictamen del auditor. Es probable que la documentación que se prepara en el momento en que se desempeña el trabajo

sea más precisa que la documentación que se prepara posteriormente.

4. Para lograr los objetivos del párrafo 2, normalmente es suficiente con cumplir los requisitos de esta NIA junto con los requisitos de documentación específica de otras NIA relevantes:

5. Además de estos objetivos, la documentación de auditoría sirve para un número de fines; incluyendo:

a) Ayudar al equipo de auditoría a planear y desempeñar la auditoría.

b) Ayudar a los miembros del equipo de audítoría responsables de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo de auditoría, así como a descargar sus responsabilidades de revisión de acuerdo con la NIA 220, Control de calidad para auditorías de información financiera histórica.

c) Facilitar al equipo de auditoría la rendición de cuentas por su trabajo.

d) Retener un registro de asuntos de ir-iportar.cia continua para futuras auditorías.

e) Habilitar a un auditor con experiencia para conducir revisiones e inspecciones de control de calidad' de acuerdo con la NICC (ISQC) 1, Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados.

f) Habilitar a un auditor con experiencia a conducir inspecciones externas de acuerdo con los requisitos legales, de regulación y otros aplicables.

Definiciones

6. En esta NIA:

a) *Documentación de auditoría:* significa el registro de procedimientos de auditoría desempeñados, la evidencia de auditoría relevante obtenida y las conclusiones a las que llegó el auditor (a veces también se usan términos como "papeles de trabajo").

b) *Auditor con experiencia:* significa una persona (ya sea interna o externa a la firma) que tiene un entendimiento razonable de: i) los procesos de auditoría; ü) las NIA y los requisitos legales y de regulación aplicables; iii) el entorno del negocio en el que opera la entidad, y iv) asuntos de auditoría e información financiera relevantes para la industria de la entidad.

Naturaleza de la documentación de auditoría

7. La documentación de auditoría puede registrarse en papel o en forma electrónica u otros medios. Incluye, por ejemplo, programas de auditoría, análisis, memorandos de asuntos, resúmenes de asuntos importantes, cartas de confirmación y representación, listas de verificación, y correspondencia (incluyendo correo electrónico) concernientes a asuntos importantes. Si se considera apropiado, pueden incluirse sumarios o copias de los registros de la entidad, por ejemplo, contratos y acuerdos importantes y específicos, como parte de la documentación de auditoría. Sin embargo, ésta no es un sustituto de los registros contables de la entidad. La documentación de auditoría para un trabajo específico se reúne en un archivo de la auditoría.

8. El auditor normalmente excluye de la documentación de auditoría los borradores sustituidos de papeles de trabajo y estados financieros, las notas que reflejan razonamientos incompletos o preliminares, las copias previas de documentos

1 Según se define en la NIA 220

2 Los procedimientos de auditoria desempeñados incluyen planeación de la auditoría, según se trata en la NIA 300, Planeación de una auditoría de estados financieros.

corregidos por errores de mecanografía u otros errores, y los duplicados de documentos.

Forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría

9. El auditor deberá preparar la documentación de auditoría de modo que Tacilite que un auditor con experiencia, que no tenga una conexión previa con la auditoría, entienda:

a) La naturaleza. oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría desempeñados para cumplir con las NIA y los requisitos legales y de regulación aplicables.

b) Los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida.

c) Los asuntos importantes que se originan durante la auditoría y las conclusiones alcanzadas en la misma.

10. La forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependen de factores como:

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría que se van a desempeñar.

- Los riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa.

- El grado de juicio que se requiere para desempeñar el trabajo y evaluar los resultados.

- La importancia de la evidencia de auditoría obtenida.

- La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.

- La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión no fácilmente determinable, con la documentación del trabajo desempeñado o la evidencia de auditoría obtenida.

- La metodología y herramientas de auditoría empleadas.

Sin embarao, no es ni necesario ni factible documentar cualquier asunto que considere el auditor durante la auditoría.

11. Las explicaciones verbales del auditor, en sí mismas, no representan un soporte adecuado del trabajo que desempeñó o de las conclusiones que alcanzó, pero pueden usarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

Documentación de las características que identifican a partidas o asuntos específicos que se someten a prueba

12. Para documentar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría desempeñados, el auditor deberá registrar las características que identifican a las partidas o asuntos específicos que se someten a prueba.

13. Registrar las características de identificación sirve para un número de propósitos. Por ejemplo, posibilita al equipo de auditoría rendir cuentas por su trabajo y facilita la investigación de excepciones o inconsistencias. Las características de identificación variarán con la naturaleza del procedimiento de auditoría y de la partida o asunto que se someten a prueba. Por ejemplo:

- Para una prueba detallada de órdenes de compra generadas por la entidad, el auditor puede identificar los documentos seleccionados para prueba por sus fechasiy números de orden de compra únicos.

- Para un procedimiento que requiera selección o revisión de todas las partidas

por arriba de un monto específico de una población dada, el auditor puede registrar el alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todos los asientos del diario por arriba de un monto especificado en el registro del diario).

- Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático de una población de documentos, el auditor puede identificar los documentos seleccionados registrando su fuente, el punto de inicio y el intervalo del muestreo (por ejemplo. una muestra sistemática de reportes de embarque seleccionados de la bitácora de embarques por el periodo del l° de abril al 30 de septiembre; comenzando con el reporte número 12345 y seleccionando cada 125° reporte).

- Para un procedimiento que requiera averiguaciones con personal específico de la entidad, el auditor puede registrar las fechas de las averiguaciones y los nombres y designaciones de puestos del personal de la entidad.

- Para un procedimiento de obsenación, el auditor puede registrar el proceso o materia principal que se observa, las personas relevantes, sus respectivas responsabilidades, así como dónde y cuándo se realizó la observación.

Asuntos de importancia

14. Juzgar la importancia de un asunto requiere un análisis objetivo dé los hechos y las circunstancias. Los asuntos de importancia incluyen, entre otros:

- Asuntos que dan origen a riesgos importantes (según se define en la NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

- Resultados de procedirnientos áe audttoría que indican: a) que la información financiera pudiera ser una representación errónea de importancia relativa, o b) una necesidad de revisar la evaluación previa del auditor de los riesgos de representación eronea de importancia relativa y las respuuestas del auditor a esos riesgos.

- Circunstancias que causan una difieuitad importante ai auditor para aplicar

- los procedimientos de auditoría necesarios.

- Recomendaciones que pudieran dar como resultado una modificación al dictamen del auditor.

15. El auditor puede considerar provechoso preparar y retener. como parte de la documentación de auditoría. un sumario (conocido a veces cemo un memorando

de terminación) que describa los asuntos importantes identificados durante la auditoría y cómo se trataran. o que incluya referencias cruzadas con otra documentación de auditoría de soporte relevante que proporcione esa información.
Este sumario puede facilitar revisiones e inspecciones efectivas y eficientes de la documentación de auditoría; particularmente para auditórías grandes y complejas. Además, la preparación de este sumario puede ayudar a la consideración del auditor de los asuntos importantes. .

16. El auditor deberá documentar oportunamente las discusiones de asuntos importantes con la administración y con otros

17. La documentación de auditoría incluye registros de los asuntos importantes.que se discutieron, y cuándo y con quién tuvieron lugar las discusiones. No se limita a registros preparados por el auditor, sino que puede incluir otros registros apropiados, como minutas acordadas de reuniones, preparadas por el personal de la entidad. Otros con quienes el auditor puede discutir asuntos importantes incluyen a los encamados del gobierno corporativo, otro personal dentro de la entidad y partes externas, como personas que presten asesoría profesional a la entidad.

18. Si el auditor ha identificado información que contradiga o sea inconsistente con la conclusión final del auditor respecto de un asunto importante, deberá documentar cómo manejó la contradicción o inconsistencia al formar la conclusión final.

19. Sin embargo, la documentación de cómo manejó el auditor la contradicción o inconsistencia no implica que el auditor necesite retener documentación que sea incorrecta o que se haya reemplazado.

Documentación de desviaciones de los principios básicos o procedimientos esenciales

20. Los principios básicos y procedimientos esenciales de las NIA se diseñan para ayudar al auditor a cumplir el objetivo general de la auditoría. En consecuencia, de no ser en circunstancias excepcionales, el auditor cumple con cada principio básico y procedimiento esencial que sea relevante en las circunstancias de la audltoría.

21. Cuando, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario apartarse de un principio básico o de un procedimiento esencial que sea relevante en las circunstancias de la auditoría, deberá documentar cómo lograr el objetivo de la auditoría, los procedimientos alternativos de auditoría desempeñados y, a menos que sean claras de otro modo, las razones para la desviación. Esto implica que el auditor documente cómo los procedimientos alternativos de

auditoría desempeñados fueron suficientes y apropiados para reemplazar dicho principio básico o procedimiento esencial.

22. El requisito de documentación no se aplica a principios básicos y procedimientos esenciales que no sean relevantes en las circunstancias; es decir, cuando no se aplican las circunstancias consideradas en el principio básico o procedimiento esencial especificado. Por ejemplo, en un trabajo continuo, no es relevante nada de la NIA 510, Trabajos iniciales -Balances de apertura. De modo similar, si una NL4 incluye requisitos condicionales, no son relevantes si no existen las condiciones especificadas (por ejemplo, el requisito de modificar el dictamen del auditor cuando haya una limitación al alcance).

Identiricación del preparador y del revisor

23. Al documentar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría desempeñados, el auditor deberá registrar:

a) Quién desempeñó el trabajo de auditoría y la fecha en que se terminó ese trabajo.

b) Quién revisó el trabajo de auditoría desempeñado y la fecha y extensión de dicha revisión?

24. El requisito de documentar quién revisó el trabajo de auditoría que se desempeñó no implica la necesidad de que cada papel específico del trabajo incluya evidencia de la revisión. La documentación de auditoría, sin embargo, da evidencia de quién

3 El párrafo 26 de la NI A 220 establece el requisito de que el auditor revise el trabajo de auditoría desempeñado mediante el examen de la documentación de auditoria, lo cual implica que el auditor documente la extensión y oportunidad de las revisiones. El párrafo 25 de la NIA 220 descnbela naturaleza de una revisión del trabajo desempeñado.

y cuándo revisó elementos especilcados del trabajo de auditoría-que se desempeña.

Compilación del archivo final de la auditoría

25. El auditor deberá completar oportunamente la compilación dei archivo final de la auditoría después de la fecha del dictamen del auditor.

26. La NICC (ISQC) 1 requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la determinación oportuna de la compilación de los archivos de la auditoría.

Como indica la NICC 1, 60 días después de la fecha del dictamen del auditor es ordinariamente un límite apropiado dentro del cual completar la compilación del archivo final de la auditoría.

27. Completar la compilación del archivo final de la auditoría después de la fecha del dictamen del auditor es un proceso administrativo que no implica el desempeño de nuevos procedimientos de auditoría ni la elaboración de nuevas conclusiones. Sin embargo, es posible hacer cambios a la documentación de auditoría durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Los ejemplos de estos cambios incluyen:

- Suprimir o desechar la documentación reemplazada.

- Seleccionar, cotejar y hacer referencias cruzadas de los papeles de trabajo.

- Dar por terminadas las listas de verificación relativas al proceso de compilación del archivo.

- Documentar la evidencia de auditoría que el auditor ha obtenido, discutido y acordado con los miembros relevantes del equipo de auditoría antes de la fecha del dictamen del auditor.

28. Después de completarse el archivo final de la auditoría, el auditor no deberá suprimir o descartar documentación de auditoría antes del final de su periodo de retención.

29. La NICC (ISQC) 1 requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la retención de la documentación del traba ¡o. Como indica la NICC 1, el periodo de retención para trabajos de auditoría ordinariamente no es de menos de cinco años a partir de la fecha del dictamen del auditor o, si es más tarde, de la fecha del dictamen del auditor del grupo.

30. Cuando el auditor encuentra necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación después de que la compilación del archivo final de la auditoría se ha terminado, sin importar la naturaleza de las modificaciones o adiciones, el auditor deberá documentar.

a) Cuándo y quién hizo y revisó (cuando sea aplicable) estas modificaciones

b) Las razones específicas para hacerlas, y

c) Su efecto, si lo hay, en las conclusiones del auditor.

Cambios a la documentación de auditoría en circunstancias excepcionales después de la fecha del dictamen del auditor

31. Cuando surgen circunstancias excepcionales después deaa fecha del dictamen men del auditor que requieran que este profesional desempeñe procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o que lo, lleven a alcanzar nuevas conclusiones, el auditor deberá documentar:

a) Las circunstancias que se encuentran..

b) Los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales que se desempeñaron, la evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones alcanzadas.

c) Cuándo y,quién hizo y (donde sea aplicable) revisó los cambios resultantes a la documentación de auditoría.

32. Estas circunstancias excepcionales incluyen el descubrimiento de hechos respecto de la inforrpación financiera auditada que existía a la fecha del dictamen del auditor, las cuales podrían haber afectado el dictamen si el auditor hubiera tenido, entonces, conocimiento de ellas.

Fecha de vigencia

33. Esta NIA entra en vigor para auditorías de información financiera por periodos que comiencen en, o después del, 15 de junio de 2006

APENDICE
Requisitos y lineamientos de otras NIA para documentación especifica de auditoría

Lista de los principales párrafos que contienen requisitos y lineamicntos de otras NIA, para deéumentaciónespecífiea:

- NIA 210, Términos de los trabajos e auditoría. párrafo 5:
- NIA 220, Control de calidad para auditorías de información financiera histórica, párrafos 11- 14. 16, 25, 27, 30. 31 y 33;
- NIA 240, Responsabilidad del auditor de considerar en una auditoría de estados financieros, párrafos 60 y 107-111
- NIA 250, Consideración de leyes , reglamentos, párrafos 28:
- NIA 260, Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del

gobierno corporativo, párrafo 16;

- NIA 300, Planeación de una auditoría de 'estados financieros, párrafos 22-26;
- NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno Y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, párrafo 122 y 123;
- NIA 330, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados, " párrafos 73, 73a y 73b;
- NIA 505, Confirmaciones externas, párrafo 33;
- NIA 580, Representaciones de la adrrrinistración, párrafo 10; y
- NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor, párrafo 14.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(En vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004)

CONTENIDO	PARRAFO
Introducción	1-3
Características del fraude	4-12
Responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo y de la administración	13-16
Limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude	17-20
Responsabilidades del auditor de detectar representación errónea de importancia relativa debida a fraude	21-22
Escepticismo profesional	23-26
Discusión entre el equipo del trabajo	27-32
Procedimientos de evaluación de riesgos	33-56
Identificación y evaluación de los riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude	57-60
Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude	61-82
Evaluación de la evidencia de auditoría	83-89
Representaciones de la administración	90-92
Comunicaciones con la administración y los encargados del gobierno corporativo	93-101
Comunicaciones a autoridades reguladoras y ejecutoras	102
Incapacidad del auditor de continuar el trabajo	103-106
Documentación	107-111
Fecha de vigencia	112

Apéndice 1 Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Apéndice 2 Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para manejar los riesgos evaluados de representación errónea
de importancia relativa debida a fraude

Apéndice 3 Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros, deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamiento sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros y abundar en cómo deben aplicarse las normas los lineamientos de la NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y de la NIA 330. Procedimiento del auditor en respuesta a los riesgos evaluados en relación con los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Las normas y lineamientos de esta NIA son con la intención de integrarse en el proceso global de auditoría.

2. Esta norma:

- Distingue entre fraude y error y describe los dos tipos de fraude que son relevantes para el auditor, es decir. representaciones erróneas que resultan de malversación de activos y representaciones erróneas que resultan de información financiera fraudulenta: describe las responsabilidades respectivas de los encargados del gobierno corporativo y de la administración de la entidad sobre la prevención y detección de fraude, describe las limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude, y fija las responsabilidades del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude.

- Requiere que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.

- Requiere que los miembros del equipo del trabajo discutan la susceptibilidad

de los estados financieros de la entidad a una representación errónea de importancia relativa debida a fraude y requiere que el socio del trabajo considere qué asuntos deben comunicarse a los miembros del equipo del trabajo no involucrados en la discusión.

- Requiere que el auditor:

- Lleve a cabo procedimientos para obtener información que sea útil al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

- Identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración; y para los riesgos evaluados que pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, evaluar el diseño de los controles de la entidad relacionados, incluyendo las actividades relevantes de control y determinar si se han implementado.

- Determinar las respuestas generales para manejar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y considerar la asignación y supervisión de personal; considerar las políticas contables que utiliza la entidad e incorporar un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se van a desempeñar.

- Diseñar y realizar procedimientos de auditoría para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles.

- Determinar respuestas para manejar los riesgos evaluados de representación errónea debida a fraude

- Considerar si una representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude.

- Obtener representaciones escrita s de la administración relativas al fraude.

- Comunicarse con la administración y con los encargados del gobierno corporativo.

- Proporciona lineamientos sobre comunicaciones con autoridades reguladoras y ejecutoras.

- Proporciona lineamientos si, como resultado de una representación errónea que resulte de fraude o sospecha de fraude. el auditor encuentra circunstancias excepcionales que cuestionen su capacidad para seguir

desempeñando la auditoría.

- Establece requisitos de documentación.

3. Al planear y desempeñar la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá considerar los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros debidas a fraude.

Características del fraude

4. Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden surgir de fraude o error. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción subyacente que da como resultado la representación errónea de ¡os estados financieros es intencional o no.

5. El Término “error” se refiere a una representación errónea no intencional en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una revelación como los siguientes.

- Una equivocación en la compilación o procesamiento de datos con los que se preparan los estados financieros.

- Una estimación contable incorrecta que se origina al pasar por alto o malinterpretar los hechos.

- Una equivocación en la aplicación de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.

6. El término "fraude" se refiere a un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. Aunque el fraude es un concepto legal amplio, para fines de esta NIA, al auditor le atañe el fraude que causa una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros. Los auditores no toman determinaciones legales de si ha ocurrido realmente fraude. El fraude que involucra a uno o más miembros de la administración o de los encargados del gobierno corporativo se conoce como "fraude administrativo"; el fraude que involucra sólo a empleados de la entidad se conoce como "fraude de empleados." En cualquiera de los dos casos, puede haber colusión dentro de la entidad o con terceros fuera de ella.

7. Dos tipos de representaciones erróneas intencionales son relevantes para el auditor: representaciones erróneas que resulten de información financiera fraudulenta y representaciones erróneas que resulten de malversación de activos.

8. La información financiera fraudulenta implica representaciones erróneas

intencionales que incluyen omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los mismos. La información financiera fraudulenta puede lograrse de la siguiente manera:

- Manipulación, adulteración (incluyendo falsificación), o alteración de registros contables o documentación de soporte con los que se preparan los estados financieros.

- Representación errónea u omisión intencional en los estados financieros de hechos transacciones u otra información importante.

- Mala aplicación intencional de principios de contabilidad relativos a cantidades, clasificación, manera de presentación o revelación.

9. la información financiera fraudulenta, con frecuencia, implica que la administración sobrepase los controles que, de otro modo, pueden aparecer como funcionando de manera efectiva. El fraude puede cometerse cuando la administración sobrepasa los controles, usando técnicas como:

- Registrar asientos ficticios en el libro diario, particularmente cerca del final de un ejercicio contable, para manipular los resultados de operación o lograr otros objetivos.

- Ajustar de manera inapropiada los supuestos y cambiar los juicios usados para estimar los saldos de cuentas.

- Omitir, adelantando o retrasando su reconocimiento en los estados financieros, hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo que se reporta.

- Ocultar, o no revelar, hechos que pudieran afectar las cantidades registradas en los estados financieros.

- Participar en transacciones complejas que se estructuran para representar erróneamente la posición financiera o el desempeño financiero de la entidad.

- Alterar registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.

10. Se puede causar información financiera fraudulenta por los esfuerzos de la comunicación de manejar las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros al influir en su percepción del desempeño y la rentabilidad de la entidad. Este manejo de las utilidades puede empezar con pequeñas acciones o el ajuste inapropiado de supuestos y cambios en juicios por parte de la administración. Las presiones e incentivos pueden producir que aumenten estas acciones al grado que den como resultado información financiera

fraudulenta. Esta situación podría ocurrir cuando, debido a presiones para cumplir con las expectativas del mercado o a un deseo de maximizar la compensación por desempeño, la administración intencionalmente asume posiciones que conducen a información financiera fraudulenta al representar erróneamente, en una forma de importancia relativa, los estados financieros. En algunas otras entidades, la administración puede verse motivada a reducir utilidades en un monto de importancia relativa para minimizar impuestos o para inflar utilidades y asegurar el financiamiento de los bancos

11. La malversación de activos implica el robo de activos de una entidad y, a menudo, se perpetra por empleados en cantidades relativamente pequeñas y de poca importancia Sin embargo puede también involucrar a la administración, donde generalmente hay más posibilidad de simular u ocultar las malversaciones en formas difíciles de detectar. Las malversaciones de activos pueden lograrse en una variedad de formas. Incluyendo

- Falsificar recibos (por ejemplo, malversando cobros de cuentas por cobrar o desviando recibos por cuentas canceladas a cuentas bancarias personales).

- Robar activos físicos o propiedad intelectual (por ejemplo, robar inventario para uso personal o para venta. robar chatarra para reventa, coludirse con un competidor al revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).

- Hacer que una entidad pague por bienes y servicios no recibidos (por ejemplo, pagos a vendedores ficticios, pagos especiales de vendedores a los agentes de compra de la entidad a cambio de inflar los precios, o pagos a empleados ficticios).

- Usar los activos de una entidad para uso personal (por ejemplo, usar los activos de la entidad como colateral para un préstamo personal o un préstamo a una parte relacionada).

La malversación de activos a menudo es acompañada por registros o documentos falsos o engañosos para ocultar el hecho de que faltan los activos o de que se han comprometido sin la autorización apropiada.

12. El fraude implica un incentivo o presión para cometerlo, una oportunidad percibida para hacerlo y alguna racionalización del acto. Una persona puede tener un incentivo para malversar activos. por ejemplo, porque la persona está viviendo más allá de sus medios. La información financiera fraudulenta puede cometerse porque la administración está bajo presión de fuentes fuera o dentro de la entidad, para lograr una meta de utilidades esperada (y quizá no realista) particularmente, ya que las consecuencias para la administración por no cumplir con los objetivos financieros pueden ser importantes. Puede existir una oportunidad percibida para información financiera fraudulenta o malversación de

activos cuando una persona cree que puede sobrepasarse el control interno, por ejemplo, porque la persona está en un puesto de confianza o tiene conocimiento de debilidades específicas en el control interno. Tal vez las personas puedan racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que les permiten, a sabiendas e intencionalmente, cometer un acto deshonesto. Sin embargo, aun las personas que, de otro modo, son honradas pueden cometer un fraude en un entorno que imponga suficiente presión sobre ellos.

Responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo y de la administración

13. La responsabilidad primaria por la prevención y detección de fraude descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo de la entidad como en la administración. Las responsabilidades respectivas de los encargados del gobierno y de la administración pueden variar por cada entidad y de país a país. En algunas entidades, es posible que la estructura del gobierno corporativo más informal ya que los encargados del gobierno corporativo pueden ser las mismas personas que las de la de la administración de la entidad.

14. Es importante que la administración, con la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, ponga un fuerte énfasis en la prevención de fraude, lo cual puede reducir las oportunidades de que éste ocurra, así como en la disuasión del fraude, que podría persuadir a las personas a no cometerlo debido a la probabilidad de detección y castigo. Esto implica una cultura de honradez y comportamiento ético. Esta cultura, que se basa en un fuerte conjunto de valores esenciales, se comunica y demuestra por parte de la administración 'y por los encargados del gobierno corporativo y da los fundamentos a los empleados sobre cómo conduce la entidad su negocio. Crear una cultura de honradez y comportamiento ético incluye marcar el tono apropiado; crear un ambiente positivo en el lugar del trabajo; contratar, entrenar y promover a los empleados apropiados; requerir una confirmación periódica de los empleados sobre sus responsabilidades, y emprender la acción apropiada en respuesta al fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude.

15. Es responsabilidad de los encargados de¡ gobierno corporativo de la entidad el asegurar, mediante vigilancia de la administración, que la entidad establezca y manten2a el control interno para dar una seguridad razonable respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, y al cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. La vigilancia activa de los encargados del gobierno corporativo puede ayudar a reforzar el compromiso de la administración de crear una cultura de honradez y comportamiento ético. Al ejercer la responsabilidad de vigilancia, los encargados del gobierno corporativo consideran la probabilidad de que la administración sobre pase los controles u otra influencia inapropiada sobre el proceso de información financiera, como los esfuerzos de la administración de manejar las

utilidades para influir en la percepción de los analistas en cuanto al desempeño y rentabilidad de la entidad.

16. Es Responsabilidad de la administración, con vigilancia de los encargados del gobierno corporativo o, establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye el establecer y mantener controles pertinentes al objetivo de la entidad de preparar estados financieros que den un punto de vista razonable y verdadero o que se presentan de manera razonable respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, así como administrar los riesgos que puedan dar lugar a representantes erróneas de importancia relativa en dichos estados financieros. Estos controles reducen. pero no eliminan, los riesgos de representación errónea. Al determinar qué controles implementar para prevenir y detectar fraude, la administración considera los riesgos de que los estados financieros puedan representarse erróneamente en una forma de importancia relativa como resultado de fraude. Como parte de esta consideración, la administración puede concluir que no es rentable implementar y mantener un control particular en relación con que se logre la reducción de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

Limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude

17. Como se describe en la NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor el expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no se detecten algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, aun cuando se planee la auditoría de manera apropiada y se desempeñe de acuerdo con las NIA.

18. El riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa resultante ce error, porque el fraude puede implicar trampas sofisticadas y cuidadosamente organizadas para ocultarlo, como falsificación, dejar de registrar transacciones deliberadamente o representaciones erróneas intencionales que se hagan al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede causar que el auditor crea que la evidencia de auditoría es persuasiva cuando es, de hecho, falsa. La capacidad del auditor de detectar un fraude depende de factores como: la habilidad del perpetrador; la frecuencia y extensión de la manipulación; el grado de colusión implicado; el tamaño relativo de las cantidades particulares manipuladas, y la antigüedad de

las personas involucradas. Si bien, el auditor tal vez pueda identificar oportunidades potenciales para perpetrar el fraude, es difícil que determine si las representaciones erróneas en áreas de juicio (como estimaciones contables) son causadas por fraude o error.

19. Más aún, el riesgo de que el auditor no detecte una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude de la administración es mayor que para el fraude de empleados, porque la administración frecuentemente está en una posición de manipular directa o indirectamente los registros contables y de presentar información financiera fraudulenta Ciertos niveles de la administración pueden estar en posición de sobrepasar los procedimientos de control diseñados para prevenir fraudes similares por otros empleados; por ejemplo, dando instrucciones a los subordinados de registrar incorrectamente las transacciones o para ocultarlas. Dada su posición de autoridad dentro de una entidad, la administración tiene la capacidad de ordenar a los empleados hacer aleo o de solicitar su ayuda para llevar a cabo un fraude, con o sin conocimiento de ellos.

20. El posterior descubrimiento de una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros debida a fraude no indica, en o por sí mismo, una falta de cumplimiento con las NIA. Este es particularmente el caso para ciertas clases de representaciones erróneas intencionales, ya que los procedimientos de auditoría pueden no ser efectivos para detectar una representación errónea intencional que se oculta por colusión entre una o más personas de la administración, de los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, o que implique documentación falsificada. Se determina, si es que el auditor ha desempeñado una auditoría de acuerdo con las NIA, por los procedimientos de auditoría desempeñados en las circunstancias, la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de los mismos y lo adecuado del dictamen del auditor con base en una evaluación de dicha evidencia.

Responsabilidades del auditor de detectar representación errónea de importancia relativa debida a fraude

21. Un auditor que conduce una auditoría de acuerdo con las NIA obtiene seguridad razonable de que los estados financieros considerados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea causada por fraude o por error. Un auditor no puede obtener seguridad absoluta de que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros se detectarán debido a factores como el uso de juicio, el uso de pruebas, las limitaciones, inherentes del control interno y el hecho de que mucha de la evidencia de auditoría disponible al auditor es persuasiva, más que conclusiva, por naturaleza.

22. En la obtención de seguridad razonable, un auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría, considera la probabilidad de que la

administración sobrepase los controles y reconoce el hecho de que los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar error puedan no ser apropiados en el contexto de un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. El resto de esta NIA brinda lineamientos adicionales para considerar los riesgos de fraude en una auditoría }, diseñar los procedimientos para detectar representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude.

Escepticismo profesional

23. Según requiere la NIA 200, el auditor planea y desempeña una auditoría con una actitud (le escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa actitud de escepticismo profesional del auditor es particularmente importante cuando se consideran los riesgos de representación errónea e importancia relativa debida a fraude. El escepticismo profesional es una actitud que incluye un estado mental inquisitivo y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría. El escepticismo profesional requiere un cuestionamiento continuo sobre si la información y la evidencia de auditoría obtenidas sugieren que pueda existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

24. El auditor deberá mantener una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y dé los encargados del gobierno corporativo.

25. Según se discute en la NIA 315, la experiencia previa del auditor con la entidad contribuye a un entendimiento de la misma. Sin embargo, aunque no puede esperarse que el auditor haga por completo a un lado la experiencia pasada con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo, el mantener una actitud de escepticismo profesional es importante porque pudo haber cambios en las circunstancias. Cuando hace averiguaciones y desempeña otros procedimientos de auditoría. el auditor ejerce el escepticismo profesional no queda satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva por la creencia de que la administración y los encargados del gobierno corporativo sean honrados y tengan integridad. Respecto a los encargados del gobierno corporativo, el mantener una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor considera cuidadosamente lo razonable de las respuestas a las averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo, y otra información obtenida de ellos. a la luz de otra evidencia obtenida durante la auditoría.

26. Una auditoría desempeñada de acuerdo con las NIA rara vez implica la autenticación de documentos: ni está el auditor entrenado como experto ni se espera que lo sea en dicha autenticación. Más aún, un auditor puede no

descubrir la existencia de una modificación de los términos contenidos en un documento, por ejemplo. mediante un acuerdo lateral que la administración o un tercero no ha revelado al auditor. Durante la auditoría, el auditor considera la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría, incluyendo la consideración de los controles sobre su preparación y mantenimiento, cuando sea relevante. A menos que el auditor tenia alguna razón t ara creer lo contrario, ordinariamente acepta los registros y documentos como genuinos Sin embargo, si las condiciones identificadas durante la auditoría hacen que el auditor crea Que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento han sido modificados, hace investigación adicional. por ejemplo, confirmando directamente con el tercero o considerando usar el trabajo de un experto para evaluar la autenticidad del documento.

Discusión entre el equipo del trabajo

27. Los miembros del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

28. La NIA 315 requiere que los miembros del equipo del trabajo discutan la susceptibilidad de la entidad a representación errónea de importancia relativa de . los estados financieros. Esta discusión pone un especial énfasis en la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión incluye al socio del trabajo, quien usa su juicio profesional, experiencia previa con la entidad y conocimiento de los desarrollos actuales para determinar qué otros miembros del equipo del trabajo se incluyen en la discusión. Ordinariamente, la discusión implica a los miembros clave del equipo del trabajo. La discusión brinda una oportunidad de que los miembros del equipo del trabajo con más experiencia compartan su claridad de percepción sobre cómo y dónde pueden ser susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

29. El socio del trabajo deberá considerar cuáles asuntos se han de comunicar a los miembros del equipo del trabajo que están involucrados en la discusión. No todos los miembros del equipo del trabajo necesariamente tienen que ser informados de todas las decisiones que se alcancen en la discusión. Por ejemplo, un miembro del equipo del trabajo involucrado en la auditoría de un componente de la entidad puede no necesitar conocer las decisiones que se alcancen respecto de otro componente de la entidad.

30. La discusión se da con una actitud mental inquisitiva, que hace a un lado cualesquier creencias que puedan tener los miembros del equipo del trabajo de que la administración y los encargados del gobierno corporativo sean honrados y tengan integridad. La discusión ordinariamente incluye:

- Intercambio de ideas entre los miembros del equipo del trabajo sobre cómo v

dónde creen que los estados financieros de la entidad puedan ser susceptibles a representación errónea de importancia relativa debida a fraude, de cómo podría perpetrar la administración información financiera fraudulenta y ocultarla, y sobre cómo podrían malversarse los activos de la entidad.

- Consideración de circunstancias que podrían ser indicativas de manejo de las utilidades y las prácticas que podría seguir la administración para manejar las utilidades que pudieran conducir a información financiera fraudulenta.

- Consideración: de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad, los cuales puedan crear un incentivo o presión para que la administración u otros cometan fraude, dar la oportunidad para que éste se perpetre, y que indiquen una cultura o entorno que le facilite a la administración o a otros racionalizar la comisión de fraude.

- Consideración del involucramiento de la administración en la vigilancia de los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles a malversación.

- Consideración de cualesquier cambios inusuales o no explicados en comportamiento o estilo de vida de la administración o empleados, que haya llegado a la atención del equipo del trabajo.

- Énfasis en la importancia de mantener un estado mental apropiado en toda la auditoria_ respecto del potencial de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

- Consideración de los tipos de circunstancias que, si se encontraran, podrían indicar la posibilidad de fraude.

- Consideración de cómo se incorporará un elemento de impredecibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría por desempeñar.

- Consideración de los procedimientos de auditoría que podrían seleccionarse para responder a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude, y si ciertos tipos de procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.

- Consideración de cualesquier alegatos de fraude que hayan llegado a:~ atención del auditor.

- Consideración del riesgo de que la administración sobrepase los controles

31. Discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude s una parte

importante de : auditoría. Hace posible al auditor considerar una respuesta apropiada a este problema determinar qué miembros del equipo dei trabajo conducirán ciertos procedimientos de auditoría. También permite al auditor determinar cómo se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre el equipo del trabajo y como manejar cualquier alegato de fraude que rueda llegar a la atención del auditor Muchas auditorías pequeñas las lleva a cabo, totalmente. el socio del trabajo (quien puede ser un profesionista independiente). En esas situaciones, el socio del trabajo, habiendo conducido personalmente la planeación de la auditoría, considera la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

32. Es importante que después de la discusión inicial, mientras se planea la auditoría y también. durante los intervalos de todo el proceso. los miembros del equipo del trabajo sigan comunicando y compartiendo la información obtenida que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o los procedimientos de auditoría desempeñados para tratar estos riesgos. Por ejemplo, para algunas entidades puede ser apropiado actualizar la discusión al revisar la información financiera provisional de la entidad.

Procedimientos de evaluación de riesgos

33. Según lo requiere la NIA 315, para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor desempeña procedimientos de evaluación del riesgo. Como parte de este trabajo, el auditor desempeña los siguientes procedimientos con el fin de obtener información que se usa para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude:

a) Hace averiguaciones con la administración, con los encargados del gobierno corporativo y con otros dentro de la entidad, según sea apropiado, y obtiene un entendimiento de cómo los encargados del gobierno corporativo ejercen vigilancia sobre los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude así como sobre el control interno que ha establecido la administración para mitigar estos riesgos.

b) Considera si están presentes uno o más factores de riesgo de fraude.

c) Considera cualesquier relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al realizar los procedimientos analíticos.

d) Considera otra información que pueda ser útil para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

Averiguaciones y obtención de entendimiento de la vigilancia ejercida por los encargados del gobierno corporativo

34. En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá hacer averiguaciones con la administración respecto de:

a) Evaluación de la administración de¡ riesgo de que los estados financieros puedan estar representados erróneamente en una forma de importancia relativa debida a fraude.

b) El proceso (le la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualesquier riesgos específicos de fraude que la administración haya identificado o saldos de cuentas, clases de transacciones o revelaciones para las cuales es probable que exista un riesgo de fraude.

c) La comunicación de la administración, si la hay, a los encargados del gobierno corporativo respecto de sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad.

d) La comunicación de la administración, si la hay, a los empleados respecto de sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y el comportamiento ético.

35. Como la administración es responsable del control interno de la entidad y de la preparación de los estados financieros, es apropiado que el auditor haga averiguaciones con la administración respecto de la propia evaluación de la administración n del riesgo de fraude y de los controles establecidos para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión v frecuencia de la evaluación por la administración del riesgo y los controles varían de entidad a entidad. En algunas entidades, la administración puede hacer evaluaciones detalladas anualmente o como parte del monitoreo continuo. En otras la evaluación de la administración puede ser menos formal y menos frecuente. En algunas entidades, particularmente en las más pequeñas. el foco de la evaluación pueden ser los riesgos de fraude de empleados o malversación de activos. La naturaleza, extensión y frecuencia de la evaluación de la administración son relevantes para el entendimiento del auditor del ambiente del control de la entidad. Por ejemplo. el hecho de que la administración no haya hecho una evaluación del riesgo de fraude puede, en algunas circunstancias. ser indicativo de la falta de importancia que la administración le da al control interno.

36. En una entidad pequeña administrada por el dueño, el dueño-2erente tal vez pueda ejercer vigilancia más efectiva que en una entidad mayor, compensando, por lo tanto, las generalmente más limitadas oportunidades de segregación de deberes. Por otra parte. el dueño-gerente quizás tenga más capacidad de

sobrepasar los controles debido al sistema informal de control interno. El auditor toma en cuenta esto cuando identifica los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

37. Cuando hace averiguaciones como parte de lograr un entendimiento del proceso de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, el auditor averigua sobre el proceso para responder a alegatos de fraude internos o externos que la afectan. Para las entidades como múltiples localidades, el auditor averigua sobre la naturaleza y extensión del monitoreo de las localidades operativas de los segmentos de negocios, y si hay localidades operativas o segmentos del negocio en particular para los que se a más probable que exista un riesgo de fraude

38.El auditor deberá hacer averiguaciones con la administración, con auditoria interna, y con otros dentro de la entidad según sea apropiado, para determinar si tienen conocimiento de cualquier fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude que afecte a la entidad

39. Aunque las averiguaciones del auditor con la administración pueden dar información útil concerniente a los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude de empleados, es poco probable que estas averiguaciones dan información adecuada respecto de los riesgos de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude de la administración. Hacer averiguaciones con otros dentro de la entidad, además de la administración, puede ser útil para brindar al auditor una perspectiva diferente a la de la administración y de los responsables del proceso de información financiera. Estas averiguaciones puede dar a las personas una oportunidad de transmitir información al auditor que de otro modo pudiera no comunicarse. El auditor usa juicio profesional para determinar a quienes otros dentro de la entidad se dirigen las averiguaciones y la extensión de las mismas. Al hacer esta determinación, el auditor considera si otros dentro de la entidad pueden proporcionar información que sea útil para el auditor al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

40. El auditor hace averiguaciones con el personal de auditoría interna, para las entidades que tengan una función de auditoría interna. Las averiguaciones se refieren a los puntos de vista de los auditores internos respecto de los riesgos de fraude, ya sea si durante el año han desempeñado algunos procedimientos para detectar fraude, si la administración ha respondido de manera satisfactoria a cualesquier resultados productos de estos procedimientos, y si los auditores internos tienen conocimiento de algún fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude.

41. Los siguientes son ejemplos de otras personas dentro de la entidad a quienes el auditor puede dirigir sus averiguaciones sobre la existencia o

sospecha de fraude:

- Personal operativo no involucrado directamente en el proceso de información financiera.
- Empleados con diferentes niveles de autoridad.
- Empleados involucrados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y quienes supervisan o monitora a dichos empleados.
- Consultoría legal interna
- Funcionario en jefe de ética o persona equivalente
- La persona o personas encargadas de atender los alegatos de fraude

42. Al evaluar las respuestas de la administración a las averiguaciones, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la administración a menudo está en la mejor posición de perpetrar fraude. Por lo tanto, el auditor usa el juicio profesional al decidir cuándo es necesario corroborar las respuestas a las averiguaciones con otra información. Cuando las respuestas a las averiguaciones sean inconsistentes, el auditor busca resolver las inconsistencias.

43. El auditor deberá lograr un entendimiento de cómo los encargados del gobierno corporativo vigilan los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad y del control interno que la administración ha establecido para mitigar estos riesgos.

44. Los encargados del gobierno corporativo de una entidad tienen una responsabilidad de vigilancia de los sistemas para monitoreo del riesgo, control financiero y cumplimiento con la ley. En muchos países, las prácticas del gobierno corporativo están bien desarrolladas y los encargados del gobierno corporativo juegan un papel importante en la vigilancia de la evaluación de los riesgos de fraude por la entidad y del control interno que ésta ha establecido para aliviar riesgos específicos de fraude que se hayan identificado. Como las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo y de la administración pueden variar por entidad y por país, es importante que el auditor entienda sus respectivas responsabilidades para lograr un entendimiento de la vigilancia ejercida por las personas apropiadas.2 Los encargados del gobierno corporativo incluyen a la administración cuando ésta desempeña esas funciones, como puede ser el caso de las entidades más pequeñas.

45. Lograr un entendimiento de cómo ejercen los encargados del Gobierno corporativo la vigilancia de los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, y del control interno que ha establecido la administración para mitigar estos riesgos, puede proporcionar una visión clara sobre la susceptibilidad de la entidad a fraude de la administración, lo adecuado de los controles internos y la competencia e integridad de la

administración. El auditor puede lograr este entendimiento realizando procedimientos como asistir: a juntas donde tengan lugar estas discusiones. levendo las minutas de dichas juntas o haciendo averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo.

46. El auditor deberá hacer averiguaciones con los encargados del gobierno ~ corporativo para determinar si tienen conocimiento de algún fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude que afecte a la entidad.

47. El auditor hace averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo en parte, para corroborar las respuestas de la administración a las averiguaciones. Cuando las respuestas a estas averiguaciones son inconsistentes, el auditor obtiene evidencia adicional de auditoría para resolver las inconsistencias. Las averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo pueden también ayudar al auditor al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

Consideración de factores de riesgo de fraude

48. En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá considerar si la información obtenida indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude.

49. El hecho de que el fraude generalmente se oculta, puede hacer muy difícil su detección. Sin embar2o, en la obtención de un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su control interno, el auditor puede identificar eventos o condiciones que indiquen un incentivo o presión para cometer fraude o que presenten una oportunidad para cometerlo. Estos eventos o condiciones son conocidos como "factores de riesgo de fraude.- Por ejemplo:

- La necesidad de cumplir las expectativas de terceros para obtener financia-miento adicional de capital, puede crear una presión para cometer fraude.

- La concesión de bonos importantes, si se cumplen metas poco realistas de utilidades, puede crear un incentivo para cometer fraude.

- Un ambiente de control poco efectivo puede crear una oportunidad para cometer fraude.

Mientras que los factores de riesgo de fraude pueden no necesariamente indicar la existencia de fraude. a menudo han estado presentes en circunstancias en las que éste se ha cometido. La presencia de factores de riesgo de fraude puede afectar i: evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

50. Los factores de riesgo de fraude no pueden clasificarse fácilmente en orden

de importancia. La importancia de lo,,, facto res de riesgo de fraude varía ampliamente. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades donde las condiciones especificas no presentan riesgos de representación errónea de importancia relativa. En consecuencia el auditor ejerce el juicio profesional a determinar si están presentes factores de riesgo de fraude y si han de considerarse al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros debida a fraude

51. Los ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con información financiera fraudulenta y malversación de activos se presentan en el apéndice 1 de esta NIA. Los factores de riesgo que se ilustran se clasifican con base en las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: un incentivo o presión para cometerlo: una oportunidad percibida para cometerlo. Y la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta. Los factores de riesgo Que reflejan una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles a la observación del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer la existencia de dicha información. Aunque los factores, de riesgo de fraude descritos en el apéndice 1 cubren una amplia gama de situaciones que pueden enfrentar los auditores, sólo son ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo. El auditor tiene también Que estar alerta a factores de riesgo específicos de la entidad que no se incluyan en el apéndice 1. No todos los ejemplos del apéndice 1 son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de distinto tamaño, con diferentes características de la propiedad, en diferentes industrias, o debido a características o circunstancias diferentes.

52. El tamaño, la complejidad y las características de la propiedad de la entidad tienen una importante influencia en la consideración de los factores relevantes de riesgo Por ejemplo en el caso de una entidad grande, el auditor ordinariamente considera factores que restringen el comportamiento impropio de la administración. como la efectividad de los encargados del gobierno corporativo y de la función de auditoría interna. así como la existencia y exigibilidad de un código formal de conducta. Más aún. los factores de riesgo de fraude considerados en el ámbito operativo de un segmento del negocio pueden proporcionar un.: claridad diferente a su :consideración en el ámbito de toda la entidad. En el caso de una entidad pequeña. algunas o todas estas consideraciones pueden ser no aplicables o menos importantes. Por ejemplo, una entidad más pequeña puede no tener un código de ética de conducta por escrito y, en lugar de ello. puede haber desarrollado una cultura que enfatiza la importancia de. la integridad y y el comportamiento ético a través de la comunicación oral y con el ejemplo de la administración. El dominio de la administración por una sola persona en una entidad pequeña generalmente no indica, en sí o por sí, una falla de la administración en el despliegue y la comunicación de una actitud apropiada respecto del control interno y del proceso de información financiera.

Consideración de relaciones inusuales o no esperadas

53. A1 desempeñar procedimientos analíticos para lograr el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá considerar las relaciones inusuales o no esperadas que puedan indicar riesgos de representación errónea (le importancia relativa debida a fraude.

54. Los procedimientos analíticos pueden ser útiles al identificar la existencia de transacciones o eventos inusuales, así corno montos, índices, y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los estados financieros y la auditoría. Al desempeñar procedimientos analíticos, el auditor desarrolla expectativas sobre las relaciones plausibles que razonablemente se espera existan con base en el entendimiento que tiene el auditor de la entidad y del entorno, incluyendo su control interno. Cuando la comparación de esas expectativas con los montos registrados, o con los índices desarrollados a partir de los montos registrados, produce relaciones inusuales o no esperadas, el auditor considera dichos resultados al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Los procedimientos analíticos incluyen procedimientos relacionados con cuentas de ingresos, con el objetivo de identificar relaciones inusuales o inesperadas que puedan indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a información financiera fraudulenta, como. por ejemplo, tientas ficticias o devoluciones importantes de clientes, que podrían indicar convenios marginales no revelados.

Consideración de otra información

55. En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. el auditor deberá considerar si otra información obtenida indica riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

5 6. Además de la información obtenida al aplicar procedimientos analíticos, el auditor considera oí:-; información obtenida sobre la entidad y su entorno, la cual pudiera ser útil para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida fraude. La discusión entre los miembros del equipo descrita, en los párrafos 27-32 puede Proporcionar información que sea útil para identificar dichos riesgos. Además, la información obtenida de los procesos de aceptación y retención del cliente por el auditor, y la experiencia lograda en otros trabajos desempeñados por la entidad (por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional), pueden ser relevantes en la identificación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

57. Al identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia

relativa a nivel de estados financieros, s a nivel de aseveración para ciases de transacciones, saldos de cuenta ,revelaciones, el auditor deberá identificar t evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Los riesgos evaluados que pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa debida a fraude son riesgos importantes y, en consecuencia, en el grado en que o se hay a hecho así, el auditor deberá evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad. incluyendo actividades relevantes de control, y determinar si se han implementado.

58. Para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. el auditor usa el juicio profesional ti:

a) Identifica los riesgos de fraude considerando la información obtenida mediante procedimientos de evaluación del riesgo y considerando las clases de transacciones. saldos de cuenta y revelaciones en los estados financieros.

b) Relaciona los riesgos de fraude identificados con lo que pueda estar mal a nivel de aseveración.

cl Considera la probable magnitud de la representación errónea potencial, incluyendo la posibilidad de que el riesgo pudiera dar origen a múltiples erróneas y la probabilidad de que ocurra el riesgo..

5 9. Es importante que el auditor logre un entendimiento de los controles que la administración ha diseñado e implementado para prevenir ti, detectar fraude. pues al diseñar e implementar esos controles, la administración puede hacer Juicios informados sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar. ~ la naturaleza N extensión de los riesgos que decide asumir. El auditor puede enterarse, por ejemplo de que la administración ha escogido. conscientemente. aceptar los riesgos asociados con una falta de segregación de deberes. .a menudo_ éste puede ser el caso en pequeñas entidades donde el dueño hace supervisión de las operaciones día con día. La información que se obtiene al lograr ese entendimiento, puede también ser útil al identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar la evaluación del auditor de los riesgos de que los estados financieros puedan contener representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

Riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos

60. Las representaciones erróneas de: importancia relativa debida a información financiera fraudulenta a menudo son resultado de una declaración exagerada de los ingresos por ejemplo, mediante reconocimiento prematuro de ingresos o registro de ingresos ficticios) o una declaración por debajo de los ingresos (por ejemplo. mediante el cambio inapropiado de ingresos a un periodo posterior). Por lo tanto, el auditor ordinariamente supone que hay riesgos en el

reconocimiento de ingresos v considera qué tipos de ingreso,, transacciones o aseveraciones de ingresos pueden dar lugar a dichos riesgos. Los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos, son riesgos importantes que se deben tratar de acuerdo con los párrafos 57 y 61. El apéndice 2 incluye ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a información financiera fraudulenta, resultante del reconocimiento de ingresos. Si el auditor no ha identificado, en una circunstancia particular, el reconocimiento de ingresos como un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, el auditor documenta las razones que soportan la conclusión del auditor, según lo requiere el párrafo 110.

Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

61. El auditor deberá determinar las respuestas globales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y deberá diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría adicionales, cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados a nivel aseveración.

62. La NIA 330 requiere que el auditor desempeñe procedimientos sustantivos que
respondan específicamente a los riesgos que se valoran como importantes.

63. El auditor responde a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude de las si2uientes maneras:

a) Una respuesta que tenga un efecto global sobre cómo se conduce la auditoría, es decir, mayor escepticismo profesional y una respuesta que implica consideraciones más generales, aparte de los procedimientos específicos de otro modo planeados.

b) Una respuesta a los riesgos identificados a nivel aseveración. que implica la naturaleza,- oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría por desempeñar.

c) Una respuesta a los riesgos identificados, que involucra el desempeño de ciertos procedimientos de auditoría para tratar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, lo cual implica que la administración sobrepasó los controles, dadas las maneras impredecibles en que puede ocurrir esta falta de observancia.

64. La respuesta para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude puede afectar el escepticismo profesional

del auditor de las siguientes maneras:

a) Mayor susceptibilidad en la selección de la naturaleza y extensión de la documentación por examinar en soporte de las transacciones de importancia relativa.

b) Mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las representaciones de la administr2ción que conciernen a asuntos de importancia relativa.

65. El auditor puede concluir que no sería factible diseñar procedimientos de auditoria que traten de manera suficiente los riesgos e representación errónea c° importancia- relativa debida a fraude. En esas circunstancias. el auditor considera las implicaciones para la auditoría (ver párrafos 89 y 103).

Respuestas generales

66. Al determinar las respuestas generales para tratar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero, el auditor deberá:

a) Considerar la asignación Y supervisión de personal.
b) Considerar las políticas de contabilidad usadas por la entidad.
c) Incorporar un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.

67. El conocimiento la habilidad v la capacidad de las personas a quienes se asignan responsabilidades importantes del trabajo, se encuentran en proporción a la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa: debida a fraude para el trabajo. Por ejemplo. el auditor puede responder a riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. asignando a personas adicionales con habilidades y conocimientos especializados, como expertos forenses v en TL o asignando personas con experiencia al trabajo. Además, la extensión de la supervisión refleja la evaluación ,.el auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y las competencias de los miembros del equipo que desempeñan el trabajo.

68. El auditor considera la selección y aplicación de importancia políticas de contabilidad por la administración, particularmente las relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas. El auditor considera si la selección y aplicación de políticas de contabilidad puede indicar información financiera fraudulenta, resultante del esfuerzo de la administración por manejar las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción del desempeño y la rentabilidad de la entidad.

69. Las personas dentro de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoria que normalmente se desempeñan en los trabajos pueden tener mas capacidad para ocultar la información financiera fraudulenta. Por lo tanto, el auditor incorpora un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoria por desempeñar esto puede lograrse con, por ejemplo, el desempeño de procedimientos sustantivos sobre saldos de cuenta y aseveraciones seleccionados a los que no se ha aplicado pruebas de algún otro modo debido a su importancia relativa o riesgo, ajustando la oportunidad de los procedimientos de auditoria respecto de la que se esperaría, usando diferentes métodos de muestreo, y desempeñando procedimientos de auditoria en diferentes localidades sin aviso previo

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración

70. Las respuestas del auditor para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración pueden incluir cambiar la naturaleza. oportunidad. y extensión de los procedimientos de auditoría en las siguientes maneras,

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría por desempeñar puede necesitar cambiarse para obtener evidencia de auditoría que sea más confiable v relevante o para obtener información confirmatoria adicional. Esto puede afectar tanto el tipo de procedimientos de auditoría por desempeñar como su combinación. La observación física o inspección de ciertos activos puede volverse más importante o el auditor puede escoger usar técnicas de auditoría con ayuda de la computadora, para compilar más evidencia sobre los datos contenidos en cuentas importantes o en archivos electrónicos de transacciones. Además, el auditor puede diseñar procedimientos para obtener información confirmatoria adicional. Por ejemplo si el auditor identifica que la administración está bajo presión para cumplir con expectativas de utilidades, puede haber un riesgo relacionado de que la administración esté inflando las ventas. participando en convenios de venta que incluyen términos que impiden el reconocimiento de ingresos o facturando ventas antes de la entrega. En estas circunstancias. el auditor puede. por ejemplo, diseñar confirmaciones externas no sólo para corroborar las cantidades pendientes. sitio también para confirmar los detalles de los convenios de venta. incluyendo fecha. cualquier derecho a devolución y términos de entrega Además, el auditor podría encontrar efectivo el completar estas confirmaciones externas con averiguaciones con el personal que no sea de finanzas en la entidad, respecto de cualquier cambios en los convenios de ventas y términos de entrega.

- Puede ser necesario modificar la oportunidad de los procedimientos sustantivos El auditor puede concluir que llevar a cabo pruebas sustantivas en, o cerca del, final dei periodo es mejor tratamiento para un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. El auditor puede concluir que, dados los riesgos de representación errónea intencional o manipulación, no serían efectivos los procedimientos de auditoría para prorrogar las conclusiones de auditoría de una fecha intermedia al final del periodo. En contraste, porque una representación errónea intencional puede haberse iniciado en un periodo intermedio, por ejemplo, una representación errónea implicando un reconocimiento impropio de ingresos, el auditor puede aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que ocurran más al principio de. o a lo largo del, periodo que se informa.

- La extensión de los procedimientos que se aplican refleja la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Por ejemplo, puede ser apropiado incrementar los tamaños de la muestra o desempeñar procedimientos analíticos a un nivel más detallado. También, las técnicas de auditoría con ayuda de computadora pueden facilitar pruebas más extensas de las transacciones electrónicas y archivos de cuentas. Estas técnicas pueden usarse para seleccionar transacciones de muestra de los archivos electrónicos clave, escoger transacciones con características específicas, o para pruebas a toda una población en vez de a una muestra.

71. Si el auditor identifica un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que afecte a las cantidades del inventario, examinar los registros de inventario de la entidad puede ayudar a identificar localidades o partidas que requieran atención específica durante o después del conteo del inventario físico. Esta revisión puede llevar a una decisión de observar conteos de inventario en ciertas localidades sin aviso previo o a conducir conteos de inventario en todas las localidades en la misma fecha.

72. El auditor puede identificar un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que afecte a un número de cuentas y aseveraciones, incluyendo valuación de activos, estimaciones relativas a transacciones especificas (como adquisiciones, reestructuraciones o disposiciones de un segmento del negocio), y otros pasivos importantes acumulados (como pensiones v otras obligaciones de beneficios post-empleo u obligaciones por medidas correctivas ambientales). El riesgo puede también relacionarse con cambios importantes en supuestos relativos a estimaciones recurrentes. La información compilada en la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a evaluar lo razonable de estas estimaciones de la administración v a distinguir los juicios y supuestos. Una revisión retrospectiva de juicios y supuestos similares de la administración aplicados en periodos anteriores, puede también dar claridad sobre lo razonable

de los juicios y supuestos que soportan las estimaciones de la administración.

Procedimientos de auditoría que responden a cuando la administración sobrepasa los controles

74. Según se anota en el párrafo 19. la administración está en una posición única para perpetrar fraude debido a su capacidad de manipular, directa o indirectamente, los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos sobrepasando los controles que, de otra manera. aparecen operando de manera efectiva. Si bien el nivel del riesgo de que la administración sobrepase los controles variará de entidad a entidad. el riesgo está, sin embargo. presente en todas las entidades y es un riesgo importante de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. En consecuencia, además de las respuestas generales para tratar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y de las respuestas para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración, el auditor desempeña procedimientos de auditoría para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles.

75. Los párrafos 76-82 exponen los procedimientos de auditoría que se requieren para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles. Sin embargo, el auditor también considera si hay riesgos de que la administración sobrepase los controles para los que el auditor necesite desempeñar procedimientos que no sean los mencionados específicamente en estos párrafos.

76. Para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles, el auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría para:

a) Poner a prueba la propiedad de los asientos del diario registrados en el libro mayor y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros.

b) Revisar estimaciones contables por sesgos que pudieran dar como resultado representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

c) Obtener un entendimiento de la lógica del negocio para transacciones importantes de las que el auditor se da cuenta que están fuera del curso normal de los negocios para la entidad o que, de otro modo, aparecen como inusuales dado el entendimiento que tiene el auditor sobre la entidad y su entorno.

Asientos en el diario v otros ajustes

77. Las representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros debidas a fraude, a menudo implican la manipulación del proceso de

información financiera al registrar asientos inapropiados o no autorizados en el diario a largo del año o al final del periodo, o al hacer ajustes a los montos reportados en los estados financieros que no se reflejan en las entradas formales del diario, como. la consolidación de ajustes y reclasificaciones. Al diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría para pruebas de la propiedad de los asientos del diario registrados en el libro mayor y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros, el auditor:

a) Obtiene un entendimiento del proceso de información financiera de la entidad y de los controles sobre los asientos del diario y otros ajustes.

b) Evalúa el diseño de los controles sobre los asientos del diario y otros ajustes, y determina si se han implementado.

c) Hace averiguaciones con las personas involucradas en el proceso de información financiera sobre alguna actividad inapropiada o inusual relativa al procesamiento de asientos del diario y otros ajustes.

d) Determina la oportunidad de las pruebas.

e) Identifica y selecciona asientos del diario y otros ajustes para pruebas.

78. Con el propósito de identificar y seleccionar asientos del diario y otros ajustes. para pruebas, y de identificar el método apropiado de examinar el soporte fundamental de las partidas seleccionadas, el auditor considera lo siguiente:

- La evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, pueden ayudar al auditor a identificar clases específicas de asientos del diario y otros ajustes, para pruebas.

- Controles que se han implementado sobre los asientos del diario y otros ajustes. Los controles efectivos sobre la preparación y anotación de los asientos del diario y otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre que el auditor haya hecho pruebas de la efectividad operativa de los controles.

- El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que puede obtenerse. Para muchas entidades el procesamiento de rutina de las transacciones implica una combinación

- Las características de asientos del diario u otros ajustes fraudulentos. Los asientos inapropiados del diario u otros ajustes, a menudo tienen

características de identificación únicas. Estas .características pueden incluir asientos a) en cuentas no relacionadas. inusuales o que rara vez se usan: b) hechos por personas que típicamente no hacen asientos en el diario: c) que se registran al final del periodo como asientos posteriores al cierre. los cuales tienen poca o ninguna explicación o descripción; d) que se hacen antes o durante la preparación de' los estados financieros y no tienen números de cuenta, o e) que contienen números redondeados o números finales consistentes.

- La naturaleza y complejidad de las cuentas. Los asientos del diario o ajustes inapropiados pueden aplicarse a cuentas que: a) contienen transacciones que son complejas o inusuales en naturaleza: b) contienen estimaciones importantes y ajustes de final de periodo: c) han sido propensas a representaciones erróneas en el pasado; d) no se han conciliado de manera oportuna contienen diferencias sin conciliar; e) contienen transacciones intercompañía, o f) se asocian, de algún otro modo, con un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias localidades o componentes, se considera la necesidad de seleccionar los asientos del diario de múltiples localidades.

- Asientos del diario u otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios. Los asientos no estándares del diario pueden no estar sujetos al mismo nivel de control interno que los asientos del diario que se usan en forma recurrente para registrar transacciones como las ventas, compras y desembolsos de efectivo mensuales.

79. El auditor usa el juicio profesional Para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas a del diario Y otros ajuste,. Debido a que los asientos fraudulentos del diario v otros ajustes a menudo se hacen al final del periodo que se informa, el ,auditor ordinariamente selecciona los asientos del diario v otros ajustes que se realizan en ese tiempo. Sin embargo, puesto que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros debidas a fraude pueden ocurrir a lo largo del periodo y pueden implicar extensos esfuerzos por ocultar como se logro el fraude, el auditor considera si hay también necesidad de someter a prueba los asientos y otros ajustes del diario a lo largo del periodo

Estimaciones Contables

80. Al preparar los estados financieros, la administración es responsable de hacer un numero de juicios o supuestos que afectan las estimaciones contables importantes y de monitorear lo razonable de esas estimaciones de manera permanente . la información financiera fraudulenta, a menudo, se logra mediante una representación errónea intencional de las estimaciones contables. Al revisar las estimaciones contables por sesgos que pudieran dar como

resultado representación errónea de importancia relativa debida a fraude, el auditor:

a) Considera si las diferencias entre las estimaciones mejor soportadas por la evidencia de auditoría y las estimaciones incluidas en los estados financieros, aun si son razonables en lo individual, indican un posible sesgo por parte de la administración de la entidad, en cuyo caso el auditor reconsidera las estimaciones como un todo.

b) Desempeña una revisión retrospectiva de juicios y supuestos de la administración relacionados con estimaciones contables importantes que se reflejan en los estados financieros del año anterior. Los objetivos de esta revisión son determinar si hay una indicación de un posible sesgo por parte de la administración, y no se propone cuestionar los juicios profesionales del auditor hechos el año anterior, los cuales se basaron en información disponible en ese tiempo.

81. Si el auditor identifica un posible sesgo por parte de la administración cuando hace las estimaciones contables, el auditor evalúa si las circunstancias que producen ese sesgo representan un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. El auditor considera si, al hacer las estimaciones contables, las acciones de la administración aparecen como si subestimaran o exageraran todas las provisiones o reservas en la misma forma como si estuvieran planeadas, ya sea para disimular las utilidades en dos o más periodos contables. o para lograr un nivel designado de utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción del desempeño y rentabilidad de la entidad.

Lógica del negocio para transacciones importantes

82. El auditor obtiene un entendimiento de la lógica del negocio para transacciones importantes que están fuera del curso normal de los negocios para la entidad o que, de otro modo aparecen como inusuales dado el entendimiento que de la entidad y su entorno tiene el auditor v otra información obtenida durante la auditoría. El propósito de obtener este entendimiento es considerar si la lógica (o falta de la misma) sugiere que se pueda haber participado en las transacciones para lograr la información financiera fraudulenta o para ocultar la malversación de activos. En la obtención de este entendimiento el auditor considera lo siguiente.

- Si la forma de estas transacciones parece demasiado compleja (por ejemplo, la transacción implica a múltiples entidades dentro de un grupo consolidado o a múltiples terceros no relacionados)

- Si la administración ha discutido la naturaleza y la contabilización de dichas

transacciones con los encargados del gobierno corporativo de la entidad, y si hay documentación adecuada.

- Si la administración le pone más énfasis a la necesidad de un tratamiento contable particular que al aspecto económico subyacente de la transacción.

- Si las transacciones que implican partes relacionadas no consolidadas, incluyendo entidades de propósito especial, se han revisado y aprobado de manera apropiada por los encargados del gobierno corporativo de la entidad.

- Si: las transacciones implican a partes relacionadas no identificadas previamente. o partes Que no tienen la sustancia ni la fuerza financiera de soportar !a transacción sin ayuda de la entidad bajo auditoría.

Evaluación de la evidencia de auditoría

83. Según requiere la NIA 330, el auditor con base en los procedimientos de auditoria desempeñados y la evidencia de auditoria obtenida, evalúa si las valoraciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración siguen siendo apropiadas. Esta evaluación es primordialmente un asunto cualitativo que se basa en el juicio del auditor. Esta evaluación puede dar claridad adicional sobre los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y si hay necesidad de desempeñar procedimientos de auditoria adicionales o diferentes. Como parte de esta evaluación, el auditor considera si ha habido comunicación apropiada con otros miembros del equipo del trabajo a lo largo de la auditoria, respecto de información o condiciones indicativas de riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

84. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. Al desempeñar el auditor los procedimientos de auditoría planeados, puede llegar a su atención información que difiera de manera importante de aquélla en la cual se basó la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de discrepancias en registros contables o de evidencia conflictiva o faltante. También, la relación entre el auditor y la administración puede volverse problemática o inusual. El apéndice 3 de la NIA contiene ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

85. El auditor deberá considerar si los procedimientos analíticos que se desempeñan en. o cerca de!, final de la auditoría cuando se forma una conclusión general sobre si los estados financieros como un todo son consistentes con el conocimiento que tiene el auditor del negocio, indican un riesgo no reconocido previamente de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.. determinar que tendencias y relaciones particulares pueden indicar,. el riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude requiere de

juicio profesional. Las relaciones inusuales que implican entradas e ingresos de fin de año son particularmente relevantes. Éstas podrían incluir, por ejemplo, reportar cantidades excepcionalmente grandes de ingreso en las últimas semanas del ejercicio que se informa o transacciones inusuales, o un ingreso que es inconsistente con las tendencias de flujo de efectivo por las operaciones.

86. Cuando el auditor identifica una representación errónea, deberá considerar si ésta puede ser indicativa de fraude y, si hay esa indicación, el auditor deberá considerarlas implicaciones de la representación errónea en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de las representaciones de la administración.

87. El auditor no puede asumir que una instancia de fraude es un suceso aislado. El auditor también considera si las representaciones erróneas identificadas pueden ser indicativas de un riesgo más alto de representación errónea de importancia relativa debida a fraude en una localidad específica. Por ejemplo, numerosas representaciones erróneas en una localidad específica, aun cuando el efecto acumulativo no sea de importancia relativa, pueden ser indicativas de un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

88. Si el auditor cree que una representación errónea es o puede ser resultado de fraude, pero el efecto de la misma no es de importancia relativa para los estados financieros, debe evaluar las implicaciones, especialmente las que tienen que ver con la posición de la(s) persona(s) implicada(s) en la organización. Por ejemplo, el fraude que implica una malversación de efectivo de un fondo de caja chica normalmente sería de poca importancia para el auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, porque tanto la :manera de operar el tamaño tenderían a establecer un límite sobre la cantidad de pérdida potencial, y la custodia de estos fondos normalmente- se confía a un empleado que no es de la administración. A la inversa, si el asunto implica a la administración de mas alto nivel, aun cuando el monto mismo no sea de importancia relativa para los estados financieros, puede ser indicativo de un problema más dominante, por ejemplo, implicaciones sobre la integridad de la administración. En tales circunstancias, el auditor vuelve a hacer la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y el impacto que resulta sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoria para responder a los riesgos evaluados. El auditor también reconsidera la confiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber dudas sobre la integridad y veracidad de las representaciones hechas y sobre lo genuino de los registros y documentación contables. El auditor también considera la posibilidad de colusión que involucre a empleados, administración o terceros al reconsiderar la confiabilidad de la evidencia.

89. Cuando el auditor confirma que los estados financieros están representados

de una manera errónea de importancia relativa como resultado de fraude. o no puede concluir si lo están, deberá considerar las implicaciones para la auditoría. La NIA 320, *Importancia relativa de la auditoria la NIA 700. El dictamen del auditor sobre los estados financieros dan lineamientos* dan lineamientos sobre la evaluación y disposición de las representaciones erróneas y su efecto en el dictamen del auditor.

Representaciones de la administración

90. El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración en las que:

a) Reconoce su responsabilidad por el diseño e implementación del control interno para prevenir y detectar el fraude.

b) Ha revelado al auditor los resultados de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude.

C) Ha revelado al auditor su conocimiento del fraude o de sospecha de fraude que afecta a la entidad y que implica a:

i) La administración.

ü) Empleados que tienen funciones importantes en el control interno.

iii) Otros cuando el fraude podría tener un efecto de importancia relativa en los estados financieros.

d) Ha recelado al auditor su conocimiento de cualesquier alegatos de fraude o sospecha de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicados por los empleados, ex empleados, analistas, reguladores u otros.

91. La NIA 580. *Representaciones de !a administración* proporciona .lineamientos para obtener las representaciones apropiadas de la administración en la auditoria. Además de reconocer su responsabilidad sobre los estados financieros, es importante que, sin importar el tamaño de la entidad, la administración reconozca su responsabilidad por el control interno diseñado e implementado para prevenir y detectar fraude.

92. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los auditores para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude es importante que el auditor obtenga una representación por escrito de la administración confirmando que ha revelado al auditor los resultados de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de manera errónea de

importancia relativa como resultado de fraude y su conocimiento de fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude que afecta a la entidad.

Comunicaciones con la administración y los encargados del gobierno corporativo

93. Si el auditor ha identificado un fraude o ha obtenido información que indica que puede existir un fraude, el auditor deberá comunicar estos asuntos tan pronto sea factible al nivel apropiado de la administración.

94. Cuando el auditor ha obtenido evidencia de que existe o puede existir fraude importante que el asunto se someta a la atención del nivel apropiado administración tan pronto sea factible. Esto ocurre así aun si el asunto se considerara como sin consecuencias (por ejemplo, un desfalco menor por un empleado de bajo nivel en la organización de la entidad). La determinación de cuál nivel de la administración es el apropiado es cuestión de juicio profesional; en consecuencia, dicha decisión se ve afectada por factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y magnitud de la sospecha de fraude. Ordinariamente el nivel apropiado de administración es. al menos, un nivel por arriba de las personas que parecen estar involucradas en la sospecha de fraude.

95. Si el auditor ha identificado un fraude que involucra a:

a) La administración.

b) Empleados que tienen funciones importantes en el control interno,

c) Otros, cuando el fraude da como resultado una representación errónea (le importancia relativa en los estados financieros, el auditor deberá comunicar estos asuntos a los encargados del gobierno corporativo tan pronto como sea factible.

96. La comunicación del auditor con los encargados del gobierno corporativo puede hacerse en modo ora! o por escrito. La NIA 260. *Comunicaciones de asuntos de auditoria con los encargados del gobierno corporativo* identifica factores que el auditor considera al determinar si ha de comunicar de manera oral o por escrito. Debido a la naturaleza y sensibilidad dei fraude que implique a la administración *senior*, o fraude que dé como resultado una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros, el auditor informa estos asuntos tan pronto sea factible y considera si es necesario también reportar estos asuntos por escrito. Si el auditor sospecha fraude que implique a la administración, el auditor comunica estas sospechas a los encargados del gobierno corporativo y también discute con ellos la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

97. Si la integridad u honestidad de la administración o de los encargados del gobierno corporativo está en duda, el auditor debe considerar el buscar asesoría legal para ayudarle a determinar el curso de acción apropiado.

.98. En una etapa inicial de la auditoría, el auditor debe llegar a un entendimiento con los encargados del gobierno corporativo sobre la naturaleza y extensión de las comunicaciones del auditor respecto a fraude del que se dé cuenta, que implique a empleados distintos de la administración, que no dé como resultado una representación errónea de importancia
relativa.

99. El auditor deberá dar conocer a los encargados del gobierno corporativo y a la administración, tan pronto sea factible, y al nivel apropiado de respon-sabilidad, las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno para prevenir y detectar fraude que puedan haber llegado a la atención del auditor.

100. Si el auditor identifica un riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros debida a fraude, que la administración no ha controlado, o para el que es inadecuado el control relevante, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la administración, el auditor incluye estas deficiencias del control interno en la comunicación de asuntos de auditoria de interés para el gobierno corporativo (ver NIA 260).

101. El auditor deberá considerar si hay algunos otros asuntos relacionados con :fraude que se deban discutir con los encargados del gobierno corporativo de a entidad.' Estos asuntos pueden incluir, por ejemplo:

• Preocupación sobre la naturaleza, extensión y frecuencia de las evaluaciones de la administración de los controles instalados para prevenir y detectar fraude, y del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de manera errónea.

• Que la administración no se ocupe de manera apropiada de las debilidades de importancia relativa identificadas en el control interno.

• Que la administración no responda de manera apropiada a un fraude identificado..

• La evaluación del auditor del ambiente del control de la entidad, incluyendo las cuestiones respecto a competencia e integridad de la administración.

• Acciones de la administración que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta. como la selección y aplicación por la administración de políticas contables que puedan indicar el esfuerzo de la administración por

manejar las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros. influyendo en su percepción del desempeño y rentabilidad de la entidad.

• Preocupación sobre si es adecuada y completa la autorización de las transacciones que parecen estar fuera del curso normal de los negocios.

Comunicaciones a autoridades reguladoras y ejecutoras

102. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede excluir el reporte del fraude a una parte externa a la entidad del cliente. El auditor considera si ha de obtener consejo legal para determinar el curso de acción apropiado en estas circunstancias. Las responsabilidades legales del auditor varían por país y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede sobrepasarse por estatuto, por ley o por un juzgado. Por ejemplo, en algunos países, el auditor de una institución financiera tiene un deber estatutario de reportar cuando ocurra un fraude, a las autoridades supervisoras. También, en
algunas naciones, el auditor tiene un deber de reportar las representaciones erróneas a las autoridades, en los casos cuando la administración y los encargados del gobierno corporativo no emprendan la acción correctiva.

Incapacidad del auditor de continuar el trabajo

103. Si, como resultado de una representación errónea resultante de fraude o de sospecha de :fraude, el auditor encuentra circunstancias excepcionales que traen a cuestionamiento su capacidad para seguir desempeñando la auditoría, el auditor deberá:
.
a) Considerar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que el auditor reporte a la persona o personas que hicieron el nombramiento de auditoría o. en algunos casos, a las autoridades reguladoras.

b) Considerar la posibilidad de retirarse del trabajo.

c) Si el auditor se retira:

i) Discutir con el nivel apropiado de la administración y los encargados del gobierno corporativo el retiro del auditor del trabajo, así como y las razones para su retirada.

ü) Considerar si hay un requisito profesional o legal de reportar
a la persona o personas que hicieron el nombramiento de la auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras, la retirada del auditor del trabajo y sus razones.

104. Estas circunstancias excepcionales pueden surgir cuando, por ejemplo:

a) La entidad no emprende la acción apropiada respecto del fraude que el auditor considera necesaria en las circunstancias, aun cuando el fraude no sea de importancia relativa para los estados financieros.

La consideración del auditor de los riesgos e representación errónea de importancia relativa debida a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría indican un riesgo importante de fraude dominante, de importancia relativa.

El auditor tiene una preocupación importante sobre la competencia e inte2ridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo

105. Debido a la variedad de las circunstancias que pueden surgir, no es posible describir de manera definitiva cuándo es apropiado retirarse de un trabajo. Los factores que afectan la conclusión del auditor incluyen las implicaciones involucramiento de un miembro de la administración o de los encargados del gobierno corporativo (que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración y los efectos en el auditor de una asociación continuada con la entidad.

106. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en estas circunstancias y dichas responsabilidades pueden variar por país. En algunos países, por ejemplo, -el auditor puede tener derecho a,. o se !e puede requerir hacer, una declaración o reportar a la persona o personas que hicieron el nombramiento de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. Dada la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de considerar los requisitos legales, el auditor considera si busca consejo legal al decidir si se retira de un trabajo y al determinar un curso de acción apropiado, incluyendo la posibilidad de informar a los accionistas, reguladores o a otros.

Documentación

107. La documentación del entendimiento que tiene el auditor de la entidad y su entorno y, la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa que se requieren en el párrafo 122 de la NIA 315, deberá incluir:

a) Las decisiones importantes alcanzadas durante la discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

b) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estados financieros y a nivel de aseveración.

108. La documentación de las respuestas del auditor a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa que requiere el párrafo 73 de la MA 330, deberá incluir:

a) Las respuestas generales a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, así como la vinculación de esos procedimientos con los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración.

b) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo los diseñados para tratar el riesgo de que la administración sobrepase los controles.

109. El auditor deberá documentar las comunicaciones sobre fraude hechas a la administración, a los encargados del gobierno corporativo, reguladores y otros.

110. Cuando el auditor ha concluido que la presunción de que haya un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos no es aplicable en las circunstancias del trabajo, deberá documentar las razones para dicha conclusión.

111. La extensión en que se documentan estos asuntos la determina el auditor usando el juicio profesional.

Fecha de vigencia

112. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. La NIA 240 es aplicable respecto de todo lo importante a auditorías de entidades del sector público.

2. En el sector público, el alcance i, la naturaleza de la auditoría relativa a la prevención y detección defraude puede afectarse por las directivas de legislación. regulación, ordenanzas o ministeriales. Los términos del mandato pueden ser un factor que el auditor necesita taru2r en cuenta cuando ejerce su juicio.

3. Los requisitos para reportar el fraude, }a sea que se descubra o no mediante el proceso de auditoría. a menudo pueden estar sujetos a disposiciones específicas del mandato de auditoría, o a legislación o regulación relacionada en línea con el párrafo 102 de la NIA.

4. En muchos casos, en el sector público, la opción de retirarse del trabajo según sugiere el párrafo 103 de la NIA puede no estar disponible al auditor, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones del interés público.

APÉNDICE 1

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude identificados en este apéndice son ejemplos de los factores a los que pueden enfrentarse los auditores en una amplia gama de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relativos a los dos tipos de fraude relevantes para la consideración
del auditor, es decir, información financiera fraudulenta y malversación de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican. además, con base un las tres condiciones generalmente presentes cuando ocurren representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude: a) incentivos/presiones: b)oportunidades, y c) actitudes/racionalizaciones. Aunque los factores de riesgo cubren una amplia gama de situaciones, son sólo ejemplos Y. en consecuencia. el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferente tamaño o con distintas características o circunstancias de la propiedad. También, el orden de los ejemplos de factores de riesgo que se dan, no propone reflejar su relativa importancia o frecuencia de ocurrencia.

Factores de riesgo relativos a representaciones erróneas que se originan en información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relativos a representaciones erróneas que se originan en información financiera fraudulenta:

Incentivos/presiones

1. La estabilidad o rentabilidad financiera está amenazada por las condiciones económicas de la industria, u operativas de la entidad, como (o según indican) las siguientes:

- Alto grado de competencia o saturación del mercado, junto con márgenes a la baja.

- Alta vulnerabilidad a cambios rápidos, como cambios en tecnología, obso-lescencia del producto, o tasas de interés.

- Bajas importantes en demanda de clientes y cada vez más fracasos de negocios. v a sea en la industria o en la economía global.

- Pérdidas operativas que hacen inminente la amenaza de quiebra, cierre o toma de poder hostil.

- Flujos negativos de efectivo por operaciones en forma recurrente o incapacidad de generar flujos de efectivo de operaciones, a la vez que se reportan utilidades v crecimiento de éstas.
- Rápido crecimiento o rentabilidad inusual, especialmente comparada con la de otras compañías en la misma industria.

- Nuevos requisitos contables estatutarios o reguladores.

2. Existe una presión excesiva para que la administración cumpla, los requisitos o expectativas de terceros debido a lo siguiente:

- Expectativas de rentabilidad o de nivel de tendencia de analistas de inversiones, inversores institucionales, acreedores importantes. u otras partes externas (particularmente expectativas que son indebidamente agresivas o no realistas), incluyendo expectativas creadas por la administración en, por ejemplo, comunicados de prensa exageradamente optimistas o mensajes de informes anuales.

- Necesidad de obtener financiamiento adicional de deuda o de capital para permanecer competitivos. incluyendo financiamiento de investigación y desarrollos prioritarios o desembolsos de capital.

- Capacidad marginal para cumplir los requisitos de cotización en bolsa o reembolso de deuda u otros requisitos de pactos de deuda.

- Efectos adversos percibidos o reales por reportar malos resultados financieros en transacciones importantes pendientes, como combinaciones de negocios u otorgamiento de contratos.

3. La información disponible indica que la situación financiera personal de la o de los encargados del gobierno corporativo está amenazada por el desempeño financiero de la entidad, que se origina en lo siguiente:

- Intereses financieros importantes en la entidad.

- Que porciones importantes de su compensación (por ejemplo, bonos, opciones a acciones y arreglos de pagos extra) sean contingentes al logro de metas agresivas de precio de acciones, resultados de operaciones, posición financiera o flujo de efectivo.

- Garantía personal de deudas de la entidad.

4. Hay excesiva presión sobre la administración o el personal de operaciones para cumplir con las metas financieras establecidas Por los encargados del gobierno incluyendo objetivos de incentivos de ventas o rentabilidad.

Oportunidades

I. La naturaleza de la industria o de las operaciones do la entidad da oportunidades para participar en información financiera fraudulenta, que puede originarse en lo siguiente:

- Transacciones importantes de partes relacionadas que no sean del curso ordinario de los negocios o con entidades relacionadas no auditadas o . auditadas por otra firma.

- Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominar cierto sector de la industria que permite a la entidad dictar los términos o condiciones a los proveedores o clientes, lo que puede dar como resultado transacciones inapropiadas o no de libre competencia.

- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones importantes, que implican juicios subjetivos o faltas de seguridad que son difíciles de corroborar.

- Transacciones importantes, inusuales o altamente complejas, especialmente las cercanas al final del periodo, que presentan cuestiones difíciles de "sustancia sobre forma".

- Operaciones importantes localizadas o conducidas en el extranjero en juris-dicciones donde existen entornos y culturas de negocios diferentes.

- Uso de intermediarios de negocios, para lo cual no parece haber una clara justificación de negocios.

- Importantes cuentas bancarias u operaciones de subsidiarias o sucursales en jurisdicciones de paraísos fiscales para las que no parece haber una clara justificación de negocios.

2. Hay un monitoreo poco efectivo de la administración como resultado de lo siguiente:

- Dominio de la administración por parte de una sola persona o grupo pequeño (en un negocio que no administra el dueño), sin controles de compensación.

- Vigilancia poco efectiva por los encargados del gobierno corporativo sobre el proceso de información financiera y control interno.

3. Hay una estructura organizacional compleja o inestable, según lo evidencian:

- Dificultad para determinar la organización o personas que tienen interés de control en la entidad.

- Estructura organizacional exageradamente compleja, que implica entidades legales inusuales o líneas gerenciales de autoridad.

- Alta rotación de administración *senior* asesoría legal o de los encargados del gobierno corporativo.

4. Los componentes del control interno son deficientes como resultado de lo siguiente:

- Monitoreo inadecuado de controles, incluyendo controles automatizados y controles sobre información financiera provisional (donde se requiera información externa).

- Altas tasas de rotación o empleo de personal no efectivo de contabilidad, auditoría interna o tecnología de la información.

- Sistemas no efectivos de contabilidad y de información, incluyendo situaciones que implican debilidades de importancia relativa en el control interno.

Actitudes/racionalizaciones

- Comunicación, implementación, soporte o exigibilidad no efectivos de valores o normas éticas de la entidad de parte de la administración o comunicación de valores o normas éticas inapropiados.

- Excesiva participación no financiera de la administración en, o preocupación por, la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones importantes.

- Historia conocida de violaciones de leyes de valores u otras leyes y regulaciones, o reclamos contra la entidad, su administración *senior* o los encargados del gobierno corporativo alegando fraude o violaciones de leyes y regulaciones.

- Interés excesivo de la administración en mantener o aumentar el precio de las acciones de la entidad o la tendencia de utilidades.

- Práctica, por parte de la administración, de compromisos con analistas, acreedores v otros terceros para lograr pronósticos agresivos u poco realistas.

- La administración falla en corregir oportunamente debilidades conocidas de importancia relativa en el control interno.

- Interés por parte de la administración en emplear medios inapropiados para minimizar las utilidades reportadas por razones de impuestos.

- Baja moral entre la administración *senior.*

- El dueño-gerente no hace distinción entre transacciones personales y de negocios.

- Pleitos entre accionistas en una entidad de control cerrado.

- Intentos recurrentes de la administración de justificar contabilidad marginal inapropiada con base en la importancia relativa.

- La relación entre la administración y el auditor actual o el precursores tirante, según lo demuestra lo siguiente:

- Frecuentes pleitos con el auditor actual o el precursor sobre asuntos de contabilidad, de auditoría o de información.

- Demandas irrazonables sobre el auditor, como restricciones poco sensatas de tiempo, respecto de la terminación de la auditoría o la emisión del dictamen del auditor.

- Restricciones formales o informales sobre el auditor que, de modo inapropiado, limitan su acceso a personas o información o la capacidad de comunicarse de manera efectiva con los encargados del gobierno corporativo.

- Conducta dominante de la administración al tratar con el auditor, especialmente implicando intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuación del personal asignado a, o con quien se consulta en, el trabajo de auditoría.

Factores de riesgo que surgen de representaciones erróneas que se originan en la malversación de activos

Los factores de riesgo que se relacionan con representaciones erróneas que se originan en malversación de activos se clasifican también de acuerdo con las tres condiciones generalmente presentes cuando existe fraude: a) incentivos/presiones; b) oportunidades, y c) actitudes/racionalizaciones. Algunos de los factores de riesgo relacionados con representaciones erróneas que se originan en información financiera fraudulenta también pueden estar presentes

cuando ocurren representaciones erróneas que se originan en malversación de activos. Por ejemplo, el monitoreo no efectivo de la administración y las debilidades en el control interno pueden estar presentes cuando existen representaciones erróneas debidas, va sea a información financiera fraudulenta o a malversación de activos. Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con representaciones erróneas que se originan en la malversación de activos:

Incentivos/presiones

1. Las obligaciones financieras personales pueden crear presión sobre la administración o empleados que tienen acceso al efectivo u otros activos susceptibles a robo, para malversar dichos activos.

2. Las relaciones adversas entre la entidad v los empleados con acceso a efectivo u otros susceptibles a robo pueden motivar a dichos empleados a malversar los activos. Por ejemplo, las relaciones adversas pueden crearse por lo siguiente:

- Futuros despidos de empleados, que se saben o se presenten.

- Cambios recientes o presentidos en la compensación o planes de beneficios a empleados.

- Promociones, compensación u otras recompensas inconsistentes con las expectativas.

Oportunidades

1. Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad de los activos a la malversación. Por ejemplo, las oportunidades para malversar activos aumentan cuando hay lo siguiente:

- Cuando hay a la mano, o se procesa, gran cantidad de efectivo.

- Artículos de inventario que son de tamaño pequeño, de alto valor,. o de gran demanda..

- Es fácilmente convertibles, como bonos al portador. diamantes o *chips* de computadora.

- Activos fijos que son de tamaño pequeño. comercializables o que carecen de una identificación observable de propiedad.

2. El control interno inadecuado sobre los activos Puede aumentar la susceptibilidad de dichos activos. Por ejemplo. puede haber malversación de

activos cuando existe lo siguiente:

- Segregación inadecuada de deberes o verificaciones independientes.
- Vigilancia inadecuada de gastos de la administración como los de viajes y otros reembolsos.
- Vigilancia inadecuada de la administración de los empleados responsables de activos, por ejemplo, supervisión o monitoreo inadecuados de localidades lejanas.
- Selección inadecuada de aspirantes a puestos con acceso a activos.
- Mantenimiento inadecuado de registros respecto a activos.
- Sistema inadecuado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras).
- Salvaguardas físicas inadecuadas sobre efectivo, inversiones, inventario o activos fijos.
- Falta de conciliaciones de activos, completas y oportunas.
- Falta de documentación de transacciones oportuna y apropiada, por ejemplo, créditos por devoluciones de mercancías.
- Falta de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones de control claves.
- La administración tiene un entendimiento inadecuado de la tecnología de la información, lo que facilita a los empleados de este departamento a perpetrar una malversación.
- Controles de acceso inadecuados sobre los registros automatizados, incluyendo controles sobre y revisión de sistemas de registro de eventos por computadora.

Actitudes/racionalizaciones

- Indiferencia a la necesidad de monitorear o reducir los riesgos relacionados con la malversación de activos.
- Indiferencia al control interno sobre malversación de activos, al sobrepasar los controles existentes o al dejar de corregir las conocidas deficiencias de control interno.

- Comportamiento que indica descontento o insatisfacción con la entidad o su trato al empleado.

- Cambios en el comportamiento o estilo de vida que pueden indicar que ha habido malversación Je activos.

- Tolerancia de pequeños robos.

APÉNDICE 2

Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para manejar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para manejar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que son resultado de información financiera fraudulenta de malversación de activos. Aunque estos procedimientos cubren una amplia-gama de situaciones, son solo ejemplos y, en consecuencia, pueden no ser los más apropiados ni necesarios en cada circunstancia. Igualmente, el orden de los procedimientos que se da no pretende reflejar su relativa importancia.

Consideración a nivel aseveración

Las respuestas específicas a la evaluación del auditor de los riesgos de representación
de importancia relativa debida a fraude variarán dependiendo de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o condiciones identificados, y los saldos de cuentas, clases de transacciones y aseveraciones a las que pueden afectar.

Los siguientes son ejemplos específicos de respuestas:

- Visitar localidades o desempeñar ciertas pruebas de manera sorpresiva y sin aviso previo. Por ejemplo, observar inventario en localidades donde la visita del auditor no se ha anunciado previamente o hacer un conteo de efectivo en una fecha particular de manera sorpresiva.

- Solicitar que se cuenten los inventarios al final del periodo que se reporta o en una fecha más cercana al final del periodo, para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo entre la fecha de terminación del conteo y el final del periodo que se reporta.

- Alterar el enfoque de auditoria en el año actual. Por ejemplo, hacer contacto con los principales clientes y proveedores de manera oral además de mandar confirmaciones por escrito, mandando solicitudes de confirmación a una

parte específica dentro de una organización, o en busca de más o diferente información.

- Llevar a cabo una revisión detallada de los asientos de ajuste de fin de trimestre o final de año e investigar cualquiera que parezca inusual en cuanto a su naturaleza o monto.

- Para las transacciones importantes e inusuales, particularmente las que ocurren en o cerca del final del año, investigar la posibilidad de que las partes relacionadas y las fuentes de los recursos financieros soporten las transacciones.

- Llevar a cabo procedimientos analíticos sustantivos usando datos sueltos. Por ejemplo, comparar ventas y costo de ventas por localidad, por línea de negocio o por mes, con las expectativas desarrolladas por el auditor.

- Conducir entrevistas del personal involucrado en áreas donde se ha identificado un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, para obtener su percepción clara sobre el riesgo y si los controles manejan el riesgo y cómo lo hacen.

- Cuando otros auditores independientes están auditando los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo necesario por desempeñar para manejar el riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que resulte de transacciones y actividades entre componentes.

- Si el trabajo de un experto se vuelve particularmente importante con respecto a una partida de los estados financieros para la que es alto el riesgo de representación errónea debida a fraude. llevar a cabo procedimientos adicionales relativos a algunos o todos los supuestos, métodos o hallazgos del experto para determinar que los hallazgos no son irrazonables, o contratar a otro experto con ese fin.

- • Llevar a cabo procedimientos de auditoría con el propósito de analizar cuentas seleccionadas del balance de apertura de estados financieros previamente auditados. para evaluar cómo se resolvieron con el beneficio de la visión retrospectiva ciertos asuntos que implican estimaciones contables y juicios. por ejemplo, una estimación para devoluciones de ventas.

- Llevar a cabo procedimientos en conciliaciones de cuentas o de otro tipo preparadas por la entidad. incluyendo el considerar conciliaciones llevadas a cabo en periodos intermedios.

- Desempeñar técnicas con la ayuda de la computadora, como extracción de datos para pruebas de anomalías en una población.

- Pruebas de integridad de registros y transacciones producidas por computadora.

- Buscar evidencia adicional de auditoría de fuentes externas a la entidad que se está auditando.

Respuestas específicas - Representación errónea resultante de información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la evaluación del riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa debidas a información financiera fraudulenta:

Reconocimiento de ingresos

- Desempeñar procedimientos analíticos sustantivos relativos a ingresos usando datos sueltos, por ejemplo, comparar el ingreso reportado por mes y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual que se reporta con periodos anteriores comparables. Las técnicas de auditoría con ayuda de computadora pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones con ingresos inusuales o inesperados.

- Confirmar con clientes ciertos términos relevantes del contrato y la ausencia de acuerdos marginales, porque la contabilización apropiada a menudo está influida por esos términos o acuerdos y la base para rebajas, o el periodo al que se relacionan a menudo están mal documentados. Por ejemplo, criterios de aceptación, términos de entrega y pago, ausencia de obligaciones futuras o continuas de los vendedores, el derecho a devolución del producto, cantidades garantizadas de reventa y cancelación o disposiciones de reembolsos, a menudo son relevantes en estas circunstancias.

- Averiguar con el personal de ventas y mercadotecnia o con la asesoría legal interna, respecto de ventas o embarques cercanos al final del periodo y su conocimiento de cualesquier términos o condiciones inusuales asociados con estas transacciones.

- Estar físicamente presente en una o más localidades al final del periodo para observar que se embarquen las mercancías o que se alisten para embarque (o las devoluciones en espera de procesamiento) y desempeñar otros procedimientos de corte de ventas e inventario.

- Para aquellas situaciones en las que las transacciones de ingresos se inician, procesan v registran de forma electrónica, hacer pruebas a los controles con el propósito de determinar si dan seguridad de que las transacciones de ingresos registradas ocurrieron y se registraron apropiadamente.

Cantidades de inventario

- Examinar los registros de inventario de la entidad para identificar localidades o partidas que requieran atención específica durante o después del conteo de inventario físico.

- Observar conteos de inventario en ciertas localidades sin previo aviso o conducir conteos de inventario en todas las localidades en la misma fecha.

- Conducir conteos de inventario en o cerca del final del periodo que se reporta para minimizar el riesgo de manipulación inapropiada durante el periodo entre el conteo y el final del periodo que se reporta.

- Desempeñar procedimientos adicionales durante la observación del conteo, por ejemplo, examinando de manera más rigurosa los contenidos de los artículos empacados, la manera en que se acomodan (por ejemplo, en espacios huecos cuadrados) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grados o concentración) de sustancias líquidas, como perfumes o químicos especializados. A este respecto, puede ser útil el trabajo de un experto.

- Comparar las cantidades, para .el periodo actual con los periodos anteriores por clase o categoría de inventario, localidad u otros criterios, o comparación de las cantidades contadas con los registros perpetuos.

- Usar técnicas de auditoría con ayuda de computadora para pruebas adicionales de la compilación de los conteos de inventario físico, por ejemplo. seleccionando per número de etiqueta para prueba de los controles de etiquetas o por número de serie de artículo para prueba de la posibilidad de omisión o duplicación de artículos.

Estimaciones de la administración

- Emplear a un experto con el fin de desarrollar una estimación independiente para comparación con la estimación de la administración.

- Hacer extensivas las averiguaciones a personas fuera de la administración y del departamento de contabilidad para corroborar la capacidad e intención de la administración de llevar a cabo los planes que son relevantes para desarrollar la estimación.

Respuestas específicas - Representaciones erróneas debidas a malversación de activos

Las circunstancias que difieren. necesariamente dictarán respuestas distintas. Ordinariamente. la respuesta de auditoría a un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude relativo a malversación de activos, se dirigirá hacia ciertos saldos de cuentas v clases de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría que se anotan en las dos categorías anteriores pueden aplicar en estas circunstancias, el alcance del trabajo ha de vincularse con la información específica sobre el riesgo de malversación que se ha identificado.

Los siguientes son ejemplos de repuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa debidas a malversación de activos::

- Conteo de efectivo o de valores en o cerca del fin de año.

- Confirmar directamente con clientes la actividad de las cuentas (incluyendo memorandos de crédito y actividad de ingresos de ventas, así como las techas en las que se hicieron los pagos) por el periodo que se audita.

- Analizar la recuperación de cuentas incobrables.

- Anal izar escasez de inventario por localidad o tipo de producto.

- Comparar índices clave de inventario con patrones de la industria.

- Revisar documentación de soporte para reducciones en los registros de inventario perpetuo.

- Desempeñar un cotejo computarizado de la lista de vendedores con una lista de empleados para identificar correlación de direcciones o números telefónicos.

- Desempeñar una búsqueda computarizada de registros de nómina para identificar duplicación de direcciones, identificación de empleados o números de registro para impuestos o cuentas bancarias.

- Revisar archivos personales en busca de los que tengan poca o ninguna evidencia de actividad, por ejemplo, falta de evaluaciones de desempeño.

- Analizar descuentos e ingresos de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.

- Confirmar términos específicos de contratos con terceros.

- Obtener evidencia de que los contratos se cumplen de acuerdo con sus términos.

- Revisar la propiedad de los gastos grandes e inusuales.

- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a la administración *senior* y a partes relacionadas.

- Revisar el nivel y propiedad de los reportes de gastos sometidos por la administración *senior.*

APÉNDICE 3

Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude:

Discrepancias en los registros contables, incluyendo las siguientes:

- Transacciones que no se registran de una manera completa y oportuna o que se registran de manera impropia en cuanto a monto, periodo contable, clasificación o política de la entidad.

- Saldos o transacciones no soportadas o sin autorizar.

- Ajustes de última hora que afectan los resultados financieros de manera importante.

- Evidencia de acceso de empleados a sistemas y registros que no corresponde al necesario para desempeñar sus deberes autorizados.

- Advertencias o quejas al auditor sobre presunto fraude.

- Evidencia conflictiva o faltante, incluyendo lo siguiente:

- Documentos faltantes.

- Documentos que parecen haber sido alterados.

- Falta de disponibilidad de documentos que no sean fotocopiados o transmitidos de manera electrónica, cuando se espera que existan los documentos en su forma original.

- Partidas importantes sin explicar en las conciliaciones.

- Cambios inusuales en el balance general. o cambios en tendencias o índices o relaciones importantes de los estados financieros. por ejemplo, cuentas por cobrar que crecen más rápido que k)s ingresos.

- Respuestas inconsistentes, vagas o no plausibles de la administración o empleados que se originan de averiguaciones o procedimientos analíticos.

- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad v las respuestas de confirmación.

- Grandes números de asientos de crédito y otros ajustes hechos a registros de cuentas por cobrar.

- Diferencias no explicadas o mal explicadas entre el auxiliar de cuentas por cobrar y la cuenta de control, o entre los estados del cliente y el auxiliar de las cuentas por cobrar.

- Cheques cancelados faltantes o inexistentes, en circunstancias donde los cheques cancelados ordinariamente se devuelven a la entidad con el estado del banco.

- Inventario o activos físicos faltantes de magnitud importante.

- Evidencia electrónica no disponible o faltante, inconsistente con las prácticas o políticas de retención de registros de la entidad.

- Menos respuestas a las confirmaciones que las previstas, o mayor número de respuestas que las previstas.

- Falta de capacidad para producir evidencia de desarrollo de sistemas clave y pruebas a cambios de programa y actividades de implementación para cambios y despliegues de sistemas en el año actual.

Relaciones problemáticas o inusuales entre el auditor y la administración, incluyendo lo siguiente:

- Negativa al auditor de acceso a registros, a instalaciones, a ciertos empleados a clientes, a vendedores u otros con quienes podría buscarse evidencia de auditoría.

- Presiones de tiempo indebidas impuestas por la administración para resolver asuntos complejos o contenciosos.

- Quejas de la administración sobre la conducción de la auditoría o intimidación de la administración a miembros del equipo del trabajo, particularmente, en conexión con la evaluación crítica del auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de potenciales desacuerdos con la administración.

- Demoras inusuales de la entidad para proporcionar la información solicitada.

- Falta de disposición a facilitar al auditor el acceso a archivos electrónicos clave para pruebas con uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

- Negativa de acceso a personal e instalaciones clave de operaciones de TI,
- incluyendo personal de seguridad, operaciones y de desarrollo de sistemas.

- Falta de disposición a añadir o revisar revelaciones en los estados financieros para hacerlos más completos y entendibles.

- Falta de disposición para tratar debilidades identificadas en el control interno de manera oportuna.

Otros incluyen lo siguiente:

- Falta de disposición de la administración a permitir que el auditor se reúna en privado con los encargados del gobierno corporativo.

- Políticas contables que parecen tener variaciones respecto de los patrones de la industria.

- Cambios frecuentes en estimaciones contables que no parecen ser resultado de circunstancias de cambios.

- Tolerancia de violaciones al código de conducta de la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORíA 250

CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 – 8
Responsabilidad de la administración del cumplimiento con leyes y reglamentos.....	9 - 10
Consideración del auditor del cumplimiento con leves y reglamentos	11 – 31
Reporte de incumplimiento	32 – 38
Retiro del trabajo.....	39 – 40

Apéndice: Indicaciones de que puede haber ocurrido incumplimiento

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 250, "Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros"
deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El própósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor considerar las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

2. Cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar sustancialmente a los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte incumplimiento con todas las leyes y reglamentos, La

detección de incumplimiento, sin considerar la importancia relativa, requiere consideración de las implicaciones para la integridad de la administración o empleados v el posible efecto en otros aspectos de la auditoría.

3. El termino "incumplimiento' según se usa en esta NIA se refiere a actos de omisión o comisiórn por la entidad que está siendo auditada. ya sea intencionales o no intencionales, que son contrarios a las leves y reglamentos vigentes. Tales actos. incluyen transacciones asumidas por, o a nombre de, la entidad o por su cuenta por parte de la administraciórn o empleados. Para propósitos de esta N1A, el incumplimiento no incluye una falta de conducta personal (no relacionada con la actividades del negocio de la entidad) por parte de las administración o empleados de la entidad.

4. Si un acto constituye incumplimiento o no. es una determinación legal que está ordinariamente más allá de la competencia profesional del auditor. El entrenamiento y experiencia del auditor y su comprensión de la entidad y su industria pueden proporcionar una base para el reconocimiento de que algunos actos que llegan a atención del auditor pueden constituir incumplimiento con las leyes y reglamentos. La determinación de si un acto particular constituye o es probable que constituya incumplimiento se basa generalmente en el consejo de un experto informaco y calificado para practicar la ley, pero en última instancia sólo puede ser determinado por una corte de justicia.

5. Las leyes y reglamentos varían considerablemente en su relación con los estados financieros. Algunas leyes o reglamentos determinan la forma o contenido de los estados financieros de una entidad o los montos que se deben registrar o revelaciones que se deben hacer en los estados financieros. Debe cumplirse con otras, leves o reglamentos por parte de la administración o dichas leyes establecen las provisiones bajo las cuales se permite a la entidad conducir su negocio. Algunas entidades operan en índustrias fuertemente reguladas (como bancos y compañías quimicas). Otras están sujetas sólo a las muchas leyes y reglamentos que generalmente se relacionan con los aspectos de operación del negocio (como las que se refieren a seguridad y salud en el trabajo y a empleos iguales). El incumplimiento con las leves y reglamentos podría resultar en consecuencias financieras para la entidad como multas, litigios, etc. Generalmente, mientras
más alejado está el incumplimiento de los eventos y transacciones ordinariamente reflejados en los estados financieros, menos probable que el auditor se entere de! mismo o que reconozca su posible incumplimiento.

6, Las leves y reglamentos varían de país a país. Por lo tanto. es probable que las normas nacionales de contabilidad % de auditoría. sean más específicas según la relevancia de las leyes y reglamentos para una auditoría.

7. Esta NIA aplica a las auditorías de estados financieros y no aplica a otros trabajos en los que el auditor se comprometa específicamente- a poner a prueba

y reportar por separado sobre el cumplimiento con leyes o reglamentos específicos.

8.. Los lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar fraude y error en una auditoría de estados tmancieros se proporcionan en NIA 240, "Responsabilidad del auditor de considerar el fraude o error en una auditoria de estados financieros".

Responsabilidad de la administración del cumplimiento con leyes y reglamentos

9. Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos. La responsabilidad por la prevención y detección de incumplimiento descansa en la administración.

10. Las siguientes políticas y procedimientos, entre otros, pueden auxiliar a la administración para descargar sus responsabilidades de la prevención y detección de incumplimiento:

• Monitorear los requisitos legales y asegurar que los procedimientos de operación están diseñados para cumplir con esos requisitos.

• Instituir y operar sistemas apropiados de control interno.

• Desarrollar, hacer público, y seguir un código de conducta.

• Asegurar que los empleados están apropiadamente entrenados y comprenden el código de conducta.

• Monitorear el cumplimiento del código de conducta y actuar apropiadamente para disciplinar a los empleados que deian de cumplir con él.

• Contratar asesores legales para auxiliar en el monitoreo de los requisitos.

- Mantener un registro de leyes importantes con las que la entidad tiene que dentro de su industria particular y un registro de quejas.

En entidades más grandes, estas politicas v procedimientos pueden ser suplementados

- Una función de auditoría

- Un comité de auditoría.

Consideración del auditor del cumplimiento con leyes y reglamentos

11. El auditor no es, y no puede ser considerado, responsable de prevenir el incumpümiento. El hecho de que se lleve a cabo una auditoría anual puede, sin embargo, actuar como una fuerza disuasiva o freno.

12. Una auditoría está sujeta al inevitable riesgo de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas. aún cuando la auditoria esté apropiadamente planeada y desempeñada de acuerdo con NIAs. Este riesgo es más alto respecto de representaciones erróneas de importancia relativa resultantes de incumplimiento con leyes y reglamentos debido a factores como:

• Hay muchas leyes y reglamentos, que se refieren principalmente a los aspectos de operación de la entidad, que típicamente no tienen un efecto importante sobre los estados financieros y no son capturadas por los sistemas de contabilidad y de control interno.

• La efectividad de los procedimientos de auditoría es afectada por las limitaciones inherentes al control interno y por el uso de comprobaciones.

• Mucha de la evidencia obtenida por el auditor es de naturaleza persuasiva y no conclusiva.

• El incumplimiento puede implicar conducta que tiene la intención de ocultarlo, como colusión, falsificación. falta deliberada de reeistro de transacciones, el que la administración senior sobrepase los controles, o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor.

13. De acuerdo con NIA 200 "Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros", el auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la auditoría puede revelar condiciones o eventos que llevarían a cuestionarse si una entidad está cumpliendo con leyes y reglamentos.

14. De acuerdo con requerimientos estatutanos específicos, se puede requerir al auditor que reporte como parte de la auditoría de estados financieros si la entidad cumple con ciertas provisiones de leyes o reglamentos. En estas circunstancias, el auditor planearia someter a prueba el cumplimiento con estas provisiones de las leyes y reglamentos.

15. Para planear la auditoría, el auditor deberá obtener una comprensión general del marco de referencia legal y regulador aplicable a la entidad y la industria y cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco de referencia.

16. Para obtener esta comprensión general, el auditor reconocería particularmente que algunas leyes y reglamentos pueden tener un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad. O sea, el incumplimiento con ciertas leyes y reglamentos puede causar que la entidad cese en sus operaciones, o poner en cuestionamiento la continuidad de la entidad como un negocio en marcha. Por ejemplo, el incumplimiento con los requerimientos de la licencia de la entidad u otro título para desempeñar sus operaciones podría tener un impacto tal (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento con requisitos sobre el capital o las inversiones).

17. Para obtener la comprensión general de leyes y reglamentos, el auditor ordinariamente tendría que.

- Usar el conocimiento existente de la industria y negocio de la entidad.

- Averiguar con la administración respecto de las políticas y procedimientos de la entidad referentes al cumplimiento con leyes y reglamentos.

- Averiguar con la administración las políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las demandas de litigio y las evaluaciones.

- Discutir el marco de referencia legal y reglamentario con los auditores de subsidiarias en otros países (por ejemplo, si se requiere que la subsidiaria se adhiera a los reglamentos de valores de la compañía tenedora).

18. Después de obtener la comprensión general, el auditor deberá desempeñar procedimientos para ayudar a identificar casos de incumplimiento con aquellas leyes y reglamentos en donde debe considerarse el incumplimiento al preparar los estados financieros, específicamente:

(a) Averiguar con la administración si la entidad está en cumplimiento con dichas leyes y reglamentos.

(b) Inspeccionar correspondencia con las principales autoridades que otorgan licencias o imponen reglamentos.

19. Más aún, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de audtoría sobre el cumplimiento con aquellas leyes y reglamentos que el auditor generalnrente reconoce que tienen un efecto sobre la determinación de montos sustanciales y revelaciones en los estados financieros. El auditor debería tener una suficiente comprensión de estas leyes y reglamentos para considerarlas cuando audita las aseveraciones relacionadas a la determinacióni de montos que van a ser registrados y las revelaciones que van a ser hechas.

20. Dichas leyes y reglamentos deberán estar bien establecidos y ser conocidos

por la entidad v dentro de la industria: deberían ser consideradas recurrentemente cada vez que se emitan estados financieros. Estas leyes y reglamentos, pueden relacionarse, por ejemplo, a la forma contenido de los estados financieros, incluyendo requerimientos específicos de la industrias; a la contabilización de transacciones bajo contratos de eobierno; o a la acumulación o reconocimiento de gastos para impuestos sobre la renta o costos por pensiones.

21. Aparte de los descrito en los párrafos 15.19,y 20, el auditor no desempeña otros rrocedim:entos de auditoría sobre el cumplimiento de la entidad con leyes y reglamentos ya que esto quedaría fuera del alcance de una auditoría de estados financieros.

22. E1 auditor deberá estar alerta al hecho de que los procedimientos aplicados con el propósito de formarse una opinión sobre los estados financieros pueden traer a la atención del auditor casos de posible incumplimiento con leyes y reglamentos. Por ejemplo, dichos procedimientos incluyen la lectura de minutas;: averiguaciones con la administración de la entidad y asesores legales respecto litigios, demandas y avalúos; y llevar a cabo pruebas sustantivas de detalles de ciases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

23. El auditor debería obtener representaciones escritas de que la administración ha reselado al auditor todos los incumplimientos reales o posibles conocidos, con las leyes y reglamentos cuyos efectos deberían considerarse al preparar los estados financieros.

24. En ausencia de evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a asumir que la entidad está en cumplimiento con estas leyes y reglamentos.

Procedimientos cuando se descubre incumplimiento

25. El apéndice a esta NIA expone ejernplos del tipo de información que podría venir a la atención del auditor que podría indicar incumplimiento.

26. Cuando el auditor se da cuenta de información concerniente a un posible caso de incumplirniento, el auditor debería obtener una comprensión de la naturaleza del acto y las circunstancias en las que ha ocurrido, y otra información suficiente para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros.

27. Cuando evalúa el posible efecto sobre los estades financieros. el auditor considera:

• Las potenciales consecuencias financieras, como multas, castigos, daños, amenaza de expropiación de activos, discontinuación forzosa de operaciones v litigios.

• Si las potenciales consecuencias financieras requieren revelación.

• Si las potenciales consecuencias financieras son tan serias como para cuestionar el punto de vista justo y verdadero (presentación razonable) dado por los estados financieros.

28. Cuando el auditor cree que puede haber incumplimiento, el auditor debería documentar los resultados v discutirlos con la administración. La documentación de resultados incluye copias de registros y documentos y la elaboración de minutas de las conversaciones, si fuera apropiado.

29. Si la administración no proporciona información satisfactoria de que de hecho hay cumplimiento, el auditor consultaría con el abogado de la entidad sobre la aplicación de las leyes y reglamentos a las circunstancias y los posibles efectos sobre los estados financieros. Cuando no se considere apropiado consultar con el abogado de la entidad o cuando el auditor no esté satisfecho con la opinión, el auditor consideraría consultar al propio abogado del auditor sobre si se implica
una violaclón de una ley o reglamento, las posibles consecuenclas legales y cual acción adicional, si hay aleuna, debería tomar el auditor.

30. Cuando no puede obtenerse información adecuada sobre el incumplimiento sospechado, el auditor deberá considerar el efecto de la falta de evidencia de auditoría sobre el dictamen del auditor.

31. El auditor debería considerar las implicaciones de incumplimiento en relación a otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de las representaciones de la administración. A este respecto. el auditor reconsidera la evaluación del riesgo y la validez de las repres.ntaciones de la administración, en caso de incumplimiento no detectado por los controles internos o no incluido en las representaciones de la administración. Las implicaciones de casos particulares de incumplimiento descubiertos por el auditor dependerán de la relación de la perpetración y ocultamiento, si los hay, dei acto con los procedimientos específicos de control y el nivel de la administración o empleados involucrados.

Informe de incumplimiento

A la administración

37. El auditor debe, tan pronto sea factible, ya sea comunicarse con el comité de auditoría, el consejo de directores y ejecutivos senior, u obtener evidencia de que están apropiadamente informados, respecto del incumplimiento que viene a la atención del auditor. Sir. embargo, el auditor no necesita hacerlo así para asuntos que son claramente sin consecuencia o triviales y puede llegar a un

acuerdo por adelantado sobre la naturaleza de los asuntos que deberán comunicarse.

33. Si a juicio del auditor se cree que el incumplimiento es intencional y de importancia relativa. el auditor debería comunicar el resultado sin demora.

34. Si el auditor sospecha que miembros senior de la administración, incluyendo miembros del consejo de directores, están involucrados en el incumplimiento, el auditor deberá reportar el asunto al nivel superior inmediato de autoridad en la entidad, si esiste, como un comité de auditoría o un consejo de supervisión. Donde no exista autoridad más alta, o si el auditor cree que puede no tomarse acción sobre el reporte o está inseguro sobre a cual persona reportarle, el auditor considerará buscar asesoría legal.

A los usuarios del dictamen del auditor sobre los estados financieros

35. Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto sustancial sobre los estados financieros, y no ha sido apropiadamente reflejado en los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa.

36. Si el auditor es impedido por la entidad de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si ha ocurrido o es probable que ocurra incumplimiento que sea de importancia relativa para los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión sobre los estados financieros basado en una limitación al alcance de la auditoría.

37. Si no le es posible al auditor determinar si ha ocurrido incumplimiento a causa de las limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la entidad, el auditor deberá considerar el efecto sobre el dictamen del auditor.

A las autoridades reguladoras y ejecutorias

38. El deber de confidencialidad del auditor ordinariamente le imposibilitaría reportar incumplimiento a una tercera parte. Sin embargo, en ciertas circunstancias ese deber de confidencialidad es sobrepasado por el estatuto, la ley o por las cortes de justicia (por ejemplo, en algunos paises se requiere al auditor que reporte incumplimiento de las instituciones financieras a las autoridades supervisoras). El auditor puede necesitar buscar asesoría legal en tales circunstancias. dando debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público.

Retiro del trabajo

39. El auditor puede concluir que el retiro del trabajo es necesario cuando la entidad no toma acción para el remedio que el auditor considera necesario en

las circunstancias, aún cuando el incumplimiento no sea de importancia relativa para los estados financieros. Los factores que afectarían la conclusión del auditor incluyen las implicaciones del involucramiento de la más alta autoridad dentro de la entidad que pueden afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración, y los efectos sobre el auditor respecto de continuar la asociación con la entidad. Para llegar a esta conclusión, el auditor ordinariamente buscaría asesoría legal.

40. Según se declara en el "Código de Etica para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores, al recibo de un requerimiento por parte del auditor propuesto, el auditor actual debería comunicar si hay cualesquiera razones profesionales de por qué el auditor propuesto no debería aceptar el nombramiento. El grado al cual un auditor actual puede discutirlos asuntos de un cliente con un auditor propuesto dependerá de si se ha obtenido permiso del cliente y/o de los requerimientos legales o éticos que aplican en cada país en relación a dicha revelación. Si hay algunas de estas razones u otros asuntos que necesiten ser revelados, el auditor actual, tomando en cuenta las restricciones legales y éticas incluvendo el apropiado permiso del cliente, daría detalles de la información y discutiría libremente con el auditor propuesto todos los asuntos relevantes al nombramiento. Si el permiso del cliente para discutir sus asuntos con el auditor propuesto es negado por el cliente, ese hecho debería revelarse al auditor propuesto.

Perspectiva del Sector Público

1. *Muchos trabajos del sector público incluyen responsabilidades de auditoría adicionales rrespecto de la consideración de leyes y reglamentos. Aún si las responsabilidades del auditor no se extienden más allá de las del auditor del sector privado, las responsabilidades para reportes pueden ser diferentes ya que el auditor del sector público puede estar obligado a reportar sobre casos de incumplimiento a las autoridades que gobiernan o reportarlos en el dictamen de auditoría. Respecto de entidades del sector público, el Comité del Sector Público (PSC, por sus siglas en inglés) ha hemitido lineamientos incluidos en esta NIA con su Estudio 3, "Auditoria para compilación con autoridades - Una Perspectiva del Sector Público.*

APÉNDICE

Indicaciones de que puede haber ocurrido incumplimiento

Abajo se listan ejemplos del tipo de información que puede llamar la atención del auditor que puede indicar que ha ocurrido incumplimiento con leyes o reglamentos: .

• Investigación por departamentos del gobierno o pago de multas o castigos.

• Pagos por servicios no especificados o préstamos a consultores, partes relacionadas, empleados o empleados del gobierno.

• Comisiones de ventas u honorarios a agentes que parecen excesivos en relación con los ordinariamente pagados por la entidad o en su industria o con los servicios realmente recibidos.

• Compras a precios notablemente por encima o por debajo del precio de mercado.

• Pagos inusuales en efectivo, compras en forma de cheques de caja pagaderos al portador o transferencias a cuentas bancarias numeradas.

• Transacciones inusuales con compañías registradas en paraísos fiscales.

• Pagos por bienes o servicios hechos a algún país distinto del país de origen de los bienes o servicios.

• Pazos sin documentación apropiada de control de cambios.

• Existencia de un sistema contable que falla, ya sea por diseño o poraccidente, en dar un rastro de auditoría adecuado o suficiente evidencia.

• Transacciones no autorizadas o transacciones registradas en forma impropia.

• Comentarios en los medios noticiosos.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 260

COMUNICACIONES DE ASUNTOS DE AUDITORÍA CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO

(En vigor para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1–4
Personas relevantes	5-10
Asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo que deben comunicarse	11-12
Oportunidad de las comunicaciones	13-14
Formas de las comunicaciones	15-17
Otros asuntos	18-19
Confidencialidad	20
Leyes y reglamentos	21
Fecha de vigencia	22

La Norma Internacional de Auditoria (NIA) 260. "Comunicación de asuntos de auditoria con los encargados del mando (gobierno corporativo)" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad. Auditoria, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

introducción

1. El propósito de esta Norma Internaciornal de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos, sobre la comunicación de asuntos de auditoría que surgen de la auditoría de los estados financieros entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo de una entidad. Estas comunicaciones se refieren a asuntos de auditoria de interés del gobierno corporativo según se define en esta NIA. Esta NIA no proporciona lineamientos sobre comunicaciones de parte del auditor a partes fuera de la entidad. por ejemplo. dependencias

reglamentadoras o supervisoras externas.

2. El auditor deberá comunicar los asuntos de auditoría de interés del mando que surjan de la auditoría de los estados financieros a aquellos encargados del mando de una entidad.

3. Para los fines de esta NIA, gobierno corporatiti•o es el término usado para describir el papel de las personas a quienes se confia la supervisión, el control y dirección de una entidad. Los encarnados del mando ordinariamente son responsables de asegurar que la entidad logre sus objetivos, respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, cumplimiento con las leyes aplicables, y de informar a las partes interesadas. Los encargados del mando incluyen la administración sólo cuando desempeña dichas funciones.

4. Para fines de esta NIA, asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo son aquéllos que surgen de la auditoría de los estados financieros y, en la opinión del auditor, son importantes y, relevantes para los encargados del mando para supervisar el proceso de información financiera y revelación. Los asuntos de auditoría e interés del mando incluyen sólo aquellos asuntos que han llegado a la atención del auditor como resultado del desempeño de la auditoría. No se requiere del auditor, en una auditoría conforme a NIAs, diseñar procedimientos para el propósito específico de identificar asuntos de interés del mando.

Personas relevantes

5. El auditor deberá determinar las personas relevantes que estén a cargo de! gobierno corporativo y con quienes se comunican los asuntos de auditoría e interés del gobierno corporativo.

6. Las estructuras de gobierno corporativo varían de un país a otro reflejando antecedentes cultutales y legales. Por ejemplo, en algunos países, la función de supervisión y la función de administración están legalmente separadas en órganos diferentes, tales como un consejo de supervisión (total o principalmente no ejecutivo) y un consejo de administración (ejecutivo). En otros países, ambas funciones son responsabilidad legal de un consejo único, unitario, aunque pueda haber un comité de auditoría que ayude a dicho consejo en sus responsabilidades del gobierno corporativo con respecto a información financiera.

7. Esta diversidad hace dificil establecer una identificación universal de las personas encargadas dei mando y con quienes el auditor se comunica para asuntos de auditoría de interés del mando. El auditor usa el juicio para determinar las personas con quiénes comunicarse para los asuntos de auditoría de interés del mando. tomando en cuenta la estructura de mando de la entidad,

las circunstancias del trabajo y cualquier legistación relevante. El auditor también considera las responsabilidades legales de dichas personas. Por ejemplo, en entidades con consejos de supervisión o con comités de auditoría, las personas relevantes pueden ser dichos órganos. Sin embargo, ern entidades donde un consejo unitario ha establecido un comité de auditoría, el auditor puede decidir comunicarse con el comité de auditoría, o con todo el consejo, dependiendo de la importancia de los asuntos de auditoría de interés del gobiemo corporativo.

8. Cuando la estructura del gobierno corporativo de la entidad no está bien definida, o los encargados del mando no están claramente identificados por las circunstancias del trabajo, o por la legislación, el auditor llega a un acuerdo con la entidad respecto a con quién se han de comunicar los asuntos de auditoría de interés del mando. Los ejemplos incluyen algunas entidades administradas por el dueño. algunas oreanízaciones no lucrativas, y algunas dependencias del gobierno.

9. Para evitar malos entendidos, una cana compromiso de auditoría puede explicar que el auditor comunicará sólo aquellos asuntos de interés del mando que vengan a su atención como resultado del desempeño de una auditoría, y que no se requiere que el auditor diseñe procedimientos para el propósito específico de identificar asuntos de interés del gobiemo corporativo. La carta compromiso puede también:

• Describir la forma en que se harán cualesquiera comunicaciones sobre asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo;

• Identificar a las personas relevantes con quienes se harán dichas comunicaciones;

• Identificar cualesquiera asuntos de auditoría específicos de interés del gobierno corporativo que se ha convenido que deben comunicarse.

10. La efectividad de las comunicaciones se enriquece al desarrollar una relación de trabajo constructiva entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo. Esta relación se desarrolla a la vez que se mantiene una actitud de independencia y objetividad profesional.

Asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo que han de comunicarse

11. El auditor deberá considerar los asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo que surjan de la auditoría de los estados financieros y comunicarlos a los encargados de él. Ordinariamente estos asuntos incluyen:

- El enfoque general y el alcance global de ia auditoría, incluyendo cuales-quiera limitaciones esperadas o cualesquiera requisitos adicionales.

• La selección de, o cambios en. políticas y prácticas contables importantes que tengan, o pudieran tener, un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros de la entidad.

• El efecto potencial sobre los estados fmancieros de cualesquiera riesgos y exposiciones importantes, tales como litigios pendientes. que se requiera sean revelados en los estados financieros.

• Ajustes de auditoría, ya sea que se registren o no, por la entidad, que tengan, o pudieran tener, un efecto importante sobre los estados financieros de la entidad.

• Incertidumbres de importancia relativa relacionadas a sucesos y condiciones que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha;

- Desacuerdos con la administración sobre asuntos que, individualmente o en Agregado, pudieran ser importantes para los estados financieros de la entidad o para el dictamen del auditor. Estas comunicaciones incluyen consideración de si el asunto ha sido o no. resuelto y la importancia del asunto.

• Modificaciones esperadas ai dictamen del auditor.

• Otros asuntos que justifiquen la atención de !os encargados del mando, tales como debilidades significativas en el control interno, cuestiones respecto de la integridad de la administración y fraude que implique a la administración.

- Cualesquiera otros asuntos sobre los que se convenga en los términos del trabajo de auditoría.

11a. El auditor deberá informar a los encargados del gobierno corporativo sobre las representaciones erróneas no corregidas acumuladas por el auditor durante la auditoría, las cuales determinó la administración que no eran de importancia relativa, ni en lo individual ni en el agregado, para los estados financieros tomados como un todo.

11b. La fepresentación errónea no corregida que se comunica a los encargados de! gobierno corporativo no necesita incluir la representación errónea que esté por debajo de un monto designado.

12. Como parte de las comunicaciones del auditor, se informa a los encargados del mando que:

(a) Las comunicaciones de asuntos por parte del auditor incluyen sólo aquellos asuntos de auditoría de interés del mando que hayan llegado a la atención del auditor como resultado del desempeño de la auditoría.

(b) Una auditoría de estados financieros no está diseñada para identificar todos los asuntos que puedan ser relevantes a los encargados del mando. Consecuentemente, la auditoría ordinariamente no identifica todos estos asuntos.

Oportunidad de las comunicaciones

13. El auditor deberá comunicar oportunamente los asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo. Esto hace posible a los encargados del mando tomar la acción apropiada.

14. Para lograr comunicaciones oportunas, el auditor discute con los encargados del mando la base y oportunidad de dichas comunicaciones. En ciertos casos. a causa de la naturaleza del asunto, el auditor puede comunicar dicho asunto más pronto de lo convenido previamente.

Formas de comunicaciones

15. Las comunicaciones del auditor con los encargados del gobierno corporativo pueden hacerse en forma oral o por escrito. La decisión del auditor de comunicar ya sea oralmente o por escrito es afectada por factores, tales como:

• El tamaño, estructura de operaciones. estructura legal. y procesos de comunicación de la entidad que se audita:

• La naturaleza, sensibilidad e importancia de los asuntos de auditoría de interés del mando que han de comunicarse.

• Los convenios hechos con respecto a reuniones periódicas o información de asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo.

- La cantidad de contacto permanente y diálogo que el auditor tenga con los encargados del gobierno corporativo.

16. Cuando los asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo son comunicados en forma oral. el auditor documenta en los papeles de trabajo los asuntos comunicados y cualesquiera respuestas a dichos asuntos. Esta documentación puede adoptar la forma de una copia de las minutas del análisis; del auditor con los encargados del mando. En ciertas círcunstancias, dependiendo de la naturaleza, sensibilidad e importancia del asunto puede ser aconsejable que el auditor confirme por escrito a los encargados del gobierno corporativo cualesquiera comunicaciones orales sobre asuntos de auditoría de interés de él.

17. Por lo común. el auditor inicialmente comenta asuntos de auditoría de interés del mando con la administración, excepto cuando esos asuntos se relacionan con cuestiones de competencia o integridad de la administración. Estas

discusiones iniciales con la administración son importantes para aclarar los hechos y los problemas, y para dar a la administración una oportunidad de proporcionar información adicional. Si la administración conviene en comunicar un asunto de interés al gobierno corporativo, el auditor puede no necesitar repetir las comunicaciones, siempre y cuando el auditor esté satisfecho de que dichas comunicaciones hayan sido hechas en forma efectiva y apropiada.

Otros asuntos

18. Si el auditor considera que se requiere una modificación del dictamen del auditor sobre los estados financieros, según se describe en la NIA 700, *El dictamen del auditor sobre los estados financieros,* no pueden considerarse como sustituto las comunicaciones entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo.

19. El auditor considera si los asuntos de auditoria de interés del mando previamente comunicados pueden tener un efecto en los estados financieros del año actual. El auditor considera si el punto sigue siendo un asunto de interés del gobierno corporativo y si debe comunicar el asunto de nuevo a los encargados de él.

Confidencialidad

20. Los requisitos de los organismos contables profesionales nacionales, de la legislación o reglamentación pueden imponer obligaciones de confidencialidad las cornunicaciones del auditor de asuntos de auditoría de interés
se refiere a dichos requisitos, leyes y reglamentos antes de comunicarse con los encargados del gobierno corporativo. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales con las obligaciones éticas y legales de confidencialidad y de informar del auditor pueden ser complejos. En estos casos, el auditor puede desear consultar a un asesor legal.

Leyes y reglamentos

21. Los requisitos de los organismos contables profesionales nacionales, de la legislación o reglamentos, pueden imponer obligaciones sobre el auditor de hacer comunicaciones sobre asuntos relacionados con el gobierno corporativo. Estos requisitos adicionales sobre comunicaciones no están cubiertos por esta NIA: sin embargo, pueden afectar el contenido, forma y oportunidad de las comunicaciones con los encargados de él.

Fecha de vigencia

22. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que terminen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del Sector Público

1. Si bien los principios básicos contenidos en esta NIA se aplican a la auditoría de estados financieros del sector público, la legislación que da pie al mandato de auditoría puede especificar la naturaleza, contenido y forma de las comunicaciones con los encargados del mando de la entidad.

2. Para auditorías del sector público, los tipos de asuntos que puedan ser de interés al órgano de mando pueden ser más amplios que los tipos de asuntos analizados en la NIA, los cuales están relacionados directamente a la auditoría de los estados financieros. Los mandatos de auditores del sector público pueden requerir de ellos que reporten asuntos que lleguen a su atención que se relacionen con:

a) Cumplimiento con los requisitos legislativos o reglamentarios y las autoridades relacionadas.

b) Lo adecuado de los sistemas de control interno.

c) La economía, eficiencia y efectividad de programas, proyectos y actividades.

3. Para los auditores del sector público, las comunicaciones por escrito de los auditores pueden ponerse al conocimiento público. Por esa razón, el auditor del sector público necesita estar consciente de que sus comunicaciones por escrito pueden distribuirse a una audiencia más amplia que solamente a aquellas personas encargadas del mando de la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 300

PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del. 15 de diciembre de 2004)

CONTENIDO

Párrafo

Introducción 1-5

Actividades preliminares del trabajo 6-7

Actividades de planeación 8-27

Consideraciones adicionales en trabajos iniciales de auditoría 28-29

Fecha de vigencia..... 30

Apéndice. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al establecer la estrategia general de auditoría

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300*. Planeación de una auditoría de estados financieros* deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisiones, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las consideraciones y actividades aplicables para planear una auditoría de estados financieros. Esta NIA se enmarca en el contexto de auditorías recurrentes. Además, los asuntos qie el auditor considera en los trabajos iniciales de auditoría se incluyen en los párrafos 28 y 29.

2. El auditor deberá planear la auditoría de modo que el trabajo se desempeñe de una manera efectiva.

3. Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La planeación involucra al socio del trabajo y a otros miembros clave del equipo para ganar de su experiencia y clara percepción y para enriquecer la efectividad y eficiencia del proceso de planeación.

4. La planeación adecuada ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría, que se identifiquen los potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría se organice y administre de manera apropiada para que se desempeñe de una forma efectiva y eficiente. La planeación adecuada también ayuda a la asignación apropiada de trabajo a los miembros del equipo del trabajo, facilita la dirección y supervisión de los mismos y la revisión de su tarea, y ayuda, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de componentes y por los expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variarán de acuerdo con el tamaño v complejidad de la entidad, la experiencia previa del auditor con la entidad. Y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría.

5. La planeación no es una fase discreta de una auditoría, sino más bien un proceso continuo e iterativo que, a menudo, comienza poco después (o en conexión con) la terminación de la auditoría previa y, continúa hasta la terminación del trabajo actual de auditoría. Sin embargo, al planear una auditoría, el auditor considera la oportunidad de ciertas actividades de planeación y procedimientos de auditoría que necesitan completarse antes del desempeño de procedimientos adicionales. Por ejemplo, el auditor planea la discusión entre miembros del equipo del trabajo;1 los procedimientos analíticos por aplicar, como procedimientos de evaluación del riesgo; la obtención de un entendimiento general del marco de referencia legal y regulador aplicable a la entidad y cómo cumple la entidad con este marco; la determinación de la importancia relativa; el involucramiento de expertos, y el desempeño de otros procedimientos de evaluación del riesgo antes de identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y de realizar procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, que respondan a esos riesgos.

Actividades preliminares del trabajo

6. El auditor deberá desempeñar las siguientes actividades al principio del trabajo actual de auditoría:

• Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el cliente y del trabajo específico de auditoría (*ver NIA 220.*
Control de calidad para auditorías de información financiera histórica, para lineamientos adicionales).

• Evaluar el cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia *(ver NIA 220 para lineamientos adicionales).*

• Establecer un entendimiento de los términos del *trabajo (ver NIA 210. Términos de los trabajos de auditoría,* para lineamientos adicionales).

La consideración del auditor de la continuación con el cliente y de los requisitos éticos, incluyendo la independencia, tiene lugar a lo largo del desempeño del trabajo de auditoría al ocurrir las condiciones y los cambios en circunstancias. Sin embargo, los procedimientos iniciales del auditor sobre la continuación con el cliente y la evaluación de los requisitos éticos (incluyendo la independencia) se realizan antes de desempeñar otras actividades importantes para el trabajo actual de auditoría. Para los trabajos de auditoría continuos, estos procedimientos iniciales a menudo ocurren poco después de (o en conexión con) la terminación de la auditoría previa.

. El propósito de desempeñar estas actividades preliminares del trabajo es ayudar a asegurar que el auditor ha considerado cualesquier eventos o circunstancias que puedan afectar, de manera adversa, la capacidad del auditor de planear y desempeñar el trabajo de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Desempeñar estas actividades preliminares ayuda a asegurar que el auditor planee un trabajo de auditoría para el que:

• El auditor conserva la independencia y capacidad necesarias para desempeñar el trabajo.

• No hay problemas con la integridad de la administración que puedan afectar la disposición del auditor a continuar el trabajo.

• No hay malentendido con el cliente en cuanto a términos del trabajo.

Actividades de planeación

La estrategia general de la auditoría

8. El auditor deberá establecer la estrategia general de auditoría para la auditoría.

9. La estrategia general de auditoría fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado. El establecimiento de la estrategia general de auditoría implica:

a) Determinar las características del trabajo que definen su alcance, corno el marco de referencia de información financiera usado, los requisitos de información específicos por industria y la localización de los componentes de la entidad.

b) Comprobar los objetivos de informar del trabajo para planear la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran, como los plazos límites para información provisional y final, así como las fechas clave para comunicaciones esperadas con la administración y con los encargados del gobierno corporativo.

c) Considerar los factores importantes que determinarán el foco de los esfuerzos del equipo del trabajo, como la determinación de los niveles apropiadas de la importancia relativa; identificación preliminar de áreas donde pueda haber altos riesgos de representación errónea de importancia relativa; identificación preliminar de componentes de importancia relativa y saldos de cuenta; evaluación de si el auditor puede planear obtener evidencia respecto de la efectividad del control interno, e identificación de desarrollos recientes importantes específicos por entidad, en la industria, en información financiera u otros desarrollos relevantes.

Al desarrollar la estrategia general de auditoría, el auditor también considera resultados de actividades preliminares del trabajo (ver párrafos 6 y 7) y, cuando sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos desempeñados para la entidad. El apéndice de esta NIA da una lista de ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al establecer la estrategia general de auditoría para un trabajo.

10. El proceso de desarrollar la estrategia general de auditoría ayuda al auditor a comprobar la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para desempeñar el trabajo. La estrategia general de auditoría expone claramente, en respuesta a los asuntos identificados en el párrafo 9, y sujeto a la terminación de los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor:

a) Los recursos por desplegar para áreas específicas de auditoría, como el uso de miembros del equipo con experiencia apropiada en áreas de alto riesgo o el involucramiento de expertos en los asuntos complejos.

b) El monto de recursos por asignar a áreas específicas de auditoría, como el número de miembros del equipo asignados a observar el conteo de inventario en localidades de importancia relativa, el grado de revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupo, o el presupuesto de la auditoría. por horas, para asignar a áreas de alto riesgo.

c) Cuándo se despliegan estos recursos. por ejemplo, ya sea en una etapa de auditoría provisional o en fechas clave de cortes.

d) Cómo se administran. dirigen y supervisan estos recursos, por ejemplo. cuándo se estima que se celebren las. reuniones de equipo para instrucciones o para reportes, cómo se espera que tengan lugar las revisiones del socio del

trabajo y del gerente (por ejemplo. en el sitio o fuera del sitio), y si completa las revisiones de control de calidad del trabajo.

11. Una vez que se ha establecido la estrategia general de auditoría. el auditor puede comenzar el desarrollo de un plan de auditoría más detallado para tratar los diversos asuntos identificados en la estrategia general, tomando en cuenta la necesidad de lograr los objetivos de auditoría mediante el uso eficiente de los recursos del auditor. Aunque el auditor normalmente establece la estrategia general de auditoría antes de desarrollar el plan detallado de auditoría, las dos actividades de planeación no son necesariamente discretas o procesos secuenciales, sino que están estrechamente interrelacionadas, ya que los cambios en una pueden dar como resultado cambios correlativos en la otra. Los párrafos 14 y 15 proporcionan una guía adicional sobre el desarrollo del plan de auditoría.

12. En auditorías de entidades pequeñas. un equipo de auditoría muy pequeño puede conducir todo el trabajo. Muchas auditorías de entidades pequeñas implican al socio del trabajo de auditoría (quien puede ser un profesionista independiente) trabajando con un miembro del equipo (o con ninguno de los miembros del equipo del trabajo). Con un equipo más pequeño, son más fáciles la coordinación y comunicación entre miembros del mismo. Establecer la estrategia general para la auditoría de una entidad pequeña no necesita ser un ejercicio complejo muy tardado: varía según el tamaño de la entidad y la complejidad de la auditoría. Por ejemplo, un memorando breve preparado a la terminación de la auditoría previa. con base en una revisión de los papeles de trabajo y resaltando los asuntos identificados en la auditoría que se acaba de terminar, actualizado y cambiado en el periodo actual con base en discusiones con el gerente-dueño. puede servir como base para la planeación del trabajo actual de auditoría.

El plan de auditoría

13. El auditor deberá desarrollar un plan de auditoría con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

14. El pian de auditoria es más detallado que la estrategia general de auditoría e incluye la naturaleza. oportunidad y extensión de los procedimientos que han de desempeñar los miembros del equipo del trabajo para obtener suficiente evidencia apropiada para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La documentación del plan de auditoría también sirve como registro de la planeación y desempeño apropiados de los procedimientos de auditoría que pueden revisarse y aprobarse antes del desempeño de procedimientos adicionales.

15. El plan de auditoría incluye:

• Una descripción de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos planeados de evaluación del riesgo, suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. como se determina bajo la NIA 315. *Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.*

• Una descripción de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría planeados a nivel de aseveración, para cada clase de transacciones de importancia relativa, saldo de cuentas y revelación, según se determina bajo la NIA 330*, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados.* El plan para los procedimientos adicionales de auditoría refleja la decisión del auditor sobre si somete o no a prueba la efectividad de los controles y la naturaleza. oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos planeados.

• Los otros procedimientos que se requieran llevar a cabo para que el trabajo cumpla con las NIA (por ejemplo. buscar comunicación directa con los abogados de la entidad).

La planeación de estos procedimientos de auditoría tiene lugar durante el curso del trabajo, al irse desarrollando el plan de auditoría. Por ejemplo, la planeación de los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor normalmente ocurre al inicio del proceso de auditoría. Sin embargo, la planeación de la naturaleza. oportunidad y extensión de procedimientos específicos de auditoría adicionales depende del resultado de dichos procedimientos de evaluación del riesgo. Además, el auditor puede comenzar la ejecución de procedimientos adicionales de auditoría para algunas clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones antes de completar el plan de auditoría más detallado de todos los procedimientos adicionales restantes.

Cambios a decisiones de planeación durante el curso de la auditoría

16. La estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deberán actualizarse y cambiarse según sea necesario durante el curso del trabajo.

17. Planear una auditoría es un proceso continuo e iterativo a lo largo del trabajo de auditoría. Como resultado de eventos inesperados. cambios en las condiciones, o la evidencia obtenida de !os resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, y por lo tanto, la naturaleza. oportunidad y extensión planeadas resultantes de los procedimientos de auditoría adicionales. Puede llegar a la atención del auditor, información que difiera de modo importante de la disponible cuando el auditor planeó los procedimientos de auditoría. Por ejemplo. el auditor puede obtener evidencia de auditoría mediante el desempeño de procedimientos, sustantivos que contradigan la evidencia obtenida respecto de las pruebas a la efectividad operativa de los controles. En esas

circunstancias. el auditor reevalúa los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados a nivel de aseveración para todas o algunas de las clases de transacción, saldos de cuenta o revelaciones.

Dirección, supervisión y revisión

18. El auditor deberá planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y de la revisión de su trabajo.

19. La naturaleza. oportunidad v extensión de la dirección v supervisión de los miembros del equipo del trabajo y de la revisión de su trabajo varían dependiendo de muchos factores, incluyendo el tamaño y complejidad de la entidad. el área de auditoría. los riesgos e representación errónea de importancia relativa. así como las capacidades y competencia del personal que desempeña el trabajo de auditoría. La NIA 220 contiene guías detalladas sobre la dirección. supervisión y revisión del trabajo de auditoria.

20. El auditor planea la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, con base en el riesgo evaluado de representación errónea e importancia relativa. Al aumentar el riesgo de representación errónea de importancia relativa. un área dada de la auditoría, ei auditor generalmente incrementa la extensión y puntualidad de la dirección y supervisión de los miembros dei equipo del trabajo y desempeña una revisión más detallada de su tarea. De modo similar, el auditor planea la naturaleza. oportunidad y extensión de la revisión del trabajo del equipo. con base en las capacidades y competencia de los miembros del equipo del trabajo de auditoría en lo individual.

21. En las auditorías de entidades pequeñas. el socio del trabajo (quien puede ser un profesionista independiente puede llevar a cabo, en su totalidad la auditoría. En tales situaciones, no surgen las cuestiones de dirección y supervisión de los miembros del equipo y la revisión de su trabajo. ya que el socio, habiendo conducido personalmente todos los aspectos del trabajo, tiene conocimiento de todos los problemas de importancia relativa. El socio del trabajo de auditoría lo profesionista independiente), no obstante. necesita quedar satisfecho de que la auditoría ha sido conducida de acuerdo cen las NIA. Formarse una visión objetiva a sobre la propiedad de los juicios hechos en el curso de la auditoría. puede presentar problemas prácticos cuando la misma persona ha desempeñado toda la auditoría. Cuando se implican problemas particularmente complejos o inusuales. y la auditoría la desempeña un solo profesionista, puede ser deseable el consultar con otros auditores con la experiencia adecuada o con el organismo profesional del auditor.

Documentación

22. El auditor deberá documentar la estrategia general de la auditoría y, el plan de auditoría, incluyendo cualesquier cambios importantes hechos durante el trabajo.

23. La documentación por el auditor de la estrategia general de auditoría, registra las decisiones clave que se consideran necesarias para planear, de manera apropiada, la auditoría y comunicar los asuntos importantes al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia general de auditoría en forma de memorando. el cual contiene decisiones clave respecto del alcance general, oportunidad v conducción de la auditoría.

24. La documentación del plan de auditoría por el auditor es suficiente para demostrar la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de evaluación del riesgo, y los procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aseveración por cada clase de transacción, saldo de cuenta y revelación de importancia relativa en respuesta a los riesgos evaluados. El auditor puede usar programas estándar de auditoría o listas de verificación de terminación de la auditoría. Sin embargo, cuando se usan estos programas estándar o estas listas de verificación. el auditor los ajusta apropiadamente a la medida para que reflejen las circunstancias particulares del trabajo.

25. La documentación del auditor de cualesquier cambios importantes a la estrategia general de auditoría planeada originalmente y al plan detallado de auditoría, incluye las razones para los cambios importantes y la respuesta del auditor a los eventos, condiciones o resultados de los procedimientos de auditoría producto de dichos cambios. Por ejemplo, el auditor puede cambiar de modo importante la estrategia general de auditoría planeada v el plan de auditoría como resultado de una combinación de negocios de importancia relativa o la identificación de una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros. Un registro de los cambios importantes a la estrategia general de auditoría y al plan de auditoría, y los cambios resultantes a la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de auditoria, explica la estrategia general y el plan de auditoría finalmente adoptados para el trabajo y demuestra la respuesta apropiada a los cambios importantes que ocurren dentro de la auditoría.

26. La forma y extensión de la documentación dependen de asuntos tales como el tamaño y complejidad de la entidad. importancia relativa. extensión de otra documentación. así como de las circunstancias del trabajo específico de auditoría.

Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo y con la administración

27. El auditor puede discutir elementos de la planeación con los encargados de! gobierno corporativo y con la administración de la entidad. Estas discusiones pueden ser parte de las comunicaciones generales que se requiere hacer con los encargados dei gobierno corporativo de la entidad o pueden hacerse para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoria. Las discusiones con los encargados del gobierno corporativo, generalmente. incluyen la estrategia general de auditoría y la oportunidad de la auditoría. incluyendo cualesquier limitaciones de la misma, o cualesquier requisitos adicionales. Las discusiones con la administración a menudo se dan para facilitar la conducción y administración del trabajo de auditoría (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos planeados con el trabajo del personal de la entidad). Aunque estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría siguen siendo responsabilidad del auditor. Cuando ocurren discusiones de asuntos incluidos en la estrategia general de auditoría o del plan de auditoría, se requiere tener cuidado para no comprometer la efectividad del trabajo. Por ejemplo. el auditor considera si el discutir la naturaleza y oportunidad de los procedimientos detallados de auditoría con la administración compromete la efectividad de la auditoría al hacer los procedimientos demasiado predecibles.

Consideraciones adicionales en trabajos iniciales de auditoría

28. El auditor deberá desempeñar las siguientes actividades antes de comenzar una auditoría inicial:

a) Desempeñar procedimientos respecto de la aceptación (le la relación con el cliente y del trabajo específico (le auditoría (ver NIA 220 para lineamientos adicionales.

b) Comunicarse con el auditor precedente, cuando ha habido cambio de auditores, en cumplimiento con los requisitos éticos relevantes.

29. El propósito y el objetivo de planear la auditoría son los mismos, no importa si la auditoría es un trabajo inicial o uno recurrente. Sin embargo, para una auditoría inicial, el auditor puede necesitar expandir las actividades de planeación porque no tiene ordinariamente la experiencia previa con la entidad que se considera cuando se planean trabajos recurrentes. Para auditorías iniciales, los asuntos, adicionales que puede considerar el auditor al desarrollar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría incluyen los siguientes:

• A menos que lo prohiba la ley o la regulación. los arreglos que hay que hace, con el auditor precedente, por ejemplo, para revisar sus papeles de trabajo.

• Cualesquier asuntos importantes (incluyendo la aplicación de principios de contabilidad o de normas de auditoría y de información) discutidos con la administración, en conexión con la selección inicial como auditores, la comunicación de estos asuntos a los encargados del gobierno corporativo y cómo afectan estos asuntos la estrategia general de la auditoría y el plan de auditoría.

• Los procedimientos de auditoría planeados para obtener suficiente evidencia apropiada respecto de balances de apertura (ver párrafo 2 de la NIA 510. *Trabajos iniciales -Balances de apertura).*

• La asignación de personal de la firma, con los niveles apropiados de capacidad y competencia, para responder a los riesgos importantes previstos.

• Otros procedimientos que requiera el sistema de control de calidad de la firma para los trabajos iniciales de auditoría (por ejemplo, el sistema de control de calidad de la firma puede requerir que se involucre a otro socio o persona de categoría *senior* para revisar la estrategia general de auditoría antes de comenzar procedimientos importantes de auditoría o para revisar los dictámenes antes de su emisión).

Fecha de vigencia

30. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Esta NIA es aplicable, respecto de todo lo importante, a auditorías de entidades del sector público.

2. Algunos de los términos que se usan en esta NIA, como "socio del trabajo" y "firma" deberán leerse como si se refirieran a sus equivalentes del sector público.

3. El párrafo 6 de esta NIA se refiere a la NIA 210, Términos de los trabajos de auditoría, y a la NIA 220, Control de calidad para auditorías de información financiera histórica. Las perspectivas del sector público en esas NIA contienen una discusión de su aplicabilidad a auditorías de entidades del sector público y son, por lo tanto, relevantes a la aplicación de esta NIA en el sector público.

APÉNDICE

Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al establecer la estrategia general de auditoría

Este apéndice da ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al establecer la estrategia general de auditoría. Muchos de estos asuntos influirán también en el plan detallado de auditoría del auditor. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos. Mientras que otras NIA pueden requerir que muchos de los asuntos mencionados a continuación se desempeñen, no todos los asuntos son relevantes para todos los trabajos de auditoría y la lista no es necesariamente completa. Además. el auditor puede considerar estos asuntos en un orden diferente del que se muestra a continuación.

Alcance del trabajo de auditoría

El auditor puede considerar los siguientes asuntos al establecer el alcance del trabajo de auditoría:

• El marco de referencia para información financiera sobre el que se ha preparado la información financiera que se va a auditar, incluyendo cualquier necesidad de conciliaciones con otro marco de referencia para información financiera.

• Los requisitos de información específicos por industria, como reportes obligados por los reguladores de la industria.

• La cobertura esperada de la auditoría. incluyendo el número y las localidades de componentes por incluir.

• La naturaleza de las relaciones de control entre una controladora y sus componentes, que determina cómo se va a consolidar el grupo.

• La extensión en que los componentes son auditados por otros auditores.

• La naturaleza de los segmentos del negocio que se van a auditar, incluyendo la necesidad de conocimiento especializado.

• La moneda que se va usar para reportar, incluyendo cualquier necesidad de conversión de moneda para la información financiera auditada.

• La necesidad de una auditoría estatutaria de estados financieros independientes, además de una auditoría para fines de consolidación.

• La disponibilidad del trabajo de auditores internos v el grado en que

potencialmente depende el auditor de ese trabajo.

• El uso, por la entidad, de organizaciones de servicio y cómo puede obtener el auditor evidencia concerniente al diseño u operación de controles desempeñados por las mismas.

• El uso esperado de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, por ejemplo, evidencia de auditoría relacionada con los procedimientos de evaluación del riesgo y pruebas de controles.

• El efecto de tecnología de la información en los procedimientos de auditoría. incluyendo la disponibilidad de datos y el uso esperado de técnicas de auditoría soportadas por computadora.

• La coordinación de la cobertura y oportunidad esperadas del trabajo de auditoría con cualesquier revisiones de información financiera provisional, y el efecto de la información obtenida durante esas revisiones sobre la auditoría.

• La discusión de asuntos que puedan afectar la auditoría con personal de la firma responsable de desempeñar otros servicios a la entidad.

• La disponibilidad de personal y datos del cliente.

Objetivos de información, oportunidad de la auditoría y comunicaciones que se requieren

El auditor puede considerar los siguientes asuntos cuando comprueba los objetivos de información del trabajo, la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieren:

• El calendario de la entidad para informar, por ejemplo, en las etapas provisional y final.

• La organización de reuniones con la administración y con los encargados del gobierno corporativo para discutir la naturaleza, extensión y oportunidad del trabajo de auditoría.

• La discusión con la administración y los encargados del gobierno corporativo respecto del tipo y la oportunidad esperados de los reportes por emitir, así como de otras comunicaciones, tanto por escrito como orales, incluyendo el dictamen del auditor, cartas de la administración y comunicaciones a los encargados del gobierno corporativo.

• La discusión con la administración respecto de las comunicaciones esperadas sobre el estatus del trabajo de auditoría a lo largo del trabajo y las declaraciones esperadas que resulten de los procedimientos de auditoría.

• Comunicaciones con los auditores de los componentes, respecto de los tipos y oportunidad esperados de los reportes por emitirse y otras comunicaciones en conexión con la auditoría de componentes.

• La naturaleza v la oportunidad esperadas de comunicaciones entre los miembros del equipo del trabajo. incluyendo la naturaleza y oportunidad de las reuniones del equipo y la oportunidad de la revisión del trabajo desempeñado.

• Si hay alguna otra comunicación esperada con terceros, incluyendo cualesquier responsabilidades estatutarias de informar o contractuales, que se originen de la auditoría.

Dirección de la auditoría

El auditor puede considerar los siguientes asuntos cuando fija la dirección de la auditor:

• Respecto de la importancia relativa:

- Fijar la importancia relativa para fines de planeación.

- Fijar y comunicar la importancia relativa para los auditores de los componentes.

- Reconsiderar la importancia relativa al desempeñar los procedimientos de auditoría durante el curso de la misma.

- Identificar los componentes y los saldos de cuenta de importancia relativa.

• Áreas de auditoría donde hay un riesgo mayor de representación errónea importancia relativa.

• El impacto del riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel general de estado financiero en la dirección, supervisión y revisión.

• La selección del equipo del trabajo (incluyendo, donde sea necesario, al revisor del control de calidad del trabajo) y la asignación de trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluyendo la asignación de miembros del equipo con experiencia apropiada a áreas donde pueda haber riesgos más altos de representación errónea de importancia relativa.

• Presupuesto del trabajo, incluyendo el considerar el monto apropiado de tiempo que se ha de reservar para áreas donde pueda haber riesgos más altos de representación errónea de importancia relativa.

• La manera en que el auditor enfatiza, a los miembros del equipo del trabajo, la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y de ejercer escepticismo profesional en la compilación y evaluación de evidencia de auditoría.

• Resultados de auditorías previas que implicaron evaluar la efectividad operativa del control interno, incluyendo la naturaleza de debilidades identificadas y la acción emprendida para tratarlas.

• Evidencia del compromiso de la administración con el diseño y la operación de un control interno sólido, incluyendo la evidencia de documentación apropiada de dicho control.

• Volumen de transacciones, que puede determinar si es más eficiente para el auditor apoyarse en el control interno.

• Importancia que se atribuye al control interno de toda la entidad por la operación exitosa del negocio.

• Desarrollos importantes en los negocios que afectan a la entidad, incluyendo cambios en la tecnología de la información y procesos de negocios, cambios en la administración clave, así como adquisiciones, fusiones y desinversiones.

• Desarrollos importantes en la industria, como cambios en regulaciones de la industria y nuevos requisitos de información.

.

• Cambios importantes en el marco de referencia de información financiera. como cambios en normas de contabilidad.

• Otros desarrollos importantes relevantes que afectan a la entidad, como cambios en el entorno legal.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315

ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA

(Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-5
Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno	6-19
Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno	20-99
Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa	100-119
Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y la administración	120-121
Documentación	122-123
Vigencia	124

Apéndice 1: Entendimiento de la entidad y su entorno

Apéndice 2: Componentes del control interno

Apéndice 3: Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 "Obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno de los riesgos de representación errónea de importancia relativa" debe leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Revisión. Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados", que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar guías para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, y para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en una auditoría de estados financieros. La importancia de la evaluación del riesgo por el auditor corno base para procedimientos adicionales, de auditoría se discute en la explicación del riesgo de auditoría en la *NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros.*

2. El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La NIA 500, Evidencia de auditoría, requiere que el auditor utilice las aseveraciones en suficiente detalle para tener una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría. Esta NIA requiere que el auditor haga evaluaciones del riesgo al nivel de estado financiero y de aseveración con base en un entendimiento apropiado de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La *NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados"* discute la responsabilidad del auditor de determinar respuestas globales y de diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a las evaluaciones del riesgo. Los requisitos y guías de esta NIA se deben aplicar junto con los requisitos y guías de otras NIAs. En particular, en la *NIA 240, Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros,* se discuten lineamientos adicionales en relación con la responsabilidad del auditor de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

3. La siguiente es una visión general de los requisitos de esta norma:

- *Procedimientos de evaluación del riesgo Y fuentes de información sobre lu entidad y su entorno, incluyendo su control interno.* Esta sección explica los procedimientos de auditoría que se requiere al auditor que realice para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno (procedimientos de evaluación del riesgo). También requiere la discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa.

- *Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.* Esta sección requiere que el auditor entienda aspectos especificados de la entidad y su entorno. Ni componentes de su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

- *Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.* Esta sección requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea, de importancia relativa al nivel de estando financiero y de aseveración. El auditor:

- Identifica los riesgos al considerar la entidad y su entorno. incluyendo controles relevantes, y al considerar las clases de transacciones, saldos ce cuentas y revelaciones en los estados financieros;

- Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración; y

- Considera la importancia y probabilidad de los riesgos.

- Esta sección también requiere que el auditor determine si cualesquiera de los riesgos evaluados son riesgos importantes que requieran consideración especial de auditoría o riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría. Se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control relevantes, sobre dichos riesgos y que determine si se han implementado.

- *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración.* Esta sección trata de asuntos relativos al control interno que el comunica a los encargados del gobierno corporativo y la administración

- *Documentación.* Esta sección establece los requisitos de documentación relacionados.

4. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno es un aspecto esencial del desempeño de una auditoría de acuerdo con NIAs. En particular, dicho entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce juicio profesional acerca de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos a lo largo de la auditoría; por ejemplo, cuando:
a lo largo de la auditoría.- por ejemplo, cuando:

- Establece la importancia relativa y evalúa sí el juicio sobre importancia relativa siendo apropiado al avanzar la auditoría;

- Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;

- Identifica áreas donde pueden ser necesarias consideraciones especiales de auditoría, por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha por la administración, o al considerar

el propósito de negocio de las transacciones;

- Desarrolla expectativas para su uso cuando realice procedimientos analíticos;

- Diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo; y

- Evalúa lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, tal como lo apropiado de los supuestos y de las representaciones orales y escritas de la administración.

El auditor usa el juicio profesional para determinar el grado requerido de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La principal consideración del auditor es si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor al desempeñar la auditoría es menor que la que posee la administración para manejar la entidad.

Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno

6. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, es un proceso continuo, dinámico de compilación, actualización y análisis de información en toda la auditoría. Según se describe en la NIA 500, los procedimientos de auditoría para obtener un entendimiento se conocen como "procedimientos de evaluación del riesgo" porque algo de la información que se obtiene al desempeñar estos procedimientos puede usarse por el auditor como evidencia de auditoría para soportar las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Además, al realizar los procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas y sobre la efectividad operativa de los controles, aun cuando dichos procedimientos de auditoría no fueran planeados específicamente como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor puede decidir también realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles junto con procedimientos de evaluación del riesgo porque sea eficiente hacerlo así.

Procedimientos de evaluación del riesgo

7. El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno:

(a) Investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad;

(b) Procedimientos analíticos; y

(c) Observación e inspección.

No se requiere que el auditor realice todos los procedimientos de evaluación del riesgo descritos antes para cada aspecto del entendimiento expuesto en el párrafo 20. Sin embargo, todos los procedimientos de evaluación del riesgo los realiza el auditor en el curso de obtener el entendimiento requerido.

8. Además. el auditor realiza otros procedimientos de auditoría donde la información obtenida pueda ser útil para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, el auditor puede considerar hacer investigaciones con el asesor legal externo de la entidad o con expertos en valuación que haya usado la entidad. También puede ser útil para obtener información sobre la entidad, revisar información obtenida de fuentes externas como informes de analistas, bancos o agencias calificadoras, revistas de comercio o economía; o publicaciones reguladoras o financieras.

9. Aunque mucha de la información que obtiene el auditor por las investigaciones puede obtenerse de la administración y de los responsables de la información financiera, las investigaciones con otros dentro de la entidad, como personal de producción y de auditoría interna, y otros empleados con diferentes niveles de autoridad, puede ser útil para dar al auditor una diferente perspectiva para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Para determinar con quienes más, dentro de la entidad. puede hacer investigaciones y la extensión de las mismas, el auditor considera qué información puede obtenerse que le ayude a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo:

- Las investigaciones dirigidas a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a entender el entorno en que se preparan los estados financieros.

- Las investigaciones dirigidas al personal de auditoría interna pueden relacionarse con sus actividades respecto del diseño y efectividad del control interno de la entidad y si la administración ha respondido satisfactoriamente a cualquier resultado de estas actividades.

- Las investigaciones con empleados implicados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.

- Las investigaciones dirigidas al asesor legal interno pueden relacionarse con asuntos corno litigios, cumplimiento de leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o sospecha de fraude que a la entidad, garantías, obligaciones posteriores a las ventas, arreglos (como negocios conjuntos) con socios de negocios y el significado de los términos de los contratos.

- Las investigaciones dirigidas a personal de mercadotecnia o ventas pueden relacionarse con cambios en las estrategias de mercadotecnia de la entidad, tendencias de ventas o arreglos contractuales con sus clientes.

10. Los procedimientos analíticos pueden ser útiles para identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, y cantidades, coeficientes y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los estados financieros y de auditoría. Al realizar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor desarrolla expectativas sobre plausibles relaciones que razonablemente puedan existir. Cuando las comparaciones de dichas expectativas con los montos registrados o coeficientes desarrollados de los montos registrados producen relaciones inusuales o inesperadas, el auditor considera estos resultados al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos usan datos agregados a un alto nivel (lo cual es a menudo la situación) los resultados de esos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación inicial general sobre si puede existir una representación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, el auditor considera los resultados de dichos procedimientos analíticos junto con otra información compilada al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Ver la NIA 520, Procedimientos Analíticos, para guías adicionales sobre el uso de los procedimientos analíticos.

11. La observación e inspección pueden apoyar las investigaciones con la administración y con otros, y también dar información sobre la entidad y su entorno. Estos procedimientos de auditoría ordinariamente incluyen lo siguiente:

- Observación de actividades y operaciones de la entidad.

- Inspección de documentos (como planes y estrategias del negocio), registros y manuales de control interno.

- Lectura de informes preparados por la administración (como informes trimestrales de la administración y estados financieros provisionales) y los encargados del gobierno corporativo (como minutas de las reuniones del consejo de directores).

- Visitas a las instalaciones y plantas de la entidad.

- Rastreo de transacciones relevantes para la información financiera, a través del sistema de información (revisiones).

12. Cuando el auditor se propone usar información sobre la entidad y su entorno obtenida en periodos anteriores, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información para la auditoría actual. Para trabajos continuos, la experiencia previa del auditor con la entidad contribuye al entendimiento de la misma. Por ejemplo, los procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas ordinariamente proporcionan evidencia de auditoría sobre la estructura organizacional de la entidad, su negocio y controles, así como información sobre representaciones erróneas pasadas y si fueron corregidas o no oportunamente. lo que ayuda al auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en la actual auditoría. Sin embargo, esta información puede haberse hecho irrelevante por cambios en la entidad o su entorno. El auditor hace investigaciones y realiza otros procedimientos de auditoría apropiados, como sesiones de revisión de los sistemas, para determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información.

13. Cuando sea relevante para el auditor, éste considera otra información como la obtenida del proceso de aceptación o continuación del cliente del auditor o, donde sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos desarrollados para la entidad, por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional.

Discusión entre el equipo del trabajo

14. Los miembros del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros a representaciones erróneas de importancia relativa.

15. El objetivo de esta discusión es que los miembros del equipo dei trabajo obtengan un mejor entendimiento del potencial de representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas que se les asignen, y entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

16. La discusión brinda una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo del trabajo, incluyendo al socio del trabajo. compartan su comprensión profunda basada en su conocimiento de la entidad. Y para que los miembros del equipo intercambien información sobre los riesgos de negocio a los que está sujeta la entidad y sobre cómo y dónde podrían ser susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa. Según requiere la NIA 240, se da particular énfasis a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión también se refiere al marco de referencia

de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.

17. Se usa ei juicio profesional para determinar cuáles miembros del equipo del trabajo se incluyen en ia discusión. Cómo y cuándo ocurre ésta y la extensión de la misma. Los miembros clave del equipo del trabajo ordinariamente están implicados en la discusión; sin embargo, no es necesario que todos los miembros del equipo tengan un conocimiento integral de todos los aspectos de la auditoría. Las funciones. experiencia y necesidades de información de los miembros del equipo del trabajo influyen en la extensión de la discusión. En una auditoría en muchas localidades, por ejemplo, puede haber múltiples discusiones que impliquen a los miembros clave del equipo del trabajo en cada localidad importante. Otro factor a considerar al planear las discusiones es si se debe incluir a los expertos asignados al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que se necesita incluir a un profesional especializado en tecnología de la información (TI), o con otras habilidades. en el equipo del trabajo y, por lo tanto, incluye a dicha persona en la discusión.

18. Según requiere la NIA 200, el auditor planea y desempeña la auditoría con una actitud de escepticismo profesional. La discusión entre los miembros del equipo del trabajo enfatiza la necesidad de mantener el escepticismo profesional en todo el trabajo, estar alerta a la información u otras condiciones que indiquen que puede haber ocurrido una representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error, y ser rigurosos en el seguimiento de dichas condiciones.

19. Dependiendo de las circunstancias de la auditoría, puede haber discusiones adicionales para facilitar el intercambio continuo de información entre los miembros del equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa. El propósito es que los miembros del equipo del trabajo comuniquen y compartan información obtenida a lo largo de la auditoría que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error. o a los procedimientos de auditoría realizados para atender a los riesgos.

Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno

20. El entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor consiste de un entendimiento de los siguientes aspectos:

(a) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos. incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.

(b) Naturaleza de la entidad. incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.

(c) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan

dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

(d) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

(e) Control interno.

El Apéndice 1 contiene ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, relativos a las categorías (a) a (d) anteriores. El Apéndice 2 contiene una explicación detallada de los componentes del control interno.

21. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo que se realizan dependen de las circunstancias del trabajo, tales como el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia del auditor con ella. Además, es particularmente importante identificar cambios importantes en cualquiera de !os aspectos anteriores de la entidad respecto de periodos anteriores para obtener un entendimiento de la entidad suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el de referencia de información financiera aplicable

22. El auditor deberá obtener un entendimiento de los factores relevantes de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable. Estos factores incluyen condiciones de la industria tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y desarrollos tecnológicos; el entorno de regulación que abarca, entre otros asuntos, el marco de referencia de información financiera el entorno legal y político, y los requisitos ambientales que afectan a la industria y a la entidad; y otros factores externos como las condiciones económicas generales. Ver la NIA 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros, para requisitos adicionales relacionados con el marco de referencia legal y reglamentario aplicable a la entidad y a la industria.

23. La industria en que opera la entidad puede dar origen a riesgos específicos de representación errónea de importancia relativa originada por la naturaleza del negocio o el grado de regulación. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones importantes de ingresos y costos que den lugar a riesgos de representación errónea de importancia relativa. En tales casos, el auditor considera si el equipo dei trabajo incluye miembros con conocimiento y experiencia relevantes suficientes.

24. Los requisitos legales y reglamentarios a menudo determinan el marco de referencia de información financiera aplicable a usarse por la administración para preparar los estados financieros de la entidad. En la mayoría de los casos,

el marco de referencia de información financiera aplicable será el de la jurisdicción en que la entidad está registrada u opera y en que el auditor tiene su base, y el auditor y la entidad tendrán un entendimiento común de dicho marco de referencia. En algunos casos, puede no haber marco de referencia local de información financiera, en cuyo caso la selección de la entidad se gobernará por la práctica local, práctica de la industria. necesidades del usuario, u otros factores. Por ejemplo, los competidores de la entidad pueden aplicar Normas de Información Financiera Internacionales (NIFIs) y la entidad puede determinar que las NIFIs son también apropiadas para sus requerimientos de información financiera. El auditor considera si las regulaciones locales especifican ciertos requisitos de información financiera para la industria en que opera la entidad, ya que los estados financieros pueden estar representados erróneamente en una manera de importancia relativa en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable si la administración no prepara los estados financieros de acuerdo con dicha regulaciones.

Naturaleza de la entidad

25. El auditor deberá obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad. La naturaleza de una entidad se refiere a las operaciones de la entidad, su propiedad v gobierno, los tipos de inversión que está haciendo y que planea hacer, la manera en que está estructurada la entidad y cómo se financia. Un entendimiento de la naturaleza de una entidad hace posible al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que se esperan en los estados financieros.

26. La entidad puede tener una estructura compleja con subsidiarias u otros componentes en múltiples localidades. Además de las dificultades de consolidación en esos casos, otros problemas de las estructuras complejas que pueden dar origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa incluyen: la asignación del crédito mercantil a segmentos del negocio y su deterioro; si las inversiones son negocios conjuntos, subsidiarias, o inversiones contabilizadas que usan el método de participación: y si las entidades de propósito especial se contabilizan de manera apropiada.

27. Un entendimiento de la propiedad y de las relaciones entre dueños y otras personas o entidades es también importante para determinar si se han identificado transacciones de partes relacionadas y si se han contabilizado de manera apropiada. La NIA 550, Partes Relacionadas proporciona guías adicionales sobre las consideraciones relevantes del auditor para las partes relacionadas.

28. El auditor deberá obtener un entendimiento de la selección y aplicación de políticas contables por la entidad y considerar si son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y con políticas contables usadas en la industria relevante. El entendimiento abarca

los métodos que la entidad usa para contabilizar las transacciones importantes e inusuales; el efecto de las políticas contables importantes en áreas de controversia o emergentes para las que hay una carencia de guías autorizadas o de consenso: y cambios en las políticas contables de la entidad. El auditor también identifica las normas y regulaciones de información financiera que sean nuevas para la entidad y considera cuándo y cómo adoptará la entidad esos requisitos. Donde la entidad haya cambiado su selección de, o método de aplicar, una política contable importante, el auditor considera las razones para el cambio y si es apropiado y consistente con los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable.

29. La presentación de estados financieros en conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicable incluye la revelación adecuada de asuntos de importancia relativa. Estos asuntos se relacionan con la forma, arreglo y contenido de los estados financieros y sus notas anexas, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalles, la clasificación de partidas en los estados y la base de las cantidades declaradas. El auditor considera si la entidad ha revelado un asunto particular de manera apropiada a la luz de las circunstancias y hechos de los que tiene conocimiento el auditor en ese momento.

Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados

30. El auditor deberá obtener un entendimiento de los objetivos y estrategias de la entidad, y de los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros. La entidad conduce su negocio en el contexto de los factores de la de regulación y de otros factores internos y externos. Para responder a factores, la administración de la entidad o los encargados del gobierno corporativo definen objetivos, que son los planes generales para la entidad. Las son los enfoques operacionales con los que la administración se propone lograr sus objetivos. Los riesgos de negocio son resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o faltas de acción importantes que puedan afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de establecer objetivos y estrategias no apropiados. Así cambia e! ambiente externo, la conducción de los negocios de la entidad también es dinámica y las estrategias y objetivos de la entidad cambian con el tiempo.

31, El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, aunque incluye a éste último. El riesgo de negocio puede surgir de manera particular por el cambio o complejidad, aunque no reconoce la necesidad de cambio puede también dar origen al riesgo. Puede surgir cambio, por ejemplo, del desarrollo de nuevos productos que puedan fracasar; de un mercado inadecuado, aunque se desarrolle de manera exitosa; o de fallas cuyo resultado pueda ser un riesgo de

responsabilidad y de reputación. Un entendimiento de los riesgos de negocio incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, el auditor no tiene responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocio.

32. La mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, no todos los riesgos de negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de representación errónea de importancia relativa para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones al nivel de aseveración o para los estados financieros como un todo. Por ejemplo, el riesgo de negocio que se origina en una base de clientes que se reduce debido a la consolidación de la industria puede aumentar el riesgo de representación errónea asociado con la valuación de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una economía en contracción, puede también tener una consecuencia a largo plazo, lo que el auditor considera cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. La consideración del auditor sobre si un riesgo de negocio puede dar como resultado representación errónea de importancia relativa se hace, por lo tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad. En el apéndice 3 se dan ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa.

33. Generalmente la administración identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para tratarlos. Este proceso de evaluación del riesgo es parte del control interno y se discute en los párrafos 76-79.

34. Las entidades pequeñas a menudo no establecen sus objetivos y estrategias ni administran los riesgos de negocio relacionados, mediante planes o procesos formales. En muchos casos puede no haber documentación de estos asuntos. En estas entidades. el entendimiento del auditor se obtiene ordinariamente mediante investigaciones con la administración y observación de cómo responde la entidad a estos asuntos.

Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

35. El auditor deberá obtener un entendimiento de la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Las medidas del desempeño y su revisión indican al auditor aspectos del desempeño de la entidad que la administración y otros consideran de importancia. Las medidas de desempeño, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad que, a su vez, pueden motivar a la administración a emprender acciones para mejorar el desempeño del negocio o para representar erróneamente los estados financieros. Obtener un entendimiento de las medidas de desempeño de la entidad, ayuda al auditor a considerar si esas presiones dan como resultado acciones de la administración

que puedan haber aumentado los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

36. La medición y revisión por la administración del desempeño financiero de la entidad debe distinguirse del monitoreo de controles (discutido como un componente del control interno en los párrafos 96-99), aunque sus propósitos puedan traslaparse. El monitoreo de controles, sin embargo, se interesa específicamente en la operación efectiva del control interno mediante la consideración de información sobre el control. La medición y revisión del desempeño se dirige a si el desempeño del negocio cumple con los objetivos establecidos por la administración (o terceros), pero en algunos casos los indicadores de desempeño también proporcionan información que hace posible a la administración identificar deficiencias en el control interno.

37. La información generada internamente que usa la administración para ese fin puede incluir indicadores clave de desempeño (financieros y no financieros), presupuestos, análisis de desviaciones, información por segmentos e informes de desempeño divisional, departamental o de otro nivel, y comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores. El desempeño financiero de la entidad puede medirse y revisarse también por partes externas. Por ejemplo, la información externa como informes de analistas e informes de agencias calificadoras de crédito puede proporcionar información útil para el entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor. Estos informes a menudo se obtienen de la entidad que se audita.

38. Las medidas internas pueden señalar resultados inesperados o tendencias que requieran investigación de la administración con otros para determinar su causa y tomar acción correctiva (incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección oportunas de representaciones erróneas). Las medidas de desempeño pueden también indicar al auditor un riesgo de representación errónea de información relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, las medidas de desempeño que la entidad tiene un crecimiento o rentabilidad inusualmente rápidos cuando se compara con el de otras entidades en la misma industria. Esta información, particularmente si se combina con otros factores como un bono basado en desempeño o remuneración por incentivos, puede indicar el riesgo potencial de sesgo de la administración en la preparación de los estados financieros.

39. Mucha de la información usada en la medición del desempeño puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos usados para revisar el desempeño de la entidad son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas sobre el desempeño. Cuando el auditor se propone hacer uso de las medidas de desempeño para fines de la auditoría (por ejemplo, para procedimientos analíticos), el auditor considera si la información relacionada con

la revisión del desempeño de la entidad por la administración proporciona una base confiable y es suficientemente precisa para tal propósito. Si hace uso de medidas de desempeño. el auditor considera si son bastante precisas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa.

40. Las entidades pequeñas ordinariamente no tienen procesos formales para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad. La administración, sin embargo. a menudo confía en ciertos indicadores clave cuyo conocimiento y experiencia del negocio le sugieren como bases confiables para evaluar el desempeño financiero y emprender la acción apropiada.

Control interno

41. El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría. El control interno relevante para la auditoría se discute en los párrafos 47-53, más adelante. Además, la profundidad del entendimiento se discute en los párrafos 54-56, más adelante.

42. El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativa la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera. efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

43. El control interno, según se discute en esta NIA. consiste de los siguientes componentes:

(a) El ambiente de control.

(b) E! proceso de evaluación del riesgo por la entidad.

(c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación.

(d) Actividades de control.

(e) Monitoreo de controles.

El Apéndice 2 contiene una discusión detallada de los componentes dei control interno.

44. La división del control interno en los cinco componentes proporciona un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno de una entidad. La división no necesariamente refleja cómo considera e implementa una entidad el control interno. También, la principal consideración del auditor es si, y cómo, un control específico previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones, y sus aseveraciones relacionadas, más que su clasificación en cualquier componente particular. En consecuencia, los auditores pueden usar terminología o marcos de referencia diferentes de los usados en esta NIA, para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre y cuando se atienda a todos los componentes descritos en esta NIA.

45. La forma en que se diseña e implementa el control interno varía con el tamaño y complejidad de una entidad. Específicamente, las entidades pequeñas pueden usar medios menos formales y procesos y procedimientos más sencillos para lograr sus objetivos. Por ejemplo, las entidades pequeñas con implicación activa de la administración en el proceso de información financiera pueden no tener descripciones extensas de procedimientos contables o políticas detalladas por escrito. Para algunas entidades, en particular entidades muy pequeñas, el gerente-dueño puede desempeñar funciones que en una entidad mayor se consideraría que pertenecen a varios de los componentes del control interno. Por lo tanto, los componentes del control interno pueden no distinguirse claramente dentro de las entidades pequeñas, pero sus fines subyacentes son igualmente válidos.

46. Para fines de esta NIA, el término "control interno" abarca los cinco componentes del control interno establecidas antes. Además, el término "controles" se refiere a uno o más de los componentes, o cualquiera de sus aspectos.

Controles relevantes para la auditoría

47. Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar seguridad razonable sobre su logro. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto sus controles, se relacionan con información financiera. operaciones y cumplimiento; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor.

48. Ordinariamente, los controles que son relevantes para una auditoría son pertinentes al objetivo de la entidad de preparar estados financieros para fines externos que den un punto de vista verdadero y razonable (o se presenten razonablemente. respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de

referencia de información financiera aplicable y la administración del riesgo que puede dar origen a una representación errónea de importancia relativa en dichos estados financieros. Es un caso de juicio profesional del auditor, sujeto a los requisitos de esta NIA, si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante para las consideraciones del auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y al diseñar y desempeñar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados. Al ejercer ese juicio, el auditor considera las circunstancias, el componente aplicable y factores como los siguientes:

. El juicio del auditor sobre la importancia relativa.

• El tamaño de la entidad.

• La naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de propiedad.

• La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.

• Requisitos legales y reglamentarios aplicables.

• La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte del control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicios.

49. Los controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por la entidad pueden ser también relevantes para la auditoría si el auditor se propone hacer uso de la información para diseñar v desempeñar procedimientos adicionales. La experiencia previa del auditor con la entidad y la información obtenida para entender la entidad y su entorno a lo largo de la auditoría, ayudan al auditor a identificar los controles relevantes para la auditoría. Más aún, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades de operación o procesos de negocios, puede no ser relevante para la auditoría un entendimiento del control interno relativo a cada una de las unidades de operación y procesos de negocios de la entidad.

50. Los controles relativos a objetivos de operaciones y cumplimiento pueden. sin embargo, ser relevantes para una auditoría si son pertinentes a datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo. pueden ser relevantes para una auditoría. los controles pertinentes a datos no financieros que el auditor usa en procedimientos analíticos, como estadísticas de producción, o controles para detectar incumplimiento de leyes y reglamentaciones que puedan tener un efecto directo y de importancia relativa en los estados financieros. como controles sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos de impuestos usados para determinar las provisiones para el impuesto sobre la renta. pueden ser relevantes para la auditoría.

51. Una entidad generalmente tiene controles relativos a objetivos que no son relevantes para una auditoría y, por lo tanto, no necesitan considerarse. Por ejemplo. una entidad puede apoyarse en un sistema sofisticado de controles automatizados para proporcionar operaciones eficientes y efectivas (como el sistema automatizado de controles de una línea aérea comercial para mantener programación de vuelos), pero estos controles ordinariamente no serían relevantes para la auditoría.

52. El control interno sobre salvaguarda de activos sobre adquisición, uso, o disposición no autorizados, puede incluir controles relativos a objetivos de información financiera y de operaciones. Para obtener un entendimiento de cada uno de los componentes del control interno, la consideración del auditor de los controles de salvaguarda generalmente se limita a los que son relevantes para la confiabilidad de la información financiera. Por ejemplo, el uso de controles de acceso, como contraseñas, que limitan el acceso a los datos y programas que procesan los desembolsos de efectivo puede ser relevante para una auditoría de estados financieros. A la inversa, los controles para prevenir el uso excesivo de materiales de la producción generalmente no son relevantes para una auditoría de estados financieros.

53. Pueden existir controles relevantes para la auditoría en cualquiera de los componentes del control interno y, más adelante, se incluye una discusión adicional de controles relevantes a la auditoría bajo el encabezado de cada componente del control interno. .Además. los párrafos 113 y 115 discuten ciertos riesgos para los que se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad sobre dichos riesgos y determine si se han implementado.

Profundidad del entendimiento del control interno

54. Obtener un entendimiento del control interno implica evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implementado. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, tiene la capacidad de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva representaciones erróneas de importancia relativa. Más adelante hay explicaciones adicionales en la discusión de cada componente del control interno. Implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando. El auditor considera el diseño de un control para determinar si considera su implementación. Un control diseñado de manera no apropiada puede representar una debilidad de importancia relativa en el controlutidad y el auditor considera si debe comunicar esto a los encargados del mando (gobierno corporativo) y a la administración según requiere el párrafo 120.

55. Los procedimientos de evaluación del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir investigar con personal de la entidad, observar la aplicación de controles

específicos, inspeccionar documentos e informes, y rastrear transacciones a través del sistema de información que sean relevantes a la información financiera. La investigación por sí sola no es suficiente para evaluar el diseño de un control relevante para una auditoría y para determinar si se ha implementado.

56. Obtener un entendimiento de los controles de una entidad no es suficiente para que sirva como prueba de la efectividad operativa de los controles, a menos que haya algo de automatización que disponga la aplicación consistente de la operación del control (más adelante, se describen los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la auditoría). Por ejemplo, obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control operado manualmente en un momento determinado, no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control en otros momentos durante el periodo que se audita. Sin embargo, la TI hace posible a una entidad procesar grandes volúmenes de datos de manera consistente y amplía la capacidad de la entidad de monitorear el desempeño de las actividades de control y de lograr la segregación efectiva de deberes al implementar controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación. Por lo tanto, debido a la consistencia inherente del procesamiento con TI, realizar procedimientos de auditoría para determinar si un control automático se ha implementado puede servir como prueba de la efectividad operativa de ese control, dependiendo de la evaluación y pruebas de controles por el auditor como los de cambios en programas. La NIA 330 describe con más detalle las pruebas de efectividad de operación de los controles.

Características de elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor

57. La mayoría de las entidades hacen uso de sistemas de TI para fines de información financiera y de operaciones. Sin embargo, aun cuando se use extensamente TI. habrá elementos manuales en los sistemas. El equilibrio entre elementos manuales y automatizados varía. En ciertos casos, como en entidades pequeñas menos complejas, los sistemas pueden ser principalmente manuales. En otros casos, el grado de automatización puede variar con algunos sistemas sustancialmente automatizados con pocos elementos manuales relacionados y otros, aun dentro de la misma entidad, predominantemente manuales. Como resultado, es probable que el sistema de control interno de una entidad contenga elementos manuales y automatizados, cuyas características sean relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor y los procedimientos adicionales de auditoría que se basan en esta evaluación.

58. El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que las transacciones se inician, registran, procesan e informan. Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de actividades, y conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación. alternativamente, una entidad puede usar procedi-

mientos automatizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen documentos de papel como órdenes de compra, facturas, documentos de embarque y registros de contabilidad relacionados. Los controles en sistemas de TI consisten de una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas de computadora) y controles manuales. Más aún, los controles manuales pueden ser independientes de TI, pueden usar información producida por TI, o pueden estar limitados a monitorear el funcionamiento efectivo de TI y de los controles automatizados y a manejar las excepciones. Cuando se usa TI para iniciar, registrar, procesar o informar transacciones, u otros datos financieros para inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes aseveraciones para cuentas de importancia relativa o pueden ser críticos para el funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependan de TI. La mezcla de controles manuales y automatizados en una entidad varía con la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad.

59. Generalmente, la TI proporciona beneficios potenciales de efectividad y eficiencia para el control interno de una entidad porque hace posible que la misma:

• Aplique de manera consistente reglas de negocios predefinidas y realice cálculos complejos al procesar grandes volúmenes de transacciones o datos;

- Mejore la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información:

- Facilite el análisis adicional de información;

• Amplíe la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos;

• Reduzca el riesgo de que se burlen los controles; y

• Aumente la capacidad de lograr una efectiva segregación de deberes al implementar controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación.

60. La TI también presenta riesgos específicos al control interno de una entidad. incluyendo los siguientes:

• Dependencia de sistemas o programas que procesen los datos de una manera no exacta o que procesen datos no exactos. o ambas cosas.

• Acceso no autorizado a datos que puedan dar como resultado destrucción de datos o cambios no apropiados a los mismos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o registro inexacto de transac-

ciones. Pueden surgir riesgos particulares cuando múltiples usuarios tienen acceso a una base común de datos.

• La posibilidad de que personal de TI obtenga privilegios de acceso más allá de los necesarios para desempeñar sus deberes asignados, faltando, por lo tanto, a la segregación de deberes.

• Cambios no autorizados a datos en los archivos maestros.

• Cambios no autorizados a sistemas o programas.

• Dejar de hacer los cambios necesarios a sistemas o programas.

• Intervención manual inapropiada.

• Potencial pérdida de datos o incapacidad de acceder a los datos según se requiere.

61. Los aspectos manuales de los sistemas pueden ser más adecuados donde se requiera juicio y discreción como para las circunstancias siguientes:

• Transacciones grandes, inusuales o no recurrentes.

• Circunstancias donde los errores sean difíciles de definir, anticipar o predecir.

• En circunstancias cambiantes que requieran una respuesta de control fuera dei alcance de un control automatizado existente.

- Al monitorear la efectividad de controles automatizados.

62. Los controles manuales son desempeñados por personas y. por lo tanto presentan riesgos específicos al control interno de la entidad. Los controles manuales pueden ser menos confiables que los controles automatizados porque pueden ser más fácilmente burlados, ignorados o sobrepasados y son también más propensos a errores y equivocaciones simples. Por lo tanto, no puede asumirse la consistencia de la aplicación de un elemento manual del control. Los sistemas manuales pueden ser menos adecuados para lo siguiente:

- Alto volumen de transacciones o transacciones recurrentes, o en situaciones donde errores que pueden anticiparse o predecirse puedan prevenirse o detectarse por parámetros de control que son automatizados.

- Actividades del control donde las maneras específicas de desempeñar el control puedan diseñarse y automatizarse de manera adecuada.

63. La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían

dependiendo de la naturaleza y características del sistema de información de la entidad. Por lo tanto, para entender el control interno, el auditor considera si la entidad a respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan por el uso de TI o sistemas manuales estableciendo controles efectivos.

Limitaciones del control interno

64. El control interno, no importa lo bien diseñado y operado que esté, puede proporcionar a una entidad sólo una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de logro se afecta por las limitaciones inherentes al control interno. Éstas incluyen las realidades relativas a que el juicio humano en la toma de decisiones puede ser errado y que pueden ocurrir fallas en el control interno debido a errores humanos, errores o equivocaciones. Por ejemplo, si el personal del sistema de una entidad no entiende completamente cómo procesa las transacciones de ventas un sistema de entrada de pedidos, pueden diseñar erróneamente cambios al sistema para procesar transacciones de ventas para una nueva línea de productos. Por otra parte, estos cambios pueden estar correctamente diseñados pero ser malentendidos por las personas que traducen el diseño al código del programa. Pueden también ocurrir errores en el uso de información producida por TI. Por ejemplo, pueden diseñarse controles automatizados para informar transacciones por encima de una cantidad especificada para una revisión de la administración, pero las personas responsables de conducir la revisión pueden no entender el propósito de estos informes y, consecuentemente, pueden dejar de revisarlos o no investigar las partidas inusuales.

65. Adicionalmente, los controles pueden ser evitados por la colusión de dos o más personas o porque la administración inapropiadamente sobrepasa el control interno. Por ejemplo, la administración puede participar en arreglos marginales con los clientes, que alteren los términos y condiciones de los contratos estándar de ventas de la entidad, lo que puede dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos. También pueden sobrepasarse o incapacitarse las verificaciones de emisión de cheques en un programa de software que se diseñan para identificar e informar transacciones que excedan de límites de crédito especificados.

66. Las entidades pequeñas a menudo tienen menos empleados, lo cual puede limitar la extensión en que es factible la segregación de deberes. Sin embargo, para áreas clave, aun en una entidad muy pequeña, puede ser factible implementar algún grado de segregación de deberes u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. Él potencial de que el gerente dueño sobrepase los controles depende en alto grado del ambiente de control y, en particular, de las actitudes del gerente dueño sobre la importancia del control interno.

Ambiente de control

67. El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control. El ambiente de control incluye las funciones de gobierno corporativo y administración, y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, y brinda disciplina y estructura.

63. La principal responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración de una entidad. Al evaluar el diseño del ambiente de control y determinar si se ha implementado, el auditor entiende cómo la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética, y ha establecido los controles apropiados para prevenir y detectar el fraude y error dentro de la entidad.

69. Al evaluar el diseño del ambiente de control de la entidad, el auditor considera los siguientes elementos y cómo se han incorporado en los procesos de la entidad:

(a) Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos - elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.

(b) Compromiso hacia la competencia – consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en habilidades v conocimiento requeridos.

(c) Participación por parte de los encargados del gobierno corporativo - independencia de la administración. su experiencia y estatura, el grado de su implicación y escrutinio de las actividades, la información que reciben, el grado al que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos.

(d) Filosofía y estilo operativo de la administración - el enfoque de la administración para tomar y administrar riesgos de negocio, y actitudes y acciones de la administración hacia las funciones de información financiera, procesamiento de información, y contabilidad y personal.

(e) Estructura organizacional - el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para lograr sus objetivos.

(f) Asignación de autoridad y responsabilidad - cómo se asignan la autoridad y

responsabilidad por las actividades operativas, y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de autorización.

(g) Políticas y prácticas de recursos humanos - reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas.

70. Al entender los elementos del ambiente de control, el auditor también considera si se han implementado. Ordinariamente, el auditor obtiene evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo, por ejemplo, corroborar las investigaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, mediante las investigaciones con la administración v empleados, el auditor puede obtener un entendimiento de cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y conducta ética. El auditor determina si los controles se han implementado, considerando, por ejemplo, si la administración ha establecido un código formal de conducta y si actúa de manera tal que soporte el código o pase por alto las violaciones, o autorice excepciones al mismo.

71. La evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control puede no estar disponible en forma de documentos, en particular para entidades pequeñas donde la comunicación entre la administración y demás personal puede ser informal; aunque efectiva. Por ejemplo, el compromiso de la administración hacia los valores éticos y la competencia a menudo Se implementan mediante la conducta y actitud que demuestran en el manejo del negocio de la entidad y no en un código de conducta escrito. Consecuentemente, las actitudes de la administración, su conciencia y acciones son de particular importancia en el diseño del ambiente de control de una entidad pequeña. Además, el papel de los encargados del gobierno corporativo a menudo lo asume el gerente dueño donde no hay otros dueños.

72. Las responsabilidades generales de los encargados del gobierno corporativo se reconocen en códigos de prácticas y otras reglamentaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Uno de los papeles, más no el único, de los encargados del gobierno corporativo es equilibrar las presiones sobre la administración en relación con la información financiera. Por ejemplo, la base para la remuneración de la administración puede poner énfasis en que la administración sobresalga en las conflictivas demandas de información financiera y beneficios percibidos por mejores resultados. Al entender el diseño del ambiente de control el auditor considera asuntos como la independencia de los directores y su capacidad para evaluar las acciones de la administración. El auditor también considera si hay un comite de auditoría que entienda las transacciones de negocios de la entidad y evalúe si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el

marco de referencia de información financiera aplicable.

73. La naturaleza del ambiente de control de una entidad es tal que tiene un efecto dominante en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, los controles del gerente dueño pueden mitigar la falta de segregación de deberes en un negocio pequeño, o un consejo de directores activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo operativo de la administración de alto rango en entidades mayores. La evaluación del auditor del diseño del ambiente de control de la entidad, incluye considerar si las fuerzas de los elementos del ambiente de control dan de manera colectiva un fundamento apropiado para los otros componentes del control interno y no son socavados por las debilidades del ambiente de control. Por ejemplo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI pueden no mitigar un fuerte sesgo por parte de la alta administración hacia la declaración exagerada de utilidades. Los cambios en el ambiente de control pueden afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores. Por ejemplo, la decisión de la administración de comprometer suficientes recursos para atender a los riesgos de seguridad que presenta la TI puede afectar de manera adversa al control interno al permitir que se hagan cambios no apropiados a programas o datos de computadora, o al permitir que se procesen transacciones no autorizadas.

74. La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa y según, se explica en el párrafo 5 de la NIA 330, influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. En particular, puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, aunque un ambiente de control satisfactorio no es un freno absoluto al fraude. A la inversa, las debilidades del ambiente de control pueden debilitar la efectividad de los controles y ser, por lo tanto, factores negativos en la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, en particular en relación con el fraude.

75. El ambiente de control en sí mismo no previene, o detecta y corrige, una representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas. El auditor, por lo tanto, ordinariamente considera el efecto de otros componentes junto con el ambiente de control cuando evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa; por ejemplo, el monitoreo de los controles y la operación de actividades de control específicas.

El proceso de evaluación del riesgo por la entidad

76. El auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para identificar riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información

financiera y para decidir sobre acciones para atender a esos riesgos, y los resultados consecuentes. El proceso se describe como el "proceso de evaluación del riesgo por la entidad" y forma la base de cómo determina la administración los riesgos que hay que administrar.

77. Al evaluar el diseño e implementación del proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor determina cómo identifica la administración los riesgos de negocio relevantes para la información financiera, estima la importancia de los riesgos, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para administrarlos. Si el proceso de evaluación del riesgo por la entidad es apropiado a las circunstancias, ayuda al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

78. El auditor investiga sobre los riesgos de negocio que la administración ha identificado y considera si pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Durante la auditoría, el auditor puede identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración no haya identificado. En estos casos, el auditor considera si hubo un riesgo subyacente de algún tipo que debiera haberse identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad, y si es así, por qué ese proceso no lo hizo y si el proceso es el apropiado a sus circunstancias. Si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor lo comunica a los encargados del gobierno corporativo, según lo requiere el párrafo 120.

79. En una entidad pequeña, la administración puede no tener un proceso formal de evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 76. Para estas entidades, el auditor discute con la administración cómo se identifican los riesgos para el negocio por la administración y cómo se atiende a ellos.

Sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y comunicación

80. El sistema de información relevante a los objetivos de información financiera, que incluye el sistema contable, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados.

81. El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluyendo las áreas siguientes:

• Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros.

• Los procedimientos, tanto en sistemas de TI como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los estados financieros.

• Los registros contables relacionados, ya sea electrónicos o manuales. que soportan información y cuentas específicas en los estados financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.

• Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones. distintos de clases de transacciones, que son importantes para los estados financieros.

• El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.

82. Al obtener este entendimiento, el auditor considera los procedimientos utilizados para transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor principal o sistemas de información financiera. El auditor también entiende los procedimientos de la entidad para capturar información relevante a la información financiera para hechos y condiciones distintos de las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y cambios en la probabilidad de cobro de cuentas por cobrar.

83. El sistema de información de una entidad típicamente incluye el uso de asiente, estándar en el diario que se requieren de manera recurrente para registrar transacciones como ventas, compras y desembolsos de efectivo en el mayor general, o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración. como cambios en el estimado de cuentas por cobrar incobrables.

84. El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asientos no estándar en el diario, para registrar transacciones inusuales no recurrentes o ajustes. Ejemplos de estos asientos incluyen consolidar ajustes asientos por una combinación o disposición de negocios o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En sistemas manuales de mayor general en papel, los asientos no estándar del diario pueden identificarse mediante inspección de mayores, diarios y documentación soporte. Sin embargo. cuando se usan procedimientos automatizados para mantener el mayor general preparar los estados financieros, estos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y pueden ser más fácilmente identificados a través del uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

85. La preparación de los estados financieros de la entidad incluye procedimientos que se diseñan para asegurar que la información que se requiere revelar según el marco de referencia de información financiera aplicable se acumule, registre, procese, resuma e informe de manera apropiada en los

estados financieros.

86. Al obtener un entendimiento, el auditor considera los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con el hecho de sobrepasar de modo inapropiado los controles sobre los asientos del diario y los controles que rodean los asientos no estándar del diario. Por ejemplo, los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error inadvertido pero no superan el riesgo de que individuos puedan sobrepasar de manera inapropiada estos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando las cantidades que se pasan automáticamente al mayor general o al sistema de información financiera. Más aún, el auditor se mantiene atento a que cuando se usa TI para transferir información automáticamente, puede haber poca o ninguna evidencia visible de esta intervención en los sistemas de información.

87. El auditor también entiende cómo se resuelve el procesamiento incorrecto de las transacciones, por ejemplo, si es que hay un archivo de suspenso automatizado y cómo lo usa la entidad para asegurar que las partidas en suspenso se aclaren oportunamente, y cómo se procesan y contabilizan las omisiones al sistema y situaciones no consideradas por los controles.

88. El auditor obtiene un entendimiento del sistema de información de la entidad relevante a la información financiera de una manera que sea apropiada a las circunstancias de la entidad. Esto incluye obtener un entendimiento de cómo se originan las transacciones dentro de los procesos de negocios de la entidad. Los procesos de negocios de una entidad son las actividades diseñadas para desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad; asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentaciones, y registrar información, incluyendo información financiera y contable.

89. El auditor deberá entender cómo comunica la entidad los papeles y responsabilidades de la información financiera y los asuntos importantes relativos a la información financiera. La comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera y puede adoptar formas como manuales de políticas y manuales de información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo sus actividades en el sistema de información financiera se relacionan con el trabajo de otros. y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas. El entendimiento del auditor de la comunicación correspondiente a asuntos de información financiera también incluye comunicaciones entre la administración y los encargados del gobierno corporativo, particularmente el comité de auditoría, así como comunicaciones externas, como con las autoridades reguladoras.

Actividades de control

90. El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración: por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen diversos objetivos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relativas a lo siguiente:

• Autorización.

• Revisiones de desempeño.

• Procesamiento de información.

• Controles físicos.

• Segregación de deberes.

91. Al obtener un entendimiento de las actividades de control, la principal consideración del auditor es si. y cómo, una actividad de control específica, en lo individual o en combinación con otras, previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. Las actividades de control relevantes para la auditoría son aquéllas de las que el auditor considera necesario obtener un entendimiento para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionada, con cada clase importante de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones de los estados financieros o con todas las aseveraciones que les son relevantes. El énfasis del auditor está en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control que atienden a las áreas donde el auditor considera que es más probable que ocurran representaciones erróneas de importancia relativa. Cuando múltiples actividades de control logran el mismo objetivo, es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

92. El auditor considera el conocimiento de la presencia o ausencia de actividades de control obtenido del entendimiento de los otros componentes del control interno al determinar si es necesario dedicar atención adicional a obtener

un entendimiento de las actividades de control. Al considerar si las actividades de control son relevantes para la auditoría. el auditor considera los riesgos que ha identificado que puedan dar origen a representación errónea de importancia relativa. También las actividades de control son relevantes para la auditoría si se requiere que el auditor las evalúe según se discute en los párrafos 113 y 115.

93. El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que se originan de la TI. El uso de TI afecta la manera en que se implementan las actividades de control. El auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan de TI estableciendo controles generales de TI efectivos y controles de aplicación. Desde la perspectiva del auditor, los controles sobre los sistemas de TI son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas.

94. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación al ayudar a asegurar la operación continua apropiada de los sistemas de información. Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y seguridad de los datos comúnmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Operaciones de centros de datos y redes.
- Adquisición. cambio y mantenimiento de software del sistema.
- Seguridad de acceso.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación.

Generalmente se implementan para manejar los riesgos a que se refiere el párrafo 60 anterior.

95. Los controles de aplicación son procedimientos manuales o automatizados que típicamente operan .n el ámbito del proceso del negocio. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Consecuentemente. los controles de aplicación se relacionan con procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otros datos financieros. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, que están autorizadas y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos incluyen verificaciones de emisión de cheques de datos de entrada, y verificaciones de secuencia numérica de los cheques con seguimiento manual de informes de excepción o corrección en el punto de entrada de los datos.

Monitoreo de controles

96. El auditor deberá obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo los relacionados con las actividades de control relevantes para la auditoría, y de cómo inicia la entidad acciones correctivas a sus controles.

97. El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno a través del tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles oportunamente y emprendiendo las acciones correctivas necesarias modificadas por cambios en las condiciones. La administración logra el monitoreo de los controles a través de actividades continuas, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas. A menudo las actividades continuas de monitoreo están incorporadas a las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión.

98. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad. Para guías adicionales, ver la NIA 610, Consideración del Trabajo de Auditoría Interna. Las actividades de monitoreo de la administración pueden también incluir el usar información de comunicaciones de partes externas como reclamaciones de clientes y comentarios de reguladores que pueden indicar problemas o señalar áreas que necesitan mejoras.

99. Mucha de la información usada en el monitoreo puede producirse por el sistema de información de la entidad. Si la administración supone que los datos usados para monitorear son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas de sus actividades de monitoreo. El auditor obtiene un entendimiento de las fuentes de la información relacionada con las actividades de monitoreo de la entidad y la base sobre la que considera la administración que la información es suficientemente confiable para ese propósito. Cuando el auditor se propone hacer uso de la información de la entidad producida para actividades de monitoreo, como informes del auditor interno. el auditor considera si la información brinda una base confiable y está suficientemente detallada para el fin del auditor.

Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

100. El auditor deberá identificar r• evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Para este fin, el auditor:

• Identifica los riesgos a lo largo del proceso de obtención de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles relevantes que se relacionan con los riesgos. y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;

• Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración;

• Considera si los riesgos son de una magnitud que pudiera dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; y

• Considera la probabilidad de que los riesgos pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

101. El auditor utiliza información reunida al desempeñar procedimientos de evaluación del riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, como evidencia de auditoría para soportar la evaluación del riesgo. El auditor usa la evaluación del riesgo para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría por desempeñar.

102. El auditor determina si los riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa se relacionar. con clases específicas de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas, o si se relacionan de un modo más dominante con los estados financieros como un todo y potencialmente afectan a muchas aseveraciones. Estos últimos riesgos (riesgos al nivel de estado financiero) pueden derivar, en particular, de un ambiente de control débil.

103. La naturaleza de los riesgos que se originan de un ambiente de control débil de control es tal que no es probable que se reduzcan a riesgos individuales específicos de representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones. saldos de cuentas y revelaciones particulares. Más bien, las debilidades como falta de competencia de la administración, pueden tener un efecto más dominante en los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

104. Al hacer evaluaciones de los riesgos. el auditor puede identificar los controles con probabilidad de prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en aseveraciones específicas. Generalmente, el auditor obtiene un entendimiento de los controles y los relaciona con aseveraciones e el contexto de procesos y sistemas en que existen. Hacer esto es útil porque las actividades individuales de control a menudo no atienden por sí mismas a un riesgo. A menudo sólo las actividades múltiples de control, junto con otro elementos del control interno, serán suficientes para atender a un

riesgo.

105. A la inversa, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico e una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o saldos de cuenta. Por ejemplo, las actividades de control que establece un entidad para asegurar que su personal esté contando y registrando de manera apropiada el inventario físico, anual se relacionan directamente con las aseveraciones de existencia e integridad para el saldo de cuenta de inventario.

106. Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una aseveración. Mientras más directa sea la relación, menos efectivo puede ser el control para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas en dicha aseveración. Por ejemplo, la revisión de un gerente de ventas de un resumen d actividades de ventas por tiendas específicas por región, ordinariamente está sólo indirectamente relacionada con la aseveración de integridad para ingreso d ventas. Consecuentemente, puede ser menos efectiva para reducir el riesgo para dicha aseveración que los controles directamente relacionados con la misma como cotejar documentos de embarque con documentos de facturación.

107. El entendimiento del auditor del control interno puede despertar dudas sobre la auditabilidad de los estados financieros de una entidad. Las preocupaciones sobre la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serias como par causar que el auditor concluya que el riesgo de representación errónea por parte de la administración en los estados financieros sea tal que no pueda conducirse una auditoría. También, las preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad pueden hacer que el auditor concluya que es poco probable que haya disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría par soportar una opinión limpia sobre los estados financieros. En estas circunstancias el auditor considera una calificación o abstención de opinión, pero en alguno casos el único recurso del auditor puede ser retirarse del trabajo.

Riesgos de importancia que requieren consideración especial de auditoría

108. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieran una consideración especial de auditoría (estos riesgos se definen como "riesgos importancia"). Además, la NIA 320, párrafos 44 y 51, describe las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría el identificar un riesgo como importante.

109. La determinación de los riesgos de importancia, que surgen en la mayoría de las auditorías, es un caso de juicio profesional del auditor. Al ejercer este juicio, el auditor excluye el efecto de los controles identificados relacionados con el riesgo para determinar si ia naturaleza del riesgo, la probable magnitud de la

potencial representación errónea incluyendo la posibilidad de que el riesgo pueda dar origen a múltiples representaciones erróneas, y la probabilidad de que el riesgo ocurra son tales que requieren una consideración especial de auditoría. Es menos probable que las transacciones de rutina, no complejas, que están sujetas a procesamiento sistemático den origen a riesgos importantes porque tienen riesgos inherentes más bajos. Por otra parte, los riesgos importantes a menudo se derivan de riesgos de negocio que pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Al considerar la naturaleza de los riesgos, el auditor considera un número de asuntos, incluyendo los siguientes:

- Si el riesgo es un riesgo de fraude.

- Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos o contables importantes u otros desarrollos y, por lo tanto, requiere atención específica.

- La complejidad de las transacciones.

- Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas.

- El grado de subjetividad en la medición de información financiera relacionada con el riesgo, especialmente la que implique una amplia gama de falta de certeza en la medición.

- Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal del negocio para la entidad, o que de otro modo parezcan ser inusuales.

110. Los riesgos de importancia a menudo se relacionan con transacciones importantes no rutinarias y con asuntos de juicio. Las transacciones no rutinarias son aquéllas que son inusuales, ya sea debido a su tamaño o naturaleza y que, por lo tanto. ocurren con poca frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones contables para las que hay una falta importante de certeza en la medición.

111. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con transacciones importantes no rutinarias que se originan de asuntos como los siguientes:

- Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable.

- Mayor intervención manual para la compilación y procesamiento de datos.

- Cálculos o principios de contabilidad complejos.

- La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pueden dificultar a la

entidad implementar controles efectivos sobre los riesgos.

112. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con asuntos importantes de juicio que requieren el desarrollo de estimaciones contables, que se originan de asuntos como los siguientes:

- Los principios de contabilidad para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a interpretación diferente.

- El juicio requerido puede ser subjetivo, complejo o requerir supuestos sobre los efectos de cuentas futuras, por ejemplo. juicio sobre el valor razonable.

113. Para riesgos de importancia, al grado en que el auditor no lo haya hecho así, éste deberá evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades relevantes de control, y determinar si se han implementado. Se requiere un entendimiento de los controles de la entidad relacionados con los riesgos de importancia para proporcionar al auditor información adecuada para desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La administración debería estar enterada de los riesgos importantes; sin embargo, a menudo es menos probable que los riesgos relativos a asuntos no rutinarios o de juicio estén sujetos a controles de rutina. Por lo tanto, el entendimiento del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para estos riesgos de importancia incluye si, y cómo, responde la administración a los riesgos y si se han implementado actividades de control como revisión de supuestos de la administración de alto rango o expertos, procesos formales para estimaciones o aprobación de los encargados del gobierno corporativo, para atender a los riesgos. Por ejemplo, donde hay hechos fuera de serie como el recibo de notificación de un juicio legal importante, la consideración de la respuesta de la entidad incluirá asuntos como si se ha referido a los expertos apropiados (al asesor legal interno o externo), sise ha hecho una evaluación del efecto potencial y cómo se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

114. Si la administración no ha respondido de manera apropiada mediante la imp!ementación de controles sobre los riesgos de importancia y si. como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el control interno
de la entidad, el auditor comunica este asunto a los encargados del gobierno también considera las implicaciones para la evaluación del riesgo por e! auditor.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría

115. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá evaluar el diseño y determinar la implementación de los

controles de la entidad, incluyendo las actividades relevantes de control, sobre los riesgos para los que, a juicio del auditor, no es posible o factible reducir los riesgos de representación errónea de importancia relativa por aseveración a un nivel aceptablemente bajo con la evidencia de auditoría obtenida sólo de los procedimientos sustantivos. Las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría la identificación de estos riesgos se describen en el párrafo 25 de la NIA 330.

116. El entendimiento del sistema de información de la entidad relevante para la información financiera, hace posible al auditor identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa que se relacionan directamente con el registro de clases rutinarias de transacciones o saldos de cuentas y la preparación de estados financieros confiables; éstos incluyen los riesgos de procesamiento inexacto o incompleto. Ordinariamente. estos riesgos se relacionan con clases importantes de transacciones como ingreso, compras y recibos de efectivo 0 pagos en efectivo de una entidad.

117. Las características de las transacciones de negocios diarias de rutina a menudo permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. En tales circunstancias, puede no ser posible desempeñar sólo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, en circunstancias donde una cantidad importante de la información de una entidad se ínicia, registra, procesa o informa electrónicamente como en un sistema integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las clases importantes de transacciones o saldos de cuentas, no están representadas erróneamente de importancia relativa. En estos casos, la evidencia de auditoría puede estar disponible sólo en forma electrónica, y el que sea suficiente y apropiada generalmente depende de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad. Más aún. el potencial de que ocurra una iniciación impropia o alteración de la información y que no se detecte puede ser mayor si la información se inicia, registra. procesa o informa sólo en forma electrónica y los controles apropiados no están operando de manera efectiva.

118. Los ejemplos de situaciones donde el auditor puede hallar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos den suficiente evidencia apropiada de auditoría de que ciertas aseveraciones no están representadas erróneamente de importancia relativa, incluyen los siguientes:

• Una entidad que conduce su negocio utilizando TI para iniciar órdenes para la compra y entrega de mercancías con base en reglas predeterminadas de qué pedir y en qué cantidades y para pagar las cuentas por pagar relacionadas, con base en decisiones generadas por el sistema iniciadas a la confirmación, de recibo de las mercancías y de los términos de pago. No se produce ni mantiene nin2una otra documentación de pedidos colocados o de mercancías recibidas,

más que a través del sistema de TI.

• Una entidad que presta servicios a clientes vía medios electrónicos (por ejemplo, un proveedor de servicio de Internet o una compañía de telecomunicaciones) y usa TI para crear un registro de los servicios dados a sus clientes, para iniciar y procesar sus facturaciones por los servicios y registrar automáticamente dichas cantidades en registros electrónicos de contabilidad que son parte del sistema que se usa para producir los estados financieros de la entidad.

Revisión de la evaluación del riesgo

119. La evaluación por el auditor de los riesgos ce representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración se basa en evidencia de auditoría disponible y puede cambiar durante el curso de la auditoría al obtener evidencia adicional de auditoría. En particular, la evaluación del riesgo puede basarse en una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva para prevenir o detectar y corregir, una representación errónea e importancia relativa al nivel de aseveración. A1 desempeñar pruebas de control para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que los controles no están operando de manera efectiva en momentos relevantes durante la auditoría. De modo similar, al realizar procedimientos sustantivos el auditor puede detectar representaciones erróneas en cantidades o frecuencia mayores de lo que sea consistente con las evaluaciones del riesgo por el auditor. En circunstancias donde el auditor, al realizar procedimientos adicionales de auditoría. obtiene evidencia de que i2, evidencia de auditoría sobre la que originalmente basó la evaluación, el auditor revisa la evaluación y modifica consecuentemente los procedimientos adicionales de auditoría planeados. Ver párrafos 66 y 70 de la NIA 330 para más guías.

Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y la administración

120. El auditor deberá enterar al gobierno corporativo o a la administración, tan pronto sea factible, y a un nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno que hayan llegado a la atención del auditor.

121. Si el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la entidad no ha controlado, o cuyo control relevante es inadecuado, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, entonces el auditor incluye estas debilidades del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría del interés del gobierno corporativo. Ver NIA 260, Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo.

Documentación

122. El auditor deberá documentar:

(a) La discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa debida a error o fraude, y las decisiones importantes que se alcancen;

(b) Elementos clave del entendimiento que se obtiene respecto de cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno identificados en el párrafo 20, incluyendo cada uno de los componentes del control que se identifican en el párrafo 43, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; las fuentes de información de las que se obtiene el entendimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo;

(c) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración, según requiere el párrafo 100; y

(d) Los riesgos identificados y los controles relacionados evaluados como resultado de los requisitos de los párrafos 113 y 115.

123. La manera en que se documenten estos asuntos debe determinarla el auditor usando juicio profesional. En particular, los resultados de la evaluación del riesgo pueden documentarse por separado, o pueden documentarse como parte de la documentación de los procedimientos adicionales por el auditor (ver párrafo 73 de NIA 330 para guías adicionales). Los ejemplos de técnicas comunes, usadas solas o en combinación, incluyen descripciones narrativas, cuestionarios, listas de verificación y diagramas de flujo. Estas técnicas pueden también ser útiles para documentar la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel global de los estados financieros o de las aseveraciones. La forma y extensión de esta documentación está influida por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, disponibilidad de información de la entidad y la metodología y tecnología específicas usadas en el curso de la auditoría. Por ejemplo, la documentación del entendimiento de un sistema complejo de información en que se inician, registran, procesan o informan electrónicamente un gran volumen de transacciones puede incluir diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisiones. Para un sistema de información que hace uso limitado o ningún uso de TI o por el que se procesan muy pocas transacciones (por ejemplo, deuda a largo plazo) puede ser suficiente la documentación en forma de un memorándum. Ordinariamente, mientras más compleja la entidad y más extensos los procedimientos de auditoría realizados por el auditor, más extensa será la documentación del auditor. La NIA 230,

Documentación, da guías respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

Vigencia

124. Esta NIA entra en vigor para la auditoría de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. *Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor toma en cuenta el marco de referencia legislativo y cualesquier otras reglamentaciones, ordenanzas o directivas ministeriales relevantes que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Por lo tanto, para obtener un entendimiento del marco de referencia de regulación según requiere el párrafo 22 de esta NIA, los auditores considerarán la legislación y autoridad apropiada que gobierne la operación de una entidad. De modo similar, respecto del párrafo 30 de esta NIA el auditor deberá estar enterado de que los "objetivos de administración" de las entidades del sector público pueden estar influidos por preocupaciones respecto de la rendición pública de cuentas y pueden incluir objetivos que tengan su fuente en legislación, reglamentaciones, ordenanzas de gobierno y directivas ministeriales.*

2. *los párrafos 47-53 de esta NIA explican los controles relevantes para la auditoría. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto a los controles internos, por ejemplo, informar en cumplimiento con un Código de Práctica establecido. Los auditores del sector público pueden también tener responsabilidades de informar en cumplimiento con autoridades legislativas. Su revisión de los controles internos puede ser más amplia y más detallada.*

3. *Los párrafos 120 y 121 de esta NIA tratan de la comunicación de debilidades. Puede haber requisitos adicionales de comunicación e información para auditores del sector público. Por ejemplo, las debilidades del control interno pueden tener que informarse o la legislatura o a otro órgano de gobierno.*

Apéndice 1

Entendimiento de la entidad y su entorno

Este apéndice da guías adicionales sobre asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de los factores de la industria, de regulación y otros factores externos que afectan a la entidad, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados; y medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos y la lista de ejemplos no es necesariamente completa. El apéndice 2 contiene guías adicionales sobre el control interno.

Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable

Los ejemplos de asuntos que un auditor puede considerar incluyen los siguientes:

- Condiciones de la industria
  - El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad, y competencia en precios
  - Actividad cíclica o estacional
  - Tecnología de productos relativa a productos de la entidad
  - Suministro y costo de energía
- Entorno de regulación
  - Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria
  - Marco de referencia regulador para una industria regulada
  - Legislación y regulación que afecten de manera importante las operaciones de la entidad
- Requisitos de regulación
- Actividades directas de supervisión
  - Impuestos (corporativo y otros)

- Políticas del gobierno que afectan actualmente la conducción del negocio de la entidad

- Controles monetarios, incluyendo cambio extranjero

  - Fiscal
  - Incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda del gobierno)

  - Tarifas, restricciones al comercio

    - Requisitos ambientales que afectan a la industria y al negocio de la entidad

  - Otros factores externos que afectan actualmente al negocio de la entidad

    - Nivel general de actividad económica (por ejemplo, recesión, crecimiento)

    - Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento

    - Inflación, revaluación de moneda

Naturaleza de la entidad

Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor, incluyen los siguientes:

Operaciones del negocio

- Naturaleza de fuentes de ingresos (por ejemplo, manufacturero, mayorista, banca, seguros u otros servicios financieros, comercio importación/exportación, servicio público, transporte, y productos y servicios de tecnología)

- Productos o servicios y mercados (por ejemplo, principales clientes y contratos, términos de pago, márgenes de utilidad, participación del mercado, competidores, exportaciones, políticas de precios, reputación de productos, garantías, libro de pedidos, tendencias, estrategia y objetivos de mercadotecnia, procesos de manufactura)

- Conducción de operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, segmentos del negocio, entrega o productos y servicios, detalles de operaciones en descenso o en expansión)

- Alianzas, negocios conjuntos y actividades de subcontratación

- Implicación en comercio electrónico, incluyendo actividades de ventas y mercadeo por internet

- Dispersión geográfica y segmentaciones por industria

- Localización de instalaciones de producción, bodegas y oficinas

- Clientes clave

- Proveedores importantes de bienes y servicios (por ejemplo, contratos a largo plazo, estabilidad de suministro, términos de pago, importaciones, métodos de entrega, como “justo a tiempo”

- Empleo (por ejemplo, por localidad, suministro, niveles de salario, contratos sindicales, pensión y otros beneficios post-empleo, arreglos de opción a acciones o bonos de incentivo, y regulaciones del gobierno relacionadas con asuntos de empleo)

- Actividades y gastos de investigación y desarrollo

- Transacciones con partes relacionadas

Inversiones

- Adquisiciones, fusiones o disposición de actividades de negocios (planeadas o recién ejecutadas)

- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos

- Actividades de inversiones de capital, incluyendo inversiones en planta y equipo y tecnología, y cualquier cambio reciente o planeado

- Inversiones en entidades no consolidadas, incluyendo sociedades, negocios conjuntos y entidades de propósito especial

Financiamiento

- Estructura del grupo – principales subsidiarias y entidades asociadas, incluyendo estructuras consolidadas y no consolidadas

- Estructura de deuda, incluyendo covenants, restricciones, garantías y acuerdos de financiamiento fuera del balance general

- Arrendamiento de propiedad, planta o equipo para uso del negocio

- Dueños usufructuarios (locales, extranjeros, reputación y experiencia del negocio)

- Partes relacionadas

- Uso de instrumentos financieros derivados

Información financiera

- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria

- Prácticas de reconocimiento de ingresos

- Contabilización de valores razonables

- Inventarios (por ejemplo, localidades, cantidades)

- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera

- Categorías importantes específicas por industria (por ejemplo, préstamos e inversiones por bancos, cuentas por cobrar e inventario por fabricantes, investigación y desarrollo por productos farmacéuticos)

- Contabilización de transacciones inusuales o complejas, incluyendo las de áreas de controversia o emergentes (por ejemplo, contabilización de compensación basada en acciones)

- Presentación y revelación de estados financieros

Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados

Los ejemplos de asuntos que puede considerar el auditor incluyen los siguientes;

- Existencia de objetivos (o sea, cómo atiende la entidad los factores de la industria, de regulación y otros factores externos) relativos a, por ejemplo, lo siguiente:

  - Desarrollos de la industria (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que la entidad no tenga el personal o pericia para manejar los cambios en la industria)

  - Nuevos productos y servicios (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la responsabilidad del producto)

- Expansión del negocio (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que no se haya estimado exactamente la demanda)

- Nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada, o incremento de costos)

- Requisitos de regulación (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la exposición legal);

- Requisitos de financiamiento actual y prospectivo (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad de cumplir con los requisitos)

- Uso de TI (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles)

- Efectos de implementar una estrategia, como cualesquier efectos que conduzcan a nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada).

Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor incluyen los siguientes:

- Razones financieras clave y estadísticas de operación
- Indicadores clave de desempeño

- Medidas de desempeño de empleados y políticas de compensación por incentivos

- Tendencias

- Uso de pronósticos, presupuestos y análisis de variación

- Informes de análisis e informes de calificación de crédito

- Análisis de competidores

- Desempeño financiero periodo sobre periodo (crecimiento de ingreso, rentabilidad, apalancamiento)

Apéndice 2

Componentes del control interno

1. Como se expone en el párrafo 43 y se describe en los párrafos 67-99, el control interno consiste de los siguientes componentes:

   (a) El ambiente de control

   (b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad;

   (c) El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevante a la información financiera y comunicación;

   (d) Actividades de control; y

   (e) Monitoreo de controles.

Ambiente de control

2. El ambiente de control incluye las actitudes, conciencia y acciones de la administración y de los encargados del gobierno corporativo respecto del control interno de la entidad y su importancia en la entidad. El ambiente de control también incluye las funciones del gobierno corporativo y administración y marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, brindando disciplina y estructura.

3. el ambiente de control abarca los siguientes elementos:

   (a) *Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos.* La efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad y valores éticos de las personas que los crean, administran y monitorean. Integridad y valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de otros componentes del control interno. La integridad y la conducta ética son producto de las normas éticas y de conducta de la entidad, de cómo se comunican, y de cómo se refuerzan en la práctica. Incluyen las acciones de la administración para eliminar o reducir los incentivos y tentaciones que podrían impulsar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o no éticos. También incluyen la comunicación de los valores y normas de conducta de la entidad al personal mediante declaraciones de políticas y códigos de conducta, por ejemplo.

(b) *Compromiso con la competencia.* Competencia es el conocimiento y habilidades necesarios para lograr tareas que definen el puesto del individuo. El compromiso con la competencia incluye la consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en las habilidades y conocimiento requeridos.

(c) *Participación de los encargados del gobierno corporativo.* La conciencia de control de una entidad está influida de manera importante por los encargados del gobierno corporativo. Los atributos de los encargados del gobierno corporativo incluyen independencia de la administración, su experiencia y estatura, la extensión de su implicación y escrutinio de las actividades, lo apropiado de sus acciones, la información que reciben, el grado en que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos. La importancia de las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo se reconoce en códigos de prácticas y otras regulaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Otras responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo incluyen supervisión del diseño y operación efectiva de los procedimientos para 'informadores' y el proceso para revisar la efectividad del control interno de la entidad.

(d) *Filosofía y estilo operativo de la administración.* La filosofía y estilo operativo de la administración abarcan una amplia gama de características. Estas características pueden incluir lo siguiente: el enfoque de la administración al tomar y monitorear riesgos de negocios; actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera (selección conservadora o dinámica de los principios de contabilidad alternativos disponibles, y contables); y actitudes de la administración hacia las funciones de procesamiento de información y contabilización y hacia personal.

(e) *Estructura organizacional.* La estructura organizacional de una entidad proporciona el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan sus actividades para lograr objetivos al nivel de entidad. Establecer una estructura organizacional relevante incluye considerar áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de información. Una entidad desarrolla una estructura organizacional adecuada a sus necesidades. Lo apropiado de la estructura organizacional de una entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de sus actividades.

(f) *Asignación de autoridad y responsabilidad.* Este factor incluye cómo se asignan la autoridad y responsabilidad para actividades de operación y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de

autorización. También incluye políticas relativas a las prácticas apropiadas del negocio, conocimiento y experiencia del personal clave, y recursos proporcionados para llevar a cabo los deberes. Además, incluye políticas y comunicaciones dirigidas a asegurar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, sepa cómo se interrelacionan sus acciones individuales y contribuya a dichos objetivos, y reconozca cómo y de qué se les pedirá que rindan cuentas.

(g) *Políticas y prácticas de recursos humanos.* Las políticas y prácticas de recursos humanos se relacionan con reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas. Por ejemplo, las normas para reclutar a los individuos más calificados – con énfasis en antecedentes educacionales, experiencia previa de trabajo, logros pasados, y evidencia de integridad y conducta ética – demuestran el compromiso de una entidad hacia personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de entrenamiento que comunican los papeles y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas como escuelas y seminarios de entrenamiento, ilustran los niveles esperados de desempeño y conducta. Las promociones guiadas por evaluaciones periódicas de desempeño demuestran el compromiso de la entidad hacia el progreso del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

Aplicación a entidades pequeñas

4. Las entidades pequeñas pueden implementar los elementos del ambiente de control de manera diferente a las entidades mayores. Por ejemplo, las entidades pequeñas podrían no tener un código de conducta por escrito sino, desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y de la conducta ética a través de comunicaciones orales y con el ejemplo de la administración. De modo similar, los encargados del gobierno corporativo en las entidades pequeñas pueden no incluir un miembro independiente o externo.

El proceso de evaluación del riesgo por la entidad

5. El proceso de evaluación del riesgo por una entidad es su proceso para identificar y responder al riesgo de negocio y los resultados consecuentes. Para fines de información financiera, el proceso de evaluación del riesgo por la entidad incluye cómo identifica la administración los riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que den un punto de vista verdadero y razonable (o que se presenten razonablemente, respecto de todo lo de importancia relativa) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, cómo estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para manejarlos. Por ejemplo, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad puede atender a

cómo considera la entidad la posibilidad de transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones importantes registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes para una información financiera confiable también se relacionan con hechos o transacciones específicos.

6. Los riesgos relevantes para la información financiera incluyen hechos y circunstancias externos e internos que pueden ocurrir y afectar de manera adversa la capacidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar e informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. Una vez que se identifican los riesgos, la administración considera su importancia, la probabilidad de su ocurrencia y cómo deberán manejarse. La administración puede iniciar planes, programas o acciones para atender a riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo debido al costo u otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

   - *Cambios en el entorno de operaciones.* Cambios en el entorno de regulación o de operaciones pueden dar como resultado cambios en presiones competitivas y riesgos significativamente diferentes.

   - *Personal nuevo.* El nuevo personal puede tener un diferente enfoque o entendimiento del control interno.

   - *Sistemas de información nuevos o renovados.* Los cambios importantes y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.

   - *Crecimiento rápido.* La expansión importante y rápida de las operaciones puede forzar los controles y aumentar el riesgo de una falla en los controles.

   - *Nueva tecnología*. Incorporar nuevas tecnologías en los procesos de producción o sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.

   - *Nuevos modelos, productos o actividades del negocio.* Introducirse a áreas o transacciones de negocios con las que tiene poca experiencia la entidad puede traer nuevos riesgos asociados con el control interno.

   - *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden ir acompañadas de reducciones de personal y cambios en supervisión y segregación de deberes que pueden cambiar el riesgo asociado con el control interno.

   - *Operaciones extranjeras en expansión.* La expansión o adquisición de operaciones extranjeras acarrea riesgos nuevos y a menudo únicos, que

pueden afectar al control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o cambiados por transacciones en moneda extranjera.

- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos pronunciamientos contables o principios de contabilidad cambiantes puede afectar a los riesgos en la preparación de los estados financieros.

Aplicación a entidades pequeñas

7. Los conceptos básicos del proceso de evaluación del riesgo por la entidad son relevantes para toda la entidad, sin importar tamaño, pero es probable que el proceso de evaluación del riesgo sea menos formal y estructurado en las entidades pequeñas que en las grandes. Todas las entidades deberán tener establecidos objetivos de información financiera, pero en las entidades pequeñas quizá se reconozcan implícitamente más que explícitamente. La administración debe estar enterada de los riesgos relacionados con estos objetivos sin el uso de un proceso formal sino a través de implicación personal directa con los empleados y partes externas.

Sistemas de información, incluyendo los procesos relacionados de negocios, relevante para la información financiera y comunicación

8. Un sistema de información consiste de infraestructura (física y componentes de hardware), software, personas, procedimientos y datos. La infraestructura y el software estarán ausentes, o tendrán menos importancia, en sistemas que sean exclusivamente o principalmente manuales. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de tecnología de la información (TI).

9. El sistema de información relevante para los objetivos de información financiera, que incluye el sistema de información financiera, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados. Las transacciones pueden iniciarse manualmente o automáticamente por procedimientos programados. El registro incluye identificar y capturar la información relevante de transacciones o hechos. El procesamiento incluye funciones como edición y validación, cálculo, medición, valuación, resumen y conciliación, ya sea que se desempeñen por procedimientos automatizados o manuales. Informar se relaciona con la preparación de informes financieros así como otra información, en forma electrónica o impresa, que la entidad usa para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad y en otras funciones. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para administrar y controlar las actividades de la entidad y para preparar informes financieros confiables.

10. Consecuentemente, un sistema de información abarca métodos y registros que:

    - Identifican y registran todas las transacciones válidas.

    - Describen oportunamente las transacciones con suficiente detalle para permitir la clasificación apropiada de las mismas para la información financiera.

    - Miden el valor de las transacciones en una manera que permite registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.

    - Determinan el periodo de tiempo en que las transacciones ocurrieron para permitir registrar las transacciones en el ejercicio contable apropiado.

    - Presentan de manera apropiada las transacciones y revelaciones relacionadas en los estados financieros.

11. Comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles individuales y responsabilidades correspondientes al control interno sobre la información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo se relacionan sus actividades en el sistema de información financiera con el trabajo de otros y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas.

12. La comunicación adopta formas como manuales de políticas, manuales de contabilidad y de información financiera y memorándums. La comunicación puede hacerse también de manera electrónica, oral y a través de las acciones de la administración.

Aplicación a entidades pequeñas

13. Los sistemas de información y procesos relacionados de negocios relevantes para la información financiera en entidades pequeñas pueden ser menos formales que en las entidades mayores, pero su papel es igual de importante. Las entidades pequeñas con implicación activa de la administración pueden no necesitar descripciones extensas de los procedimientos de contabilidad, registros contables sofisticados o políticas escritas. La comunicación puede ser menos formal y más fácil de lograr en una entidad pequeña que en una entidad mayor, debido al tamaño y menor número de niveles de la entidad pequeña así como a la mayor visibilidad y disponibilidad de la administración.

Actividades de control

14. Actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas de la administración se llevan a cabo, por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen objetivos diversos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales.

15. Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes para una auditoría pueden categorizarse como políticas y procedimientos correspondientes a lo siguiente:

- *Revisiones de desempeño.* Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis de desempeño real versus presupuestos, pronósticos y desempeño del periodo anterior; relacionar diferentes conjuntos de datos –operativos y financieros- entre sí, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y correctivas; comparar datos internos con fuentes externas de información; y revisión de desempeño funcional o de actividad, como la revisión que hace un gerente de préstamos al consumidor en un banco de los informes por sucursal, región, y tipo de préstamo para aprobaciones y cobros de los préstamos.

- *Procesamiento de información.* Se realiza una variedad de controles para verificar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones. Los dos grandes agrupamientos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de aplicación y los controles generales de TI. Los controles de aplicación sirven para el procesamiento de aplicaciones individuales. Estos controles ayudan a asegurar que ocurrieron las transacciones, que están autorizadas, y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos de controles de aplicación incluyen verificar la exactitud aritmética de los registros, mantenimiento y revisión de saldos de cuentas y balances de comprobación, controles automatizados como verificaciones de edición de datos de entrada y verificaciones de secuencia numérica, y seguimiento manual de informes de excepción. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación ayudando a asegurar la operación apropiada continua de los sistemas de información. Los controles generales de TI comúnmente incluyen controles sobre centros de datos y operaciones en red; adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema; seguridad de acceso; y adquisición, desarrollo y mantenimiento del sistema de aplicación. Estos controles se aplican a entornos de computadora central, microcomputadoras y de usuario final. Los ejemplos de estos controles generales de TI son controles de cambio de programas, controles que restringen el acceso a programas o datos, controles sobre la implementación de nuevas emisiones

de aplicaciones de software en paquetes, y controles sobre software del sistema que restringen acceso a, o monitorean, el uso de servicios del sistema que pudieran cambiar datos o registros financieros sin dejar un rastro de auditoría.

- *Controles físicos.* Estas actividades abarcan la seguridad física de los activos, incluyendo salvaguardas adecuadas como instalaciones aseguradas sobre el acceso a activos y registros; autorización para acceso a programas de computadora y archivos de datos; y conteo periódico y comparación con cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, comparar los resultados de conteo de efectivo, valores e inventario con los registros contables). El grado en que los controles físicos que se proponen prevenir robo de activos son relevantes para la confiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por lo tanto, para la auditoría, depende de circunstancias como cuando los activos son altamente susceptibles a malversación. Por ejemplo, estos controles ordinariamente no serían relevantes cuando se detectaran pérdidas de inventario conforme a inspección física periódica y se registraran en los estados financieros. Sin embargo, si para fines de información financiera la administración se apoya exclusivamente en registros de inventario perpetuo, los controles de seguridad física serían relevantes para la auditoría.

- *Segregación de deberes.* Asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrarlas y mantener custodia de los activos, tiene la intención de reducir las oportunidades de permitir a alguna persona estar en posición tanto de perpetrar como de ocultar errores o fraude en el curso normal de los deberes de la persona. Los ejemplos de segregación de deberes incluyen informar, revisar y aprobar conciliaciones, y aprobación y control de documentos.

16. Ciertas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas apropiadas de más alto nivel establecidas por la administración o por los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse bajo lineamientos establecidos, como criterios de inversiones establecidos por los encargados del gobierno corporativo; alternativamente, las transacciones no rutinarias como adquisiciones o desembolsos importantes pueden requerir aprobación específica de alto nivel, incluyendo en algunos casos la de los accionistas.

Aplicación a entidades pequeñas

17. Es probable que los conceptos subyacentes a las actividades de control en las entidades pequeñas sean similares a los de las entidades mayores, pero la formalidad con que operan varía. Más aun, las entidades pequeñas pueden encontrar que ciertos tipos de actividades de control no son

relevantes debido a controles aplicados por la administración. Por ejemplo, el que la administración retenga la autoridad para aprobar ventas a crédito, compras importantes y disposiciones en línea de crédito, puede dar un fuerte control sobre dichas actividades aminorando o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas. Una apropiada segregación de deberes a menudo parece presentar dificultades en las entidades pequeñas. Sin embargo, aun las compañías que tienen sólo unos cuantos empleados tal vez puedan asignar sus responsabilidades para lograr una segregación apropiada o, si eso no es posible, usar supervisión de la administración sobre las actividades incompatibles para lograr los objetivos de control.

Monitoreo de controles

18. Una importante responsabilidad de la administración es establecer y mantener el control interno de manera continua. El monitoreo de los controles por la administración incluye considerar si están operando como se planeó y que éstos se modifican según sea apropiado por cambios en las condiciones. El monitoreo de los controles puede incluir actividades como revisión de la administración de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, evaluación de los auditores internos del cumplimiento del personal de ventas con las políticas de la entidad sobre términos de los contratos de ventas, y una supervisión del departamento legal del cumplimiento de las políticas éticas o de prácticas de negocio de la entidad.

19. El monitoreo de los controles es un proceso para evaluar la calidad del desempeño del control interno después de un tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles de manera puntual y tomar las acciones correctivas necesarias. El monitoreo se hace para asegurar que los controles siguen operando de manera efectiva. Por ejemplo, si la puntualidad y exactitud de las conciliaciones bancarias no se monitorean, es probable que el personal deje de prepararlas. El monitoreo de los controles se logra mediante actividades continuas de monitoreo, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas.

20. Las actividades continuas de monitoreo se integran en las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión. Los gerentes de ventas, de compras y de producción a niveles divisionales y corporativos están en contacto con las operaciones y pueden cuestionar los informes que difieran de manera importante de su conocimiento de las operaciones.

21. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de los controles de una entidad a través de evaluaciones separadas. Regularmente proporcionan información sobre el funcionamiento del control interno, centrando considerable atención en evaluar el diseño y operación del control interno.

Comunican información sobre las fuerzas y debilidades y recomendaciones para mejorar el control interno.

22. Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información de comunicaciones de partes externas que pueden indicar problemas o áreas que necesitan mejoras. Los clientes, de manera implícita, corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al quejarse sobre los cargos. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad respecto a asuntos que afecten al funcionamiento del control interno, por ejemplo, comunicaciones concernientes a exámenes de las dependencias reguladoras de bancos. También, la administración puede considerar comunicaciones relativas al control interno por auditores externos al desempeñar actividades de monitoreo.

Aplicación a entidades pequeñas

23. Es más probable que las actividades continuas de monitoreo de las entidades pequeñas sean informales y se desempeñen típicamente como parte de la administración general de las operaciones de la entidad. La estrecha implicación de la administración en las operaciones a menudo identificará las variaciones importantes respecto de las expectativas y las faltas de exactitud en los datos financieros, lo que llevará a acciones correctivas al control.

Apéndice 3

Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa

Los siguientes son ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de representación errónea de importancia relativa. Los ejemplos que se dan cubren una amplia gama de condiciones y hechos; sin embargo, no todas las condiciones y hechos son relevantes para todos los trabajos de auditoría y la lista de los ejemplos no es necesariamente completa.

- Operaciones en regiones que son económicamente inestables, por ejemplo, países con devaluación importante de la moneda o con economías altamente inflacionarias.

- Operaciones expuestas a mercados volátiles, por ejemplo, el comercio de futuros.

- Alto grado de regulaciones complejas.

- Problemas de negocio en marcha y de liquidez, incluyendo pérdida de clientes importantes.
- Impedimentos a la disponibilidad de capital y crédito.
- Cambios en la industria en que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollar u ofrecer nuevos productos o servicios, o cambiar a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas localidades.
- Cambios en la entidad como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidad de venta de las entidades o segmentos del negocio.
- Alianzas y negocios conjuntos complejos.
- Uso de financiamiento fuera del balance general, entidades de propósito especial y otros arreglos financieros complejos.
- Transacciones importantes con partes relacionadas.
- Falta de personal con habilidades en contabilidad e información financiera.
- Cambios en personal clave incluyendo salida de ejecutivos clave.
- Debilidades en el control interno, especialmente las que no son atendidas por la administración.
- Inconsistencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocios.
- Cambios en el entorno de TI.
- Instalación de nuevos sistemas importantes de TI relacionados con información financiera.
- Investigaciones de las operaciones o resultados financieros de la entidad por organismos reguladores o gubernamentales.

- Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una cantidad importante de ajustes al final del ejercicio.

- Cantidad importante de transacciones no rutinarias o no sistemáticas incluyendo transacciones intercompañía y transacciones de grandes ingresos al final del ejercicio.

- Transacciones que se registran con base en las intenciones de la administración, por ejemplo, refinanciamiento de deuda, activos por vender y clasificación de valores comerciales.

- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.

- Mediciones contables que implican procesos complejos.

- Hechos o transacciones que implican una importante falta de certeza en la medición, incluyendo estimaciones contables.

- Litigios pendientes y pasivos contingentes, por ejemplo, garantías sobre ventas, garantías financieras y saneamiento ambiental.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320

IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORÍA

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 – 3
Importancia relativa.....	4 – 8
La relación entre la importancia relativa y el riesgo de auditoría	9 - 11
Evaluación del efecto de las representaciones erróneas	12 – 16
Comunicación de errores.....	17

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320. "Importancia relativa de la auditoría" deberá leerse en el contexto del Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría.

2. El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando conduzca una auditoría.

3. "importancia Relativa- es definida en "Marco de Referencia para la Preparación v Presentación de Estados Financieros" dei Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC) en los términos siguientes:

> "La información es de importancia relativa si su omisión o representación

errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil".

Importancia relativa

4. El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para información financiera aplicable. La evaluación de qué es de importancia relativa es un asunto de juicio profesional.

5. Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo necesitan considerarse tanto el monto (cantidad) y la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando es probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación.

6. El auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si ese error se repitiera cada mes.

7. El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global; del estado financiero como en relación a saldos de cuentas paniculares, ciases de transacciones v revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales y reguladores y consíderaciones relativas a clases de transacciones. saldos de cuentas, y revelaciones y sus relaciones. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

8. La importancia relativa debería ser considerada por el auditor cuando:

(a) determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de

auditoría; y

(b) evalúa el efecto de las representaciones erróneas

La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría

9. Al planear la auditoría, el auditor considera qué pudiera hacer que los estados financieros se representaran de una manera errónea de importancia relativa. El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce el juicio profesional para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos durante la auditoría. También le ayuda a establecer la importancia relativa y a evaluar si el juicio sobre importancia relativa sigue siendo apropiado al avanzar la auditoría. La evaluación de importancia por el auditor, relativa a clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, ayuda al auditor a decidir cuestiones como qué partidas examinar y si ha de usar muestreo y procedimientos analíticos sustantivos. Esto le da capacidad al auditor para seleccionar los procedimientos de auditoría que, en combinación, puede esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

10. Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría. que es que mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoria. Por ejemplo, si, después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensara ésto:

(a) reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales: o

(b) reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

Importancia relativa y riesgo de auditoria al evaluar evidencia de auditoría

11. La evaluación del auditor de importancia relativa y riesgo de auditoría puede ser diferente en el momento de planear inicialmente el trabajo que en el momento de evaluar los resultados de procedimientos de auditoría. Esto podría ser a causa de un cambio en circunstancias o a causa de un cambio en el conocimiento del auditor como resultado de la auditoría. Por ejemplo, si la auditoría es planeada antes del final del periodo, el auditor anticipará los resultados de operaciones y la posición financiera. Si los resultados reales de

operaciones y de la posición financiera son sustancialmente diferentes, la evaluación de importancia relativa y riesgo de auditoría puede también cambiar. Adicionalmente, al planear el trabajo de auditoría, el auditor puede, intencionalmente, fijar el nivel de importancia relativa aceptable a un nivel más bajo de lo que se piensa usar para evaluar los resultados de la auditoría. Esto puede ser hecho para reducir la probabilidad de representaciones erróneas no descubiertas y para dar al auditor un margen de seguridad cuando evalúe el efecto de representaciones erróneas descubiertas durante la auditoría.

Evaluación del efecto de representaciones erróneas

12. Al evaluar si los estados financieros son preoparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia aplicable, el auditor debe evaluar si en el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que han sido identificadas durante la auditoría son importancia relativa.

13. El agregado de representaciones erróneas o corregidas comprende:

(a) representaciones erróneas específicas identificadas por el auditor incluyendo el efecto neto de representaciones erróneas no corregidas identificadas durante la auditoría de periodos previos; y

(b) la mejor estimación del auditor de otras representaciones erróneas que no pueden ser identiticadas específicamente (o sea, errores proyectados).

14. El auditor necesita considerar si el agregado de representaciones erróneas no corregidas es de importancia relativa. Si el auditor concluye que las representaciones erróneas pueden ser de importancia relativa el auditor necesita considerar el reducir el riesgo de auditoría ampliando los procedimientos de auditoría o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros. En todo caso, la administración puede desear ajustar los estados financieros según las representaciones erróneas identificadas.

15. Si la administración se niega a ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría ampliados no capacitan al auditor para concluir que el agregado de representaciones erróneas no corregidas no es de importancia relativa, el auditor debería considerar la modificación apropiada al dictamen del auditor de acuerdo con NIA 700 'E1 dictamen del auditor sobre estados financieros".

16. Si el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que el auditor ha identificado se acerca al nivel de importancia relativa, el auditor debería considerar si es probable que las representaciones erróneas no detectadas, al tomarse con las representaciones erróneas no corregidas agregadas podría exceder el nivel de importancia relativa. Así, al acercarse el apregado de representaciones erróneas no corregidas nivel de importancia relativa. el auditor

consideraría reducir el riesgo desempeñando procedimientos de auditoría adicionales o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros según las rerresentaciones erróneas no identificadas.

Comunicación de Errores

17 Si el auditor ha identificado una representación errónea de importancia relativa resultante de error, el auditor deberá comunicar la representación errónea al nivel apropiado de la administración oportunamente, y considerar la necesidad de informar a los encargados del gobierno corporativo de acuerdo con la NIA 260 "Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo."

Perspectiva del Sector Público

1. Al evaluar la inrportancia relativa. el sector publico debe, además de ejercer el juicio profesional, considerar cualquiera legislación o regíamento que pueda impactar dicha evaluación. En el sector público, la importancia relativa se basa también en el "contexto y naturaleza° de una partida e incluye, por ejemplo, susceptibilidad tanto como vaíor. La susceptibilidad cubre una variedad de asuntos tales como cumplimiento con las auroridades, interés legislativo o interés público.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORíA 330

PROCEDIMIENTOS DEL AUDITOR EN RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS

(En vigor, para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en,
o después del 15 de diciembre de 2004. El apéndice es conforme a las modificaciones
de esta norma que serán efectivas en una fecha futura) *

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-3
Respuestas globales	4-6
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representvción errónea de importancia relativa al nivel de aseveración	7-65
Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida	66-72
Documentación	73
.	
Vigencia	74

Conforme a las modificaciones de adoptación de la NIA 330 como resultado de NIA 230 (revisada). En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de junio de 2006

La Norma Internacional de Auditoria (NIA) 330 "Procedimientos del Auditor en respuesta a los riesgos evaluados", debe leerse en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría. Revisión. Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados”, que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar guías para determinar respuestas globales y diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración en una auditoría de estados financieros. El entendimiento de la entidad y su entorno por un auditor. inciuyendo su control interno y la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa se describen en la *NIA 315. Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.*

2. La siguiente es una vista general de los requerimientos de esta norma:

• *Respuestas globales.* Esta sección requiere que el auditor determine respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero y proporciona guías sobre la naturaleza de dichas respuestas.

• *Procedimientos de auditoría que responden a los riegos de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración.* Esta sección requiere que el auditor diseñe y desempeñe procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo pruebas de la efectividad operativa de los controles cuando sea relevante o se requiera, y procedimientos sustantivos, cuya naturaleza, oportunidad, y extensión respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración. Además, esta sección incluye asuntos que el auditor considera al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de dichos procedimientos de auditoría.

• *Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida.* Esta sección requiere que el auditor evalúe si la evaluación del riesgo sigue siendo apropiada y que concluya si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría.

• *Documentación.* Esta sección establece los requisitos de documentación relacionados.

3. Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá determinar respuestas globales a los riesgos evaluados al nivel de estado financiero, y deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados al nivel de aseveración. Las respuestas globales y la naturaleza. oportunidad; extensión de los procedimientos adicionales de auditoria son asuntos de juicio profesional del auditor. Además de los de esta NIA. el auditor también cumple con los requisitos

y guías de la NIA 240, *Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros* al responder a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

Respuestas globales

4. El auditor deberá determinar respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero. Estas respuestas pueden incluir enfatizar al equipo de auditoría la necesidad de mantener el escepticismo profesionai para compilar y evaiuar la evidencia de auditoría, asignar personal más experimentado, a quienes tengan habilidades especiales o usar expertos, dar mayor supervisión, o incorporar elementos adicionales de impredecibilidad en la selección de los procedimientos adicionales de auditoría que se van a realizar. Además, el auditor puede hacer cambios generales la naturaleza, oportunidad, o extensión de los procedimientos de auditoria como una respuesta global, por ejemplo, realizando procedimientos sustantivos al final del ejercicio en lugar de hacerlo en una fecha intermedia.

5. El entendimiento del entorno de control por el auditor afecta a la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero. Un entorno de control efectivo puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y en la confiabilidad de la evidencia de auditoría generada dentro de la entidad y así, por ejemplo, permitir al auditor conducir algunos procedimientos de auditoría en una techa intermedia más que al final del ejercicio. Si hay debilidades en el entorno de control, el auditor ordinariamente conduce más procedimientos de auditoría al final del ejercicio y no en una fecha intermedia. busca evidencia de auditoría mas extensa con los procedimientos sustantivos. modifica la naturaleza de los procedimientos de auditoria para obtener evidencia de auditoría más persuasiva, o aumenta el número de localidades que se han de incluir en el alcance de la auditoría.

6. Estas consideraciones tienen un peso importante en el enfoque general del auditor, por ejemplo, énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo), o un enfoque que usa pruebas de controles igual que procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración

7. El auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración. El propósito es proporcionar un vínculo claro entre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría del auditor y la evaluación del riesgo. Al diseñar procedimientos adicionales de auditoría, el auditor considera asuntos como los siguientes:

• La importancia del riesgo.

• La probabilidad de que ocurra una representación errónea de importancia relativa.

• Las características de la clase de transacciones. saldo de la cuenta o revelación implicadas.

• La naturaleza de los controles específicos usados por la entidad y. en particular, si son manuales o automatizados.

• Si el auditor espera obtener evidencia de auditoría para determinar si los controles de la entidad son efectivos para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa.

La naturaleza de los procedimientos de auditoría es de la mayor importancia para responder a los riesgos evaluados.

8. La evaluación del auditor de los riesgos identificados al nivel de aseveración proporciona una base para considerar el enfoque apropiado de auditoría para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. En algunos casos, el auditor puede determinar que sólo desempeñando pruebas de controles puede lograr una respuesta efectiva al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para una aseveración particular. En otros casos, el auditor puede determinar que desempeñar sólo procedimientos sustantivos es apropiado para aseveraciones específicas y, por lo tanto, el auditor excluye el efecto de los controles de la evaluación del riesgo relevante. Esto puede ser porque los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor no han identificado algunos controles efectivos relevantes a la aseveración, o porque poner a prueba la efectividad operativa de los controles sería ineficiente. Sin embargo, el auditor necesita quedar satisfecho de que el desempeñar sólo procedimientos sustantivos para la aseveración relevante sería efectivo para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a un nivel aceptablemente bajo. A menudo el auditor puede determinar que un enfoque combinado que usa pruebas de la efectividad operativa de los controles igual que procedimientos sustantivos es un enfoque efectivo. Sin importar el enfoque seleccionado. el auditor diseña y desempeña procedimientos sustantivos para cada clase de importancia relativa de transacciones, saldos de cuentas y reveiaciones, según requiere el párrafo 49.

9. En el caso de entidades muy pequeñas, puede no haber muchas actividades de control que pudiera identificar el auditor. Por esta razón, es probable que los procedimientos adicionales del auditor sean principalmente procedimientos sustantivos. En tales casos, además de los asuntos mencionados en el párrafo 8 anfertor, el auditor considera si en ausencia de controles es posible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Consideración de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría

Naturaleza

10. La naturaleza de los procedimientos adicionales de auditoría se refiere a su propósito (pruebas de controles o procedimientos sustantivos) y su tipo, o sea, inspección, observación. investigación, confirmación, volver a calcular, volver a desempeñar. o procedimientos analíticos. Ciertos procedimientos de auditoría pueden ser mas apropiados para algunas aseveraciones que otros. Por ejemplo, en relación con el ingreso, las pruebas de los controles pueden ser responder más al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden ser los que más respondan al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de ocurrencia.

11. La selección del auditor de los procedimientos de auditoría se basa en la evaluación del riesgo. Mientras más alta es la evaluación del riesgo por el auditor. más confiable y relevante es la evidencia de auditoría que busca el auditor con los procedimientos sustantivos. Esto puede afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que se desempeñarán como a su combinación. Por ejemplo, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con un tercero, además de inspeccionar el documento.

12. Al determinar los procedimientos de auditoría a desempeñar, el auditor considera las razones para la evaluación el riesgo de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración por cada clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación (o sea, los riesgos inherentes), y si la evaluación del riesgo por el auditor toma en cuenta los controles de la entidad (riesgo de control). Por ejemplo, si el auditor considera que hay un riesgo más bajo de que pueda ocurrir una representación errónea de importancia relativa debido a las características particulares de una clase de transacciones sin considerar los controles relacionados, el auditor puede determinar que los procedimientos analíticos sustantivos solos pueden proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría. Por otra parte, si el auditor espera que haya un riesgo más bajo de que pueda surgir una representación errónea de importancia relativa porque una entidad tiene controles efectivos y el auditor piensa diseñar procedimientos sustantivos con base en la operación efectiva de dichos controles, entonces el auditor desempeña pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa. Este puede ser el caso, por ejemplo, para una clase de transacciones de características no complejas, razonablemente uniformes, que se procesen controlen rutinariamente por el sistema de iniormación de la entidad

13. Se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la intormación producida por el sistema de información (le la entidad cuando dicha intormación se use para desempeñar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si el auditor usa intormación no tinanciera o datos de presupuestos producidos por el sistema de información de la entidad al desempeñar procedimientos de auditoría. como procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de controles. el auditor ohtiene evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información. Ver NIA 500. Evidencia de auditoría. párrafo 11, para mayor guía.

Oportunidad

14. Oportunidad se refiere al momento en el cual se desempeñan los procedimientos de auditoría o a la fecha a la que aplica la evidencia de auditoría.

15. El auditor puede desempeñar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha provisional o al final del ejercicio. Mientras más alto es el riesgo de representación errónea de importancia relativa, más probable es que el auditor pueda decidir qué es más efectivo. desempeñar procedimientos sustantivos más cerca de, o al final del, ejercicio en vez de en una fecha más adelantada, o llevar a cabo procedimientos de auditoría sin anunciar o en momentos no esperados (por ejemplo, llevar a cabo procedimientos de auditoría en localidades seleccionadas sin anunciar). Por otra parte, llevar a cabo procedimientos de auditoría antes del final del ejercicio puede ayudar al auditor a identificar asuntos importantes en una etapa inicial de la auditoría y, consecuentemente, resolverlos con ayuda de la administración o desarrollar un enfoque efectivo de auditoría para atender a tales asuntos. Si el auditor realiza pruebas de controles o procedimientos sustantivos antes del final del ejercicio, el auditor considera la evidencia adicional requerida para el periodo restante (ver párrafos 37-38 y 56-61).

16. Al considerar cuándo desempeñar procedimientos de auditoría, el auditor también considera asuntos como los sieuientes:

• El entorno de control.

• Cuándo está disponible la información relevante (por ejemplo. los archivos electrónicos pueden alterarse posteriormente o los procedimientos por observar pueden ocurrir sólo en ciertas épocas).

• La naturaleza del riesgo (por eiemplo, si hay un riesgo de ingresos inflados para cumplir con las expectativas de utilidades mediante la posterior creación de convenios de venta; falsos, el auditor puede desear examinar los contratos disponibles a la fecha del final del ejercicio).

• El ejercicio o fecha con que se relaciona la evidencia de auditoría.

17. Ciertos procedimientos de auditoría pueden desempeñar sólo en, o después del, final del ejercicio; por ejemplo, cotejar los estados financieros con los registros contables y examinar los ajustes hechos durante el curso de preparación de los estados financieros. Si hay un riesgo de que la entidad hubiera participado en contratos de ventas no apropiados o que las transacciones puedan no haberse finalizado al final del ejercicio, el auditor desempeña procedimientos para responder a ese riesgo específico. Por ejemplo, cuando las transacciones son individualmente de importancia relativa o un error en el cierre puede llevar a una representación errónea de importancia relativa, el auditor ordinariamente inspecciona las transacciones cerca del final del ejercicio.

Extensión

18. Extensión incluye la cantidad de un procedimiento específico de auditoría por desempeñar, por ejemplo, el tamaño de una muestra o el número de observaciones de una actividad de control. La extensión de un procedimiento de auditoría se determina por el juicio dei auditor después de considerar la importancia relativa. el riesgo evaluado y el grado de certeza que el auditor planea obtener. En particular el auditor ordinariamente aumenta la extensión de los procedimientos de auditoría al aumentar el riesgo de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo. aumentar la extensión de un procedimiento de auditoría es efectivo sólo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante para el riesgo específico: por lo tanto, la consideración más importante es la naturaleza del procedimiento de auditoría.

19. Ei uso de Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAACs) puede posibilitar pruebas más extensas de las transacciones electrónicas y archivos de cuentas. Estas técnicas pueden usarse para seleccionar transacciones de muestra de los archivos electrónicos clave. para escoger ransacciones con características específicas o para pruebas de toda una población en lugar de tina muestra.

20. Ordinariamente se pueden sacar conclusiones válidas con el uso de enfoques de muestreo. Sin embargo, si la cantidad de selecciones hechas en una población es demasiado pequeña, si el enfoque de muestreo seleccionado no es apropiado para lograr el objetivo específico de auditoría. o si las excepciones no tienen un seguimiento apropiado. habrá un riesgo inaceptable de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión que se alcanza si se sujeta toda población al mismo procedimiento de auditoría. La NIA 530. Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas, contiene guías sobre el uso del muestreo.

21. Esta norma considera el uso de diferentes procedimientos de auditoría combinados como un aspecto de la naturaleza de las pruebas. según se discutió antes. Sin embargo, el auditor considera si la extensión de las pruebas es

apropiado cuando se desempeñan diferentes procedimientos de auditoría en combinación.

Pruebas de controles

22. Se requiere que el auditor desempeñe pruebas de los controles cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles o cuando los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría al nivel de aseveración.

23. Cuando la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración incluye una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva, el auditor deberá desempeñar pruebas de los controles para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los controles estaban operando de manera efectiva en momentos relevantes durante el periodo que se audita. Ver los párrafos 39-44 más adelante para la discusión dei uso de evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores.

24. La evaluación del auditor del riesgo de reoresentación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración puede incluir una expectativa de la efectividad operativa de los controles. en cuyo caso el auditor desempeña pruebas de los controles para obtener evidencia de auditería en cuanto su efectividad operativa. Las pruebas de la efectividad operativa de los controles se realizan sólo en los controles que el auditor ha determinado que están adecuadamente diseñados para prevenir. o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en una aseveración. Los párrafos 104-106 de la NIA 315 discuten la identificación de los controles al nivel de aseveración que tengan probabilidad de prevenir. o detectar y corregir. una representación errónea de importancia relativa en una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación.

25. Cuando, de acuerdo con el párrafo 115 de la NIA 315, el auditor ha determinado que no es posible o factible reducir los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración a un nivel aceptablemente bajo con evidencia de auditoría obtenida sólo por procedimientos sustantivos, el auditor deberá desempeñar pruebas de los controles relevantes para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa. Por ejemplo, según se discute en el párrafo 115 de la NIA 315, el auditor puede encontrar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suticiente evidencia apropiada de auditoría al nivel de aseveración, cuando una entidad conduce su negocio usando TI y no se produce ni mantiene ninguna documentación de las transacciones más que por el sistema de TI.

26. Probar la efectividad operativa de los controles es difererle de obtener evidencia de auditoría sobre si se han implementado los controles. Cuando se obtiene evidencia de auditoría de la imp!ementación desempeñando procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor determina que existen ios controles relevantes y que la entidad los está usando. Cuando se realizan pruebas de la efectividad operativa de los controles, el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los controles operan de manera efectiva. Esto incluye obtener evidencia de auditoría sobre como se aplicaron los controles en mementos relevantes durante el periodo que se audita, la consistencia con que se aplicaron y por quién o por qué medio se aplicaron. Si se usaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita. el auditor considera cada uno por separado. El auditor puede determinar que es eficiente poner a prueba la efectividad operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se obtiene evidencia de auditoría de su impĺementación.

27. Aunque algunos procedimientos de evaluación del riesgo que el auditor desempeña para evaluar el diseño de controles y para determinar que se han implementado puedan no haber sido diseñados específicamente como pruebas de controles, sí es posible que proporcionen evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles y, consecuentemente, servir como pruebas de los controles. Por ejemplo. el auditor puede haber hecho investigaciones sobre el uso de presupuestos por la administración, haber observado la comparación de la administración de los gastos mensuales presupuestados y reales, e inspeccionado informes pertinentes a la investigación de variaciones entre las cantidades presupuestadas y las reales. Estos procedimientos de auditoría brindan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y si éstas se han implementado, y pueden también dar evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de las políticas presupuestarias para prevenir o detectar representaciones erróneas de importancia relativa en la clasificaciónde gastos. En esas circunstancias, el auditor considera si la evidencia de auditoría proporcionada por estos procedimientos de auditoría es suñciente.

Naturaleza de las pruebas de controles

28. El auditor selecciona los procedimientos de auditoría para obtener seguridad sobre la efectividad operativa de los controles. Al aumentar el nivel planeado de seeuridad, el auditor busca evidencia de auditoría más confiable. En circunstancias cuando el auditor adopta un enfoque que consiste principalmente de pruebas de controles, en particular relacionados con los riesgos donde no es posible ni factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sólo de los procedimientos sustantivos, el auditor ordinariamente realiza pruebas de los controles para obtener un nivel más alto de seguridad sobre su efectividad operativa.

29. El auditor deberá desempeñar otros procedimientos de auditoría en combinación con investigación para poner a prueba la efectividad operativa de los controles. Aunque son diferentes de obtener un entendimiento del diseño e implementación de los controles, las pruebas de efectividad operativa de los controles ordinariamente incluyen los mismos tipos de procedimientos de auditoría usados para evaluar el diseño e implementación de los controles, y pueden incluir también el volver a realizar la aplicación del control por el auditor. Como la investigación sola no es suficiente, el auditor usa una combinación de procedimientos de auditoría para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de la efectividad operativa de los controles. Los controles sujetos a pruebas mediante investigación combinada con inspección o con desempeñarlas de nuevo, ordinariamente proporcionan más seguridad que los controles para los que la evidencia de auditoría consiste únicamente de investigación y observación. Por ejemplo, un auditor puede investigar sobre, y observar los procedimientos de la entidad para abrir la correspondencia y procesar los recibos de efectivo. Porque una observación es pertinente solo en el momento en que se hace, el auditor ordinariamente suplementa la observación con investigaciones con personal de la entidad y puede también inspeccionar documentación sobre la operación de dichos controles en otros momentos durante el periodo de auditoria para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

30. La naturaleza del control particuiar influye en el tipo de procedimientos de auditoría que se requieren para obtener evidencia de auditoría sobre si el control estaba cperando de manera efectiva en momentos relevantes durante el periodo que se audita. Para algunos controles, la efectividad operativa se evidencia por la documentación. En esas circunstancias, el auditor puede decidir inspeccionar la documentación para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa. Para otros controles, esa documentación puede no estar disponible o no ser relevante. Por ejemplo, puede no existir documentación de operación para alqunos factores del ambiente de control, como asignación de autoridad y responsabilidad. o para algunos tipos de actividades de control, como las realizadas por una computadora. En esas circunstancias, la evidencia de auditoría sobe la efectividad operativa puede obtenerse a través de investigación en combinación con otros procedimientos de auditoría como observación o el uso de TAACs.

31. Al diseñar las pruebas de controles, el auditor considera la necesidad de obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de los controles direc;amente relacionados con la aseveración así como otros controles indirectos de los que dependen estos controles. Por ejemplo, el auditor puede identificar la revisión que hace un usuario de un informe de excepción de ventas a crédito que exceden del límite de crédito autorizado a un cliente como un control directo relacionado con una aseveración. En esos casos, el auditor considera la efectividad de !a revisión del informe por el usuario y también los controles relacionados con la exactitud de la información en el informe (por

ejemplo, los controles generales de TI).

32. En el caso de un control automatizado de aplicación, debido a la consistencia inherente del procesamiento por TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación del control, cuando se considera en combinación con evidencia de auditoría obtenida respecto de la efectividad operativa de los controles generales de la entidad (y en particular, controles de cambio) puede dar evidencia sustancial de auditoría sobre su efectividad operativa durante el periodo relevante.

33. Al responder a la evaluación del riesgo, el auditor puede diseñar una prueba de controles para desempeñar junto con una prueba de detalles sobre la misma transacción. El objetivo de las pruebas de controles es evaluar si un control operó de manera efectiva. Ei objetivo de las pruebas de detalles es detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración. Aunque estos objetivos son diferentes, ambos pueden lograrse juntos mediante el desempeño de una prueba de controles y una prueba de detalles sobre la misma transacción. también conocida como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede examinar una factura para determinar si se ha aprobado y para dar evidencia sustantiva de auditoría de una transacción. El auditor considera cuidadosamente el diseño y evaluación de estas pruebas para lograr ambos objetivos.

34. La ausencia de representaciones erróneas detectadas por un procedimiento sustantivo no proporciona evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la aseveración que se ponen a prueba sean efectivos. Sin embargo, las representaciones erróneas que detecta el auditor con el desempeño de procedimientos sustantivos, las considera cuando evalúa la efectividad operativa de los controles relacionados. Una representación errónea de importancia relativa que se detectó por los procedimientos del auditor y que no se identificó por la entidad, ordinariamente es indicación de la existencia de una debilidad de importancia relativa en el control interna lo cual se comunica a la administración y a los encargados del gobierno corporativo.

Oportunidad de las pruebas de control

35. La oportunidad de las pruebas de control depende del objetivo del auditor y determina ei periodo de apoyo en dichos controles. Si el auditor prueba los controles en un momento particular. sólo obtiene evidencia de auditoría de que los controles operaron de manera efectiva en ese momento. Sin embargo, si el auditor prueba los controles a lo largo de un periodo, obtiene evidencia de auditoría de la efectividad de la operación de los controles durante dicho periodo.

36. La evidencia de auditoría correspondiente a sólo un momento en el tiempo puede ser suficiente para los propósitos del auditor, por ejemplo, cuando prueba

los controles sobre el conteo físico de inventario por la entidad al final del ejercicio. Si, por otra parte, el auditor requiere evidencia de auditoría de la efectividad de un control después de un periodo, la evidencia de auditoría correspondiente a sólo un momento en el tiempo puede ser insuficiente y el auditor suplementa esa prueba con otras pruebas de controles que sean capaces de proporcionar evidencia de auditoría de que el control operó de manera efectiva en momentos relevantes durante el periodo que se audita. Estas otras pruebas pueden consistir de pruebas de monitoreo de los controles por la entidad.

37. Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles durante un periodo provisional, el auditor deberá determinar qué evidencia adicional de auditoría deberá obtenerse por el periodo restante. Al hacer tal determinación, el auditor considera la importancia de los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración, los controles específicos que se probaron durante el periodo provisional, el grado al que se obtuvo evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de dichos controles, la duración del periodo restante, la extensión en que el auditor piensa reducir los procedimientos sustantivos adicionales con base en la dependencia de los controles y el entorno de control. El auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la naturaleza y extensión de cualesquier cambios importantesen el control interno, incluidos cambios en el sistema de información, procesos y personal que ocurrieron después del periodo provisional.

38. Puede obtener evidencia adicional de auditoría, por ejemplo, alargando las pruebas de efectividad operativa de los controles durante el periodo restante o poniendo a prueba ei monitoreo de controles por la entidad.

39. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, el auditor deberá obtener evidencia sobre si han ocurrido cambios en esos controles específicos después de la auditoría anterior. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría sobre si han ocurrido esos cambios por medio de investigación combinada con observación o inspección para confirmar el entendimiento de dichos controles específicos. El párrafo 23 de la NIA 500 establece que el auditor desempeña procedimientos de auditoría para establecer que sigue siendo relevante la evidencia de auditoría obtenida en periodos anteriores. cuando el auditor planea usar la evidencia de auditoría en el periodo actual. Por ejemplo al desempeñar la auditoría anterior, el auditor pudo determinar que un contribuyente automatizado estaba funcionando ssegún lo pianeado. El auditor obtiene evidencia de auditoría para determinar si se han hecho cambios al controi automatizado que afecten la continuidad de su funcionamiento efectivo. por ejemplo. mediante investigaciones con la administración y con inspección de registros para indicar qué controles se han cambiado. La consideración de evidencia de auditoría sobre estos cambios puede soportar, ya sea el aumentar o disminuir, la

evidencia de auditoría que se espera obtener en el periodo actual sobre la efectividad operativa de los controles.

40. Si el auditor planea apoyarse en controles que han cambiado desde que se probaron la última vez, el auditor deberá hacer pruebas de efectividad operativa de dichos controles en la auditoría actual. Los cambios pueden afectar la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en periodos anteriores de modo tal que pueda no haber ya una base para una contabilidad continuada. Por ejemplo, los cambios en un sistema para permitir a la entidad recibir un nuevo informe del sistema probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría del periodo anterior; sin embargo, si la afecta un cambio que haga que los datos se acumulen o calculen de manera diferente.

41. Si el auditor planea apoyarse en controles que no han cambiado desde que se probaran la última vez, el auditor deberá hacer pruebas de efectividad operativa de dichos controles cuando menos una vez cada tercera auditoría. Como se indica en los párrafos 40 y 44, el auditor no puede confiar en evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, para controies que han cambiado desde que se probaron la última vez o controles que mitiguen un riesgo importante. La decisión del auditor sobre si debe confiar en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores para otros controles es un asunto de juicio profesional. Además, la duración del periodo antes de volver a someter a pruebas dichos controles es también un asunto de juicio profesional. pero no puede exceder de dos años.

42. Al considerar si es apropiado usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, y si es así, la duración del periodo de tiempo que puede pasar antes de volver a poner a prueba un control, el auditor considera lo siguiente:

• La efectividad de otros elementos del control interno, incluyendo el ambiente de control, el monitoreo de los controles por la entidad y el proceso de evaluación del riesgo por la entidad.

• Los riesgos que se originan de las características del control, incluyendo si los controles son manuales o automatizados (ver NIA 315, párrafos 57-63, para una discusión de riesgos específicos que se originan de los elementos manuales y automatizados de un control).

• La efectividad de los controles generales de TI.

• La efectividad del control y su aplicación por la entidad, incluyendo la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control respecto de pruebas de efectividad operativa en auditorías anteriores.

• Si la falta de un cambio en un control particular representa un riesgo debido

a las circunstancias cambiantes.

• El riesgo de representación errónea de importancia relativa y el grado de confiabilidad en el control.

En general, mientras más alto es el riesgo de representación errónea de importancia relativa, o mavor la dependencia del control, es probable que sea menor el periodo de tiempo que pase, si lo hay. Los factores que ordinariamente disminuyen el periodo para volver hacer pruebas a un control, o que dan como resultado el no confiar en absoluto en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, inciuyen los siguientes:

- Un ambiente de control débil.

- Débil monitoreo de los controles.

• Un elemento manual importante en los cortro!es relevantes.

• Cambios de personal que aafectan demodo importante la aplicación del control.

• Circunstancias cambiantes que indican la necesidad de cambios en el control.

• Controles generales de TI débiles.

43. Cuando hay un número de controles para los que el auditor determina que es apropiado usar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, al auditor deberá hacer pruebas de la efectividad operativa de algunos controles en cada auditoría. El propósito de este requisito es evitar la posibilidad de que el auditor pudiera aplicar eÍ enfoque del párrafo 41 a todos los controles en los que el auditor se propone apoyarse. sino poner a prueba todos esos controles en un solo periodo de auditoría sin pruebas de controles en los dos periodos posteriores de auditoría. Además de proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles que se someten a prueba en la auditoría actual, el desempeñar esas pruebas da evidencia colateral sobre la efectividad continua del ambiente de control y, por lo tanto, contribuye a la
decisión sobre si es apropiado apoyarse en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores. Por lo tanto, cuando el auditor determina, de acuerdo con los párrafos 39-42. que es apropiado usar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores para un número de controles, el auditor planea hacer pruebas de una porción suficiente de los controles de esa población en cada periodo de auditoría y, como mínimo, cada control se prueba cuando menos cada tercera auditoría.

44. Cuando, de acuerdo con el párrafo 108 de la NIA 315, el auditor ha

determinado que un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración es un riesgo importante y el auditor planea apoyarse en la efectividad operativa de los controles planeados para aliviar el riesgo importante, el auditor deberá obtener la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de dichos controles de las pruebas de controles desempeñadas en el periodo actual. Mientras mayor es el riesgo de representación errónea de importancia relativa, más evidencia de auditoría obtiene el auditor de que los controles relevantes están operando efectivamente. Consecuentemente, aunque el auditor a menudo considera información obtenida en auditorías anteriores al diseñar pruebas de controles para mitigar un riesgo importante, el auditor no se apoya en evidencia de auditoria obtenida en una auditoría anterior sobre la efectividad operativa de los controles sobre dichos riesgos, sino que, a cambio, obtiene la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles de dichos riesgos en el periodo actual.

Extensión de las pruebas de controles

45. El auditor diseña pruebas de controles para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los controles operaron de manera efectiva a lo largo del periodo en que se apoyó en ellos. Los asuntos que el auditor puede considerar al determinar la extensión de sus pruebas de controles incluyen los sieuientes:

• La frecuencia del desempeño del control por la entidad durante el periodo.

• La duración de tiempo dentro del periodo de auditoría que el auditor se apoya en la efectividad eperativa del control.

• La relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría por obtener al soportar que el control previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración.

• La extensión en que se obtiene evidencia de auditoría de pruebas de otros controles relacionados con la aseveración.

• La extensión en que el auditor planea apoyarse en la efectividad operativa del control para la evaluación del riesgo (y con ello reducir los procedimientos sustantivos que se basan en el apoyo en dicho control).

, La desviación esperada del control.

46. Mientras más se apoye el auditor en la efectividad operativa de los controles en la evaluación del riesgo. mayor es la extensión de las pruebas de los controles por el auditor. Además, al incrementarse la tasa de desviación esperada de un control, el auditor aumenta la extensión de pruebas del control. Sin embargo, el auditor considera si la tasa de desviación esperada indica que el

control no será suficiente para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración hasta el evaluado por el auditor. Si se espera que la tasa de desviación esperada sea demasiado alta, es posible que el auditor determine que pueden no ser efectivas las pruebas de controles por una aseveración particular.

47. Debido a la consistencia inherente del procesamiento por TI, el auditor puede no necesitar aumentar la extensión de pruebas a un control automatizado. Un control automatizado deberá funcionar de manera consistente a menos que se cambie el programa (incluyendo las tablas, archivos u otros datos permanentes usados por el programa). Una vez que determina el auditor que un control automatizado está funcionando según lo planeado (lo que podría hacerse en el momento en que el control se implementa inicialmente o en alguna otra fecha), el auditor considera desempeñar pruebas para determinar que el control sigue funcionando de manera efectiva. Estas pruebas podrían incluir determinar que no se hacen cambios al programa sin ser sujetos a los controles apropiados de cambio de programas, que se usa la versión autorizada del programa para procesar las transacciones y que otros controles generales relevantes son efectivos. Estas pruebas también podrían inciuir determinar que no se han hecho cambios a los programas. como puede ser ei caso cuando la entidad usa aplicaciones de paquetes de software sin modificarlas o mantenerlas. Por ejempio. el auditor puede inspeccionar el registro de la administración de la seguridad de TI para, obtener evidencia de auditoría de que no ha habido accesos sin autorizar durante el periodo.

Procedimientos sustantivos

48. Los procedimientos sustantivos se desempeñan para detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración. e incluyen pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuenta, y revelaciones y procedimientos sustantivos analíticos. El auditor planea y desempeña procedimientos sustantivos que respondan a la evaluación relacionada del riesgo de representación errónea de importancia relativa.

49. Sin considerar el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa, el auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldos de cuenta y revelación de importancia relativa. Este requisito refleja ei hecho de que la evaluación del riesgo por el auditor depende de un juicio y puede no ser suficientemente precisa para identificar todos los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Más aún, hay limitaciones inherentes al control interno incluyendo transgresión de la administración. Consecuentemente. si bien el auditor puede determinar que el riesgo de represen.ación errónea de importancia relativa puede reducirse a un nivel aceptablemente bajo al desempeñar só!o pruebas de controles para una aseveración particular relacionada con una clase de transacciones, saldos de cuenta o revelación (ver párrafo 8). el auditor siempre desempeña

procedimientos sustantivos por cada clase de transacciones, saldos de cuenta y revelación de importancia relativa.

50. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

• Cotejar los estados financieros con los registros contables subyacentes; y

• Examinar los asientos de importancia relativa del diario y otros ajustes hechos durante el curso de preparación de los estados financieros.

La naturaleza y extensión del examen del auditor de los asientos del diario v otros ajustes dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y los riesgos asociados de representación errónea de importancia relativa.

51. Cuando, de acuerdo con el párrafo 108 de la NIA 315, el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración es un riesgo importante, el auditor deberá desempeñar procedimientos sustantivos que respondan de manera específica a dicho riesgo. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión de cumplir las expectativas de utilidades. puede haber un riesgo de que la administración esté inflando las ventas al reconocer de manera inapropiada ingresos relacionados con convenios de ventas con términos que prohiben el reconocimiento de ingresos o al facturar las ventas antes de su embarque. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar confirmaciones externas no sólo para corroborar cantidades vigentes, sino también para confirmar los detalles de los convenios de ventas, incluyendo fecha, cualesquier derechos de devolución y términos de entrega. Además, el auditor puede encontrar que es efectivo suplementar estas confirmaciones externas con investigaciones con personal de la entidad que no sea de finanzas, respecto de cualesquier cambios en los convenios de ventas y términos de entrega.

52. Cuando el enfoque a los riesgos importantes consiste sólo de procedimientos sustantivos, los procedimientos de auditoría apropiados para atender a estos riesgos importantes consisten de pruebas de detalles solamente, o una combinación de pruebas de detalles y procedimientos sustantivos analíticos: El auditor considera las guías en los párrafos 53-64 al diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos para los riesgos importantes. Para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, los procedimientos sustantivos relacionados con los riesgos importantes a menudo se diseñan para obtener evidencia de auditoría de alta confiabilidad.

Naturaleza de los procedimientos sustantivos

53. Los procedimientos sustantivos analíticos generalmente son aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo. Las pruebas de detalles ordinariamente son más apropiadas para obtener evidencia de auditoría respecto a ciertas aseveraciones sobre saldos de cuentas, incluyendo la existencia v valuación. En algunas situaciones, el auditor puede determinar que desempeñar sólo procedimientos sustantivos analíticos puede ser suficiente para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que desempeñar sólo procedimientos sustantivos analíticos responde al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para una clase de transacciones donde la evaluación del riesgo por el auditor se soporta obteniendo evidencia de auditoría con el desempeño de pruebas de la efectividad operativa de los controles. En otras situaciones, el auditor puede determinar que sólo son apropiadas las pruebas de detalles, o que una combinación de procedimientos sustantivos analíticos y de pruebas de detalles es la mejor respuesta a los riesgos evaluados.

54. El auditor diseña pruebas de detalles que responden a los riesgos evaluados con el objetivo de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoria para lograr el nivel planeado de seguridad al nivel de aseveración. Al diseñar los procedimientos sustantivos relacionados con la aseveraciórn de existencia o de ocurrencia, el auditor selecciona entre las partidas contenidas en una cantidad en los estados financieros y obtiene la evidencia de auditoría relevante. Por otra parte. al diseñar procedimientos de auditoría reiacionados con ia aseveración de integridad, el auditor selecciona entre la evidencia de auditoría que indica que una partida debiera incluirse en la cantidad relevante del estado financiero e investiga si dicha partida se incluye así. Por ejemplo, el auditor podría inspeccionar desembolsos posteriores de efectivo para determinar si se han omitido algunas compras de las cuentas por pagar.

55. Al diseñar procedimientos sustantivos analíticos, el auditor considera asuntos como los siguientes:

• Lo adecuado de usar procedimientos sustantivos analíticos dadas las aseveraciones.

• La confiabilidad de los datos, ya sean internos o externos, con los que se desarrolla la expectativa de cantidades o coeficientes registrados,

• Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar una representación errónea de importancia relativa al nivel deseado de seguridad.

• El monto de cualquier diferencia que sea aceptable en las cantidades registradas respecto de valores esperados.

El auditor considera poner a prueba los controles, si los hay, sobre la preparación por la entidad de información usada por el auditor para aplicar los procedimientos analíticos. Cuando estos controles son efectivos, el auditor tiene mayor seguridad en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, sobre los resultados de los procedimientos analíticos. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información estuvo sujeta a pruebas de auditoría en el periodo actual o en el anterior. Al determinar los procedimientos de auditoría para aplicar a la información sobre la que se base la expectativa para los procedimientos sustantivos analíticos, el auditor considera las guías del párrafo 11 de la NIA 500.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos

56. Cuando se desempeñan procedimientos sustantivos en una fecha provisional, el auditor deberá desempeñar procedimientos sustantivos adicionales o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de auditoría de la fecha provisional al final del ejercicio.

57. En algunas circunstancias, pueden desempeñarse procedimientos sustantivos en una fecha provisional. Esto aumenta el riesgo de que las representaciones erróneas que puedan existir al fina! del ejercicio no se detecten por el auditor. Este riesgo aumenta al alargarse el periodo restante. Al valorar si desempeña procedimientos sustantivos en una fecha provisional, el auditor considera factores como los siguientes:

• El ambiente de control y otros controles relevantes.

• La disponibilidad en una fecha posterior de información que sea necesaria para los procedimientos del auditor.

• El objetivo del procedimiento sustantivo.

• El riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa.

• La naturaleza de la clase de transacciones o saldo de cuenta y aseveraciones relacionadas.

• La capacidad del auditor para desempeñar procedimientos sustantivos apropiados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante para reducir el riesgo de que no se detecten representaciones erróneas de importancia relativa que existen al final del ejercicio.

58. Aunque no se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles con objeto de tener una base razonable

para extender las conclusiones de auditoría de una fecha provisional al final del ejercicio, el auditor considera si es suficiente desempeñar sólo procedimientos sustantivos para cubrir el periodo restante. Si el auditor concluye que los procedimientos sustantivos solos no serían suficientes, se desempeñan pruebas de la efectividad operativa de los controles relevantes o los procedimientos sustantivos se desempeñan al final del ejercicio.

59. En circunstancias donde el auditor ha identificado riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, la respuesta del auditor para atender a dichos riesgos puede incluir cambiar la oportunidad de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, el auditor podría concluir que, dados los riesgos de representación errónea o manipulación intencionales, no serían efectivos los procedimientos de auditoría para extender las conclusiones de auditoría de una fecha provisional al final del ejercicio. En esas circunstancias, el auditor podría concluir que los procedimientos sustantivos necesitan desempeñarse en o cerca del final del periodo en que se informa para atender a un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude (ver NIA 240).

60. Ordinariamente. el auditor compara y concilia información concerniente al balance final del ejercicio con la información comparable en la fecha provisional para identificar cantidades que parezcan inusuales, investiga cualquiera de estas cantidades y desempeña procedimientos sustantivos analíticos o pruebas de detalles para pruebas para pruebas del periodo intermedio. Cuando el auditor planea desempeñar procedimientos sustantivos análiticos respecto del periodo intermedio, el auditor considera si los saldos de final del ejercicio de las clases particulares de transacciones o saldos de cuentas son razonablemente predecibles con respecto de la cantidad significado relativo y composición. El auditor considera si son apropiados los precedimientos de la entidad para analizar y ajustar esas clases de transacciones o saldos de cuenta en fechas provisionales y para establecer cierres contables adecuados. Además, el auditor considera si el sistema de información relevante para la información financiera proporcionará a los saldos al final del ejercicio y las transacciones en el periodo restante, que sea suficiente para permitir ia investigación de: transacciones o asientos importantes inusuales (incluyendo los del. o cercanos al final del ejercicio): otras causas de fluctuaciones importantes o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron; y cambios en la composición de las clases de transacciones o saldos de cuentas. Los procedimientos sustantivos relacionados con el periodo restante dependen de si el auditor ha desempeñado pruebas de controles.

61. Si se detectan representaciones erróneas en clases de transacciones o saldos de cuentas en una fecha provisional. el auditor ordinariamente modifica la evaluación de riesgo relacionada y la naturaleza. oportunidad o extensión planeada de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante que se relacionan con dichas clases de transacciones o saldos de cuentas. o extiende o repite dichos procedimientos de auditoría al final del eiercicio.

62. El uso de evidencia de auditoría por el desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior no es suficiente para atender a un riesgo de representación errónea de importancia relativa en el periodo actuai. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría por el desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Para que la evidencia de auditoría obtenida en una auditoría anterior se use en el periodo actual corno evidencia sustantiva de auditoría, la evidencia de auditoría v ia materia relacionada no deben cambiar fundamentalmente. Un ejemplo de evidencia de auditoría obtenida del desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoria anterior que puede ser relevante en el año actual, es una opinión legal relacionada con la estructura de una bursatilización que no ha tenido cambios durante el periodo actual. Según requiere el párrafo 23 de la NIA 500, si el auditor planea usar evidencia de auditoría obtenida del desempeño de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior, el auditor desempeña procedimientos de auditoría durante el periodo actual para establecer que la evidencia de auditoría sigue siendo relevante.

Extensión del desempeño de procedimientos sustantivos

63. A mayor riesgo de representación errónea de importancia relativa, mayor extensión de los procedimientos sustantivos. Dado que el riesgo de representación errónea de importancia relativa toma en cuenta el control interno, la extensión de los procedimientos sustantivos puede aumentarse como consecuencia de resultados insatisfactorios de las pruebas de la efectividad operativa de los controles. Sin embargo, es apropiado aumentar la extensión de un procedimiento de auditoria sólo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante para el riesgo específico.

64. Al diseñar pruebas de detalles, ordinariamente se piensa en la extensión de las pruebas en cuanto al tamaño de la muestra, que se afecta por el riesgo de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, el auditor también considera otros asuntos, incluyendo si es más efectivo usar otros medios de pruebas selectivas. como seleccionar partidas grandes o inusuales de una población en oposición a desempeñar un muestreo representativo o estratificar la población en subpoblaciones homogéneas para el muestreo. La NIA 530 contiene guías sobre el uso del muestreo y otros medios de seleccionar partidas para pruebas. Al diseñar procedimientos sustantivos analíticos, el auditor considera cuánta diferencia respecto de la expectativa puede aceptarse sin mayor investigación. A esta consideración la influyen principalmente la importancia relativa y la consistencia con el nivel deseado de seguridad. La determinación de esta cantidad implica considerar la posibilidad de que pudiera agregarse una combinación de representaciones erróneas en el saldo de cuenta, clase de transacciones, o revelación específicos, hasta una cantidad inaceptable. Al diseñar procedimientos sustantivos analíticos, el auditor aumenta

el nivel deseado de seguridad, al aumentar el riesgo de representación errónea de importancia relativa. La NIA 520, Procedimientos Analíticos, contiene guías sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

Presentación y revelación adecuadas

65. El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, está de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. El auditor considera si los estados financieros individuales se presentan de una manera que refleje la clasificación y descripción apropiadas de la información financiera. La presentación de los estados financieros de conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicable también incluye la revelación adecuada de asuntos de importancia relativa. Estos asuntos se relacionan con la forma, arreglo y contenido de los estados financieros y sus notas a los mismos, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalle que se da, la clasificación de partidas en los estados y las bases de las cantidades declaradas. El auditor considera si la administración debiera haber revelado un asunto en particular a la luz de las circunstancias y hechos de los que el auditor está enterado en ese momento. Al desempeñar la evaluación de la presentación giobal de estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, el auditor considera el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración. Ver párrafo 17 de la NIA 500, para una descripción de las aseveraciones relacionadas con ia presentación y revelación.

Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida

66. Con base en los procedimientos de auditoría desempeñados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá valorar si las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración siguen siendo apropiados.

67. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo y reiterativo. Al desempeñar el auditor los procedimientos de auditoría planeados, la evidencia de auditoría obtenida puede hacer que el auditor modifique la naturaleza, oportunidad o extensión de otros procedimientos de auditoría planeados. Puede llegar a la atención del auditor iniormación que difiera de manera importante de la información en la que se basó la evaluación del riesgo. Por ejemplo, la extensión de representaciones erróneas que el auditor detecta al desempeñar procedimientos sustantivos puede alterar el juicio del auditor sobre las evaluaciones del riesgo y puede indicar una debilidad de importancia relativa en el control interno. Además, los procedimientos analíticos desempeñados en la etapa de revisión general de la auditoría pueden indicar un riesgo de representación errónea de importancia relativa no reconocido previamente. En

esas circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas de las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y aseveraciones relacionadas. El párrafo 119 de ta NIA 3i5, contiene guías adicionales sobre la revisión de la evaluación del riesgo por el auditor.

68. El concepto de efectividad de la operación de los controles reconoce que algunas desviaciones en la forma en que se aplican los controles pueden ser causadas por factores como cambios en el personal clave, fiuctuaciones estacionales importantes en el volumen de transacciones y por error humano. Cuando esas desviaciones se detectan durante el desempeño de pruebas de controles. el auditor hace investigaciones específicas para entender estos asuntos y sus potenciales consecuencias, por ejemplo, investigando acerca de la oportunidad de los cambios de personal en las funciones clave de control interno. El auditor determina si las pruebas de controles desempeñadas proporcionan una base apropiada para apoyo en los controles, si son necesarias pruebas adicionales de controles, o si se necesita atender a los riesgos potenciales de representación errónea con el uso de procedimientos sustantivos.

69. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error sea una ocurrencia aislada y, por lo tanto. considera cómo afecta la detección de una representación errónea a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa. Antes de la conclusión de ia auditoría. el auditor evalúa si se ha reducido el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y si puede ser necesario recensiderar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, el auditor reconsidera lo siguiente:

• La naturaleza. oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos.

• La evidencia de auditoría de la efectividad operativa de los controles relevantes, incluyendo el proceso de evaluación del riesgo por la entidad.

70. El auditor deberá concluir si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de representación errónea en los estados financieros. Al desarrollar una opinión, el auditor considera toda la evidencia de auditoría relevante, sin importar si parece corroborar o contradecir las aseveraciones de los estados financieros.

71. Lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría para soportar las conclusiones del auditor en toda la auditoría son asunto de juicio profesional. El juicio del auditor en cuanto a lo que constituye suficiente evidencia apropiada de auditoría está influido por factores como los siguientes:

• Importancia de la potencial representación errónea en la aseveración y la probabilidad de que tenga un efecto de importancia relativa, individualmente o

en agregado con otras potenciales representaciones erróneas, sobre los estados financieros.

• Efectividad de las respuestas de la administración y controles para atender a los riesgos.

• Experiencia obtenida durante auditorías anteriores respecto de potenciales representaciones erróneas similares.

• Resultados de procedimientos de auditoría desempeñados, incluyendo si esos procedimientos de auditoría identificaron casos específicos de fraude o error.

• Fuente y confiabilidad de la información disponible.

• Persuasividad de la evidencia de auditoria.

• Entendimiento de la entidad v su entorno, incluyendo su control interno.

72. Si el auditor no ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a una aseveración de importancia relativa de los estados financieros, deberá intentar obtener evidencia adicional de auditoría. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión. Ver NIA 700. El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros, para mayor guía.

Documentación

73. El auditor deberá documentar las respuestas globales para atender a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría, la vinculación de estos procedimientos con los riesgos evaluados al nivel de aseveración y los resultados de los procedimientos de auditoría. Además, si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, deberá documentar las conciusiones que aicance respecto de apoyarse en los controles que se pusieron a prueba en una auditoría anterior. La manera en que estos asuntos se documentan se basa en el juicio profesional del auditor. La NIA 230, Decumerntación, establece normas y da guías respecto a la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

Vigencia

74. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público. el auditor toma en cuenta el marco de referencia legal y cualesquier otras regulaciones, ordenanzas o directivas ministeriales relevantes que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Esos factores podrían afectar, por ejemplo, la extensión de la discreción del auditor al establecer la importancia relativa y juicios sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que se van a aplícar. El párrafo 3 de esta NIA puede tener que aplicarse sólo después de considerar dichas restricciones.

Apéndice

Modificaciones de adaptación de NIA 330 como resultado de NIA 230 (Revisada)-En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de junio de 2006

La NIA 230 (revisada). "Documentación de auditoría" emitida en septiembre de 2005 dio origen a modificaciones de adaptación de la NIA 330. Las modificaciones de adaptación a la NIA 330 entran en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de junio de 2006.

Una vez en vigor, las modificaciones de adaptación expuestas a continuación se incorporarán al texto de la NIA 330 y este apéndice se derogará

Se modifican los siguientes párrafos de la NIA 330 según se indica:

50. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relativas al proceso de cierre de los estados financieros:

• Hacer coincidir o conciliar los estados financieros con los registros contables fundamentales; y

• Examinar los asientos de importancia relativa del diario y otros ajustes hechos durante el proceso de preparación de los estados financieros.

La naturaleza y extensión del examen del auditor de los asientos del diario y otros ajustes depende de la naturaleza v complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos asociados de representación errónea de importancia relativa.

73. El auditor deberá documentar las respuestas globales para atender a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos

adicionales de auditoría, la vinculación de estos procedimientos con los riesgos evaluados al nivel de aseveración y los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo las conclusiones donde ellas no son de otra manera claras. Además, si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, el auditor debe documentar las conclusiones que alcance respecto de apoyarse en los controles que pusieron a prueba en una auditoría anterior.

Se añaden los siguientes párrafos a la NIA 330:

73a. La documentación del auditor deberá demostrar que los estados financieros están de acuerdo o se concilian con los registros contables fundamentales.

73b. La manera en que se documentan los asuntos a que se refieren los párrafos 73 y 73a se basa en el juicio profesional del auditor. La NIA 230 (revisada), "Documentación de auditoría" establece normas y da lineamientos respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402

CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A ENTIDADES QUE UTILIZAN ORGANIZACIONES DE SERVICIO

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 – 3
Consideración del auditor	4 – 10
Dictamen del auditor de la organización de servicio	11 – 18

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 402, "Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que exponen la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos a un auditor cuando la entidad utilice una organización de servicio. Esta NIA también describe los informes del auditor de la organización de servicio que pueden obtener los auditores de la entidad.

2. El auditor deberá considerar cómo afecta al control interno de la entidad el uso de una organización de servicio por ella a modo de identificar y evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa y diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría.

3. Un cliente puede utilizar una organización de servicio que ejecutar transacciones y mantenga la rendición de cuentas relacionada o registro de transacciones y procesamiento de los datos relacionados (por ejemplo, una organización de servicio de sistemas por computadora). Si la entidad utiliza una organización de servicio, ciertas políticas, procedimientos y registros que mantiene la organización de servicio pueden ser relevantes a la auditoría de los estados financieros del cliente.

Consideraciones del auditor

4. Una organización de servicio puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos que afectan al control interno de la entidad. Estas políticas y procedimientos están físicamente y operacionalmente separados de la entidad. Cuando los servicios prestados por la organización de servicio se limitan al registro y procesamiento de las transacciones de la entidad y la entidad retiene la autorización y el mantenimiento de la rendición de cuentas, la entidad puede tener la capacidad de implementar políticas y procedimientos efectivos dentro de su organización. Cuando la organización de servicio ejecuta las transacciones de la entidad y mantiene la rendición de cuentas, la entidad puede considerar necesario apoyarse en las políticas y procedimientos de la organización de servicio.

5. Al obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, el auditor deberá determinar la importancia de las actividades de la organización de servicio para la entidad y la relevancia para la auditoría. Al hacerlo así, el auditor obtiene un entendimiento de lo siguiente, según sea apropiado:

    - Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicio.

    - Términos del contrato y relación entre la entidad y la organización de servicio.

    - Grado en el que interactúa el control interno de la entidad con los sistemas de la organización de servicio.

    - Los controles internos de la entidad relevantes a las actividades de la organización de servicio, tales como:

        - Los que se aplican a las transacciones que procesa la organización de servicio.

        - Cómo identifica y maneja la entidad los riesgos relativos al servicio de la organización de servicio.

    - La capacidad y fortaleza financiera de la organización de servicio, incluyendo el posible efecto sobre la entidad de fallas de la organización de servicio.

    - Información sobre la organización de servicio como la que se refleja en el manual del usuario y el manual técnico.

    - Información disponible sobre los controles relevantes a los sistemas de información de la organización de servicio, como controles generales de TI (tecnología de la información) y controles de aplicación.

6. El auditor debiera también considerar la existencia de informes de terceros auditores de la organización de servicio, auditores internos, o dependencias reguladoras como un medio de obtener información sobre el control interno de la organización de

servicio y sobre su operación y efectividad. Cuando el auditor tiene la intención de usar trabajo del auditor interno, la NIA 610, "Consideración del trabajo de auditoría interna" proporciona lineamientos sobre la evaluación de lo adecuado del trabajo del auditor interno para los fines del auditor.

6ª. El entendimiento que obtiene puede llevar al auditor a decidir que la evaluación del riesgo de control del riesgo de representación errónea de importancia relativa no se afectará por los controles de la organización de servicio; si es así, es innecesaria una consideración adicional de esta NIA.

7. Si el auditor concluye que las actividades de la organización de servicio son importantes para la entidad y relevantes para la auditoría, el auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de la organización de servicio y su entorno, incluyendo su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y diseñar procedimientos adicionales de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados. El auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero y a nivel aseveración para clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones.

8. Si el entendimiento obtenido es insuficiente, el auditor debiera considerar la necesidad de solicitar a la organización de servicio que su auditor aplique los procedimientos de evaluación del riesgo que suministren la información necesaria, o la necesidad de visitar a la organización de servicio para obtener la información. Un auditor que desee visitar una organización de servicio puede pedir a la entidad que solicite a la organización de servicio que permita el acceso del auditor a la información necesaria.

9. El auditor puede obtener un entendimiento suficiente del control interno al que afecta la organización de servicio al leer el informe de tercero del auditor de la organización de servicio. Además, cuando evalúa los riesgos de representación errónea, por aseveraciones que son afectadas por los controles internos de la organización de servicio, el auditor puede también usar el dictamen del auditor de la organización de servicio. Si el auditor usa el informe del auditor de una organización de servicio, el auditor deberá considerar hacer investigaciones concernientes a la competencia profesional de este auditor en el contexto de la asignación específica a cargo del auditor de la organización de servicio.

10. El auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles de la organización de servicio o cuando los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel aseveración. El auditor puede también concluir que sería eficiente obtener evidencia de auditoría de las pruebas de controles. Puede obtenerse evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, con lo siguiente:

    - Aplicar pruebas de los controles de la entidad sobre las actividades de la organización de servicio.

- Obtener un informe del auditor de la organización de servicio que exprese una opinión en cuanto a la efectividad operativa del control interno de la organización de servicio para las actividades de la organización de servicio relevantes para la auditoría.

- Visitar la organización de servicio y aplicar pruebas de controles.

Informes del auditor de la organización de servicio

11. Cuando usa un informe del auditor de la organización de servicio, el auditor deberá considerar la naturaleza y contenido de dicho informe.

12. El informe del auditor de la organización de servicio ordinariamente será de uno de los dos tipos siguientes:

Tipo A – Informe sobre el diseño e implementación del control interno

(a) una descripción del control interno de la organización de servicio, ordinariamente preparada por la administración de la misma; y

(b) una opinión del auditor de la organización de servicio de que:

(i) la descripción anterior es acertada;

(ii) el control interno está diseñado de manera adecuada para lograr los objetivos declarados; y

(iii) los controles internos se han implementado.

Tipo B – Informe sobre el diseño, implementación y efectividad operativa del control interno.

(a) una descripción del control interno de la organización de servicio, ordinariamente preparado por la administración de la organización de servicio, y

(b) una opinión por parte del auditor de la organización de servicio de que :

(i) la descripción anterior es exacta;

(ii) el control interno está diseñado de forma adecuada para lograr sus objetivos declarados;

(iii) los controles internos se han implementado; y

(iv) los controles internos están operando de manera efectiva con base en los resultados de las pruebas de controles. Además de la opinión sobre la

efectividad operativa, el auditor de la organización de servicio debiera identificar las pruebas de controles aplicadas y los resultados relacionados.

El informe del auditor de la organización de servicio ordinariamente contendrá restricciones en cuanto al uso (generalmente para la administración, la organización de servicio y sus clientes, y los auditores de la entidad).

13. El auditor deberá considerar el alcance del trabajo desempeñado por el auditor de la organización de servicio y deberá evaluar la utilidad y lo apropiado de los informes emitidos por el auditor de la organización de servicio.

14. Aunque los informes Tipo A pueden ser útiles para que el auditor obtenga un entendimiento del control interno, un auditor no debiera usar estos informes como evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles.

15. En contraste, los informes Tipo B pueden proporcionar esta evidencia de auditoría ya que se han aplicado pruebas de control. Cuando un informe Tipo B se va a usar como evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, el auditor debiera considerar si los controles sometidos a prueba por el auditor de la organización de servicio son relevantes para las transacciones, saldos de cuenta, y revelaciones de la entidad, y aseveraciones relacionadas, y si son adecuadas las pruebas de control del auditor de la organización de servicio y el tiempo desde la aplicación de dichas pruebas.

16. Para las pruebas de control y resultados específicos que sean relevantes, el auditor deberá considerar si la naturaleza, oportunidad y alcance de estas pruebas proporcionan evidencia apropiada suficiente de auditoría sobre la efectividad operativa del control interno para soportar los riesgos de representación errónea de importancia relativa evaluados por el auditor.

17. El auditor de una organización de servicio puede contratarse para aplicar procedimientos sustantivos que pueda usar el auditor de la entidad. Estos trabajos pueden implicar la aplicación de procedimientos convenidos por la entidad y su auditor y por la organización de servicio y su auditor.

18. Cuando el auditor usa un informe del auditor de una organización de servicio, no deberá hacerse referencia en el dictamen del auditor de la entidad al informe del auditor de la organización de servicio.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500

EVIDENCIA DE AUDITORÍA

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-2
Concepto de evidencia de auditoría	3-6
Evidencia suficiente apropiada de auditoría	7-14
El uso de aseveraciones para obtener evidencia de auditoría	15-18
Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría	19-38
Vigencia	39

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500 "Evidencia de Auditoría", debe leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, y otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados", que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar guías sobre lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, la cantidad y calidad de la evidencia de auditoría que se debe obtener, y los procedimientos de auditoría, que usan los auditores para obtener dicha evidencia.

2. El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría.

Concepto de evidencia de auditoría

3. "Evidencia de auditoría" es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría, e incluye la informa-

ción contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información. No se espera que los auditores atiendan a toda la información que pueda existir. La evidencia de auditoría, que es acumulativa por naturaleza, incluye aquella evidencia que se obtiene de procedimientos de auditoría que se desempeñan durante el curso de la auditoría y puede incluir evidencia de auditoría que se obtiene de otras fuentes como auditorías anteriores y los procedimientos de control de calidad de una firma para la aceptación y continuación de clientes.

4. Los registros contables generalmente incluyen los registros de asientos iniciales y registros de soporte, como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos: facturas; contratos; los mayores general y auxiliares, asientos del diario y otros ajustes a los estados financieros que no se reflejan en asientos formales del diario; y registros como hojas de trabajo y hojas de cálculo que soportan las asignaciones de costos, cálculos, conciliaciones y revelaciones. Los asientos en los registros contables a menudo se inician, reeistran, procesan e informan en forma electrónica. Además, los registros contables pueden ser parte de sistemas integrados que comparten datos y soportan todos los aspectos de los objetivos de información financiera, operaciones y cumplimiento de la entidad.

5. La administración es responsable por la preparación de los estados financieros con base en los registros contables de la entidad. El auditor obtiene alguna evidencia de auditoría sometiendo a pruebas los registros contables, por ejemplo, a través de análisis y revisión, de volver a desarrollar procedimientos seguidos en el proceso de información financiera. y de conciliar los tipos y aplicaciones relacionados de la misma información. Mediante el desarrollo de estos procedimientos de auditoría. el auditor puede determinar que los registros contables son internamente consistentes y cuadran con los estados financieros. Sin embargo, debido a que los registros contables por sí solos no proporcionan evidencia suficiente de auditoria sobre la cual basar una opinión de auditoría sobre los estados financieros, el auditor obtiene otra evidencia de auditoría.

6. Otra información que el auditor puede usar como evidencia de auditoría incluye minutas de reuniones; confirmaciones de terceros; informes de analistas; datos comparables sobre competidores (comparación por punto de referencia); manuales de controies; información obtenida por el auditor de procedimientos de auditoria como investigación. observación. e inspección; y otra información desarrollada por, o disponible para, el auditor que le permita llegar a conclusiones a través de un razonamiento válido.

Evidencia suficiente apropiada de auditoría

7. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría. Lo apropiado es la medida de la calidad de evidencia de auditoría: o sea, su relevancia y su confiabilidad para dar soporte para. o detectar representaciones

erróneas en, las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas. La cantidad de evidencia de auditoría que se necesita se afecta por el riesgo de representación errónea de importancia relativa (a mayor riesgo, es probable que se requiera más evidencia de auditoría) y también por la calidad de dicha evidencia (a calidad más alta. puede requerirse menos). Consecuentemente, la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría se interrelacionan. Sin embargo, simplemente obtener más evidencia de auditoría no puede compensar su mala calidad.

8. Un conjunto dado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para ciertas aseveraciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de registros y documentos relacionados con el cobro de cuentas por cobrar después del final del ejercicio puede dar evidencia de auditoría respecto tanto de la existencia como de la valuación, aunque no necesariamente de lo apropiado de los cortes de final de ejercicio. Por otra parte, el auditor a menudo obtiene evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de naturaleza distinta que sea relevante para la misma aseveración. Por ejemplo, el auditor puede analizar la antigüedad de las cuentas por cobrar y el cobro posterior de las mismas para obtener evidencia de auditoría relacionada con la valuación de la estimación para cuentas dudosas. Más aún. obtener evidencia de auditoría relativa a una aseveración particular, por ejemplo, la existencia física de inventario, no es un sustituto de la obtención de evidencia de auditoría respecto de otra aseveración, por ejemplo, la valuación de inventario.

9. La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influida por su fuente v por su naturaleza y depende de las circunstancias individuales bajo las que se obtiene. Se pueden hahacer generalizaciones sobre la confiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría; sin embargo, estas generalizaciones están sujetas a importantes excepciones. Aun cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que pudieran afectar la confiabilidad de la información que se obtiene. Por ejemplo, la evidencia de auditoría que se obtiene de una fuente externa independiente puede no ser confiable si la fuente no está bien informada. Aun reconociendo que pueden existir excepciones, pueden ser útiles las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La evidencia de auditoria es mas confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.

- La evidencia de auditoría que se genera internamente es más confiable cuando son efectivos los controles relacionados impuestos por la entidad.

- La evidencia de auditoría que se obtiene directamente por el auditor (por ejemplo, observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia de auditoría que se obtiene de manera indirecta o por inferencia (por ejemplo, investigación sobre la aplicación de un control).

- La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, en forma electrónica, o en otro medio (por ejemplo, un registro escrito en el momento de una reunión es más confiable que una representación oral posterior de los asuntos que se discutieron).

- La evidencia de auditoría que proporcionan los documentos originales es más confiable que la obtenida en fotocopias o facsímiles.

10. Una auditoría rara vez implica la autentificación de documentos, y el auditor no está entrenado como, ni se espera que sea. un experto en dicha autentificación. Sin embargo, el auditor considera la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría. por ejemplo, fotocopias, facsímiles, documentos filmados, digitalizados, o electrónicos de algún otro tipo, incluyendo consideraciones de los controles sobre su preparación y mantenimiento cuando sean relevantes.

11. Cuando el auditor, para desempeñar procedimientos de auditoría, usa información producida por la entidad, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información. Para que el auditor obtenga evidencia de auditoría confiable, la información en la que se basan los procedimientos de auditoría necesita ser suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, cuando audita ingresos aplicando precios estándar a registros de de volumen de ventas, el auditor considera la exactitud de la información sobre precios y la integridad y exactitud de los datos de volúmenes de ventas. Obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de la información producida por el sistema de información de la entidad puede hacerse junto con el procedimiento real de auditoría aplicado a la información, cuando obtener dicha evidencia de auditoríaes parte integral del procedimiento de auditoría mismo. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría de la exactitud e integridad de esta información haciendo pruebas a los controles sobre la producción y mantenimiento de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que se necesitan procedimientos adicionales de auditoría. Estos, por ejemplo, pueden incluir usar Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAACs) para volver a calcular la información.

12. El auditor ordinariamente consigue más seguridad de la evidencia consistente de auditoría que obtiene de diferentes fuentes o de diferente naturaleza que de las partidas de evidencia de auditoría consideradas individualmente. Además, obtener evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede indicar que una partida individual de evidencia de auditoría no es confiable. Por ejempio, corroborar información que se obtiene de una fuente es independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una representación de la administración. A la inversa. cuando la evidencia de auditoría que se obtiene de una fuente es inconsistente

corn la obtenida de otra fuente, el auditor determina qué procedimientos adicionales de auditoría son necesarios para resolver la falta de consistencia.

13. El auditor considera la relación entre el costo de obtener evidencia de auditoría y la utilidad de la información que se consigue. Sin embargo. el tema implicado de dificultad o gasto no es en sí una base válida para omitir un procedimiento de auditoría para el que no hay alternativa.

14. Al formarse la opinión de auditoría el auditor no examina toda la información disponible porque ordinariamente se puede liegar a conclusiones con el uso de enfoques de muestreo y otros medios de selección de partidas para pruebas. También. el auditor ordinariamente encuentra necesario apoyarse en evidencia de auditoría que sea persuasiva más que conclusiva: sin embargo, para obtener seguridad razonable, el auditor no se da por satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva. El auditor usa el juicio profesional y ejerce el escepticismo profesional al evaiuar la cantidad así como la calidad de la evidencia de auditoría, y así su suficiencia y propiedad, para soportar la opinión de auditoría.

El uso de aseveraciones para obtener evidencia de auditoría

15. La administración es responsable por la presentación razonable de estados financieros que reflejen la naturaleza y operaciones de la entidad. Al representar que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o se presentan razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, la administración, de modo implícito o explícito, hace aseveraciones respecto del reconocimiento, valuación, presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros y revelaciones relacionadas.

16. El auditor deberá usar aseveraciones para clases de transacciones, saldos de cuentas, y presentación y revelaciones en suficiente detalle para formar una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría. El auditor usa aseveraciones para evaluar los riesgos al considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que puedan ocurrir y, de ahí, diseñar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Otras NIAs discuten situaciones específicas donde se requiere al auditor que obtenga evidencia de auditoría al nivel de aseveración.

17. Las aseveraciones que usa el auditor caen dentro de las siguientes categorías:

(a) Aseveraciones sobre clases de transacciones y eventos por el periodo que se audita:

(i) Ocurrencia-las transacciones y eventos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad-se han registrado todas las transacciones y eventos que debieran haberse registrado.

(iii) Exactitud-las cantidades v otros datos relativos a las transacciones y eventos reoistrados se han registrado de manera apropiada.

(iv) Corte-las transacciones y eventos se han registrado en el ejercicio contable correcto.

(v) Clasificación-las transacciones y eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.

b) Aseveraciones sobre saldo, de cuentas ai final del ejercicio:

(i) Existencia-los activos, pasivos e intereses de participación existen.

(ii) Derechos y obligaciones-la entidad posee o controla los derechos a los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad-se han registrado todos los activos, pasivos e intereses de participación que debieran haberse registrado.

(iv) Valuación y asignacíón-ios activos, pasivos e intereses de participación se incluyen en los estados financieros por los montos apropiados y cualesquier ajustes de valuación o asignación resultantes se registran de manera apropiada.

(c) Aseveraciones sobre presentación y revelación:

(i) Ocurrencia v derechos y obligaciones-los eventos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a ia entidad.

ii) Integridad-se han incluido todas las revelaciones que debieran haberse incluido en los estados financieros.

(iii) Clasificación y comprensibilidad-la información financiera se
presenta y describe de manera apropíada, y las revelaciones se expresan con claridad.

(iv) Exactitud y valuación-la información financiera y de otro tipo se revelan razonablemente y por sus montos apropiados.

18. El auditor puede usar las aseveraciones según se describe antes o puede expresarlas de manera diferente siempre y cuando se hayan cubierto todos los

aspectos antes descritos. Por ejemplo. el auditor puede escoger combinar las aseveraciones sobre transacciones y eventos con las aseveraciones sobre saldos de cuentas. Otro ejemplo, puede no haber una aseveración por separado relacionada con el corte de las transacciones y eventos cuando las aseveraciones de ocurrencia e integridad incluyen una consideración apropiada del registro de las transacciones en el ejercicio contable correcto.

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

19. El auditor obtiene evidencia de auditoria para Ilegar a conclusiones razonables en las cuales basar Ía opinión de auditoría mediante el desempeño de procediniientos de auditoría para:

(a) Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como “procedimientos de evaluación del riesgo”);

(b) Cuando sea necesario o cuando el auditor haya determinado hacerlo así, hacer pruebas de la efectividad operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como “pruebas de controles”); y

(c) Detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las NIAs como "procedim:entos sustantivos" e incluyen pruebas de detalles de clases de trarisacciones. saldos de cuentas, y revelaciones, y procedimientos sustantivos analíticos).

20. El auditor siempre desempeña prccedimientos de evaluación del riesgo con el objeto de dar una base satisfactoria para la evaluación de riesgos a los niveles de estado financiero y de aseveración. Sin embargo, los procedimientos de evaluación del riesgo por sí mismos no dan evidencia suficiente apropiada de auditoría en la cual basar la opinión de auditoría. Se suplementan con procedimientos adicionales de auditoría en forma de pruebas de controles, cuando sea necesario, y de procedimientos sustantivos.

21. Las pruebas de controles son necesarias en dos circunstancias. Cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles, se requiere que el auditor pruebe dichos controles para soportar la evaluación del riesgo. Además. cuando los procedimientos sustantivos solos no dan evidencia suficiente apreciada de auditoría, se requiere que el auditor desempeñe pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa.

22. El auditor planea y desempeña procedimientos sustantivos que respondan a la evaluación relacionada de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, que incluyen los resultados de las pruebas de controles, si las hay. Sin embargo, la evaluación del riesgo por el auditor es un caso de juicio, y puede no ser suficientemente precisa para identificar todos los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Además hay limitaciones inherentes al control interno, incluyendo el riesgo de que la administración lo lo sobrepase, la posibilidad de error humano y el efecto de cambios en los sistemas. Por lo tanio. siempre se requieren procedimientos sustantivos para clases importantes de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones para obtener evidencia suficiente apropiada de audiroría.

23. El auditor usa uno o más tipos de !os procedimientos de auditoría que se describen más adelante, en los párrafos 26-38. Estos procedimientos de auditoría, o combinaciones de los mismos, pueden usarse como procedimientos de evaluación del riesgo, pruebas de controles o procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en que se apliquen por el auditor. En ciertas circunstancias, la evidencia de auditoría que se obtiene de auditorías anteriores puede dar nueva evidencia cuando el auditor desempeñe procedimientos de auditoría para establecer que sigue siendo relevante.

24. La naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se van a usar puede ser afectada por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información pueden estar disponibles en forma electrónica o sólo en ciertos momentos o periodos de tiempo. Los documentos fuente, como órdenes de compra, talones de embarque, facturas y cheques, pueden sustituirse con mensajes electrónicos. Por ejemplo, las entidades pueden usar comercio electrónico o sistemas de procesamiento de imagen. En el comercio electrónico, la entidad y sus clientes o proveedores usan computadoras conectadas a una red pública, como internet, para hacer transacciones de negocios en forma electrónica. Las transacciones de compra, embarque, facturación, recibo de efectivo y desembolso de efectivo a menudo se consuman totalmente por el intercambio de mensajes electrónicos entre las partes. En sistemas de procesamiento de imagen, los documentos se escanean y convierten en imágenes electrónicas para facilitar su almacenamiento y referencia, y los documentos fuente pueden no conservarse después de la conversión. Cierta información electrónica puede existir en un cierto momento. Sin embargo, esa información puede no ser recuperable después de un periodo específico de tiempo si se cambian los archivos y si no existen algunos de respaldo. Las políticas de retención de datos de una entidad pueden requerir qye el auditor solicite la retención de alguna información para su revisión o para desempeñar procedimientos de auditoría en un tiempo en que esté disponible la información.

25. Cuando la información está en forma electrónica, el auditor puede llevar a cabo ciertos procedimientos de auditoría de los descritos más adelante a través

de TAACs.

Inspección de registros o documentos

26. La inspección consiste en examinar registros o documentos, ya sean internos o externos, en forma impresa, electrónica, o en otros medios. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de contabilidad, dependiendo de su naturaleza y fuente y, en el caso de registros y documentos internos, de la efectividad de los controles sobre su producción. Un ejemplo de inspección usada como prueba de controles es la inspección de registros o documentos para evidencia de autorización.

27. Algunos documentos representan evidencia directa de auditoría de la existencia de un activo, por ejemplo, un documento que constituye un instrumento financiero como una acción o un bono. La importancia de esos documentos puede no necesariamente proporcionar evidencia de auditoría sobre la propiedad o el valor. Además, inspeccionar un contrato ejecutado puede dar evidencia de auditoría relevante para la aplicación de políticas contables por la entidad, como reconocimiento de ingresos.

Inspección de activos tangibles

28. La inspección de activos tangibles consiste del examen físico de los activos. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría confiable respecto de su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones o la valuación de los activos. La inspección de partidas individuales de inventario ordinariamente acompaña a la observación del conteo de inventario.

Observación

29. La observación consiste en observar un proceso o procedimiento que se desempeña por otros. Los ejemplos incluyen observación del conteo de inventarios por personal de la entidad y observación del desempeño de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre el desempeño de un proceso o procedimiento, pero está limitada por el momento en que tiene lugar la observación y por el hecho de que el acto de ser observado puede afectar la manera en la cual se desempeña el proceso o procedimiento. Ver la NIA 501, Evidencia de Auditoría--Consideraciones Adicionales para Partidas Específicas, para otras guías sobre la observación del conteo de inventario.

Investigación

30. La investigación consiste en buscar información de personas bien informadas. tanto en lo financiero como en lo no financiero, en la entidad o fuera

de ella. La investigación es un procedimiento de auditoría que se usa de manera extensa en toda la auditoría y a menudo es complementaria al desempeño de otros procedimientos de auditoría. Las investigaciones pueden ir desde investigaciones formales por escrito hasta investigaciones orales informales. Evaluar las respuestas a las investigaciones es una parte integral del proceso de investigación.

31. Las respuestas a las investigaciones pueden dar al auditor información que no tenía antes o con evidencia de auditoría que sirve para corroborar. De modo alternativo, las respuestas podrían dar información que difiera de manera importante de otra información que e! auditor haya obtenido, por ejemplo, información respecto de la posibilidad de que la administración haya sobrepasado los controles. En algunos casos, las respuestas a las investigaciones proporcionan una base para que el auditor modifique o desempeñe procedimientos adicionales de auditoría.

32. El auditor desempeña procedimientos de auditoria además del uso de investigación para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría. La investigación sola ordinariamente no da suficiente evidencia de auditoría para detectar una representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración. Más aún, la investigación sola no es suficiente para probar la efectividad operativa de los controles.

33. Aunque la corroboración de la evidencia obtenida mediante investigación a menudo es de particular importancia, en el caso de investigaciones sobre intenciones de la administración, la información disponible para soportar la intención de la administración puede ser limítada. En estos casos. el entendimiento de la historia pasada de la administración en cuanto a llevar a cabo sus intenciones declaradas respecto de activos o pasivos. las razones declaradas por la administración para decidir un particular, curso de acción y la capacidad de la administración de seguir un curso especifico de acción, puede brindar información relevante sobre la intención de la administración.

34. En cuanto a otros asuntos, el auditor obtiene representaciones escritas de la administración para confirmar las respuestas a las investigaciones orales. Por ejemplo, el auditor ordinariamente obtiene representaciones por escrito de la administración sobre asuntos de importancia relativa cuando no puede esperarse razonablemente que exista otra evidencia suficiente apropiada de auditoría o cuando la otra evidencia de auditoría que se obtiene es de menor calidad. Ver la NIA 580. Representaciones de la Administración, para más guías sobre las representaciones por escrito.

Confirmación

35. La confirmación. que es un tipo específico de investigación, es el proceso de obtener una representación de información o de una condición existente directa-

mente de un tercero. Por ejemplo. el auditor puede buscar confirmación directa de cuentas por cobrar por comunicación con los deudores. Las confirmaciones frecuentemente se usan en relación con saldos de cuentas y sus componentes. pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por eiemplo, el auditor puede solicitar conflirmación de los términos de los convenios o transacciones que tiene una entidad con terceros; la solicitud de confirmación se diseña para preguntar si se han hecho modificaciones al convenio y, de ser así, cuáles son los detalles relevantes. Las confirmaciones también se usan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, ausencia de un "acuerdo lateral" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Ver la NIA 505. Confirmaciones Externas. para más guías cobre las confirmaciones.

Volver a calcular

36. Volver a calcular consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros. El nuevo cálculo puede desempeñarse mediante el uso de tecnología de la información, por ejemplo, obteniendo un archivo electrónico de la entidad y usando TAACs para verificar la exactitud de la totalización del archivo.

Volver a desarrollar

37. Volver a desarrollar es la ejecución independiente por el auditor de procedimientos o controles que originalmente se desarrollaron como parte del control interno de la entidad, ya sea manualmente o con el uso de TAACs. Por ejemplo, volviendo a desarrollar la antigüedad de las cuentas por cobrar.

Procedimientos analíticos

38. Los procedimientos analíticos consisten de evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos financieros y, no financieros. Los procedimientos analíticos también abarcan la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de manera importante de las cantidades pronosticadas. Ver la NIA 520, Procedimientos Analíticos, para más guías sobre procedimientos analíticos.

Vigencia

39. La NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Cuando lleva a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor

toma en cuenta el marco de referencia legal y cualesquier otras regulaciones, ordenanzas o directivas ministeriales que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Al hacer aseveraclones sobre los estados financieros, la administración afirma que las transacciones y hechos han estado de acuerdo con las leyes o la autoridad apropiada además de las aseveraciones del párrafo 15 de esta NIA.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 501

EVIDENCIA DE AUDITORÍA-CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA PARTIDAD ESPECÍFICAS

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 - 3
Parte A: Asistencia a conteo de inventario físico	4 - 18
Parte B: Sustituida por la NIA 505 (se han eliminado los párrafos 19-30).....	
Parte C: Procedimientos respecto de litigios y reclamaciones.....	31 - 37
Parte D: Valuación y revelación de inversiones a largo plazo	38 - 41
Parte E: Información por segmentos.....	42 - 45

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 501, "Evidencia de auditoría-Consideraciones adicionales por partidas específicas" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad; Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados" que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos adicionalmente a lo contenido en NIA 500, Evidencia de auditoría, con respecto a ciertos saldos de cuenta específicos de los estados financieros y a otras revelaciones.

2. La aplicación de las normas y lineamientos proporcionados en esta NIA ayudará al auditor a obtener evidencia de auditoría con respecto de saldos de cuenta específicos de los estados financieros y otras revelaciones consideradas.

3. Esta NIA comprende las siguientes partes:

(a) Asistencia a conteo físico del inventario.

(b) Sustituida por NIA 500 - Parte B se ha eliminado.

(c) Procedimientos respecto de litigios y reclamaciones.

(d) Valuación y revelación de inversiones a largo plazo.

(e) Información por segmentos

PARTE A: Asistencia a conteo físico del inventario

4. La administración ordinariamente establece procedimientos bajo los cuales el inventario es contado físicamente, cuando menos una vez al año, para servir como base para la preparación de los estados financieros o para asegurar la confiabilidad del sistema de inventario perpetuo.

5. Cuando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario a menos que no sea factible. La asistencia del auditor sirve como prueba de controles o procedimiento sustantivo sobre el inventario dependiendo de la evaluación del riesgo y el enfoque planeado del auditor. Dicha asistencia hará posible al auditor inspeccionar el inventario, observar el cumplimiento con la operación de procedimientos de la administración para registrar, así como controlar los resultados del conteo y proporcionar evidencia respecto de la confiabilidad de los procedimientos de la administración.

6. Si está imposibilitado de asistir al conteo físico del inventario en la fecha planeada debido a causas imprevistas, el auditor deberá tomar u observar algunos conteos físicos en una fecha alternativa y, cuando sea necesario, aplicar procedimientos de auditoría a las transacciones intermedias.

7. Donde la asistencia no es factible, debido a factores como la naturaleza y locación del inventario, el auditor deberá considerar si los procedimientos alternativos brindan evidencia suficiente apropiada de auditoría de la existencia v condición para concluir que el auditor no necesita hacer referencia a una limitación en el alcance. Por ejemplo, la documentación de la venta subsecuente de partidas especificas de inventario adquiridas o compradas antes del conteo físico del inventario puede proporcionar evidencia suficiente apropiada
de auditoría.

8. Al planear la asistencia al conteo físico del inventario o los procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar:

- Los riesgos de representación errónea de importancia relativa relacionados a inventario.

- La naturaleza del control interno relacionado a inventario.

- Si se espera que sean establecidos procedimientos adecuados y se emitan instrucciones apropiadas para el conteo físico del inventario.

- La organización de tiempo del conteo.

- Las locaciones en las que se tiene el inventario.

- Si se necesita la ayuda de un experto.

9. Cuando se tienen que determinar las cantidades por medio de un conteo físico del inventario y el auditor asiste a dicho conteo, o cuando la entidad opera un sistema perpetuo y el auditor asiste a un conteo una o más veces durante el año, el auditor ordinariamente deberá observarlos procedimientos de conteo y realizar conteos de prueba.

10. Si la entidad usa procedimientos para estimar la cantidad física. tal como estimar una pila de carbón, el auditor necesitaría estar satisfecho respecto de la razonabilidad de dichos procedimientos.

11. Cuando el inventario está situado en varias locaciones, el auditor deberá considerar a cuáles locaciones es apropiada la asistencia, tomando en cuenta la importancia relativa del inventario y el riesgo de representación errónea de importancia relativa en diferentes locaciones.

12. El auditor deberá revisar las instrucciones de la administración respecto de:

(a) la aplicación de procedimientos de control, por ejemplo, recopilación de hojas de recuento de existencias usadas, contabilidad de hojas de recuento de existencias no usadas y procedimientos de conteo y reconteo;

(b) identificación precisa de la etapa de terminación del trabajo en progreso, de artículos de movimiento lento, obsoletos, dañados y de inventario poseído por una tercera parte, por ejemplo, en consignación: y

(c) si se hacen arreglos apropiados respecto del movimiento de inventario entre áreas y el embarque. así como recepción de inventario antes y después de la fecha de corte.

13. Para obtener evidencia de auditoria de que los procedimientos de la administración están implementados adecuadamente, el auditor deberá observar los procedimientos de los empleados y realizar conteos de prueba. Cuando realice conteos, el auditor deberá poner a prueba tanto la integridad como la exactitud de los registros de conteo, siguiendo el rastro a partidas seleccionadas de dichos registros hasta el inventario físico v partidas seleccionadas del

inventario físico a los registros de conteo. El auditor deberá considerar el grado al cual es necesario retener copias de dichos registros de conteo para subsecuentes pruebas y comparación.

14. El auditor deberá también considerar procedimientos de corte, incluyendo detalles del movimiento de inventario justamente antes de, durante y después del conteo, de modo que la contabilidad de dichos movimientos pueda ser verificada en una fecha posterior.

15. Por razones prácticas, el conteo físico del inventario puede conducirse en una fecha distinta de la del fin del periodo. Esto, ordinariamente, será adecuado para fines de auditoría sólo cuando la entidad ha diseñado e implementado controles sobre los cambios en inventario. El auditor debiera determinar si, mediante el desempeño de procedimientos apropiados. son registrados correctamente los cambios en el inventario entre la fecha de conteo y el final del periodo.

16. Cuando la entidad opera un sistema de inventario perpetuo que se usa para determinar el balance del fin de periodo, el auditor deberá evaluar si, mediante el desempeño de procedimientos adicionales, se comprenden las razones para cualesquiera diferencias significativas entre el conteo físico y los registros de inventario perpetuo, y si los registros son ajustados apropiadamente.

17. El auditor aplica procedimientos de auditoría al listado final del inventario para determinar si refleja en forma precisa los conteos reales del inventario.

18. Cuando el inventario está bajo custodia y control de una tercera parle, el auditor ordinariamente obtendrá confirmación directa de la tercera parte sobre las cantidades y condición del inventario retenido a nombre de la entidad. Dependiendo de la importancia relativa de este inventario el auditor considerará también:

- La integridad e independencia de la tercera parte.

- Observar, o hacer arreglos para que otro auditor observe el conteo físico del inventario.

- Obtener un informe de otro auditor sobre la adecuación del control interno de la tercera parte, para asegurar que el inventario es contado correctamente, asi como salvaguardado adecuadamente.

- Inspeccionar la documentación referente al inventario retenido por terceras partes, por ejemplo, recibos de almacén, u obtener confirmación de otras partes cuando dicho inventario ha sido comprometido como colateral.

PARTE B: Sustituida por la NIA 505
Los párrafos 19 al 30 han sido eliminados

PARTE C: Procedimientos respecto de litigio y reclamaciones

31. El litigio y las reclamaciones que involucran a una entidad pueden tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros y así puede requerirse que sea revelado y/o contemplado en los estados financieros.

32. El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros. Estos procedimientos incluirían:

- Hacer investigaciones apropiadas con la administración, incluyendo la obtención de representaciones

- Revisar minutas de los encargados del gobierno corporativo y correspondencia con los abogados de la entidad.

- Examinar las cuentas de gastos legales.

- Usar cualquiera información obtenida respecto del negocio de la entidad, incluyendo información obtenida en discusiones con cualquier departamento legal interno.

33. Cuando el auditor evalúa un riesgo de representación errónea de importancia relativa a respecto de un litigio o reclamaciones que se han identificado o cuando el auditor cree que puedan existir, el auditor deberá buscar comunicación directa con los abogados de la entidad. Esta comunicación ayudará a obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si el litigio o reclamaciones de potencial importancia relativa son conocidos y si son confiables las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras, incluyendo costos. Cuando el auditor determina que el riesgo de representación errónea de importancia relativa es un riesgo importante, el auditor evaluará el diseño de los controles relacionados de la entidad y determina si se han implementado. Los párrafos 108-114 de la NIA 315. “Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa" da lineamientos adicionales sobre la determinación de riesgos importantes.

34. La carta, que deberá ser preparada por la administración y enviada por el auditor, solicitaría al abogado que se comunique directamente con el auditor. Cuando se considera poco probable que el abogado responda a una investigación general, ordinariamente la carta especificará:

- Una lista de litigios y reclamaciones.

- Evaluación de la administración del resultado del litigio o reclamación y su estimación de las implicaciones financieras, incluyendo costos implicados.

- Una solicitud de que el abogado confirme la razonabilidad de las evaluaciones de la administración, y que proporcione al auditor información adicional si el abogado considera que la lista es incompleta o incorrecta.

35. El auditor considera el status de los asuntos legales hasta la fecha del dictamen de auditoría. En algunos casos el auditor necesitará obtener de los abogados información actualizada.

36. En ciertas circunstancias, por ejemplo, donde el asunto es complejo o hay desacuerdo entre la administración y el abogado, puede ser necesario para el auditor reunirse con el abogado para discutir el resultado probable del litigio y las reclamaciones. Dichas reuniones tendrían lugar con permiso de la administración y, preferiblemente, con la asistencia de un representante de la administración.

37. Si la administración rehusa dar permiso al auditor de comunicarse con los abogados de la entidad, esto será una limitación en el alcance y ordinariamente conduciría a una opinión calificada o a una abstención de opinión. Cuando un abogado se niega a responder de una manera apropiada y el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría al aplicar procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar si hay una limitación en el alcance que pueda conducir a una opinión calificada o a una abstención de opinión.

PARTE D: Valuación y revelación de inversiones a largo plazo

38. Cuando las inversiones a largo plazo son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoria respecto de su valuación y revelación.

39. Los procedimientos de auditoría referentes a inversiones a largo plazo por lo común incluyen considerar evidencia respecto a si la entidad tiene la capacidad de continuar reteniendo las inversiones en una base de largo plazo, y discutir con la administración si la entidad continuará reteniendo las inversiones como inversiones a largo plazo y obtener representaciones escritas para tal efecto.

40. Otros procedimientos ordinariamente incluirían considerar los estados financieros relacionados y otra información como cotizaciones de mercado, que proporcionan una indicación de valor y comparar dichos valores con el monto en libros de las inversiones hasta la fecha del dictamen del auditor.

41. Si dichos valores no exceden los montos en libros, el auditor considerará si

se requiere un ajuste. Si hay falta de certeza respecto a si el monto en libros será recuperado, el auditor deberá considerar si han sido hechos los ajustes y/o revelaciones apropiados.

PARTE E: Información por segmentos

42. Cuando la información por segmentos es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su revelación de acuerdo con el marco de referencia para información financiera aplicable.

43. El auditor considera la información por segmentos con relación a los estados financieros tomados como un todo, y ordinariamente no se requiere aplicar procedimientos de auditoría que serian necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos por sí solos. Sin embargo, el concepto de importancia relativa abarca factores tanto cuantitativos como cualitativos y los procedimientos del auditor reconocen esto.

44. Los procedimientos de auditoría respecto a la información por segmentos consisten ordinariamente en procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría apropiados en las circunstancias.

45. El auditor deberá discutir con la administración los métodos usados para determinar la información por segmentos. y considerar si es probable que dichos métodos den como resultado la revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicable y deberá poner a prueba la aplicación de dichos métodos. El auditor deberá considerar las ventas, transferencias y cargos inter-segmentos, la eliminación de montos inter-segmentos, las comparaciones con presupuestos, así como otros resultados esperados, por ejemplo, utilidades de operación como un porcentaje de ventas, la asignación de activos y costos entre segmentos, incluyendo la consistencia con periodos anteriores, junto con la adecuación de las revelaciones respecto a inconsistencias.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505

CONFIRMACIONES EXTERNAS

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-6
Relación de procedimientos de confirmación externa con la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa	7-11
Aseveraciones a que se refieren las confirmaciones externas	12-16
Diseño de la solicitud de confirmación externa	17-19
Uso de confirmaciones positivas y negativas	20-24
Peticiones de la administración	25-27
Características de los consultados	28-29
El proceso de confirmación externa	30-35
Evaluación de resultados del proceso de confirmación	36
Confirmaciones externas antes del final del año	37
Fecha de vigencia	38

Introducción

1. El propósito de esta NIA es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso por parte del auditor de las confirmaciones externas como un medio para obtener evidencia de auditoría.

2. El auditor deberá determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel aseveración. Al hacer esta determinación, e! auditor deberá considerar el ries-o evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración

y como reducirá. a un nivel aceptablemente bajo, la evidencia de auditoría de otros procedimientos planeados el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración.

3. La NIA 500, *"Evidencia de auditoría"* declara que la confiabilidad de la evidencia de auditoria es influida por su fuente y por su naturaleza, y depende de las circunstancias particulares bajo las que se obtiene. Indica que, aunque reconoce que pueden existir excepciones, puede ser útil la siguiente generalización sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoria:

• La evidencia de auditoría es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.

• La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la evidencia de auditoría que se obtiene indirectamente o por inferencia.

• La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documentada.

• La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia de auditoría que dan las fotocopias o facsímiles.

En consecuencia, la evidencia de auditoría en forma de respuestas originales por escrito a solicitudes de confirmación que recibe el auditor directamente de terceros que no están relacionados con la entidad que se audita, cuando se considera en lo individual o acumulativamente con evidencia de auditoría de otros procedimientos de auditoría, puede ayudar a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de representación errónea de importancia relativa para las aseveraciones relacionadas.

4. La confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de una comunicación directa de una tercera parte, en respuesta a una solicitud de información sobre una partida particular que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros. Al decidir a qué grado usar las confirmaciones externas, el auditor considera las características del entorno en que opera la entidad que está siendo auditada y la práctica de los potenciales participantes en el manejo de peticiones de confirmación directa.

5. Con frecuencia se usan las confirmaciones externas en relación con los saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede pedir confirmación externa de los términos de convenios o transacciones que tenga una entidad con terceras partes. La solicitud de confirmación se diseña para averiguar si se han hecho modificaciones al convenio, y si es así. cuáles son los detalles relevantes. Las

confirmaciones externas pueden también usarse para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, la ausencia de un "convenio lateral" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Otros ejemplos de situaciones donde pueden usarse las confirmaciones externas incluyen las siguientes:

• Saldos bancarios y otra información de banqueros.

• Saldos de cuentas por cobrar.

• Existencias poseídas por terceras partes en almacenes de depósito para procesamiento o en consignación.

• Títulos de propiedad en posesión de abogados o financieros para su salvaguarda o como valores.

• Inversiones compradas a corredores pero no entregadas a la fecha del balance.

• Préstamos de prestadores.

• Saldos de cuentas por pagar,

6. La confianza en la evidencia obtenida por confirmaciones externas depende, entre otros factores, de que el auditor aplique los procedimientos apropiados al diseñar la solicitud de confirmación externa, de que lleve a cabo los procedimientos de confirmación externa y de que evalúe los resultados de los procedimientos de confirmación externa. Los factores que afectan la confianza en las confirmaciones incluyen el control que el auditor ejerce sobre las solicitudes y respuestas de confirmación, las características de los consultados y cualesquiera restricciones incluidas en la respuesta o impuestas por la administración.

Relación de los procedimientos de confirmación externa con la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa

7. La NIA 315, *"Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa"* discute la responsabilidad del auditor de obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno y de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Plantea los procedimientos de auditoría aplicados para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros suficiente para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

8. La NIA 330, *"Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados"* discute la responsabilidad del auditor de determinar las respuestas generales y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel estado financiero y de aseveración. En particular, la NIA 330 indica que el auditor determina la naturaleza y alcance de la evidencia de auditoría que se debe obtener de la aplicación de procedimientos sustantivos en respuesta a la evaluación relacionada del riesgo de representación errónea de importancia relativa, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada clase importante de transacciones, saldos de cuenta, y revelación. Estos procedimientos sustantivos pueden incluir el uso de confirmaciones externas para ciertas aseveraciones.

9. El párrafo 11 de la NIA 330 indica que mientras más alta la evaluación del riesgo por el auditor, más confiable y relevante es la evidencia de auditoría que busca el auditor con los procedimientos sustantivos. En consecuencia, al aumentar el riesgo evaluado de representación errónea, el auditor diseña procedimientos sustantivos para obtener evidencia de auditoría más confiable y relevante, o más persuasiva, a nivel aseveración. En estas circunstancias, el uso de procedimientos de confirmación puede ser efectivo para proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

10. Mientras más bajo sea el nivel evaluado de riesgo de representación errónea de importancia relativa, menos seguridad necesita el auditor de los procedimientos sustantivos para formarse una conclusión sobre una aseveración. Por ejemplo, una entidad puede tener un préstamo que está devolviendo de acuerdo a un calendario convenido, cuyos términos ha confirmado el auditor en años anteriores. Si el otro trabajo desempeñado por el auditor (incluyendo las pruebas de control que fueran necesarias) indica que los términos del préstamo no han cambiado y han conducido a evaluar como bajo el riesgo de representación errónea de importancia relativa sobre el saldo vigente del préstamo, el auditor podría limitar los procedimientos sustantivos a la prueba de detalles de los pagos hechos, en vez de confirmar de nuevo el saldo directamente con el prestador.

11. Cuando el auditor ha identificado un riesgo como importante (ver párrafo 108 de la NIA 315), el auditor puede considerar de manera particular si las confirmaciones de ciertos asuntos pueden ser una forma apropiada de reducir el riesgo de representación errónea. Por ejemplo, las transacciones inusuales o complejas pueden asociarse más que las transacciones sencillas con un riesgo evaluado como más alto. Si la entidad ha participado en una transacción inusual o compleja que dé como resultado un riesgo de representación errónea de importancia relativa evaluado como más alto, el auditor considera confirmar los términos de la transacción con las otras partes además de examinar la documentación en poder de la entidad.

Aseveraciones a que se refieren las confirmaciones externas

12. La NIA 500 requiere el uso de aseveraciones al evaluar los riesgos y diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados. La NIA 500 categoriza las aseveraciones en las relativas a clases de transacciones, saldos de cuenta. y revelaciones. Si bien las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoria respecto a estas aseveraciones, la capacidad de una confirmación externa para proporcionar evidencia relevante sobre una aseveración particular varía.

13. La confirmación externa de una cuenta por cobrar proporciona fuerte evidencia respecto a la existencia de la cuenta en una cierta fecha. La confirmación también proporciona evidencia respecto a la operación de procedimientos de corte. Sin embargo, dicha confirmación ordinariamente no proporciona toda la evidencia de auditoría necesaria respecto a la aseveración de valuación, ya que no es factible pedir al deudor que confirme información detallada relativa a su capacidad de pagar la cuenta.

14. De modo similar, en el caso de bienes retenidos en consignación, es probable que la confirmación externa proporcione fuerte evidencia para soportar las aseveraciones de existencia, de derechos y de obligaciones. pero no podría proporcionar evidencia que soporte la aseveración de valuación.

15. La relevancia de las confirmaciones externas para la auditoría de una aseveración particular de los estados financieros también es afectada por el objetivo del auditor al seleccionar la información para confirmación. Por ejemplo, cuando se audita la aseveración de integridad de las cuentas por pagar, el auditor necesita obtener evidencia de que no hay pasivos de importancia relativa sin registrar. En consecuencia, el enviar solicitudes de confirmación a los principales proveedores de una entidad pidiéndoles proporcionar copias de sus estados de cuenta directamente al auditor, aun si los registros no muestran ninguna cantidad que se 'es adeude actualmente, será generalmente más efectivo para detectar pasivos no registrados que seleccionar cuentas para confirmación con base en los montos más grandes registrados en el auxiliar de cuentas por pagar.

16. Al obtener evidencia rara aseveraciones a las que no se refieren en forma adecuada las confirmaciones, el auditor considera otros procedimientos de auditoría para complementar los procedimientos de confirmación o para usarse en vez de los procedimientos de confirmación.

Diseño de la solicitud de confirmación externa

17. El auditor deberá ajustar con exactitud !as solicitudes de confirmación externa al objetivo de auditoría específico. Al diseñar la solicitud, el auditor considera las aseveraciones de que se trata y los factores que es probable

afecten la confiabilidad de las confirmaciones. Factores tales como la forma de la solicitud de confirmación externa, experiencia previa en la auditoría o trabajos similares, la naturaleza de la información que se confirma y el presunto consultado afectan el diseño de las solicitudes, porque estos factores tienen un efecto directo sobre la confiabilidad de la evidencia obtenida mediante procedimientos de confirmación externa.

18. También al diseñar la solicitud, el auditor considera el tipo de información que los consultados fácilmente. ya que esto puede afectar la tasa de respuestas y la naturaleza de la evidencia obtenida. Por ejemplo, los sistemas contables de ciertos participantes pueden facilitar la confirmación externa de transacciones separadas y no de saldos de toda la cuenta. Además, los participantes quizá no puedan siempre confirmar ciertos tipos de información tal como el saldo global de cuentas por cobrar, pero tal vez puedan confirmar los montos de facturas individuales dentro del saldo total.

19. Las solicitudes de confirmación ordinariamente incluyen autorización de la administración al consultado para que revele la información al auditor. Los participantes pueden estar más dispuestos a responder a una solicitud de confirmación que contenga autorización de la administración y, en algunos casos, quizá no puedan responder a menos que la solicitud contenga la autorización de la administración.

Uso de confirmaciones positivas y negativas

20. El auditor puede usar solicitudes de confirmación externa positiva o negativa o una combinación de ambas.

21. Una solicitud de confirmación externa positiva pide al consultado que conteste en todos los casos al auditor, ya sea indicando el acuerdo del participante con la información dada, o pidiendo al consultado que llene la información. Por lo común, se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoria confiable. Sin embargo, hay riesgo de que un consultado pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información sea correcta. Con frecuencia. el auditor no puede detectar si esto ha ocurrido. Sin embargo, el auditor puede reducir este riesgo, usando solicitudes de confirmación positivas que no declaren el monto (u otra información) en la solicitud de confirmación, sino que le pide al consultado que llene la cantidad o dé otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación “en blanco” puede dar como resultado tasas de respuesta más bajas porque se requiere un esfuerzo adicional de parte de los consultados.

22. Una solicitud de confirmación externa negativa pide al consultado que conteste sólo en caso de desacuerdo con la información proporcionada en la solicitud. Sin embargo, cuando no se ha recibido respuesta a la solicitud de confirmación negativa, el auditor queda consciente de que no habrá una evidencia explícita de que las terceras partes hayan recibido las solicitudes de confirmación y que verificaron que la información allí contenida es correcta. En consecuencia, el uso de solicitudes de confirmación negativa ordinariamente proporciona evidencia menos confiable que el uso de solicitudes de confirmación positiva, y el auditor considera la realización de otros procedimientos sustantivos para suplementar el uso de confirmaciones negativas.

23. Las solicitudes de confirmación negativa pueden usarse para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a un nivel aceptable cuando:

(a) El riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa es más bajo.

(b) Está implicado un gran número de saldos pequeños.

(c) No se espera un número sustancial de errores.

(d) El auditor no tiene razón para creer que los consultados no harán caso a estas solicitudes.

24. Puede usarse una combinación de confirmaciones externas positivas y negativas. Por ejemplo, cuando el saldo total de cuentas por cobrar comprende un pequeño número de saldos grandes y un gran número de saldos pequeños, el auditor puede decidir que es apropiado confirmar todos o una muestra de los saldos grandes con solicitudes de confirmación positiva y una muestra de los saldos pequeños, usando solicitudes de confirmación negativa.

Peticiones de la administración

25. Cuando el auditor busca confirmar ciertos saldos u otra información y la administración pide al auditor que no lo haga, el auditor deberá considerar si hay fundamentos válidos para esta petición y deberá obtener evidencia para soportar la validez de las solicitudes de la administración. Si el auditor está de acuerdo con la petición de la administración de no buscar una confirmación externa respecto a un asunto en particular, el auditor deberá aplicar procedimientos alternativos para obtener suficiente evidencia apropiada respecto a dicho asunto.

26. Si el auditor no acepta la validez de la petición de la administración y se le impide llevar a cabo las confirmaciones, ha habido una limitación en el alcance del trabajo del auditor y el auditor deberá considerar el posible impacto en el dictamen.

27. Al considerar las razones proporcionadas por la administración, el auditor aplica una actitud de escepticismo profesional y considera si la petición tiene alguna implicación respecto a la integridad de la administración. El auditor considera si la petición de la administración puede indicar la posible existencia de fraude o error. Si el auditor cree que existe fraude o error, el auditor aplica los lineamientos de la NIA 240, *la NIA 240, "Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros."* El auditor también considera si los procedimientos alternativos proporcionarán suficiente evidencia apropiada respecto a ese asunto.

Características de los consultados

28. La confiabilidad en la evidencia proporcionada por una confirmación se afecta por la competencia. independencia. autoridad para responder, conocimiento del asunto que se quiere confirmar y objetividad del consultado. Por esta razón el auditor trata de asegurare. cuando sea factible, que la solicitud de confirmación se dirige a un individuo apropiado. Por ejemplo, cuando se confirma que se ha desistido de un pacto relacionado con la deuda a largo plazo de una entidad, el auditor dirige la solicitud a un funcionario del acreedor que tenga conocimiento del desistimiento y la autoridad para proporcionar la información.

29. El auditor también evalúa si ciertas partes no pueden proporcionar una respuesta objetiva o imparcial a una solicitud de confirmación. Puede surgir a la atención del auditor información sobre la competencia, conocimiento, motivación, capacidad o voluntad de responder del consultado. El auditor considera el efecto de dicha información al diseñar la solicitud de confirmación y al evaluar los resultados, incluyendo el determinar si son necesarios procedimientos adicionales. El auditor también considera si hay suficiente base para concluir que la solicitud de confirmación se envía a un consultado de quien el auditor puede esperar una respuesta que proporcione suficiente evidencia apropiada. Por ejemplo, el auditor puede encontrar importantes transacciones inusuales de fin de año. las cuales tengan un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. siendo estas transacciones una tercera parte que depende económicamente de la entidad. En tales circunstancias, el auditor considera si la tercera parte puede estar motivada a proporcionar un respuesta inexacta.

El proceso de confirmación externa

30. Cuando realice procedimientos de confirmación, el auditor deberá mantener control sobre el proceso de seleccionar a quienes se les enviará una solicitud, la preparación. el envío de las solicitudes de confirmación y las respuestas a dichas solicitudes. Se mantiene control sobre las comunicaciones entre los presuntos receptores y el auditor para minimizar la posibilidad de que los resultados del proceso de confirmación sean parciales a causa de la intercepción y alteración de las solicitudes de confirmación o las respuestas. El

auditor se asegura de que sea él mismos quien envíe las solicitudes de confirmación, de que las solicitudes estén dirigidas en forma apropiada y de que se pida que todas las respuestas se manden directamente al auditor. El auditor considera si las respuestas han llegado de los presuntos remitentes.

Solicitud de confirmación positiva sin respuesta

31. El auditor deberá realizar procedimientos alternativos cuando no se reciba ninguna respuesta a una solicitud de confirmación externa positiva. Los procedimientos alternativos de auditoría deberán ser tales que proporcionen la evidencia sobre las aseveraciones que se tenía la intención que proporcionara la solicitud de confirmación.

32. Cuando no se recibe respuesta, el auditor ordinariamente establece contacto con el receptor de la solicitud para propiciar una respuesta. Cuando el auditor no puede obtener una respuesta, el auditor usa procedimientos alternativos de auditoría. La naturaleza de los procedimientos alternativos varía de acuerdo a la cuenta y a la aseveración en cuestión. En el examen de cuentas por cobrar, los procedimientos alternativos pueden incluir examen de los recibos de efectivo posteriores, examen de documentos de embarque u otra documentación del cliente para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y pruebas de corte de ventas para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad. En el examen de cuentas por pagar, los procedimientos alternativos pueden incluir examen de desembolsos de efectivo posteriores o correspondencia de terceras partes para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y examen de otros registros, tales como notas de recibo de mercancías, para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad.

Confiabilidad de las respuestas recibidas

33. El auditor considera si hay alguna indicación de que las confirmaciones externas recibidas puedan no ser confiables. El auditor considera la autenticidad de la respuesta y realiza procedimientos para despejar cualquier preocupación. El auditor puede escoger la verificación de la fuente y contenidos de una respuesta con una llamada telefónica al presunto remitente . Además, el auditor solicita al presunto remitente que envíe la confirmación original directamente al auditor. Con el uso creciente de la tecnología. el auditor considera validar la fuente de las respuestas recibidas en formato electrónico por ejemplo, fax o correo electrónico). Las confirmaciones orales se documentan en los papeles de trabajo. Si la información e las confirmaciones orales es importante, el auditor pide a las partes implicadas que sometan confirmación por escrito de la información especifica directamente al auditor.

Causas y frecuencia de excepciones

34. Cuando el auditor se forma una conclusión de que el proceso de confirma-

ción y los procedimientos alternativos no han proporcionado suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a una aseveración, el auditor deberá llevar a cabo procedimientos adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Para formarse la conclusión, el auditor considera:

(a) la confiabilidad de las confirmaciones y procedimientos alternativos;

(b) la naturaleza de cualesquiera excepciones, incluyendo las implicaciones, tanto cuantitativas como cualitativas de dichas excepciones; y

(c) la evidencia proporcionada por otros procedimientos.

Con base en esta evaluación, el auditor determina si se necesitan procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

35. El auditor también considera las causas y frecuencia de las excepciones reportadas por los consultados. Una excepción puede indicar una representación errónea en los registros de la entidad, en cuyo caso, el auditor determina las razones para la representación errónea y evalúa si tiene un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. Si una excepción indica una representación errónea, el auditor reconsidera la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para proporcionar la evidencia requerida.

Evaluación de los resultados del proceso de confirmación

36. El auditor deberá evaluar si los resultados del proceso de confirmación externa junto con los resultados de cualesquier otros procedimientos realizados, proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a la aseveración de los estados financieros que se auditan. Al conducir esta evaluación el auditor considera los lineamientos proporcionados por la NIA 330 y NIA 530, *Muestreo de auditoría y otros medios de prueba.*

Confirmaciones externas antes del final del año

37. Cuando el auditor usa la confirmación en una fecha anterior al balance general para obtener evidencia para soportar una aseveración de los estados financieros, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las transacciones relevantes a la aseveración en el periodo intermedio no han sido representadas erróneamente en una forma de importancia relativa. Por razones prácticas cuando el nivel de riesgo inherente y de control se evalúa a un nivel menor que alto, el auditor puede decidir confirmar los saldos a una fecha distinta al final del periodo, por ejemplo, cuando la auditoría debe completarse

dentro de un corto tiempo después de la fecha del balance. Como con todos los tipos de trabajo antes del final del año el auditor considera la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional relativa al remanente del periodo. La NIA 330 proporciona lineamientos adicionales cuando los procedimientos de auditoría se aplican en una fecha provisional.

Fecha de Vigencia

38. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510

TRABAJOS INICIALES-BALANCES DE APERTURA

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 – 3
Procedimientos de auditoria	4 - 10
Conclusiones y dictamen de auditoría	11 – 14

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 510, "Trabajos iniciales-Balances de apertura" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la, aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de los saldos de apertura cuando los estados financieros son auditados por primera vez o cuando los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por otro auditor. Esta NIA debería también considerarse de modo que el auditor se haga consciente de las contingencias y compromisos existentes al principio del periodo. Las guías de auditoría y requerimientos de información relacionados con comparativos se proporcionan en NIA 710. *Comparativos.*

2. Para trabajos de auditoría iniciales, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que:

(a) los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que de manera importante afecten los estados financieros del periodo actual;

(b) los saldos de cierre del periodo anterior han sido pasados correctamente al periodo actual o, cuando sea apropiado, han sido reexpresados;
y

(c) las políticas contables apropiadas son aplicadas consistentemente o que los cambios en políticas contables han sido contabilizados en forma apropiada y revelados en forma adecuada.

3. "Saldos de apertura" significa aquellos saldos de cuenta que existen al principio del periodo. Los saldos de apertura se basan en los saldos de cierre del periodo anterior y reflejan los efectos de:

(a) transacciones de periodos anteriores: y

(b) políticas contables aplicadas en el periodo anterior.

En un trabajo inicial de auditoría, el auditor no habrá obtenido previamente evidencia de auditoría que soporte dichos saldos de apertura.

Procedimientos de auditoría

4. La suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría que el auditor necesitará obtener respecto de los saldos de apertura depende de asuntos como:

• Las políticas contables seguidas por la entidad

• Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados, y de ser así, si el dictamen del auditor fue modificado.

• La naturaleza de las cuentas y el riesgo de representaciones erróneas relativas en los estados financieros del periodo actual.

• La importancia relativa de los saldos de apertura relativa a los estados financieros del periodo actual.

5. El auditor necesitará considerar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables apropiadas y que esas políticas son aplicadas consistentemente en los estados financieros del periodo actual. Cuando hay cualesquier cambios en las políticas contables o, consecuentemente, su aplicación, el auditor deberá considerar si son apropiados y contabilizados en forma debida y revelados adecuadamente.

6. Cuando los estados financieros del penado anterior fueron auditados por otro auditor, el auditor actual puede estar en posibilidad de obtener evidencia suficiente apropiada de auditoria respecto de los saldos de apertura al revisar los papeles de trabajo del auditor antecesor. En estas circunstancias, el auditor actual también consideraría la competencia profesional e independencia del auditor antecesor. Si el dictamen del auditor del periodo anterior fue modificado, el auditor debería prestar especial atención en el periodo actual al asunto

resultado de la modificación.

7. Antes de comunicarse con el auditor antecesor, el auditor actual necesitará considerar el Código de Ética para Contadores Profesionales emitido por la Federación Internacional de Contadores.

8. Cuando los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados o cuando el auditor no puede estar satisfecho con el uso de los procedimientos descritos en el párrafo 6, el auditor necesitará desempeñar otros procedimientos como los discutidos en los párrafos 9 y 10.

9. Para activos y pasivos circulantes ordinariamente puede obtenerse alguna evidencia como parte de los procedimientos de la auditoría del periodo actual. Por ejemplo, el cobro (pago) de saldos de apertura de cuentas por cobrar (cuentas por pagar) durante el periodo actual proporcionará alguna evidencia de auditoria de su existencia, derechos y obligaciones, integridad y valuación al principio del periodo. En el caso de inventarios, sin embargo, es más difícil para el auditor estar satisfecho respecto del inventario en existencia al principio del periodo. Por lo tanto, ordinariamente son necesarios procedimientos adicionales tales como observar una toma actual de inventario físico y conciliarlo con las cantidades del inventario de apertura, comprobando la valuación de las partidas del inventario de apertura, y y comprobando la utilidad bruta y el corte. Una combinación de estos procedimientos puede proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

10. Para activos y pasivos no circulantes, como activos fijos, inversiones y deuda a largo plazo, el auditor ordinariamente deberá examinar los registros subyacentes a los saldos de apertura. En cientos casos, el auditor quizá pueda obtener confirmación de los saldos de apertura con terceras partes, por ejemplo, para deudas e inversiones a largo plazo. En otros casos, el auditor puede necesitar realizar procedimientos de auditoria adicionales.

Conclusiones de auditoría y dictámenes

11. Si, después de desempeñar los procedimientos incluyendo los expuestos arriba, el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría concerniente a los saldos de apertura, el dictamen del auditor debería incluir:

(a) una opinión calificada, por ejemplo:

"No observamos el conteo del inventario físico declarado en XXX en Diciembre 31 de 19x1, ya que dicha fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos quedar satisfechos respecto de las cantidades del inventario en esa fecha según otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes, si hay alguno,

que pudieran haber sido determinados como necesarios si hubiéramos podido observar el conteo del inventario físico y quedar satisfechos respecto del saldo de apertura del inventario, los estados financieros dan una visión verdadera y apropiada (o 'presentan en forma apropiada, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de ... al 31 de Diciembre de 19x2 y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que finalizó entonces de acuerdo con....";

(b) una abstención de opinión; o

(c) en aquellas jurisdicciones donde sea permitido, una opinión que sea calificada o de abstención respecto de los resultados de operaciones y no calificada respecto de la posición financiera, por ejemplo:

"No observamos el conteo del inventario físico declarado en XXX al 31 de diciembre de 19x1, ya que esa fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos quedar satisfechos respecto de las cantidades del inventario en esa fecha por otros procedimientos de auditoría.

A causa de la importancia de este asunto en relación con el estado de resultados de la Compañía para el año hasta Diciembre 31 de 19x2, no estamos en posición de expresar. y no lo hacemos, una opinión sobre el estado de resultados y el estado de flujos de efectivo para el año que terminó entonces.

En nuestra opinión, el balance general da una visión verdadera y justa de (o 'presenta razonablemente respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x2, de acuerdo con...".

12. Si los saldos de apertura contienen representaciones erróneas que pudieran afectar de manera importante los estados financieros del periodo actual, el auditor debería informar a la administración y, después de haber obtenido la autorización de la administración, al auditor antecesor, si lo hay. Si el efecto de la representación errónea no está contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.

13. Si las políticas contables del periodo actual no han sido aplicadas consistentemente en relación con los saldos de apertura y si el cambio no ha sido contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.

14. Si el dictamen del auditor del periodo anterior de la entidad fue con salvedades, el auditor debería considerar el efecto consecuente sobre los estados financieros del periodo actual. Por ejemplo, si hubo una limitación al alcance, como la debida a la incapacidad de determinar el inventario de apertura

en el periodo anterior, el auditor puede no necesitar calificar o abstenerse de, la opinión de auditoría del periodo actual. Sin embargo, si una salvedad respecto de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo relevante y de importancia relativa para los estados financieros del periodo actual, el auditor deberá modificar en conformidad el dictamen actual del auditor.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520

PROCEDIMIENTOS ANALíTICOS

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-3
Naturaleza y propósito de los procedimientos analíticos	4-7
Procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo	8-9
Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos	10-12
Procedimientos analíticos en la revisión general al final de la auditoría	13
Grado de apoyo en procedimientos analíticos (párrafos 14-16 se han eliminado)	
Investigación de partidas inusuales	17-18

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520. *Procedimientos analíticos* deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados." que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

Introducción

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

2. El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también aplicarse como procedimientos sustantivos.

3. "Procedimientos analíticos" significa evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros. Los procedimientos analíticos también abarcan la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se apartan de una manera importante de los montos pronosticados.

Naturaleza y propósito de los procedimientos analíticos

4. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad con, por ejemplo:

- Información comparable por periodos anteriores.

• Resultados anticipados de la entidad. como presupuestos o pronósticos, o expectativas del auditor, como una estimación de la depreciación.

• Información de una industria similar, como comparación de la razón "ventas de la entidad a cuentas por cobrar" con promedios de la industria, o con otras entidades de tamaño comparable en la misma industria.

5. Los procedimientos analíticos también incluyen consideración de relaciones.

• Entre elementos de información financiera que se esperaría se conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad, como porcentajes marginales brutos.

• Entre información financiera e información no financiera relevante, como costos de nómina con número de empleados.

6. Diversos métodos pueden usarse para desempeñar los anteriores procedimientos de auditoría. Estos van desde simples comparaciones hasta análisis complejos que usan técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos pueden aplicarse a estados financieros consolidados, estados financieros de componentes (como subsidiarias. divisiones o segmentos y elementos individuales de información financiera. La selección del auditor de los procedimientos de auditoría, métodos y nivel de aplicación es un caso de juicio profesional.

7. Los procedimientos analíticos se usan para los siguientes propósitos:

a) Como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno (párrafos 8-9).

b) Como procedimientos sustantivos cuando su uso pueda ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalles para reducir el riesgo de representación

errónea de importancia relativa a nivel de aseveración a un nivel aceptablemente bajo (párrafos 10-19).

c) Como una revisión general de los estados financieros al final de la auditoría (párrafo 13).

Procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo

8. El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno. La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos de la entidad de los que el auditor no tenía conocimiento, y ayudará para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

9. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de evaluación del riesgo usan tanto información financiera como no financiera, por ejemplo, la relación entre ventas y superficie del espacio de venta o volumen de mercancías vendidas. El párrafo 10 de la NIA 315, *Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa* contiene guías adicionales sobre la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo.

Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

10. El auditor diseña y desempeña procedimientos sustantivos que respondan a la evaluación relacionada del riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración. Los procedimientos sustantivos del auditor a nivel aseveración. pueden derivarse de las pruebas de detalles, de procedimientos analíticos sustantivos. o de una combinación de ambos. La decisión sobre cuáles procedimientos de auditoría usar para lograr un objetivo particular de auditoría, se basa en el juicio del auditor sobre la efectividad y la eficiencia esperadas de los procedimiento; de auditoría disponibles para reducir el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración a un nivel aceptablemente bajo.

11. El auditor, ordinariamente, averiguará con la administración en cuanto a la disponibilidad y confiabilidad de la información que se necesita para aplicar procedimientos analíticos sustantivos v los resultados Le cualesquiera de estos procedimientos desempeñados por la entidad. Puede ser eficiente, usar datos analíticos preparados por la entidad, siempre que el auditor quede satisfecho de que estos datos están preparados de manera apropiada.

12. Al diseñar v desempeñar procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos, el auditor necesitará considerar un número de factores como los siguientes:

• Lo adecuado de usar procedimientos analíticos sustantivos. dadas las aseveraciones (párrafos 12a y 12b)

• La confiabi!idad de los datos. ya sean internos o externos. Con los cuales se desarrolla la expectativa de montos registrados o los índices (párrafos 12c y 12d).

• Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar una representación errónea de importancia relativa al nivel deseado de seguridad (párrafo 12e).

• El monto de cualquier diferencia de cantidades registradas de los valores esperados que sea aceptable (párrafo 12f).

Conveniencia de usar procedimientos analíticos sustantivos dadas las aseveraciones

l2a. Los procedimientos analíticos sustantivos generalmente son más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos sustantivos se basa en la expectativa de que existan relaciones entre datos y continúen en ausencia de condiciones contrarias conocidas. La presencia de estas relaciones da evidencia de auditoría en cuanto a la integridad, exactitud y ocurrencia de transacciones capturadas en la información producida por el sistema de información de la entidad. Sin embargo, la confianza en los resultados de procedimientos analíticos sustantivos dependerá de la evaluación del auditor del riesgo de que los procedimientos analíticos puedan identificar las relaciones según se esperan cuando, de hecho, existe una representación errónea de importancia relativa.

12b. Al determinar lo adecuado de los procedimientos analíticos sustantivos. dadas las aseveraciones, el auditor considera lo siguiente:

a) *La evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa*. El auditor considera el entendimiento de la entidad y su control Interno, !a irnportancia relativa y la probabilidad de representación errónea de las partidas implicadas, y la naturaleza de la aseveración, para determinar si los procedimientos analíticos sustantivos son adecuados. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de órdenes de ventas son débiles, el auditor puede depositar más confianza en las pruebas de detalles más que en los procedimientos analíticos sustantivos para aseveraciones relacionadas con cuentas por cobrar. Por otro lado, cuando los saldos de inventario sean de importancia relativa, el auditor ordinariamente no confía sólo en los procedimientos analíticos sustantivos cuando desempeña procedimientos de auditoría sobre la aseveración de existencia. La NIA 330*, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados* indica que, cuando el enfoque en riesgos importantes se asienta sólo de procedimientos sustantivos. los

procedimientos de auditoría apropiados para tratar estos riesgos importantes consisten de pruebas de detalles solamente, o una combinación de pruebas de detalles y procedimientos analíticos sustantivos.

b) *Cualesquier pruebas de detalles dirigidas a la misma aseveración.* Los procedimientos analíticos sustantivos pueden también considerarse apropiados cuando las pruebas de detalles se desempeñan sobre la misma aseveración. Por ejemplo, cuando se audita la posibilidad de cobro de las cuentas por cobrar. el auditor puede aplicar procedimientos analíticos sustantivos a los vencimientos de cuentas de clientes. además de pruebas de detalles en recibos de efectivo posteriores.

Confiabilidad de los datos

12c. La confiabilidad de los datos es influida por su fuente y su naturaleza, y depende de las circunstancias bajo las que se obtienen. Al determinar si los datos son confiables para fines de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor considera lo siguiente:

a) *Fuente de la información disponible.* Por ejemplo, la información ordinariamente es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.

b) *Comparabilidad de la información disponible.* Por ejemplo. los grandes datos de la industria pueden necesitar complementarse para ser comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados.

c) *Naturaleza y relevancia de la información disponible.* Por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados que hay que esperar, más que como metas que hay que lograr.

d) *Controles sobre la preparación de la información.* Por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.

12d. El auditor considera poner pruebas a los controles, si los hay , sobre la preparación de la entidad de la información, usada por el auditor al aplicar procedimientos analíticos sustantivos. Cuando estos controles son efectivos. el auditor tiene mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos sustantivos. Los controles sobre la información no financiera pueden, a menudo, ponerse a prueba junto con otras pruebas de controles. Por ejemplo, una entidad, al establecer controles sobre el procesamiento de facturas de ventas, puede incluir controles sobre el registro de ventas por unidad. En estas circunstancias, el auditor podría someter a prueba la efectividad operativa de los controles sobre el registro de las ventas por unidad junto con pruebas de la efectividad operativa de los controles sobre el procesamiento de facturas de ventas. De modo alternativo, el auditor puede

considerar si la información estuvo sujeta a pruebas de auditoría en el periodo actual o el anterior. Al determinar los procedimientos de auditoría que debe aplicar a la información sobre la que se basa la expectativa de los procedimientos analíticos sustantivos, el auditor considera las guías del párrafo 11 de la NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

Evaluar si la expectativa es suficientemente precisa

12e. Al evaluar si la expectativa puede desarrollarse con el objeto de que sea suficientemente precisa para identificar una representación errónea de importancia relativa al nivel deseado de seguridad, el auditor considera factores como los siguientes:

• *La exactitud con que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos.* Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperará mayor consistencia al comparar los márgenes de utilidad bruta de un periodo con otro que al comparar gastos discrecionales, como investigación o publicidad.

• *El grado en que puede desagregarse la información.* Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más efectivos cuando se aplican a información financiera en secciones particulares de una operación, o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de la entidad como un todo.

• *La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera.* Por ejemplo, el auditor considera si la información financiera, como presupuestos o pronósticos, y la información no financiera, como el número de unidades producidas o vendidas, está disponible para diseñar procedimientos analíticos sustantivos. Si la información está disponible, el auditor también considera la confiabilidad de la información, según se discute en los párrafos 12c y 12d anteriores.

Monto de la diferencia aceptable de cantidades registradas por valores esperados

12f. Al diseñar y desempeñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor considera el monto de la diferencia que puede aceptarse de la expectativa sin mayor investigación. Esta consideración es influida principalmente por la importancia relativa y la consistencia con el nivel deseado de seguridad. La determinación de este monto implica considerar la posibilidad de que una combinación de representaciones erróneas en el saldo de cuenta, clase de transacciones o revelación específicos, pudieran agregarse en un monto inaceptable. El auditor aumenta el nivel deseado de seguridad al aumentar el riesgo de representación errónea de importancia relativa, reduciendo el monto de diferencia que puede esperarse de la expectativa sin mayor investigación.

Los párrafos 17 y 18 siguientes discuten la respuesta del auditor cuando el monto de la diferencia entre el valor esperado y el valor reportado excede al monto que puede aceptarse sin mayor investigación.

12g. Cuando el auditor desempeña procedimientos sustantivos en una fecha intermedia y planea desempeñar procedimientos analíticos sustantivos respecto del periodo intermedio, considera cómo afectan los asuntos discutidos en los párrafos 12ª-12f a la capacidad de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría por el periodo restante. Esto incluye considerar si los saldos de fin de periodo de las clases particulares de transacciones o saldos de cuentas son razonablemente predecibles respecto del monto, la importancia relativa y la composición. (Ver la NIA 330, párrafos 56-61, para lineamientos adicionales.)

P**rocedimientos analíticos en la revisión general al final de la auditoría**

13. El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en, o cerca del, final de la auditoría al formarse una conclusión general sobre si los estados financieros como un todo son consistentes con el entendimiento del auditor sobre la entidad. Las conclusiones extraídas de los resultados de estos procedimientos de auditoría tienen la intención de confirmar las conclusiones formadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros, así como ayudar a la conclusión general en cuanto a lo razonable de los estados financieros. Sin embargo, pueden también identificar un riesgo previamente no reconocido de representación errónea de importancia relativa. En tales circunstancias, el auditor puede necesitar el reevaluar los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas.

14-16 Los párrafos 14-16 fueron eliminados cuando entraron en vigor las normas sobre el riesgo de auditoría.

Investigación de partidas inusuales

17. Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones importantes que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de la predicción de los montos, el auditor deberá investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia de auditoría confirmatoria apropiada.

18. La investigación de fluctuaciones y relaciones inusuales ordinariamente comienza con averiguaciones con la administración, seguidas por:

a) Comprobación de las respuestas de la administración, por ejemplo, comparándolas con el entendimiento de la entidad por el auditor y otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría, y

b) Consideración de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría con base en los resultados de estas averiguaciones, si la administración no puede proporcionar una explicación o si la explicación no se considera adecuada.

Perspectiva del sector público

1. Las relaciones entre partidas individuales de los estados financieros tradicionalmente consideradas en la auditoría de entidades de negocios, pueden no siempre ser apropiadas en la auditoría de entidades del gobierno u otras entidades no de negocios del sector público: por ejemplo, en muchas de esas entidades del sector público, hay a menudo poca relación directa entre ingresos y gastos. Además, porque el gasto en la adquisición de activos frecuentemente no es capitalizado puede no haber relación entre gastos en, por ejemplo, inventarios y activos fijos y el monto de los activos reportados en los estados financieros. Además, en el sector público, pueden no estar disponibles los datos o estadísticas de la industria para fines de comparación. Sin embargo, otras relaciones pueden ser relevantes, por ejemplo, las variaciones en el costo por kilómetro de construcción de caminos o el número de vehículos adquiridos en comparación con vehículos retirados. Donde sea apropiado, debe hacerse referencia a datos y estadísticas de la industria del sector privado. En ciertos casos, puede también ser apropiado que el auditor genere una base de datos interna de información de referencia.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530

MUESTREO DE LA AUDITORÍA Y OTROS MEDIOS DE PRUEBAS

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-2
Definiciones	3-12
Evidencia de Auditoría	13-17
Consideraciones del riesgo al obtener evidencia de auditoría	18-20
Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría	21
Selección de partidas para pruebas para reunir evidencia de auditoría	22-27
Enfoques de muestreo estadístico contra no-estadístico	28-30
Diseño de la muestra	31-39
Tamaño de la muestra	40-41
Selección de la muestra	42-43
Aplicación de procedimientos de auditoría	44-46
Naturaleza y causa de errores	47-50
Proyección de errores	51-53
Evaluación de los resultados de la muestra	54-56
Fecha de vigencia	57

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 530, “Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas” deberá leerse en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados,” que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos, sobre el uso de procedimientos de muestreo en la auditoría y otros medios de selección de partidas para reunir evidencia en la auditoría.

2. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría para cumplir los objetivos de los procedimientos de auditoría.

Definiciones

3. "Muestreo en la auditoría" (muestreo) implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan una oportunidad de selección. Esto permitirá al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra. El muestreo en la auditoría puede usar un enfoque estadístico o no estadístico.

4. Para fines de esta NIA, "error" significa tanto desviaciones de control, cuando se desempeñan pruebas de control, o representaciones erróneas, cuando se aplican pruebas de detalles. De modo similar, error total se usa para definir la tasa de desviación o una representación errónea total.

5."Error anómalo" significa un error que surge de un suceso aislado que no es recurrente salvo en ocasiones identificables específicamente y, por tanto, no es representativo de errores en el universo.

6. "Universo" significa el conjunto total de datos de los que se selecciona una muestra y sobre los cuales el auditor desea extraer conclusiones. Por ejemplo, todas las partidas en el saldo de una cuenta o de una clase de transacciones constituyen un universo. Un universo puede dividirse en estratos, o sub-universos, siendo examinado cada estrato por separado. El término universo se usa para incluir el término estrato.

7. El "riesgo en el muestreo" surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión alcanzada si todo el universo se sometiera al mismo procedimiento de auditoría. Hay dos tipos de riesgo en el muestreo:

(a) el riesgo de que el auditor concluyan en el caso de una prueba de control, que los controles son más efectivos de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalles, que no existe un error de importancia relativa cuando en verdad si exista. Este tipo de riesgo altera la efectividad de la auditoría y es más probable que lleve a una opinión de auditoría inapropiada; y

(b) el riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que los controles son menos efectivos de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalles, que existe un error de importancia relativa cuando de hecho no exista. Ese tipo de riesgo afecta la eficiencia de la auditoría ya que generalmente llevaría a realizar trabajo adicional para establecer que las condiciones iniciales fueron incorrectas.

Los complementos matemáticos de estos riesgos son llamados niveles de confianza.

8. El “riesgo no proveniente de la muestra” surge de factores que causan que el auditor llegue a una conclusión errónea por cualquiera razón no relacionada al tamaño de la muestra. Por ejemplo, ordinariamente, el auditor encuentra necesario apoyarse en evidencia de auditoría que es persuasiva más que conclusiva, el auditor podría usar procedimientos inapropiados, o el auditor podría mal interpretar la evidencia y dejar de reconocer un error.

9. “Unidad de muestreo" significa las partidas individuales que constituyen un universo. Por ejemplo, cheques listados en talones de depósito, partidas de crédito en estados bancarios, facturas de ventas o saldos de deudores, o una unidad monetaria.

10. "Muestreo estadístico" significa cualquier enfoque al muestreo que tenga las siguientes características:

(a) selección aleatoria de una muestra: y

(b) uso de teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición de riesgos de muestreo.

Un enfoque de muestreo que no tenga las características (a) y (b) se considera un muestreo no estadístico.

11. “Estratificación” es el proceso de dividir un universo en sub-universos. cada uno de los cuales es un grupo de unidades de muestreo que tienen

características similares (a menudo, valor monetario).

12. “Error tolerable” significa el error máximo en un universo que el auditor está dispuesto a aceptar.

Evidencia de Auditoría

13. De acuerdo con la NIA 500. "Evidencia de auditoría", la evidencia de auditoria se obtiene al aplicar procedimientos de evaluación del riesgo, pruebas de controles y procedimientos sustantivos. El tipo de procedimientos de auditoría por aplicar es importante para un entendimiento de la aplicación del muestreo de auditoría para reunir evidencia de auditoría.

Procedimientos para evaluar el riesgo

13a. De acuerdo con la NIA 315, "Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa," el auditor aplica procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y entorno, incluyendo su control interno. Ordinariamente, los procedimientos de evaluación del riesgo no implican el uso de muestreo de auditoría. Sin embargo, el auditor a menudo planea y aplica pruebas de controles a la vez que obtiene el entendimiento del diseño de los controles y determina si se han implementado éstos. En tales casos, es relevante la discusión siguiente de las pruebas de controles.

Pruebas de Control

14. De acuerdo con la NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados," se aplican pruebas de controles cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles.

15. Con base en el entendimiento del auditor del control interno, el auditor identifica las características o atributos que indican la efectividad de un control, así como las posibilidades de desviación de un funcionamiento adecuado del mismo. La presencia o ausencia de atributos de los controles puede entonces ponerse a prueba por el auditor.

16. El muestreo en la auditoría para pruebas de control es generalmente apropiado cuando la aplicación del control deja evidencia de auditoría de su desempeño (por ejemplo, iniciales del gerente de crédito en una factura de venta indicando aprobación del crédito, o evidencia de autorización de incorporación de información a un sistema de procesamiento de datos basado en una microcomputadora).

Procedimientos Sustantivos

Los procedimientos sustantivos están relacionados con montos y son de dos tipos: pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones y procedimientos analíticos sustantivos. El propósito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa a nivel aseveración. En el contexto de procedimientos sustantivos, el muestreo de la auditoría y otros medios de selección de partidas para prueba, según se discute en esta NIA, se relacionan solo a pruebas de detalles. Cuando se llevan a cabo pruebas sustantivas de detalle, el muestreo en la auditoría y para seleccionar partidas y reunir evidencia de auditoría puede usarse para verificar una o más aseveraciones sobre una cifra de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de cuentas por cobrar), o para hacer una estimación de alguna partida en particular (por ejemplo, el importe de inventarios obsoletos).

Consideraciones del Riesgo al Obtener Evidencia

18. Al obtener evidencia, el auditor deberá usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa (que incluye el riesgo inherente y el riesgo de control) y diseñar procedimientos de auditoría para asegurar que este riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

19. El párrafo 19 se eliminó cuando las *Normas de Riesgo de Auditoría* entraron en vigor.

20. El riesgo de muestreo y el riesgo no proveniente de muestreo pueden afectar los componentes del riesgo de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, cuando se aplican pruebas de control, el auditor puede no encontrar errores en una muestra y concluir que los controles están operando efectivamente, cuando la tasa de error en el universo es, de hecho, inaceptablemente alta (riesgo del muestreo). También puede haber errores en la muestra, los cuales deja de reconocer el auditor (riesgo no proveniente de la muestra). Con respecto a procedimientos sustantivos. el auditor puede usar una variedad de métodos para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos estarán sujetos a riesgos de muestreo v/o riesgos no provenientes del muestreo. Por ejemplo, el auditor puede escoger un procedimiento analítico inapropiado (riesgo no atribuible al muestreo) o puede encontrar sólo errores menores en una prueba de detalle, cuando, en verdad, el error en el universo es mayor que la cantidad tolerable (nesgo del muestreo). Tanto para las pruebas de control como para las pruebas sustantivas, el nesgo de muestreo puede reducirse incrementando el tamaño de la muestra, mientras que el nesgo que no proviene del muestreo puede reducirse con la planeación, supervisión y revisión adecuadas del trabajo.

Procedimientos para Obtener Evidencia

21. Los procedimientos para obtener evidencia incluyen, procedimientos de inspección, observación, investigación, confirmación, cálculo y otros analíticos. La selección de procedimientos adecuados es un asunto de juicio profesional en las circunstancias. La aplicación de estos procedimientos a menudo implicará la selección de partidas de un universo para probarlas. Los párrafos 19-38 de la NIA 500 contienen discusión adicional sobre los procedimientos de auditoria para obtener evidencia de auditoría.

Selección de Partidas para Prueba para Reunir Evidencia de Auditoría

22. Al diseñar procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados de seleccionar partidas para prueba. Los medios disponibles al auditor son:

(a) Seleccionar todas las partidas (examen del 100%);

(b) Seleccionar partidas específicas, y

(c) Muestreo en la auditoría.

23. La decisión sobre cuál enfoque usar dependerá de las circunstancias y la aplicación de cualquiera de los medios anteriores o una combinación puede ser apropiada en circunstancias particulares. Si bien la decisión sobre cuáles medios o combinaciones de medios a usar se hace con base en el riesgo de auditoría y en la eficiencia de la auditoría, el auditor necesita sentirse satisfecho de que los métodos usados son efectivos para proporcionar evidencia suficiente para cumplir con los objetivos del procedimiento de auditoría.

Selección de todas las partidas

24. El auditor puede decidir que lo más apropiado será examinar todas las partidas que constituyen el saldo de una cuenta o clase de transacciones (o un estrato del universo). Un examen del 100% es poco probable en el caso de pruebas de control; sin embargo, es más común para pruebas de detalles. Por ejemplo, un examen del 100% puede ser apropiado cuando el universo constituye un pequeño número de partidas de monto relevante, cuando hay un riesgo importante y otros medios no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría, o cuando la naturaleza repetitiva de un cálculo u otro proceso desarrollado por un sistema de información computarizado hace que un examen del 100%, sea efectivo en cuanto al costo, por ejemplo, mediante el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora (TAACs).

Selección de Partidas Específicas

25. El auditor puede decidir seleccionar partidas específicas de un universo basado en factores tales como conocimiento del negocio del cliente, evaluaciones preliminares de los riesgos inherentes y de control, y la características del universo que se somete a prueba. La selección basada en partidas específicas está sujeta a riesgo no provenientes del muestreo. Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir:

• *Partidas clave o de monto relevante.* El auditor puede decidir seleccionar partidas especificas dentro de un universo porque son de monto relevante, o porque muestren alguna otra característica, por ejemplo, partidas que son sospechosas, no comunes, particularmente propensas al riesgo o que tienen un historial de error.

. *Todas las partidas cubren una cierta cantidad.* El auditor puede decidir examinar partidas cuyos valores exceden una cierta cantidad con objeto de verificar una gran proporción de la cantidad total del saldo de una cuenta o clase de transacciones.

• *Partidas para obtener información.* El auditor puede examinar partidas para obtener información sobre asuntos tales como el negocio del cliente, la naturaleza de las transacciones, los sistemas de contabilidad y de control interno.

• *Partidas para probar actividades de control.* El auditor puede usar el juicio para seleccionar y examinar partidas específicas para determinar si se está o no realizando una particular actividad de control.

26. Si bien la aplicación de pruebas selectivas de partidas específicas del saldo de una cuenta o clase de transacciones normalmente es un medio eficiente de reunir evidencia de auditoria, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de procedimientos aplicados a partidas seleccionadas de esta forma no pueden ser proyectados a todo el universo. El auditor debe considerar la necesidad de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto del resto del universo cuando ese resto es de irnportancia relativa.

Muestreo en la Auditoría

27. El auditor puede decidir aplicar muestreo en la auditoría al saldo de cuenta o clase de transacciones. El muestreo en la auditoría puede ser aplicado usando ya sea métodos de muestreo no estadísticos o estadísticos. El muestreo en la auditoría se discute con mayor detalle en los párrafos 31 a 56.

Enfoques de Muestreo Estadístico contra No Estadístico

28. La decisión sobre si usar o no un enfoque de muestreo estadístico o no estadístico es un asunto para juicio del auditor respecto de la manera más eficiente de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en las circunstancias particulares. Por ejemplo, en el caso de pruebas de control, el análisis del auditor de la naturaleza y causa de errores a menudo será más importante que el análisis estadístico de simplemente la presencia o ausencia (o sea, el conteo) de errores. En tal situación. el muestreo no estadístico puede ser el más apropiado.

29. Cuando se aplica el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse usando ya sea la teoría de la probabilidad o el juicio profesional. Más aún, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre los enfoques estadístico y no estadístico. El tamaño de la muestra es una combinación de factores como los identificados en Apéndices 1 y 2. Cuando las circunstancias son similares, el efecto sobre el tamaño de la muestra de factores como los identificados en los Apéndices 1 y 2 será similar sin importar si se escoge un enfoque estadístico o no estadístico.

30. A menudo, si bien el enfoque adoptado no cumple con la definición de muestreo estadístico, se usan elementos de un enfoque estadístico, por ejemplo, el uso de selección al azar usando números aleatorios generados por computadora. Sin embargo, sólo cuando el enfoque adoptado tiene las características de muestreo estadístico son válidas las mediciones estadísticas del riesgo de muestreo.

Diseño de la Muestra

31. Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar los objetivos del procedimiento de auditoría y los atributos del universo del cual se extraerá la muestra.

32. El auditor debe considerar primero los objetivos específicos a lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que es probable que cumplan mejor dichos objetivos. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relacionadas con dicha evidencia, ayudarán al auditor a definir qué constituye un error y qué universo usar para el muestreo.

33. El auditor debe considerar qué condiciones constituyen un error por referencia a los objetivos de la prueba. Una comprensión clara de qué constituye un error es importante para asegurar que todas, y solamente, aquellas condiciones que son relevantes a los objetivos de la prueba se incluyan en la de proyección de errores. Por ejemplo, en un procedimiento sustantivo relacionado a la existencia de cuentas por cobrar, como la confirmación, los pagos hechos

por el cliente antes de la fecha de confirmación, pero recibidos poco después de dicha fecha por el cliente no se consideran un error. También un mal asiento entre cuentas del cliente no afecta el saldo total de cuentas por cobrar. Por lo tanto, no es apropiado considerar esto un error al evaluar los resultados de la muestra de este procedimiento particular, aun si pudiera tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, tales como la evaluación de la probabilidad de fraude o lo adecuado de la estimación para cuentas dudosas.

34. Cuando lleva a cabo pruebas de control, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en el universo que se somete a prueba. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor del diseño de los controles relevantes y si se han implementado o en el examen de un pequeño número de partidas del universo. De modo similar, para pruebas de detalles, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar del monto del error esperado en el universo. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar una muestra de auditoría y determinar el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si la tasa esperada de error es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de control. Sin embargo, al llevar a cabo pruebas de detalles, si la cantidad esperada de error es alta, puede ser apropiado el examen de 100% o la revisión de una muestra bastante grande.

Universo

35. Es importante para el auditor asegurarse que el universo es:

(a) *Apropiado* al objetivo del procedimiento de muestreo, lo que incluirá consideración de la dirección de la prueba. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es poner a prueba la sobrestimación de cuentas por pagar, el universo podría definirse como el listado de cuentas por pagar. Por otro lado, cuando se pone a prueba la subestimación de cuentas por pagar. el universo no es el listado de cuentas por pagar sino más bien los pagos subsecuentes, facturas no pagadas. estados de cuenta de proveedores. reportes de recepción no identificados u otros universos que proporcionen evidencia de auditoría de subestimación de cuentas por pagar; y

(b) *Completa.* Por ejemplo, si el auditor tiene la intención de seleccionar talones de pago de un archivo, no puede concluirse sobre todos los talones por el periodo, a menos que el auditor esté satisfecho de que todos lo talones han sido archivados en verdad. De modo similar, si el auditor tiene intención de usar la muestra para extraer conclusiones sobre la operación de un sistema de contabilidad y de control interno durante el periodo de información financiera, el universo necesita incluir todas las partidas relevantes de todo el periodo completo. Un enfoque diferente puede ser estratificar el universo y usar muestreo sólo para obtener conclusiones sobre el control durante, digamos, los primeros 10 meses de un año, y usar procedimientos alternativos o una muestra separada respecto de los dos meses restantes.

La NIA 330 contiene lineamientos adicionales para aplicar procedimientos de auditoría en un periodo intermedio.

35ª. Se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría sobre la exactitud y completud de la información producida por el sistema de información de la entidad cuando la información se usa para aplicar procedimientos de auditora. Cuando se lleva acabo el muestreo de la auditoría, el auditor aplica procedimientos de auditoría para asegurar que la información sobre la que se lleva a cabo el muestreo de la auditoria es suficientemente completa y exacta. La NIA 500, párrafo 11, contiene lineamientos adicionales sobre los procedimientos de auditoría por aplicar respecto de la exactitud e integridad de dicha información.

Estratificación

36. La eficiencia de la auditoría puede mejorarse si el auditor estratifica un universo dividiéndolo en sub-universos que tengan una característica de identificación. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de partidas dentro de cada estrato y por lo tanto permitir que se reduzca el tamaño de la muestra sin un incremento proporcional en el riesgo de muestreo. Los sub-universos necesitan ser cuidadosamente definidos de modo que cualquier unidad de muestreo pueda pertenecer solamente a un estrato.

37. Cuando se aplican pruebas de detalles, el saldo de una cuenta o clase de transacciones a menudo se estratifica por la importancia de su valor monetario. Esto permite que se dirija mayor esfuerzo de auditoría a las partidas de mayor valor que puedan contener el mayor potencial de error monetario, en términos de declaración en exceso. De modo similar, un universo puede ser estratificado de acuerdo a una característica particular que indique un riesgo más alto de error, por ejemplo, cuando se prueba la recuperación de cuentas por cobrar, los saldos pueden ser estratificados por antigüedad.

38. Los resultados de procedimientos aplicados a una muestra de partidas dentro de un estrato pueden sólo proyectarse a las partidas que constituyen ese estrato. Para llegar a una conclusión sobre el universo entero, el auditor necesitará considerar el riesgo y la importancia relativa en relación a cualquier otro estrato que constituyan el universo total. Por ejemplo, 20% de las partidas en un universo pueden constituir 90% del valor del saldo de cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de dichas partidas. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y llega a una conclusión sobre el 90% del valor independiente del restante 10°ó (sobre el cual se usará una muestra adicional u otros medios para reunir evidencia, o bien pueda considerarse de poca importancia relativa).

Selección ponderada de valor

39. A menudo será eficiente en pruebas sustantivas. particularmente cuando se desea probar sobrestimación, es identificar la unidad de muestreo como las unidades monetarias individuales (por ejemplo, dólares) que constituyen el saldo de cuenta de transacciones. Habiendo seleccionado unidades monetarias específicas de dentro del universo, por ejemplo, el saldo de cuentas por cobrar. el auditor entonces examina las partidas particulares, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Este enfoque para definir la unidad del muestreo asegura que el esfuerzo de auditoría esté dirigido a las partidas de mayor valor porque tienen una mayor oportunidad de selección, y pueden dar como resultado tamaños más pequeños de muestra. Este enfoque normalmente se usa conjuntamente con el método sistemático de selección de muestras (descrito en el Apéndice 3) y es el más eficiente cuando se selecciona de una base de datos computarizada.

Tamaño de la Muestra

40. Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor deberá considerar si el riesgo de muestreo se reduce a un nivel aceptablemente bajo. El tamaño de la muestra es afectado por el nivel del riesgo de muestreo que el auditor esté dispuesto a aceptar. Mientras más bajo el riesgo que esté dispuesto a aceptar el auditor. mayor necesitará, ser el tamaño de la muestra.

41. El tamaño de la muestra puede determinarse por la aplicación de una fórmula basada estadísticamente o mediante el ejercicio de juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias. Los Apéndices 1 y 2 indican las influencias que diversos factores tienen típicamente en la determinación del tamaño de la muestra, y de ahí el nivel del riesgo de muestreo.

Selección de la Muestra

42. El auditor deberá seleccionar partidas para la muestra con la expectativa de que todas las unidades de muestreo en el universo tengan una oportunidad de selección. El muestreo estadístico requiere que las partidas de la muestra sean seleccionadas al azar de modo que cada unidad de muestreo tenga oportunidad de ser seleccionada. Las unidades de muestreo podrían ser partidas físicas (tales como facturas) o unidades monetarias. Con el muestreo no estadístico. un auditor usa juicio profesional para seleccionar las partidas para una muestra. Dado que el propósito del muestreo es obtener conclusiones sobre el universo ser seleccionada de modo que se evite la parcialidad.

43. Los métodos principales de selección de muestras son el uso de tablas de números al azar o programas de computación, selección sistemática y selección al tanteo. Cada uno de estos métodos se discuten en el Apéndice 3.

Aplicación de Procedimientos de Auditoría

44. El auditor deberá aplicar los procedimientos de auditoría apropiados al objetivo de la prueba particular sobre cada partida seleccionada.

45. Si una partida seleccionada no es apropiada para la aplicación del procedimiento. el procedimiento se aplicará normalmente a otra partida. Por ejemplo. puede seleccionarse un cheque cancelado cuando se desea probar la evidencia de autorización de pago. Si el auditor está satisfecho de que el cheque seleccionado ha sido cancelado en forma apropiada de modo que no constituye un error, se examinará otro escogido en forma apropiada.

46. A veces, sin embargo, el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría planeados a una partida seleccionada porque. por ejemplo, la documentación relativa a dicha partida se ha perdido. Si no pueden realizarse procedimientos alternativos adecuados sobre dicha partida. el auditor deberá considerar que existe un error. Un ejemplo de un procedimiento alternativo adecuado podría ser el examen de cobros subsecuentes cuando no ha recibido respuesta a una petición de confirmación positiva.

Naturaleza y Causa de Errores

47. El auditor deberá considerar los resultados de la muestra, la naturaleza y causa de cualquier error identificado, y su posible efecto en el objetivo de la prueba particular y en otras áreas de la auditoría.

48. Cuando realiza pruebas de controles, el auditor está primordialmente interesado en obtener evidencia de auditoría de que los controles operaron de manera efectiva durante el periodo en que sirvieron de soporte. Esto incluye obtener evidencia de auditoría sobre cómo se aplicaron los controles en momentos relevantes durante el periodo que se audita, la consistencia con que se aplicaron, quién los aplicó y cómo se aplicaron. El concepto de efectividad de la operación de los controles reconoce que pueden ocurrir algunos errores en la forma en que la entidad aplica los controles. Sin embargo. cuando estos errores se identifican, el auditor hace investigaciones específicas para entender estos asuntos y también necesita considerar asuntos como:

(a) El efecto directo de los errores identificados sobre los estados financieros.

(b) La efectividad del control interno y su efecto sobre el enfoque de auditoría cuando, por ejemplo, los errores son resultado de violación a un control por la administración.

En esos casos, el auditor determina si las pruebas de controles aplicadas dan una base apropiada para usar como evidencia de auditoría, si son necesarias pruebas adicionales de los controles, o si los riesgos potenciales de

representación errónea necesitan manejarse con el uso de procedimientos sustantivos.

49. Al analizar los errores descubiertos. el auditor puede observar que muchos tienen un rasgo común, por ejemplo, tipo de transacción, ubicación, línea de producto o periodo ce tiempo. En tales circunstancias. el auditor puede decidir identificar todas las partidas en el universo que posean el rasgo común, y extender los procedimientos de auditoría en ese estrato. Además, estos errores pueden ser intencionales, y pueden indicar la posibilidad de fraude.

50. A veces, el auditor puede establecer que un error surge de un suceso aislado que no es recurrente y que es identificable específicamente y, por lo tanto, no es representativo de errores similares en el universo (un error anómalo). Para ser considerado un error anómalo, el auditor tiene que tener un alto grado de certeza de que dicho error no es representativo del universo. El auditor obtiene esta certeza realizando procedimientos de auditoría adicionales. Los procedimientos de auditoria adicionales depende de la situación, pero debe ser adecuado para obtener evidencia suficiente de que el error no afecta a la parte restante del universo. Un ejemplo es un error causado por una descompostura de computadora que se sabe ocurrió solo en un día durante el periodo. En tal caso, el auditor evalúa el efecto del desperfecto, por ejemplo, examinando transacciones específicas procesadas ese día, y considera el efecto de la causa del desperfecto en los procedimientos de auditoría. Otro ejemplo es un error que fue causado por uso de una fórmula incorrecta al calcular todos los valores de inventario en una sucursal particular. Para establecer que éste es un error anómalo, el auditor necesita asegurarse que la fórmula correcta ha sido usada en otras sucursales.

Proyección de Errores

51. Para pruebas de detalles, el auditor deberá proyectar los errores monetarios encontrados en la muestra al universo, y deberá considerar el efecto del error proyectado en el objetivo de la prueba particular y en otras áreas de la auditoría. El auditor proyecta el error total al universo para obtener una visión amplia de la escala de los errores, y para comparar éste con el error tolerable. Para pruebas de detalles, error tolerable es la representación errónea tolerable, y será un monto menor que, o igual, al estimado preliminar del auditor de la importancia relativa usado para los saldos de cuenta individuales que están siendo auditados.

52. Cuando un error ha sido establecido como un error anómalo, puede excluirse cuando se proyecten errores de la muestra al universo. El efecto de cualquier error, si no se corrige, necesita aún ser considerado además de la proyección de los errores no anómalos. Si el saldo de cuenta o clase de transacciones ha sido dividido en estratos. el error se proyecta para cada estrato por separado. Los errores proyectados más los errores anómalos para cada estrato se combinan

entonces cuando se considere el posible efecto de los errores en el saldo total de la cuenta o clase de transacciones.

53. Para pruebas de control no es necesaria ninguna proyección explícita de errores ya que la tasa de error en la muestra es también la tasa proyectada de error para la población como un todo.

Evaluación de los Resultados de la Muestra

54. El auditor deberá evaluar los resultados de la muestra para determinar si la evaluación preliminar de la característica relevante del universo se confirma o necesita ser revisada. En el caso de una prueba de controles, una tasa de error inesperadamente alta en la muestra puede llevar a un incremento en el nivel evaluado de riesgo de control, a menos que se obtenga evidencia adicional que soporte la evaluación inicial. En el caso de pruebas de detalles, una cantidad inesperadamente alta de error en una muestra puede causar que el auditor estime que el saldo de cuenta o clase de transacciones es una representación errónea de importancia relativa. en ausencia de mayor evidencia de auditoría de que no existe ninguna representación errónea de importancia relativa.

55. Si el monto total del error proyectado más el error anómalo es menos que, pero cercano, al que el auditor considera tolerable, el auditor puede considerar apropiado obtener evidencia adicional de auditoría. El total del error proyectado más el error anómalo es el mejor estimado del auditor de error en el universo. Sin embargo, los resultados de muestreo son afectados por el riesgo de muestreo. Así, cuando el mejor estimado de error es cercano al error tolerable, el auditor reconoce el riesgo de que una muestra diferente daría un resultado diferente que podría exceder el error tolerable. Considerar los resultados de otros procedimientos de auditoría ayuda al auditor a evaluar este riesgo, mientras que el riesgo se reduce si se obtiene adicional evidencia de auditoría.

56. Si la evaluación de los resultados de la muestra indica que la evaluación preliminar de la característica relevante del universo necesita revisarse, el auditor puede:

(a) pedir a la administración que investigue los errores identificados y el potencial de errores adicionales, y que registre los ajustes necesarios; y/o

(b) modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, en el caso de una prueba de control, el auditor podría ampliar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados: y/o

(c) considerar el efecto en el dictamen de auditoría.

Fecha de vigencia

57. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

APÉNDICE 1

Ejemplos de Factores que Influyen al Tamaño de la Muestra para Pruebas de Control

Los siguientes son factores que el auditor considera cuando determina el tamaño de la muestra para una prueba de control. Estos factores, que necesitan considerarse juntos, suponen que el auditor no modifique la naturaleza u oportunidad de las pruebas de controles o, de otro modo. modifique el enfoque a los procedimientos sustantivos en respuesta a los nesgos evaluados.

FACTOR	EFECTO EN TAMAÑO DE LA MUESTRA
Un incremento del grado en que se reduce el riesgo de representación errónea de importancia relativa por la efectividad operativa de los controles	Incremento
Un incremento en la tasa de desviación respecto del actividad de control prescrito que el auditor está dispuesto a aceptar	Decremento
Un incremento en la tasa de desviación respecto del actividad de control prescrito que el auditor espera encontrar en el universo	Incremento
Un incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o inversamente, un decremento en el riesgo de que el auditor concluirá que el riesgo de representación errónea de importancia relativa es más bajo que el riesgo real de representación errónea de importancia relativa en el universo)	Incremento
Un incremento en el número de unidades de muestreo en el universo	Efecto prescindible

1. *El grado en el que se reduce el riesgo de representación errónea de importancia relativa por la efectividad operativa de los controles.* Mientras más

seguridad planee el auditor obtener de la efectividad operativa de los controles, menor será la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa por el auditor, y mayor necesitará ser el tamaño de la muestra. Cuando la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles, se requiere que el auditor lleve a cabo pruebas de controles. Si lo demás queda igual, mientras más se apoye el auditor en la efectividad operativa de los controles en la evaluación del riesgo, mayor es el grado de las pruebas de controles por el auditor (y por tanto, se incrementa el tamaño de la muestra).

2. *La tasa de desviación respecto del actividad de control prescrito que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable).* Mientras mas baja sea la tasa de desviación que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor necesita ser el tamaño de la muestra.

3. *La tasa de desviación respecto del actividad de control prescrito que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).* Mientras más alta sea la tasa de desviación que el auditor espera, mayor necesita ser el tamaño de la muestra de modo que esté en una posición de hacer un estimado razonable de la tasa real de desviación. Los factores relevantes a la consideración del auditor de la tasa de error esperado incluyen la comprensión del negocio por el auditor (en particular, los procedimientos de evaluación del riesgo realizados para obtener una comprensión del control interno), cambios en personal o en control interno, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos de auditoría. Las tasas altas de error esperado normalmente justifican poca, si es que alguna, reducción del riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa y por tanto. en tales circunstancias generalmente se omitirían las pruebas de control.

4. *El nivel de confianza requerido del auditor.* Mientras mayor el grado de confianza que requiera el auditor de que los resultados de la muestra sean en verdad indicativos de la incidencia real de error en el universo. mayor necesita ser el tamaño de la muestra.

5. *El número de unidades de muestreo en el universo.* Para universos grandes, el tamaño real del universo tiene poco efecto en el tamaño de la muestra. Para universos pequeños, sin embargo, el muestreo de auditoría a menudo no es tan eficiente como medios alternativos de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

APÉNDICE 2

Ejemplos de Factores que Influyen al Tamaño de la Muestra para Pruebas de Detalles

Los siguientes son factores que el auditor considera cuando determina el tamaño de la muestra para pruebas de detalles. Estos factores, que necesitan considerarse juntos, suponen que el auditor no modifique el enfoque de las pruebas de controles o, de otro modo, modifique la naturaleza u oportunidad de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos evaluados.

FACTOR	EFECTO EN TAMAÑO DE LA MUESTRA
Un incremento en la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa	Incremento
Un incremento en uso de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma aseveración	Decremento
Un incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o, inversamente, un decremento en el riesgo de que el auditor concluirá que no existe un error de importancia relativa, cuando en verdad sí existe)	Incremento
Un incremento en el error total que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)	Decremento
Un incremento en la cantidad de error que el auditor espera encontrar en el universo	Incremento
Estratificación del universo cuando sea apropiado	Decremento
El número de unidades de muestreo en el universo	Efecto prescindible

1. El párrafo 1 se eliminó cuando entraron en vigor las *Normas de Riesgo de Auditoría.*

2. *La evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa.* Mientras más alta la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa, mayor necesita ser el tamaño de la muestra. La evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa se afecta por el riesgo inherente y el riesgo de control. Por ejemplo, si el

auditor no lleva a cabo pruebas de controles, no puede reducirse la evaluación del riesgo por el auditor para la operación efectiva de los controles interno con respecto a la aseveración particular. Por lo tanto, para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor necesita un riesgo bajo de detección y se apoyará más en procedimientos sustantivos. Mientras más evidencia de auditoría se obtenga de las pruebas de detalles (es decir, mientras más bajo el riesgo de detección), mayor necesitará ser el tamaño de la muestra.

3. *El uso de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma aseveración estados financieros.* Mientras más se esté apoyando el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos sustantivos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección respecto de un saldo particular de cuenta o clase de transacciones, menos seguridad requerirá el auditor del muestreo y, por lo tanto, puede ser más pequeño el tamaño de la muestra.

4. *El nivel de confianza requerido por el auditor.* Mientras mayor sea el grado de confianza que requiera el auditor de que los resultados de la muestra son en verdad indicativos del monto real de error en el universo, mayor necesita ser el tamaño de la muestra.

5. *El error total que el auditor está dispuesto aceptar (error tolerable).* Mientras más bajo sea el error total que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor necesita ser el tamaño de la muestra.

6. *La cantidad de error que el auditor espera encontrar en el universo (error esperado).* Mientras mayor sea la cantidad de error que el auditor espere encontrar en el universo, mayor necesita ser el tamaño de la muestra para hacer un estimado razonable de la cantidad real de error en el mismo. Factores relevantes a la consideración del auditor de la cantidad de error esperado incluyen el grado al cual los valores de las partidas se determinan subjetivamente, los resultados de pruebas de control. los resultados de procedimientos de auditoria aplicados en periodos anteriores, y los resultados de otros procedimientos sustantivos.

7. Estratificación. Cuando hay un amplio rango (variabilidad) en el valor monetario de las partidas en el universo, puede ser útil agrupar las partidas de tamaño similar en sub-universos separados o estratos. Esto se conoce como estratificación. Cuando el universo puede ser estratificado en forma apropiada, el nivel de los tamaños de la muestra de los estratos generalmente será menos que el tamaño de la muestra que se habría requerido para lograr un nivel dado de riesgo de muestreo, si se hubiera extraído una muestra del universo total.

8. *El número de unidades de muestreo en el universo.* Para universos grandes, el tamaño real del mismo tiene poco efecto en el tamaño de la muestra. Así, para universos pequeños, el muestreo en la auditoría a menudo no es tan

eficiente como los medios alternativos de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría. (Sin embargo, cuando se usa muestreo de unidades monetarias, un incremento en el valor monetario del universo incrementa el tamaño de la muestra, a menos que esto se compense con un incremento proporcional en la importancia relativa).

APÉNDICE 3

Métodos de Selección de Muestras

Los métodos principales para seleccionar muestras son:

(a) Uso de un proceso computarizado de números aleatorios o tablas de números aleatorios.

(b) Selección sistemática. en la que el número de unidades de muestreo en el universo se divide entre el tamaño de la muestra para dar intervalo de muestreo. por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de los primeros 50, y de allí en adelante se selecciona cada 50 unidades de muestreo. Aunque el punto de partida puede determinarse al tanteo, la muestra es más probable que sea realmente al azar si se determina por el uso de un proceso computarizado de números al azar o tablas de números al azar. Cuando se usa selección sistemática. el auditor necesitaría determinar que las unidades de muestreo dentro del universo no estén estructuradas en forma tal que el intervalo de muestreo corresponda a un patrón particular en el universo.

(c) Selección al tanteo, en la que el auditor selecciona la muestra sin seguir una técnica estructurada. Aunque no se use una técnica estructurada, el auditor, no obstante, evitará cualquier parcialidad o previsibilidad consciente (por ejemplo, evitando partidas difíciles de localizar, o siempre seleccionando o evitando los primero o últimos asientos en una página) y así intentar asegurar que todas las partidas del universo tienen una oportunidad de selección. La selección al tanteo no es apropiada cuando se usa muestreo estadístico.

(d) La selección en bloque implica seleccionar un(os) bloque(s) de partidas contiguas dentro del universo. La selección en bloque no puede ordinariamente usarse en muestreo de auditoría porque la mayoría de los universos están estructurados de modo que las partidas en una secuencia pueda esperarse que tengan características similares entre sí, pero características diferentes de partidas en otra parte del universo. Aunque en algunas circunstancias puede ser un procedimiento apropiado de auditoría examinar un bloque de partidas, rara vez sería una técnica apropiada de selección de muestras cuando el auditor tenga la intención de extraer conclusiones válidas sobre el universo total con base en la muestra.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORíA 540

AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES

(Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-4
La naturaleza de las estimaciones contables	5-7
Procedimientos de auditoría que responden al riesgo de representación errónea de importancia relativa de las estimaciones contables de la entidad	8-10
Revisión y prueba del proceso usado por la administración	11-21
Uso de una estimación independiente	22
Revisión de hechos posteriores	23
Evaluación de resultados de los procedimientos de auditoría	24-27

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540, "Auditoría de estimaciones contables" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables contenidas en los estados financieros. Esta NIA no pretende ser aplicable al examen de información financiera prospectiva. aunque muchos de los procedimientos explicados aquí puedan ser adecuados para tal fin.

2. El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables.

3. "Estimación contable" quiere decir una aproximación al monto de una partida

en ausencia de un medio preciso de medición. Son ejemplos:

• Estimaciones para reducir inventario y cuentas por cobrar a su valor realizable estimado.

• Provisiones para asignar el costo de activos fijos sobre sus vidas útiles estimadas.

• Ingreso acumulado.

• Impuestos diferidos.

• Provisión para una pérdida por un caso legal.

• Pérdidas sobre contratos de construcción en desarrollo.

• Provisiones para cumplir con reclamaciones de garantía.

4. La administración es responsable de hacer las estimaciones contables incluidas en los estados financieros. Estas estimaciones a menudo son hechas en condiciones de incertidumbre respecto del resultado de acontecimientos que han ocurrido o que es probable que ocurran e implican el uso de juicio. Como resultado, el riesgo de representación errónea importante es mayor cuando se implican las estimaciones contables y en algunos casos el auditor puede determinar que el riego de representación errónea de importancia relativa relacionado con una estimación contable es un riesgo importante que requiere especial consideración de auditoría. Ver párrafos 108-114 de la NIA 315, "Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riegos de representación errónea de importancia relativa.".

La naturaleza de las estimaciones contables

5. La determinación de una estimación contable puede ser simple o compleja dependiendo de la naturaleza de la partida. Por ejemplo, acumular un cargo por renta puede ser un cálculo simple. mientras que estimar una provisión para un Inventario de lento movimiento o excedentes puede implicar análisis considerables de datos actuales y un pronóstico de ventas futuras. En las estimaciones complejas, puede requerirse un alto grado de conocimiento especial y de juicio.

6. Las estimaciones contables pueden ser determinadas como parte del sistema de contabilidad de rutina operando sobre una base de continuidad, o pueden ser no de rutina, operando sólo al final del periodo. En muchos casos. las estimaciones contables se hacen usando una fórmula basada en la experiencia, tal como el uso de tasas estándar para depreciar cada categoría de activos fijos o un porcentaje estándar de ingreso de ventas para calcular una provisión de

garantía. En tales casos, la fórmula necesita ser revisada regularmente por la administración, por ejemplo, revaluando las vidas útiles de activos o comparando los resultados reales con la estimación y ajustando la fórmula cuando sea necesario.

7. La incertidumbre asociada con una partida, o la falta de datos objetivos puede hacer imposible una estimación razonable, en cuyo caso. el auditor necesita considerar si el dictamen del auditor necesita modificación para cumplir con NIA 700, El dictamen del auditor sobre estados financieros.

Procedimientos de auditoria que responden al riesgo de representación errónea de importancia relativa de las estimaciones contables de la entidad

8. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si las estimaciones contables de la entidad son razonables en las circunstancias y, cuando se requiera, si se revelan de modo apropiado. La evidencia de auditoría disponible para detectar una representación errónea de importancia relativa en una estimación contable a menudo será más difícil de obtener y menos persuasiva que la evidencia de auditoría disponible para detectar una representación errónea de importancia relativa en otras partidas de los estados financieros. El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, le ayuda a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de las estimaciones contables de la entidad.

9. Un entendimiento de los procedimientos y métodos, incluyendo actividades relevantes de control. que usa la administración para hacer las estimaciones contables es importante para que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa para diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

10. El auditor debería adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques, en la auditoría de una estimación contable:

(a) revisar y comprobar el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación;

(b) usar una estimación independiente para cornparación con la preparada por la administración; o

(e) revisar hechos posteriores que proporcionen evidencia de auditoría sobre lo razonable de la estimación hecha.

Revisión y prueba del proceso usado por la administración

11. Los pasos ordinariamente implicados en una revisión y prueba del proceso

usado por la administración son:

(a) evaluación de los datos y consideración de supuestos sobre los que se basó la estimación;

(b) pruebas de los cálculos implicados en la estimación:

(c) comparación, cuando sea posible, de estimaciones hechas para períodos anteriores con resultados reales de esos periodos; y

(d) consideración de procedimientos de aprobación de la administración.

Evaluación de datos y consideración de supuestos

12. El auditor deberá evaluar si los datos en los que se basa la estimación son exactos, completos y relevantes. Cuando se usa información que produce la entidad. ésta necesitará ser consistente con los datos procesados a través del sistema de información relevante a la información financiera. Por ejemplo, a! justificar una provisión de garantía, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría de que los datos relativos a productos todavía dentro del periodo de la garantía al final del periodo concuerden con la información de ventas dentro del sistema de información relevante a la información financiera. La NIA 500, "Evidencia de auditoría" párrafo 11 da lineamientos adicionales sobre el requisito de obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud y completitud de la información producida por la entidad cuando se usa para la aplicación de procedimientos de auditoría.

13. El auditor puede también buscar evidencia de fuentes fuera de la entidad. Por ejemplo, cuando examina una provisión por obsolescencia de inventario calculada con referencia a ventas futuras anticipadas, el auditor puede, además de examinar datos internos como niveles de ventas del pasado, pedidos en existencia y tendencias de mercado, buscar evidencia de proyecciones de venta producidas por la auditoría por la industria y de análisis de mercados. Similarmente, cuando examina las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras de litigios y reclamaciones, el auditor debería buscar comunicación directa con los abogados de la entidad.

14. El auditor debería evaluar si los datos reunidos son analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable. Son ejemplos. el análisis de antigüedad de las cuentas por cobrar y la proyección del número de meses de existencias disponibles de una partida de inventario basados en el uso pasado y de pronóstico.

15. El auditor debería evaluar si la entidad tiene una base apropiada para los principales supuestos usados en la estimación contable. En algunos casos, los supuestos estarán basados sobre estadísticas de la industria o del gobierno,

tales como futuras tasas de inflación, tasas de interés, tasas de empleo y crecimiento anticipado del mercado. En otros casos. los supuestos serán específicos a la entidad y se basarán en datos generados internamente.

16. Al evaluar los supuestos sobre los que se basa la estimación, el auditor debería considerar, entre otras cosas, si son:

• Razonables a la luz de los resultados reales en periodos anteriores;

• Consistentes con los usados para otras estimaciones contables; y

• Consistentes con los planes de la administración que parecen apropiados.

El auditor necesitaría prestar particular atención a los supuestos que son sensibles a variación, subjetivos o susceptibles de representación errónea importante.

17. En el caso de procesos de estimación complejos que implican técnicas especializadas, puede ser necesario para el auditor usar el trabajo de un experto, por ejemplo, ingenieros para estimar las cantidades en reservas de vetas de mineral. La NIA 620, "Uso del trabajo de un experto" da lineamientos sobre cómo usar el trabajo de un experto.

18. El auditor debería revisar la continua conveniencia de las fórmulas usadas por la administración en la preparación de las estimaciones contables. Dicha revisión debería reflejar el conocimiento del auditor e los resultados financieros de la entidad en periodos previos, las prácticas usadas por otras entidades en la industria y los futuros planes de la administración según revelaciones al auditor.

Pruebas de los cálculos

19. El auditor debería poner a prueba los procedimientos de cálculo usados por la administración. La naturaleza, tiempos y grado de las pruebas del auditor dependerá de factores como la complejidad implicada en el cálculo de la estimación contable, la evaluación del auditor de los procedimientos y métodos usados por la entidad para producir la estimación y la importancia relativa de la estimación en el contexto de los estados financieros.

Comparación de estimaciones previas con los resultados reales

20. Cuando sea posible. el auditor debería comparar las estimaciones contables hechas para periodos anteriores con los resultados reales de dichos periodos para ayudar a:

(a) obtener evidencia de auditoría sobre la confiabilidad general de los procedimientos y métodos de estimación de la entidad. incluyendo actividades

relevantes de control:

(b) considerar si pueden requerirse ajustes a las fórmulas de estimación: y

(c) evaluar si han sido cuantificadas las diferencias entre los resultados reales v las estimaciones previas y que, cuando fuera necesario, han sido hechos los ajustes o revelaciones apropiados.

Consideración de los procedimientos de aprobación de la administración

21. Las estimaciones contables importantes ordinariamente son revisadas y aprobadas por la administración. El auditor debería considerar si dicha revisión aprobación es desempeñada por el nivel apropiado de la administración y si están evidenciadas en la documentación que soporta la determinación de la estimación contable.

Uso de una estimación independiente

22. El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente y compararla con la estimación contable preparada por la administración. Cuando usa una estimación independiente, el auditor ordinariamente debería evaluar los datos. considerar los supuestos y probar los procedimientos de cálculo usados en su desarrollo. Puede ser también apropiado comparar estimaciones contables hechas para periodos anteriores con los resultados reales de dichos periodos.

Revisión de hechos posteriores

23. Las transacciones y acontecimientos que ocurran después del final del periodo, pero antes de la terminación de la auditoría, pueden brindar evidencia de auditoría respecto de una estimación contable hecha por la administración. La revisión del auditor de dichas transacciones y acontecimientos puede reducir, o aún cancelar, la necesidad de que el auditor revise y pruebe el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación contable o de que se use una estimación independiente para evaluar la razonabilidad de la estimación contable.

Evaluación de resultados de procedimientos de auditoría

24. El auditor deberá hacer una evaluación final de lo razonable de las estimaciones contables de la entidad con base en su entendimiento de la entidad y su entorno y si las estimaciones son consistentes con otra evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría.

25. El auditor debería considerar si hay transacciones o hechos posteriores significativos que afecten los datos y los supuestos usados para determinar la estimación contable.

26. A causa de las faltas de certeza inherentes a las estimaciones contables, evaluar las diferencias puede ser más difícil que en otras áreas de la auditoría. Cuando hay una diferencia entre la estimación del auditor de la cantidad mejor soportada por la evidencia de auditoría disponible y la cantidad estimada incluida en los estados financieros, el auditor debería determinar si dicha diferencia requiere de ajuste. Si la diferencia es razonable, por ejemplo, porque la cantidad en los estados financieros cae dentro de un rango de resultados aceptables, puede no requerir ajuste. Sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, se pediría a la administración que revise la estimación. Si la administración se rehusa a revisar la estimación, la diferencia sería considerada una representación errónea y sería considerada con todas las otras representaciones erróneas para evaluar si el efecto sobre los estados financieros es de importancia relativa.

27. El auditor debería también considerar si las diferencias individuales que han sido aceptadas como razonables son parciales hacia una dirección, de modo que, sobre una base acumulativa. puedan tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. En tales circunstancias. el auditor evaluaría las estimaciones contables tomadas como un todo.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 545

AUDITORÍA DE MEDICIONES Y REVELACIONES DEL VALOR RAZONABLE

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	t -9
Comprensión del proceso de la entidad para determinar valuaciones y revelaciones del valor razonable v actividades relevantes de control, y evaluación del riesgo	10-16
Evaluación de lo apropiado de valuaciones y revelaciones del valor razonable	17-28
Uso del trabajo de un experto	29-32
Procedimientos de auditoría que respondan al riesgo de representación errónea de importancia relativa de las valuaciones y revelaciones del valor razonable por la entidad	33-55
Revelaciones sobre los valores razonables	56-60
Evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría	61-62
Representaciones de la administración	63-64
Comunicaciones con los encargados del mando corporativo	65
Vigencia	66
Apéndice: Mediciones y revelaciones del valor razonable bajo diferentes marcos de referencia de información financiera	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 545. "Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Interríacionales de Control de Calidad. Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados." que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de las determinaciones y revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros. En particular, esta NIA se refiere a las consideraciones de auditoría relativas a la valuación, presentación y revelación de activos, pasivos y componentes específicos de capital de importancia relativa presentados o revelados a valor razonable en los estados financieros. Las determinaciones del valor razonable de activos, pasivos y componentes de capital pueden originarse tanto en el registro inicial de transacciones como en cambios posteriores en el valor. Los cambios en las determinaciones del valor razonable que ocurran después de un tiempo pueden tratarse de manera diferentes bajo diferentes marcos de referencia de información financiera pueden requerir que dichos cambios se reflejen directamente en el capital, mientras que otros pueden requerir que se reflejen en los resultados.

2. Si bien esta NIA proporciona lineamientos sobre la auditoría de las determinaciones y revelaciones del valor razonable, la evidencia obtenida por otros procedimientos puede también proporcionar evidencia relevante para la determinación y revelación de los valores razonables. Por ejemplo, los procedimientos de inspección para verificar la existencia de un activo cuantificado a valor razonable puede también proporcionar evidencia relevante sobre su valuación (tal como la condición física de una propiedad de inversión).

2a. La NIA 500, "Evidencia de auditoría," párrafo 16, requiere que el auditor use aseveraciones con suficiente detalle para formar una base para la evaluación de riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa y el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a los riesgos evaluados. Las mediciones y revelaciones del valor razonable no son aseveraciones en sí mismas. pero pueden ser relevantes para aseveraciones específicas. dependiendo dei marco de referencia de información financiera aplicable.

3. El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las mediciones y revelaciones del valor razonable están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad. Ei párrafo

22 de la NIA 315, "Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa requiere que el auditor obtenga un entendimiento del marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

4. La administración es responsabie de hacer las determinaciones y revelaciones del valor razonable incluidas en los estados financieros. Como parte dei cumplimiento de su responsabilidad, la administración necesita establecer un proceso de información contable y financiera para determinar las determinaciones y revelaciones del valor razonable, seleccionar los métodos de valuación apropiados, identificar y soportar de manera adecuada cualesquiera supuestos importantes que se usen, preparar la valuación y asegurarse de que la presentación y revelación de las determinaciones del valor razonable están de con el marco de referencia identificado de información financiera de la entidad.

5. Muchas valuaciones que se basan en estimaciones, incluyendo determinaciones del valor razonable, son imprecisas de un modo inherente. En el caso de determinaciones del valor razonable, particularmente las que no implican flujos de efectivo contractuales o para las que no hay disponible información del mercado cuando se hace la estimación, las estimaciones del valor razonable a menudo implican falta de certeza tanto en el monto como en el plazo de futuros flujos de efectivo. Las determinaciones del valor razonable también pueden basarse en supuestos sobre condiciones, transacciones o hechos futuros, cuyo resultado es incierto y, por lo tanto, estarán sujetas a cambio en el tiempo. La consideración del auditor de dichos supuestos se basa en información disponible al auditor en el momento de la auditoría v no es responsable de predecir condiciones, transacciones o hechos futuros que, si hubieran sido conocidos en el momento de la auditoría. pudieran haber tenido un efecto importante en las acciones de la administración o en los supuestos de la administración subyacentes a las valuaciones y revelaciones del valor razonable. Los supuestos usados en las determinaciones del valor razonable son similares en naturaleza a los que se requieren cuando se desarrollan otras estimaciones contables. La NIA 540, Auditoría de estimaciones contables proporciona lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables. Esta NIA, sin embargo, trata de consideraciones similares a las de la NIA 540, así como de otras en el contexto específico de las valuaciones y revelaciones del valor razonable de acuerdo a un marco de referencia aplicable de información financiera.

6. Diferentes marcos de referencia de información financiera requieren o permiten una variedad de determinaciones y revelaciones del valor razonable de los estados financieros. También varían en el nivel de lineamientos que proporcionan sobre la base para cuantificar los activos y los pasivos o las revelaciones relacionadas. Algunos marcos de referencia de información financiera dan lineamientos prescriptivos, otros dan lineamientos generales v algunos no dan ningún lineamiento en absoluto. Además, también existen ciertas

prácticas de valuación y revelación del valor razonable por industria específica. Si bien esta NIA proporciona lineamientos sobre la auditoría de las determinaciones y revelaciones del valor razonable no se refiere a tipos específicos de activos y pasivos, transacciones o prácticas por industria específica. El Apéndice de esta NIA analiza las determinaciones y revelaciones del valor razonable bajo diferentes marcos de referencia de información financiera y la vigencia de las mismas determinaciones, incluyendo el hecho de que pueden existir diferentes definiciones de “valor razonable" bajo dichos marcos de referencia. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39. "Instrumentos financieros: reconocimiento y valuación define el valor razonable como "la cantidad por la cual puede intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes informadas y dispuestas en una transacción de libre competencia.

7. En la mayor parte de los marcos de referencia de información financiera hay, subyacente al concepto de determinación del valor razonable el supuesto de que la entidad es un negocio en marcha sin ninguna intención o necesidad de liquidar, disminuir de un modo importante la escala de sus operaciones, o participar en una transacción con términos desfavorables. Por lo tanto, en este caso, el valor razonable no sería el monto que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzosa, liquidación involuntaria, o venta por embargo. Sin embargo, una entidad quizá necesite tomar en consideración su situación económica u operativa actual al determinar los valores razonables de sus activos y pasivos si su marco de referencia de información financiera se lo prescribe o permite y dicho marco de referencia puede o no especificar cómo hacer esto. Por ejemplo, el plan de la administración de disponer de un activo de un modo acelerado para cumplir con objetivos específicos del negocio puede ser relevante para la determinación del valor razonable de dicho activo.

8. La determinación del valor razonable puede ser relativamente sencilla para ciertos activos o pasivos, por ejemplo, los activos que se compran y venden en mercados activos y abiertos que proporcionan información fácilmente disponible y confiable sobre los precios en que ocurren los intercambios reales. La determinación del valor razonable de otros activos o pasivos puede ser más compleja. Un activo específico puede no tener un mercado activo o quizá posea características que hacen necesario que la administración estime su valor razonable (por ejemplo, una inversión en propiedad o un instrumento financiero derivado complejo). La estimación del valor razonable puede lograrse mediante el uso de un modelo de valuación (por ejemplo, un modelo con premisas sobre proyecciones y descuento de flujos de efectivo futuros) o mediante la ayuda de un experto, como un valuador independiente.

9. La falta de certeza asociada a una partida, o la falta de datos objetivos pueden hacer que no sea susceptible de una estimación razonable, en cuyo caso. el auditor considera si el dictamen del auditor necesita modificación para cumplir con la *NIA 700. El dictamen del auditor sobre los estados financieros.*

Comprensión del proceso de la entidad para determinar las valuaciones y revelaciones del valor razonable y los procedimientos de control relevantes, y para evaluar el riesgo

10. Como parte del entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para determinar las mediciones y revelaciones del valor razonable y de las actividades relevantes de control suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración y para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

11. La administración es responsable de establecer un proceso de información contable y financiera para determinar las valuaciones del valor razonable. En algunos casos, las determinaciones del valor razonable y, por lo tanto. del proceso establecido por la administración para determinar el valor razonable pueden ser sencillas y confiables. Por ejemplo, la administración quizá pueda referirse a cotizaciones de precios publicadas para determinar el valor razonable de valores negociables poseídos por la entidad. Sin embargo, algunas determinaciones del valor razonable, son de modo inherente más complejas que otras e implican falta de certeza sobre la ocurrencia de hechos futuros o su resultado y, por lo tanto, necesitan hacerse supuestos que pueden implicar el uso de juicio como parte del proceso de valuación. La comprensión del auditor del proceso de valuación, incluyendo su complejidad, ayuda a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

12. Al obtener una comprensión del proceso de la entidad para determinar las valuacíones y revelaciones del valor razonable, el auditor considera, por ejemplo:

• Los procedimientos de control relevantes sobre el proceso que su utiliza para determinar las valuaciones del valor razonable. incluyendo, por ejemplo, los controles sobre datos y la segregación de deberes entre quienes comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes y los responsables de llevar a cabo las valuaciones.

• La pericia y exper:encia de las personas que determinan las valuaciones del valor razonable.

• El papel que tiene la tecnología de la información en el proceso.

• Los tipos de cuentas o transacciones que requieren valuaciones o revelaciones del valor razonable (por ejemplo, si las cuentas se originan en el registro de rutina y transacciones recurrentes o si se originan en transacciones no rutinarias o inusuales).

• El grado en que el proceso de la entidad depende de una organización de servicios para proporcionar valuaciones del valor razonable o los datos que soportan la medición. Cuando una entidad utiliza una organización de servicios, el auditor cumple con los requisitos de la *NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio.*

- El grado en que la entidad usa el trabajo de expertos para determinar las valuaciones y revelaciones del valor razonable (ver párrafos 29-32 de esta Norma).

• Los supuestos importantes de la administración usados para determinar el valor razonable.

• La documentación que soporta los supuestos de la administración.

• Los métodos utilizados para desarrollar y aplicar los supuestos de la administración y para monitorear los cambios en dichos supuestos.

• La integridad de los controles de cambio y procedimientos de seguridad para los modelos de valuación y los sistemas de información. relevantes, incluyendo los procesos de aprobación.

• Los controles sobre la consistencia. oportunidad y confiabillidad de los datos usados en los modelos de valuación.

13. La NIA 315 requiere que el auditor obtenga un entendimiento de los componentes del control interno. En particular. el auditor obtiene una comprensión suficiente de las actividades de control relativas a la determinación de la entidad de las valuaciones y revelaciones del vaior razonable para identIficar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

14. Después de obtener un entendimiento del proceso de la entidad para determinar las valuaciones y revelaciones del valor razonable, el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración relacionados con las valuaciones y revelaciones de los estados financieros para determinar la naturaleza. oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

15. El grado en que una medición del valor razonable sea susceptible a representación errónea es un riesgo inherente. En consecuencia, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría dependerá de la suceptibilidad a representación errónea de una determinación del valor razonable y de si el proceso para determinar las valuaciones del valor razonable

es relativamente sencillo o complejo.

15ª. Cuando el auditor ha determinado que el riesgo de representación errónea de importancia relativa relacionado con una medición o revelación del valor razonable es un riesgo importante que requiere consideraciones especiales de auditoría, el auditor sigue los requisitos de la NIA 315.

16. La NIA 315 analiza las limitaciones inherentes de los controles internos. Ya que las determinaciones del valor razonable a menudo implican juicios subjetivos de parte de la administración, esto puede afectar la naturaleza de los procedimientos de control que se pueden implementar. La suceptibilidad a representación errónea de las determinaciones del valor razonable también puede aumentar al volverse más complejos los requisitos conables y de información financiera para las determinaciones del valor razonable. En tales circunstancias el auditor considera las limitaciones inherentes de los controles al evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa.

Evaluación de lo adecuado de las valuaciones y revelaciones del valor razonable

17. El auditor deberá evaluar si las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

18. La comprensión del auditor de los requisitos del marco de referencia de información financiera y el conocimiento del negocio e industria, junto con los resultados de otros procedimientos de auditoría, se usan para evaluar si la contabilización de activos o pasivos que requieren determinaciones del valor razonable es apropiada, y si las revelaciones sobre las determinaciones del valor razonable y las faltas de certeza importantes relacionadas con las mismas son apropiadas bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

19. La evaluación de la entidad de lo adecuado de las valuaciones del valor razonable bajo su marco de referencia de información financiera y la evaluación de la evidencia de auditoría depende, en parte. del conocimiento del auditor de la naturaleza del negocio. Esto es particularmente cierto cuando el activo o pasivo o el método de valuación es altamente complejo. Por ejemplo, los instrumentos financieros derivados pueden ser altamente complejos, con un riesgo de que las diferentes interpretaciones de cómo determinar los valores razonables den como resultado conclusiones diferentes. La determinación del valor razonable de algunas partidas, por ejemplo "investigación y desarrollo en proceso" o activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, pueden implicar consideraciones especiales que se afectan por la naturaleza de la entidad y sus operaciones si estas consideraciones son apropiadas bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad. También, el

conocimiento del negocio por el auditor, junto con los resultados de otros procedimientos de auditoría, puede ayudar a identificar activos para los cuales necesita la administración reconocer un deterioro usando una determinación del valor razonable conforme al marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

20. Cuando el marco de referencia de información financiera especifica el método para determinar el valor razonable, por ejemplo, el requisito de que el valor razonable de un valor negociable se mida usando precios cotizados en el mercado en oposición a usar un modelo de valuación, el auditor considera si la determinación del valor razonable es consistente con tal método.

21. Algunos marcos de referencia suponen que el valor razonable puede determinarse de manera confiable para activos o pasivos como un prerrequisito para requerir o permitir las valuaciones o revelaciones del valor razonable. En algunos casos, este supuesto puede superarse cuando un activo o pasivo no tienen un precio cotizado de mercado en un mercado activo y para el cual otros métodos de estimar en forma razonable el valor razonable son claramente inapropiados o impracticables. Cuando la administración ha determinado que ha superado el supuesto de que el valor razonable puede determinarse de manera confiable, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar tal determinación y sobre si la partida está adecuadamente contabilizada bajo el marco de referencia de información financiera aplicable.

22. El auditor deberá obtener evidencia sobre la intención de la administración de emprender cursos de acción específicos, y considerar su capacidad para hacerlo, cuando sea relevante para las valuaciones y revelaciones del valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad.

23. En algunos marcos de referencia de información financiera, las intenciones de la administración respecto a un activo o pasivo son criterios para determinar los requisitos de medición, presentación, y revelación, y cómo se informan los cambios en los valores razonables dentro de los estados financieros. En estos marcos de referencia de información financiera la intención de la administración es importante para determinar lo apropiado del uso por la entidad del valor razonable. La administración a menudo documenta planes e intenciones relevan!es para activos o pasivos específicos y el marco de referencia de información financiera puede requerir que lo haga así. Si bien el grado de evidencia que ha de obtenerse sobre la intención de la administración es un caso de juicio profesional, los procedimientos del auditor ordinariamente incluyen investigaciones con la administración, con corroboraciórn apropiada de las rcspuestas, por ejemplo, al:

• Considerar !a historia pasada de la administración sobre llevar a cabo sus intenciones declaradas con respecto a activos o pasivos.

• Revisar planes escritos y otra documentación incluyendo. cuando sea apii-cable, presupuestos. minutas. etc.

• Considerar las razones declaradas de la administración para seleccionar un particular curso de acción.

• Considerar la capacidad de la administración para llevar a cabo un particular curso de accion dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluyendo las implicaciones de sus compromisos contractuales.

El auditor también considera la capacidad de la administración para seguir un curso específico de acción si la capacidad es relevante para el uso. o exención del uso, de la determinación del vaior razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad.

24. Cuando haya disponibles métodos alternativos para determinar el valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, o cuando no se prescriba el método de valuación, el auditor deberá evaluar si el método de valuación es apropiado en las circunstancias bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

25. Evaluar si el método de valuación del valor razonable es apropiado en las circunstancias requiere del uso de juicio profesional. Cuando la administración escoge un particular método de valuación entre métodos alternativos disponibles bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, el auditor obtiene un entendimiento del razonamiento de la administración para su selección al discutir con la administración sus razones para seleccionar el método de valuación. El auditor considera si es que:

(a) La administración ha evaluado de manera suficiente y ha aplicado en forma apropiada los criterios, si los hay, dispuestos en el marco de referencia de información financiera para soportar el método seleccionado;

(b) El método de valuación es apropiado en las circunstancias dada la natura-leza del activo o pasivo que se valúa y el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad; y

(c) El método de valuación es apropiado en relación con el negocio, industria y entorno en que opera la entidad.

26. La administración puede haber determinado que los diferentes métodos de valuación dan como resultado una gama de muy diferentes valuaciones del valor razonable. En tales casos, el auditor evalúa cómo ha investigado la entidad las razones para estas diferencias al establecer sus mediciones del valor razonable.

27. El auditor deberá evaluar si el método de la entidad para sus mediciones del

valor razonable se aplica en forma consistente.

28. Una vez que la administración ha seleccionado un método de valuación específico, el auditor evalúa si la entidad ha aplicado dicha base de manera consistente en su determinación del valor razonable y, de ser así, si la consistencia es apropiada considerando posibles cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, o cambios en los requisitos del marco de referencia de información financiera de la entidad. Si la administración ha cambiado el método de valuación, el auditor considera si la administración puede demostrar de manera adecuada que el método de valuación hacia el que ha cambiado proporciona una base de medición más apropiada, o si el cambio es soportado por un cambio en los requisitos del marco de referencia de información financiera de la entidad o un cambio en circunstancias. Por ejemplo, la introducción de un mercado activo para una clase particular de activo o pasivo puede indicar que ya no es apropiado el uso de flujo de efectivo descontados para estimar el valor razonable de dicho activo o pasivo.

Uso del trabajo de un experto

29. El auditor deberá determinar la necesidad de usar el trabajo de un experto. El auditor puede tener la habilidad técnica y conocimientos necesarios para planear y realizar los procedimientos de auditoría relacionados con los valores razonables o puede decidir usar el trabajo de un experto. Al tomar esta decisión, el auditor considera los asuntos que se discuten en el párrafo 7 de la NIA 620, “Uso del trabajo de un experto”

30. Si se planea el uso de dicho experto, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que este trabajo es adecuado para los fines de la auditoría y cumple con los requisitos de la NIA 620.

31. Al planear el uso de un experto, el auditor considera si la comprensión del experto de la definición de valor razonable y el método que el experto empleará para determinar el valor razonable son consistentes con los de la administración y los requisitos del marco de referencia de información financiera. Por ejemplo. el método usado por un experto para estimar el valor razonable de bienes raíces o de un derivado complejo. o la metodología actuarial desarrollada para hacer estimaciones de valor razonable de obligaciones de seguros, cuentas por cobrar de reaseguros y partidas similares, puede no ser consistente con los principios de valuación del marco de referencia de información financiera. Consecuentemente, el auditor considera estos asuntos, a menudo analizando, dando o revisando instrucciones dadas al experto o al leer el informe del experto.

32. De acuerdo Con la NIA 620, el auditor evalúa lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría. Si bien lo razonable de los supuestos y lo apropiado de los métodos usados y su aplicación es responsabilidad del experto,

el auditor obtiene una comprensión de los supuestos y métodos importantes que se usen, y considera si son apropiados, completos y razonables, con base en el conocimiento del auditor del negocio y los resultados de otros procedimientos de auditoría. El auditor a menudo considera estos asuntos analizándolos con el experto. Los párrafos 39 al 41 analizan la evaluación del auditor de los supuestos importantes usados por la administración, incluyendo supuestos de los que depende la administración con base en el trabajo de un experto.

Procedimientos de auditoría que respondan al riesgo de representación errónea de importancia relativa de valuaciones y revelaciones del valor razonable por la entidad

33. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa de aseveraciones que se relacionan con las valuaciones y revelaciones del valor razonable por la entidad. La NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados" discute la responsabilidad del auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración. Estos procedimientos de auditoría adicionales incluyen pruebas de control y procedimientos sustantivos, según sea apropiado. Los párrafos 34-55 siguientes proporcionan lineamientos específicos adicionales sobre procedimientos sustantivos que pueden ser relevantes en el contexto de las valuaciones y revelaciones del valor razonable por la entidad

34. Debido a la amplia gama de posibles mediciones del valor razonable, desde relativamente sencillas hasta complejas, los procedimientos de auditoría planeados por el auditor pueden variar de manera importante en naturaleza, oportunidad y extensión. Por ejemplo, las pruebas sustantivas de las determinación del valor razonable pueden implicar: (a) poner a prueba los supuestos importantes de la administración, el modelo de valuación y los datos subyacentes (ver párrafo 39-49), (b) desarrollar estimaciones independientes del valor razonable para corroborar lo apropiado de la determinación del valor razonable (ver párrafo 52), o (c) considerar el efecto de los hechos posteriores sobre la valuación y revelaciones del valor razonable (ver párrafos 53-55).

35. La existencia de cotizaciones de precio publicadas en un mercado activo ordinariamente es la mejor evidencia del valor razonable. Sin embargo, algunas valuaciones del valor razonable son de modo inherente más complejas que otras. Esta complejidad se origina ya sea debido a la naturaleza de la partida que se determina a valor razonable o debido al método de valuación requerido por el marco de referencia de información financiera o seleccionado por la administración. Por ejemplo, en ausencia de precios cotizados en un mercado activo algunos marcos de referencia de información financiera permiten una estimación del valor razonable sobre una base alternativa, como un análisis del flujo de efectivo descontado o un modelo comparativo de transacciones. Las

determinaciones complejas del valor razonable normalmente se caracterizan por una mayor incertidumbre respecto de la confiabilidad del proceso de valuación. Esta mayor incertidumbre puede ser resultado de :

• Duración del periodo de pronóstico.

. El número de supuestos importantes y complejos asociados con el proceso.

• Un más alto grado de subjetividad asociada con los supuestos y factores usados en el proceso.

• Un más alto grado de incertidumbre asociada con la ocurrencia futura o resultado de hechos subyacentes a los supuestos usados.

• Falta de datos objetivos cuando se usan factores altamente subjetivos.

36. La comprensión del auditor del proceso de valuación. incluyendo su complejidad. ayuda a guiar al auditor a determinar el riesgo de detección y consecuentemente, la naturaleza. oportunidad y extensión de !os procedimientos de auditoría que se deben realizar. Los siguientes son ejemplos de consideraciones en el desarrollo de los procedimientos de auditoría:

• Usar una cotización de precios para poner a prueba la valuación puede requerir una comprensión de las circunstancias en que la cotización se desarrolló. Por ejemplo, cuando los valores cotizados se poseen para fines de inversión, la valuación a precios listados de mercado puede requerir ajuste bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad. Si la tenencia es muy grande en tamaño o está sujeta a restricciones en negociabilidad.

• Cuando se usa evidencia proporcionada por una tercera parte, el auditor considera su confiabilidad. Por ejemplo, cuando la información se obtiene a través del uso de confirmaciones externas, el auditor considera la competencia, independencia, autoridad para responder, conocimiento de la materia que se confirma y objetividad de la persona que responde para quedar conforme sobre la confiabilidad de la evidencia. La extensión de dichos procedimientos variara de acuerdo al riesgo de auditoría asociado con las determinaciones del valor razonable. A este respecto, el auditor cumple con la *NIA 505. Confirmaciones externas.*

• La evidencia que soporte las determinaciones, del valor razonable, por ejemplo. una valuación por un valuador independiente, se puedo obtener en una techa que no coincida con la fecha en que se requiere que la entidad vaiúe y presente dicha información en sus estados financieros. En estos casos, e! auditor obtiene evidencia de que la administración ha tomado en cuenta el efecto de los hechos, transacciones y cambios en circunstancias que ocurren entre la fecha de la determinación del valor razonable y la fecha de informar.

- A menudo se asigna el colateral a ciertos tipos de inversiones en instrumentos de deuda que o requieren valuarse a valor razonable o se evalúan por posible deterioro. Si el colateral es un factor importante en la medición del valor razonable de la medición o para evaluar su valor en libros, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de la existencia, valor, derechos y acceso a o transferibilidad de dicho colateral, incluyendo consideración de si se han presentado todos los gravámenes, y considera si se han hecho las revelaciones apropiadas sobre el colateral bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

. En algunas situaciones pueden ser necesarios procedimientos adicionales, como la inspección de un activo por el auditor, para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre lo adecuado de la determinación del valor razonable. Por ejemplo, puede ser necesaria la inspección de una inversión en una propiedad para obtener información sobre la actual condición física del activo relevante a su valor razonable, o la inspección de un valor puede revelar una restricción sobre su negociabilidad que puede afectar su valor.

Pruebas de los supuestos importantes de la administración, el modelo de valuación y los datos subyacentes

37. La comprensión del auditor de la confiabilidad del proceso que usa la administraciórn para determinar el valor razonable es un elemento importante que soporta los montos resultantes y, por lo tanto. afecta la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. Un proceso confiable para determinar el valor razonable es el que da como resultado una valuación y. cuando sea relevante, presentación y revelación razonablemente consistentes del valor razonable cuando se usa en circunstancias similares. Al someter a prueba las valuaciones y revelaciones del valor razonable de la entidad, el auditor evalúa si:

(a) Los supuestos usados por la administración son razonables;

(b) La valuación del valor razonable se determinó usando un modelo apropiado, si es aplicable:

(c) La administración usó información relevante que estaba razonablemente disponible en el momento.

38. Las técnicas y supuestos de estimación ssi como la consideración y comparación del auditor de las valuaciones del valor razonable determinadas en periodos previos anteriores, si las hay, con los resultados obtenidos en el periodo actual pueden proporcionar evidencia de la confiabilidad de los procesos de la administración. Sin embargo, el auditor también considera si dichas variantes son resultado de cambios en las circunstancias económicas.

39. Cuando el auditor determine si hay un riesgo importante relacionado con los valores razonables, o cuando sea apiicable, el auditor deberá evaluar si los supuestos importantes usados por la administración al determinar los valores razonables, tomados individualmente y como un todo, proporcionan una base racional para las valuaciones y revelaciones dei valor razonable en los estados financieros de la entidad.

40. Es necesario que la administracion haga supuestos, incluyendo supuestos de los que depende la administración con base en el trabajo de un experto, para desarrollar valuaciones del valor razonable. Para estos fines, los supuestos de la administración también incluyen ios supuestos desarroilados bajo la guía de los encargados del mando. Los supuestos son componentes integrales de métodos de valuación más complejos, por ejempio, métodos de valuación que emplean una combinación de estimaciones de futuros flujos de efectivo esperados junto con estimaciones de los valores de activos o pasivos en el futuro, descontados al presente. Los auditores ponen particular atención a los supuestos importantes subyacentes al método de valuación y evalúan si dichos supuestos son racionales. Para proporcionar una base racional para las valuaciones y revelaciones del valor razonable, los supuestos necesitan ser relevantes, confiables. neutrales. comprensibles y completos. El párrafo 36 del "Marco Internacional de Referencia para Trabajos de Atestiguamiento" describe estas características con más detalles.

41. Los supuestos específicos variarán con las características del activo o pasivo que se valúa y el método de valuación usado (por ejemplo, costo de reposición. enfoque de mercado o enfoque basado en resultados). Por ejemplo, cuando se usan flujos de efectivo descontados (un enfoque basado en resultados) como método de valuación. habrá supuestos sobre el nivel de flujos de efectivo. el periodo usado en el análisis y la tasa de descuento.

42. Los supuestos ordinariamente son soportados por diferentes tipos de evidencia de fuentes internas y externas que proporcionan soporte objetivo para los supuestos usados. El auditor evalúa la fuente y confiabilidad de la evidencia que soporta los supuestos de la administración, incluyendo consideración de los supuestos a la luz de información histórica y una evaluación de si se basan en planes que estén dentro de la capacidad de la entidad.

43. Los procedimientos de auditoría que tratan de los supuestos de la administración se llevan a cabo en el contexto de la auditoría de los estados financieros de la entidad. El objetivo de los procedimientos de auditoría no tiene, por lo tanto, la intención de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para proporcionar una opinión sobre los supuestos mismos. Más bien, el auditor lleva a cabo procedimientos para considerar si los supuestos proporcionan una base racional para determinar los valores razonables en el contexto de una auditoría de los estados financieros tomados como un todo.

44. Identificar los supuestos que parecen ser de importancia para la determinar del valor razonable requiere el ejercicio de juicio por parte de la administración. El auditor centra su atención en los supuestos importantes. Generalmente, los supuestos importantes cubren asuntos que afectan de una manera de Importancia relativa la determinación del valor razonable y pueden incluir los que son:

(a) Susceptibles a variación o falta de certeza en el monto o naturaleza. Por ejemplo, los supuestos sobre tasas de interés a corto plazo pueden ser menos susceptibles a variación importante comparados con supuestos sobre tasas de interés a largo plazo: y

(b) Susceptibles a aplicación errónea o a parcialidad.

45. E! auditor considera la sensibilidad de la valuación a cambios en supuestos importantes, incluyendo condiciones del mercado que pueden afectar al valor. Cuando sea aplicable, e! auditor recomienda a la administrariórn usar técnicas como análisis de sensibilidad para ayudar a identificar supuestos particularmente susceptibles. En ausencia de este análisis de la administración, el auditor considera si emplear dichas técnicas. El auditor también considera si la falta de certeza asociada con una determinación de! vaior razonable o la falta de datos objetivos pueden hacer que no sea posible su estimación razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad (ver párrafo 9).

46. La consideración de si los supuestos proporcionan una base racional para las determinación del valor razonable se relaciona con todo el conjunto de supuestos igual que con cada supuesto en lo individual. Los supuestos frecuentemente son interdependientes y, por lo tanto, necesitan ser consistentes en lo interno. Un supuesto particular que pueda parecer racional cuando se tome por separado puede no ser racional cuando se usa conjuntamente con otros supuestos. El auditor considera si la administración ha identificado los supuestos y factores importantes que incluyen en la determinación del valor razonable.

47. Los supuestos en que se basan las valuaciones del valor razonable (por ejemplo, la tasa de descuento usada para calcular el valor presente de futuros flujos de efectivo) ordinariamente retlejarán lo que la administración espera sea el resultado de objetivos y estrategias específicos. Para ser racionales, dichos supuestos, tomados en lo individual y como un todo, también necesitan ser realistas y consistentes con

(a) El entorno económico general y las circunstancias económicas de la entidad;

(b) Los ´planes de la entidad;

(c) Los supuestos hechos en periodos anteriores, si son apropiados

(d) La experiencia pasada de, o condiciones anteriores experimentadas por, la entidad al grado que sea aplicable actualmente;

(e) Otros asuntos relativos a los estados financieros, por ejemplo. supuestos usados por la administración en estimaciones contables para cuentas de los estados financieros que no sean los relativos a valuaciones y revelaciones del valor razonable;

(f) Si apllca, el riesgo asociado con flujos de efectivo. incluyendo la potencial variabilidad de los flujos de efectivo y el efecto relativo sobre la tasa de descuento.

Cuando los supuestos reflejan la intención y capacidad de la administración de emprender cursos de acción específicos, el auditor considera si son consistentes con los planes de la entidad y con la experiencia pasada (ver párrafos 22 y 23).

48. Si la administración depende de información financiera histórica para el desarrollo de supuestos, el auditor considera el grado en que dicha dependencia se iustifique. Sin embargo, la información histórica podría no ser representativa de condiciones o hechos futuros, por ejemplo, si la administración tiene la intención de dedicarse a nuevas actividades o cambian las circunstancias.

49. Para partidas valuadas por la entidad usando un modelo de valuación, no se espera que el auditor sustituya con su juicio el de la administración de la entidad. Más bien, el auditor revisa el modelo y evalúa si el modelo es apropiado y si son racionales los supuestos usados. Por ejemplo, puede ser inapropiado usar un método de flujo de efectivo descontado al valuar una inversión de capital en una empresa en arranque si no hay ingresos corrientes en los cuales basar el pronóstico de utilidades o flujos de efectivo futuros.

50. El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría a los datos usados para desarrollar las valuaciones y revelaciones del valor razonable y evaluar si las valuaciones del valor razonable han sido determinadas de manera apropiada a partir de dichos datos y de supuestos de la administración.

51. El auditor evalúa si son exactos, completos y relevantes los datos en los que se basan las valuaciones del valor razonable, incluyendo los datos usados en el trabajo de un experto; y si las valuaciones del valor razonable se han determinado de manera apropiada usando dichos datos y los supuestos de la administración. Las pruebas del auditor pueden incluir también, por ejemplo, procedimientos como verificar la fuente de los datos, el volver a calcular matemáticamente y revisar la información para consistencia interna, incluyendo si dicha información es consistente con la intención de la administración de emprender los cursos de acción específicos discutidos en los párrafos 22 y 23.

Desarroilo de estimaciones independientes del valor razonable para fines de corroboración

52. El auditor puede hacer una estimación independiente del valor razonable (por ejemplo, usando un modelo desarrollado por el auditor) para corroborar la determinación del valor razonable por la entidad. Cuando desarrolla un estimado independiente usando los supuestos de la administración, el auditor evalúa dichos supuestos según se discute en los párrafos 39 a 49. En vez de usar los supuestos de la administración el auditor puede desarrollar supuestos por separado para hacer una comparación con las determinaciones del valor razonable por la administración. En tal situación, el auditor entiende, no obstante, los supuestos de la administración. El auditor usa dicha comprensión para determinar que el modelo del auditor considera las variables importantes y para evaluar cualquier diferencia de importancia respecto del estimado de !a administración. El auditor también pone a prueba los datos usados para desarrollar las valuaciones y revelaciones del valor razonable según se discute en los párrafos 50 y 51. El auditor considera los lineamientos contenidos en la NIA 520. Procedimientos Analíticos, cuando lleva a cabo estos procedimientos durante una auditoría.

Hechos posteriores

53. El auditor deherá considerar el efecto de hechos posteriores sobre las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros.

54. Las transacciones y hechos que ocurran después del fin del ejercicio pero antes de completar la auditoría, pueden proporcionar evidencia apropiada de auditoría respecto de las determinaciones del valor razonable hechas por la administración. Por ejemplo. una venta de una inversión en una propiedad poco después del final del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría relativa a la determinación del valor razonable.

55. Sin embargo. en el periodo posterior del final de ejercicio de un estado financiero. pueden cambiar las circunstancias respecto de las existentes al final del ejercicio. La información del valor razonable posterior del final del ejercicio puede reflejar hechos que ocurrieron después del final del ejercicio y no las circunstancias existentes en la techa del balance. Por ejemplo, los precios de valores negociables negociados activamente que cambian después del final del ejercicio, ordinariamente no constituyen evidencia apropiada de auditoría del valor de los valores que existía al final del ejercicio. El auditor cumple con la NIA 560. Hechos posteriores, cuando evalúa evidencia de auditoría relativa a dichos hechos.

Revelaciones sobre los valores razonables

56. El auditor deberá evaluar si las revelaciones sobre valores razonables

hechas por la entidad están de acuerdo con su marco de referencia de información fínanciera.

57. La revelación de información del valor razonable es un aspecto importante de los estados financieros en muchos marcos de referencia de información financiera. A menudo, se requiere la revelación del valor razonable debido a la relevancia para los usuarios en la evaluación del desempeño de una entidad y de su posición financiera. Además de la información del valor razonable que requiere el marco de referencia de información financiera. algunas entidades revelan de modo voluntario información adicional de los valores razonables en las notas a los estados financieros.

58. Al auditar valuaciones del valor razonable y las revelaciones relacionadas incluidas en las notas a los estados financieros, ya sea que lo requiera el marco de referencia de información financiera o reveladas en forma voluntaria, el auditor ordinariamente desempeña esencialmente los mismos tipos de procedimientos de auditoría que los que se emplean al auditar una determinación del valor razonable reconocida en los estados financieros. El auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los principios de valuación son apropiados bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, de que se aplican en forma consistente, y de que el método de estimación y los supuestos importantes que se usan se revelan de manera apropiada de acuerdo con el marco de referencia de información financiera de la entidad. El auditor también considera si la información voluntaria puede ser inapropiada en el contexto de los estados financieros. Por ejemplo, la administración puede revelar un valor actual de venta por un activo sin mencionar que restricciones importantes bajo convenios contractuales impiden la venta en el futuro inmediato.

59. El auditor evalúa si la entidad ha hecho revelaciones apropiadas sobre información del valor razonable según se dispone en su marco de referencia de información financiera. Si una partida contiene un alto grado de falta de certeza sobre la valuación, el auditor evalúa si las revelaciones son suficientes para informar a los usuarios de esta falta de certeza. Por ejemplo, el auditor podría evaluar si las revelaciones sobre una cama de montos, y los supuestos usados para determinar la gama, dentro de la que razonablemente se cree que cae el valor razonable son apropiados bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, cuando la administración considera como no apropiada una presentación con un solo monto. Cuando sea aplicable, el auditor también considera si la entidad ha cumplido con los requisitos contables y de revelación relativos a cambios en el método de valuación usado para determinar las mediciones del valor razonable.

6ú. Cuando se omite la revelación de información del valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera aplicable porque no es factible determinar el valor razonable con suficiente confiabilidad, el auditor evalúa lo

adecuado de las revelaciones que se requieren en estas circunstancias. Si la entidad no ha revelado en forma apropiada información del valor razonable que requiere el marco de referencia de información financiera. el auditor evalúa si los estados financieros tienen una presentación errónea de importancia relativa por la desviación del marco de referencia de información financiera aplicable.

Evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría

61. Al hacer una evaluación final de si las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera de la entidad, el auditor deberá evaluar si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada asi como la consistencia de dicha evidencia con otra evidencia obtenida y evaluada durante la auditoría.

62. Al evaluar si las valuaciones v revelaciones del valor razonable en los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera de la entidad, el auditor evalúa la consistencia de la información y evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría, en el contexto de los estados financieros tomados como un todo. Por ejemplo, el auditor considera si hay o debe haber una relación o correlación entre las tasas de interés usadas para descontar los flujos de efectivo futuros estimados al determinar el valor razonable de una inversión en una propiedad y las tasas de interés sobre solicitudes de préstamo en las que se incurre actualmente por la entidad para adquirir una inversión en una propiedad.

Representaciones de la administración

63. El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración respecto de lo razonable de los supuestos importantes, incluyendo si reflejan de manera apropiada la intención y capacidad de la administración para emprender cursos de acción específicos en nombre de la entidad cuando sean relevantes para las valuaciones o reveiacianes del valor razonable.

64. La NIA 580, Representaciones de la administración analiza el uso de representaciones de la adrninistración como evidencia de auditoría. Dependiendo de la naturaleza, importancia relativa y complejidad de los valores razonables, las representaciones de la administración sobre las valuaciones y revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros pueden también incluir representaciones sobre:

• Lo apropiado de los métodos de valuación, incluyendo los supuestos relacionados. usados por la administración ai determinar los valores razonables dentro del marco de referencia de información financiera aplicable, y la consistencia en la aplicación de los metodos.

• La base usada por la administración para superar el supuesto relativo al uso del valor razonable establecido bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

- Lo completo y apropiado de las revelaciones relacionadas a valores razonables bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

- Si los hechos posteriores requieren ajuste a las valuaciones y reveiaciones del valor razonable incluidas en los estados financieros.

Comunicación con los encargados dei gobierno corporativo

65. La NIA 260. Comunicaciones ce asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo, requiere que los auditores comuniquen asuntos de audito-ría de interés del gobierno corperativo con los encargados del mismo. Debido a las faltas de certeza a menudo implicadas en algunas determinaciones del valor razonable, el efecto potencial sobre los estados financieros de cuaiesquiera riesgos importantes puede ser de interés para el gobierno corporativo. Por ejemplo, el auditor considera comunicar la naturaleza de supuestos importantes usados en las determinaciones del valor razonable, el grado de subjetividad implicada en el desarrollo de los supuestos y la relativa importancia de las partidas que se determinan a valor razonable para los estados financieros como un todo. El auditor considera los lineamientos contenidos en la NIA 260 al determinar la naturaleza y forma de la comunicación.

Fecha de vigencia

66. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Muchos gobiernos están cambiando hacia la contabilidad por devengación y están adoptando el valor razonable como base de valuación para muchas clases de los activos y pasivos que poseer; o para revelaciones de partidas en los estados financieros. Los principios amplios de esta NIA son, por lo tanto, aplicables a la consideración de la auditoría de valuaciones y revelaciones del valor razonable incluidas en los estados financieros de entidades del sector público.

2. El párrafo 3 de la NIA declara que cuando las valuaciones y revelaciones del valor razonable son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que dichas valuaciones y revelaciones están de acuerdo con el marco de referencia identificado de información financiera de la entidad. El marco de referencia

contable de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público incluye un número de normas que requieren o permiten el reconocimiento o revelación de valores razonables.

3. Como se anota en el párrafo 8 de la NIA, determinar el valor razonable de ciertos activos o pasivos puede ser complejo cuando no hay un mercado activo. Esto puede ser un problema partícular en el Sector Público, donde las entidades tienen importantes carteras de activos especializados. Más aún, muchos activos retenidos por entidades del sector público no generan flujos de efectivo. En estas circunstancias, un valor razonable o valor actual similar puede estimarse por referencia a otros métodos de valuación incluyendo, pero no limitado a, el costo depreciado de reposición y el método de precio indexado.

Apéndice

Valuaciones y revelaciones dei valor razonable bajo diferentes marcos de referencia de información financiera

1. Diferentes marcos de referencia de información financiera requieren o permiten una variedad de valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros. También varían en el nivel de lineamientos que proporcionan sobre la base para valuar activos y pasivos o las revelaciones relacionadas. Algunos marcos de referencia de información financiea dan lineamientos prescriptivos, otros dan lineamientos generales y algunos no dan ningún lineamiento. Además, también existen ciertas prácticas de valuación y revelación por industria específica para los valores razonables.

2. Pueden existir diferentes definiciones de valor razonable entre los marcos de referencia de información financiera, o para diferentes activos. pasivos o reve!a-ciones dentro de un marco de referencia particular. Por ejemplo, la NIC 39. Instrumentos financieros: reconocimiento y medición define valor razonable como "la cantidad por la que puede intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes informadas y dispuestas en una transacción de libre compe-tencia". El concepto de valor razonable ordinariamente asume una transacción actual, más que una liquidación en alguna fecha pasada o futura. Consecuente-mente, el proceso de medir el valor razonable sería una búsqueda del precio estimado por el que tendría lugar dicha transacción. Adicionalmente. diferentes marcos de referencia de información financiera pueden usar términos como "valor específico por entidad", "valor en uso", o términos similares pero pueden todavía caer dentro del concepto de valor razonable en esta NIA.

3. Diferentes marcos de referencia de información financiera pueden tratar en diferentes maneras los cambios en las valuaciones del valor razonable que ocurren con el tiempo. Por ejemplo, un marco de referencia particular de información financiera puede requerir que los cambios en las valuaciones del valor razonable de ciertos activos o pasivos se reflejen directamente en capital,

mientras que dichos cambios podrían reflejarse en resultados bajo otro marco de referencia. En aigunos marcos de referencia, la determinación de si se usa contabilidad por valor razonable o cómo se aplica es influida por la intención de la administración de emprender, ciertos cursos de acción con respecto del activo o pasivo específico.

4. Diferentes marcos de referencia de información financiera pueden requerir ciertas valuaciones y revelaciones específicas del valor razonable en los estados financieros y prescribirlas o permitirlas en grados variables. Los marcos de referencia de información financiera pueden:

• Prescribir requisitos de valuación, presentación y revelación para cierta información incluida en los estados financieros o para información revelada en las notas a los estados financieros o presentada como información suplementaria.

- Permitir ciertas valuaciones usando valores razonables a opción de una entidad o sólo cuando se han cumplido ciertos criterios.

• Prescribir un método específico para determinar el valor razonable, por ejemplo, mediante el uso de una valuación independiente o maneras específicadas de usar flujos de efectivo descontados.

• Permitir una selección del método para determinar el valor razonable de entre varios métodos alternativos (los criterios para selección puede o no proporcionarlos el marco de referencia de información financiera).

• No proporcionar ningún lineamiento sobre las mediciones o revelaciones del valor razonable aparte de que su uso sea evidente por la práctica o la costumbre, por ejemplo, una práctica de la industria.

5. Algunos marcos de referencia de información financiera suponen que el valor razonable puede determinarse confiablemente para activos o pasivos como un prerrequisito ya sea para requerir o permitir valuaciones o revelaciones del valor razonable. En algunos casos, este supuesto puede superarse cuando un activo o pasivo no tiene un precio cotizado de mercado en un mercado activo y para el cual son claramente inapropiados o no factibles otros métodos de estimar racionalmente el valor razonable.

6. Algunos marcos de referencia de información financiera requieren ciertos ajustes o modificaciones especificados a la información de valuación, u otras consideraciones exclusivas de un activo o pasivo particular. Por ejemplo, la contabilización de inversiones en propiedades puede requerir se hagan ajustes a un valor de mercado tasado, como ajustes por costos estimados de cierre sobre la venta, ajustes relacionados con la condición v localización de la propiedad y otros asuntos. De modo similar, si el mercado para un activo particular no es un

mercado activo, las cotizaciones de precio publicadas pueden tener que ajustarse o modificarse para llegar a una determinación más adecuada del valor razonable. Por ejemplo. los precios cotizados de mercado pueden no ser indicativos del valor razonable si hay poca actividad en el mercado, el mercado no está bien establecido, o se negocian volúmenes pequeños de unidades en relación con el número agregado de unidades negociables en existencia. Consecuentemente, estos precios de mercado pueden tener que ajustarse o modificarse. Pueden necesitarse fuentes alternativas de información del mercado para hacer dichos ajustes o modificaciones.

Vigencia de valuaciones del valor razonable

7. Las valuaciones y revelaciones basadas en valor razonable se están volviendo cada vez más vigentes en los marcos de referencia de información financiera. Los valores razonables pueden ocurrir en, y afectar la determinación de los estados financieros de muchas maneras, incluyendo la valuación a valor razonable de:

- Activos o pasivos específicos como valores negociables o pasivos para liquidar una obligación bajo un instrumento financiero, “ajustado a valor de mercado” de manera rutinaria o periódica.

• Componentes específicos de capital, por ejemplo cuando se contabiliza el reconocimiento, medición y presentación de ciertos instrumentos financieros con características de capital, como un bono convertible por el tenedor en acciones comunes del emisor.

• Activos o pasivos específicos adquiridos en una combinación de negocios. Por ejemplo, la determinación inicial de crédito mercantil que se origina en la compra de una entidad en una combinación de negocios generalmente se basa en la determinación del valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos y en el valor razonable de la prestación dada.

• Activos o pasivos específicos ajustados al valor razonable por una sola vez. Algunos marcos de referencia de información financiera pueden requerir el uso de una determinación del valor razonable para cuantificar un ajuste a un activo o grupo de activos como parte del cálculo de deterioro de un activo. por ejemplo, una prueba de deterioro del crédito mercantil adquirido en una combinación de negocios basada en el valor razonable de una entidad operativa o entidad que informa definida, cuyo valor se asigna entonces entre el grupo de activos y pasivos de la entidad o unidad para derivar un crédito mercantil implícito para comparación con el crédito mercantil registrado.

• Agregados de activos y pasivos. En algunas circunstancias, la valuación de una clase o grupo de activos o pasivos requiere una agregación de valores razonables de algunos de los activos o pasivos individuales de dicha clase o

grupo. Por ejemplo. bajo el marco de referencia de información financiera, de una entidad, la valuación de una cartera diversificada de préstamos podría determinarse con base en el valor razonable de algunas categorías de préstamos que comprenden la cartera.

• Transacciones que implican el intercambio de activos entre partes pendientes sin prestación nnonetaria. Por ejemplo, un intercambio no rnonetario de instalaciones de planta en diferentes líneas de negocios.

• Información revelada en notas a los estados financieros o presentada como información suplementaria. pero no reconocida en los estados financieros.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550

PARTES RELACIONADAS

(Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-6
Existencia y revelación de partes relacionadas	7-8
Transacciones con partes relacionadas	9-12
Examen de transacciones de partes relacionadas identificadas	13-14
Representaciones de la administración	15
Conclusiones y dictamen de auditoría	16

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550, "Partes relacionadas deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad. Audítoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados." que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor y los procedimientos de auditoría respecto a partes relacionadas y transacciones con dichas partes sin importar si la *NIC 24. Revelaciones de Partes Relacionadas,* o algún requisito similar, es parte del marco de referencia de información financiera aplicable.

2. El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y el efecto de las transacciones de las partes relacionadas que sean de importancia relativa para los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte todas las transacciones de partes relacionadas.

3. Según se indica en la *NIA 200. Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoria de Estados Financieros,* en ciertas circunstancias hay, limitaciones que pueden afectar la persuasividad de la evidencia disponible para extraer conclusiones sobre aseveraciones particulares de los estados financieros. Debido al grado de falta de certeza asociada con las aseveraciones de los estados financieros respecto de la integridad de las partes relacionadas, los procedimientos identificados en esta NIA proporcionarán suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de dichas aseveraciones en ausencia de cualquier circunstancia identificada por el auditor que:

(a) Aumente el riesgo de representación errónea más allá del que ordinariamente se esperaría: o

(b) Indique que ha ocurrido una representación errónea de importancia re!ativa respecto de partes relacionadas.

Donde haya alguna indicación de que existen estas circunstancias, el auditor deberá desempeñar procedimientos modificados, ampliados o adicionales según sea apropiado en las circunstancias.

4. En la NIC 24 se dan definiciones respecto de las partes relacionadas y se adoptan para los fines de esta NIA.

5. La administración es responsable de la identificación y revelación de las partes relacionadas y de las transacciones con dichas partes. Esta responsabilidad requiere que la administración implemente sistemas adecuados de contabilidad y de control interno para asegurar que las transacciones con las partes relacionadas se identifiquen en forma apropiada en los registros contables y se revelen en los estados financieros.

6. El auditor necesita tener un nivel de conocimiento del negocio e industria de la entidad que permita la identificación de los hechos. transacciones y prácticas que puedan tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. Si bien la existencia de partes relacionadas y de transacciones entre dichas partes se considera característica ordinaria del negocio, el auditor necesita estar consciente de ellas porque:

(a) El marco de referencia de información financiera aplicable puede requerir revelación en los estados financieros de ciertas relaciones y transacciones de partes relacionadas, como las requeridas en la NIC 24;

(b) La existencia de partes relacionadas o transacciones de partes relacionadas puede afectar a los estados financieros. Por ejemplo, el pasivo por impuestos y gastos de la entidad pueden afectarse por las leyes de impuestos en diversas jurisdicciones que requieren consideración especial cuando existen partes

relacionadas.

(c) La fuente de evidencia de auditoría afecta ia evaluación de su confiabiiidad por el auditor. Puede darse un mayor grado de confianza a la evidencia de auditoría que se obtenga de o sea creada por terceras partes no relacionadas; y

(d) Una transacción de parte relacionada puede ser motivada por consideraciones distintas que las ordinarias de negocios, por ejemplo, reparto de utilidades o hasta fraude.

Existencia y revelación de partes relacionadas

El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración identificando los nombres de todas las partes relacionadas conocidas y deberá desempeñar los siguientes procedimientos respecto de la integridad de dicha información:

(a) Revisar papeles de trabajo dei año anterior para nombres de partes relacionadas conocidas;

b) Revisar los procedimientos de la entidad para identificación de partes relacionadas;

(c) Investigar sobre la afiliación de directores y funcionarios con otras entidades:

(d) Revisar los registros de accionistas para determinar los nombres de los principales accionistas o, si es apropiado, obtener un listado de los principales accionistas en el registro de acciones:

(e)Revisar las minutas de las juntas de accionistas y del consejo de directores y otras registros eslitutarios relevantes como el regístro de intereses de participación de los directores;

(f) Investigar con otros auditores implicados actualmente en la auditoría. o auditores antecesores. en cuanto a su conocimiento de partes relacionadas adicionales y

(g) Revisar las declaraciones de impuestos sobre la renta y otra información suministrada a dependencias reguladoras.

Si, a juicio del auditor, el riesgo de que queden sin detectar partes relacionadas importantes es bajo, estos procedimientos pueden modificarse según sea apropiado.

8. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable requiera revelación de las relaciones de las partes relacionadas, el auditor deberá quedar satisfecho de que la revelación es adecuada.

Transacciones con Partes Relacionadas

9. El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración identificando transacciones de partes relacionadas y deberá estar alerta a otras transacciones de importancia relativa de las partes relacionadas.

10. Al obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y al hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, el auditor deberá considerar lo adecuado de los procedimientos de control sobre la autorización y registro de las transacciones de partes relacionadas.

11. Durante el curso de la auditoría, el auditor necesita estar alerta a transacciones que parezcan inusuales en las circunstancias y que puedan indicar la existencia de partes relacionadas previamente no identificadas. Los ejemplos incluyen:

• Transacciones que tengan términos anormales de comercio. como precios, tasas de interés, garantías y términos de reembolso inusuales.

• Transacciones que carezcan de una evidente razón de negocios lógica para que ocurran.

• Transacciones en las que la sustancia difiere de la forma.

• Transacciones procesadas de una manera inusual.

• Alto voiumen de transacciones importantes con ciertos clientes o proveedores en comparación con otros.

• Transacciones sin registrar como el recibo o prestación de servicios de administración sin ningún cargo.

12. Durante el curso de la auditoría. el auditor lleva a cabo procedimientos que pueden identificar la existencia de transacciones con partes relacionadas. Los ejemplos incluyen:

• Realizar pruebas detalladas de las transacciones y balances.

• Revisar minutas de juntas de accionistas y de directores.

• Revisar registros contables para transacciones o saldos grandes o inusuales, prestando particular atención a las transacciones reconocidas en o cerca del final del ejercicio que se informa.

• Revisar confirmaciones de préstamos por cobrar y por pagar y confirmaciones de bancos. Esta revisión puede indicar una relación de fiador y otras transacciones de partes relacionadas.

• Revisar transacciones de inversión. por ejemplo. compra o venta de una participación de capital en un negocio conjunto u otra entidad.

Examen de transacciones de partes relacionadas identificadas

13. Al examinar las transacciones de partes relacionadas identificadas, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si estas transacciones se han registrado y revelado en forma apropiada.

14. Dada la naturaleza de las relaciones de las partes relacionadas, la evidencia de una transacción de partes relacionadas puede ser limitada, por ejemplo, respecto de la existencia de inventario retenido en consignación por una parte relacionada o una instrucción de una compañía tenedora a una subsidiaria para registrar un gasto por regalías. Debido a la limitada disponibilidad de evidencia apropiada sobre dichas transacciones, el auditor debiera considerar llevar a cabo procedimientos como:

• Confirmar los términos y monto de la transacción con la parte relacionada.

• Inspeccionar la evidencia en posesión de la parte relacionada.

• Confirmar o discutir la información con las personas asociadas a la transacción como bancos, abogados. fiadores y agentes.

Representaciones de la administración

15. El auditor deberá obtener de la administración una representación por escrito concerniente a:

(a) La integridad de la información proporcionada respecto de la identificación de las partes relacionadas; y

(b) Lo adecuado de las revelaciones de las partes relacionadas en los estados financieros.

Conclusiones y dictamen de auditoría

16. Si ei auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría

concerniente a las partes relacionadas y a las transacciones con dichas partes o concluye que su revelación en los estados financieros no es adecuada, el auditor deberá modificar el dictamen de auditoría en forma apropiada.

Perspectiva del sector público

1. Al aplicar los principios de auditoría de esta NIA, los auditores tienen que hacer referencia a los requisitos legislativos que sean aplicables a entidades y empleados del sector público respecto de las transacciones de partes relacionadas. Dicha legislación puede prohibir a las entidades y empleados que participen en transacciones con partes relacionadas. Puede haber también un requisito para empleados del sector público de que declaren sus intereses de participación en entidades con las que hacen transacciones en una base profesional y/o comercial. Cuando existan estos requisitos legislativos, los procedimientos de auditoría necesitarán ampliarse para detectar casos de incumplimiento con estos requisitos.

2. Aunque el Lineamiento Internacional No. 1. del Sector Público, "Información Financiera por Empresas de Negocios del Gobierno. " indica que todas las NICs se aplican a las empresas de negocios del sector público, la NIC 24. Revelaciones de Partes Relacionadas, no requiere que las transacciones entre empresas controladas por el Estado se revelen. Las definiciones de partes relacionadas incluidas en la NIC 24 y en esta NIA no se refieren a todas las circunstancias relevantes a entidades del sector público. Por ejemplo, para fines de aplicación de esta NIA, no se discute el status de la relación entre ministros y departamentos de estado y departamentos de estado y autoridades estatutarias o dependencias del gobierno.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560

HECHOS POSTERIORES

(Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004. El Apéndice contiene modificaciones de adaptación a la Norma que entran en vigor en fecha futura)

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-3
Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor	4-7
Hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros	8-12
Hechos descubiertos después de que se han emitido los estados financieros.....	13-18
Oferta de valores al público	19
Apéndice: Modificaciones de adaptación a la NIA 560 como resultado de la NIA 700 (Revisada) -En vigor para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA 560. "Hechos Posteriores" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Noma Internacional de Auditoria (NIA) es estabiecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor respecto de los hechos posieriores. En esta NIA, el término "hechos posteriores" se usa para " referirse tanto a los hechos que ocurren entre el final del periodo y la fecha del dictamen del auditor, así como a los hechos descubiertos después

de la fecha del dictamen del auditor.

2. El auditor deberá considerar el efecto de hechos posteriores sobre los estados financieros y sobre el dictamen del auditor.

3. La Norma Internacional de Contabilidad 10, "Contingencias y Sucesos que ocurren después de la fecha del baiance". se refiere al tratamiento en los estados financieros de los hechos. tanto favorabies como desfavorables, que ocurren después del final del periodo e identifica dos tipos de hechos:

(a) aquellos que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del periodo; y

(b) aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron subsecuente mente al final del periodo.

Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor

4. El auditor debería desempeñar procedimientos diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste de. o revelación en, los estados financieros, han sido identificados. Estos procedimientos son además de los procedimientos de rutina que pueden ser aplicados a transacciones específicas que ocurren después del final del periodo para obtener evidencia de auditoria respecto de los saldos de cuenta al final del periodo, por ejemplo, la prueba del corte de inventario y los pagos a acreedores. No se espera, sin embargo, que el auditor conduzca una revisión continua de todos los asuntos para los cuales los procedimientos aplicados previamente han dado conclusiones satistactorias.

5. Los procedimientos para identificar hechos que puedan requerir ajuste de, o revelación en, los estados financieros, serian realizados tan cerca como sea factible de la fecha del dictamen del auditor y ordinariamente incluyen lo siguiente:

• Revisar que la administración ha establecido para asegurar que los hechos posteriores sean identificados.

• Leer minutas de las juntas de accionistas, de los encargados de! Gobierno corporativo incluyendo los comités establecidos tales como los comités ejecutivos relevantes y del comité de auditona, celebrada; después del final del periodo e investigar sobre asuntos discutidos en juntas de las cuales no haya aún minutas disponibles.

• Leer los más recientes estados financieros provisionales de la entidad disponibles y, según se considere necesario y apropiado, presupuestos,

pronósticos de flujos de efectivo y otros informes de la administracion relacionados,

• Investigar, o ampliar las investigaciones previas orales o escritas. con los de la entidad respecto de litigios y reclamaciones.

• Investigar con la administración si han ocurrido hechos posteriores que podrían afectar a los estados financieros. Los siguientes son ejemplos de investigaciones con la administración sobre asuntos específicos:

- El status actual de partidas que fueron contabilizadas sobre la base de datos preliminares o cuesionables.

- Si se han contraído nuevos compromisos, préstamos o garantías.

- Si han ocurrido o se planean ventas de activos.

- Si se ha hecho o se planea la emisión de nuevas acciones o de bonos sin garantia, o un acuerdo para incorporación o para liquidar.

- Si algún activo ha sido apropiado por el gobierno, o destruido, por
por fuego o inundación.

- Si ha habido algún referente a las áreas de contingencias.

- Si se han hecho o se contempla hacer cualesquier ajustes contables inusuales.

- Si han ocurrido o es probable que ocurran cualesquier hechos que cuestionen lo apropiado de las políticas contables usadas en los estados financieros como sería el caso, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez del supuesto de negocio en marcha.

6. Cuando urn componente, tal como una división, rama o subsidiaria, es auditado por otro auditor debería considerar los procedimientos del otro auditor respecto de los hechos después del final del periodo y la necesidad de informar al otro auditor de la fecha planeada del dictamern del auditor.

7. Cuando el auditor se da cuenta de los hechos que afectan en forma importante los estados financieros, el auditor debería considerar si dichos hechos están contabilizados en forma apropiada y revelados en forma adecuada en los estados financieros.

Hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros

8. El auditor no tiene ninguna responsabilidad de desempeñar procedimientos o

hacer ninguna investigación respecto de los estados financieros después de la fecha del dictamen del auditor. Durante el periodo de la fecha del dictamen del auditor a la fecha en que se emiten los estados financieros, la responsabilidad de informar al auditor de hechos que puedan afectar los estados financieros, descansa en la administración.

9. Cuando, después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros, el auditor se da cuenta de un hecho que pueda afectar en forma importante los estados financieros, el auditor debería considerar si los estados financieros necesitan corrección, debería discutir el asunto con la administración, y debería tomar la acción apropiada en las circunstancias.

10. Cuando la administración corrige los estados financieros, el auditor realizará los procedimientos necesarios en las circunstancias y proporcionará a la administración un nuevo dictamen sobre los estados financieros corregidos. El nuevo dictamen del auditor estaría fechado no antes de la fecha en que los estados financieros corregidos se firmen o aprueben y, consecuentemente, los procedimientos a que se refieren los párrafos 4 y 5 se extenderían a la fecha del nuevo dictamen del auditor.

11. Cuando la administración no corrige los estados financieros en circunstancias en las que el auditor cree que necesitan ser corregidos y el dictamen del auditor no ha sido entregado a la entidad, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa.

12. Cuando el dictamen del auditor ha sido entregado a la entidad, el auditor debería notificar a aquellas personas que tienen la última responsabilidad de la dirección global de la entidad que no emitan los estados financieros ni, por lo tanto, el dictamen del auditor, a terceras partes. Si los estados financieros son entregados posteriormente, el auditor necesita tomar acción para prevenir sobre la confiabilidad del dictamen del auditor. La acción tomada dependerá de los derechos y obligaciones legales del auditor y de las recomendaciones del abogado del auditor.

Hechos descubiertos después de que los estados financieros han sido emitidos

13. Después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor no tiene obligación de hacer ninguna investigación respecto de dichos estados financieros.

14. Cuando, después de que los estados financieros han sido emitidos. el auditor se da cuenta de un hecho que existía en la fecha del dictamen dei auditor y que, si hubiera sido conocido en esa fecha, pudiera haber sido causa de que el auditor modificara el dictamen del auditor, el auditor debería considerar

si los estados financieros necesitan revisión, debería discutir el asunto con la administración, y debería tomar la acción apropiada en las circunstancias.

15. Cuando la administración revisa los estados fmancieros, el auditor debería realizar los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias, debería revisar los pasos tomados por la administración para asegurar que cualquiera en posesión de los estados financieros previamente emitidos junto con el dictamen del auditor sea informado, por lo tanto, de la situación, y debería emitir un nuevo dictamen sobre los estados financieros revisados.

16. El nuevo dictamen del auditor debería incluir un párrafo de énfasis de asunto haciendo referencia a una nota a los estados financieros que más ampliamente discute la razón para la revisión de los estados financieros previamente emitidos y al dictamen anterior emitido por el auditor. El nuevo dictamen del auditor estaría fechado no antes de la fecha en que los estados financieros sean aprobados y, consecuentemente, los procedimiente, a que se refieren los párrafos 4 y 5 ordinariamente se extenderían a la fecha del nuevo dictamen del auditor. Los reglamentos locales de algunos países permiten al auditor restringir los procedimientos de auditoría respecto de los estados financieros revisados para efectos del hecho posterior que hizo necesaria la revisión. En tales casos, el nuevo dictamen del auditor debería contener una declaración a tal efecto.

17. Cuando la administración no torna los pasos necesarios para asegurar que cualquiera que esté en posesión de los estados financieros previamente emitidos junto con el dictamen del auditor, sea, por lo tanto, informado de la situación y, no revisa los estados financieros en circunstancias en las que el auditor, cree que necesitan ser revisados, el auditor debería notificar a las personas que tienen la última responsabilidad de la dirección global de la entidad de que se tomará acción por el auditor para prevenir sobre la confiabilidad futura del dictamen del auditor. La acción que se tome dependerá de los derechos y obligaciones del auditor y de las recomendaciones de los abogados del auditor.

18. Puede no ser necesario revisar los estados financieros y emitir un nuevo dictamen del auditor cuando la emisión de los estados financieros para el siguiente periodo es inminente, siempre y cuando se vayan a hacer las apropiadas revelaciones en dichos estados.

Oferta de valores al público

19. En casos que implican la oferta de valores al público. el auditor deberá considerar cualesquier requerimientos legales o relacionados aplicables al auditor en todas las jurisdicciones en las que se ofrecen los valores. Por ejemplo, puede requerirse del auditor que realice procedimientos adicionales de auditoría hasta la fecha del documento final en oferta. Estos procedimientos ordinariamente incluirían realizar los procedimientos a que se refieren los párra-

fos 4 y 5 hasta una fecha o cerca de, la fecha efectiva del documento final en oferta y leer el documento en oferta para evaluar si la otra información en el documento en oferta es consistente con la información financiera con la que el auditor está asociado.

APÉNDICE

Modificaciones de adaptación de NIA 560 como resultado de NIA 700 (revisada)- En vigor para dictámenes de auditor fechados en o nespués del 31 de diciembre de 2006

La NIA 700 (Revisada), "Dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general" emitida en diciembre de 2004 dio origen a modificaciones de adaptación de la NIA 560 entran en vigor para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006. Las modificaciones de adaptación se resaltan a continuación.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor respecto de eventos posteriores. En esta NIA, el término "hechos posteriores" se usa para referirse tanto a eventos que ocurren entre el final del periodo la fecha de los estados financieros y la fecha del dictamen del auditor, y los hechos que se descubran después de la fecha del dictamen del auditor.

2. El auditor deberá considerar el efecto de hechos posteriores en los estados financieros y en el dictamen del auditor.

3. La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10. "Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha del balance" "Sucesos después de la fecha del balance." se refiere al tratamiento en los estados financieros de eventos. tanto favorables como desfavorables, que ocurren después de final del periodo que ocurren entre la fecha de los estados financieros (a los que la NIC se refiere como la "fecha del balance") y la fecha cuando los estados financieros se autorizan para emisión e identifica dos tipos de eventos:

(a) Los que dan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del periodo la fecha de los estados financieros; y

(b) Los que son indicación de condiciones que surgieron posteriormente al final del periodo después de la fecha de los estados financieros.

Definiciones

4. Los siguientes términos tienen los significados que se atribuyen a continuación:

(a) “Fecha de los estados financieros” es la fecha del final del periodo más reciente cubierto por los estados financieros, la que es normalmente la fecha del balance general más reciente en los estados financieros sujetos a auditoría.

(b) “Fecha de aprobación de los estados financieros” es la fecha en que quienes tienen la autoridad reconocida afirman que han preparado el juego completo de estados financieros de la entidad, incluyendo las notas relacionadas, y que tienen la responsabilidad por ellos. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación identifica a las personas u organismos (por ejemplo, los directores) que son responsables de concluir que se ha preparado un juego completo de estados financieros, y especifica el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, el proceso de aprobación no se prescribe en la ley o regulación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros en vista de la estructura de su administración y gobierno corporativo. En algunas jurisdicciones, se requiere que los accionistas den la aprobación final de los estados financieros antes de que los estados financieros se emitan públicamente. Es estas jurisdicciones, la aprobación final por los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría. La fecha de aprobación de los estados financieros para propósitos de las NIAs es la fecha más temprana en que los que tienen la autoridad reconocida determinan que se ha preparado un juego completo de estados financieros.

(c) "Fecha dei dictamen del auditor” es la fecha escogida por el auditor para fechar el dictamen sobre los estados financieros. El dictamen del auditor no se fecha antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual basar la opinión sobre los estados financieros. Suficiente evidencia apropiada de auditoría incluye evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que los que tienen la autoridad reconocida han afirmado que han tomado la responsabilidad por ellos.

(d) “Fecha en que se emiten los estados financieros” es la fecha en que el dictamen del auditor y los estados financieros auditados están disponibles a terceros, la que puede ser, en muchas circunstancias, la fecha en que se presentan a una autoridad reguladora.

Sucesos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor

5. El auditor deberá desempeñar procedimientos diseñados para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que todos los eventos hasta la fecha

del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste de, o revelación en, los estados financieros han sido identificados. Estos procedimientos son además de los procedimientos de rutina que pueden aplicarse a transacciones específicas que ocurran después del final del periodo de la fecha de los estados financieros para obtener evidencia de auditoría en cuanto a saldos de cuentas al final del periodo a la fecha de los estados financieros, por ejemplo, las pruebas del corte de inventario y los pagos a acreedores. Sin embargo, no se espera que al auditor conduzca una revisión continua de todos los asuntos a los que los procedimientos que se aplicaron previamente han dado conclusiones satisfactorias.

6. Los procedimier.tes para identificar eventos que puedan requenr ajunste de, o revelación en, los estados financieros se debieran desempeñar tan cerca como sea factible de la fecha del dictamen del auditor y ordinariamente incluyen lo siguiente:

• Revisar procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que se identifican los sucesos posteriores.

- Leer minutas de las juntas de accionistas, del consejo de directores y de comité de auditoría y comité ejecutivo que se sostuvieron después del final del periodo de la fecha de los estados financieros y averiguar sobre los asuntos discutidos en las juntas de las cuales no haya todavía minutas disponibles.

• Leer los estados financieros provisionales más recientes de la entidad que estén disponibles y, según se considere necesario y apropiado, presupuestos, pronósticos de flujo de efectivo y otros informes de administración relacionados.

• Averiguar, o ampliar averiguaciones previas orales o por escrito, con los abogados de la entidad respecto de litigios o reclamaciones.

• Averiguar con la administración sobre si ha ocurrido algún evento posterior que pudiera afectar a los estados financieros. Ejemplos de averiguaciones con la administración sobre asuntos específicos, son:

- El estatus actual de partidas que fueron contabilizadas sobre la base de datos preliminares o no concluyentes.

- Si se ha participado en nuevos compromisos, solicitudes de préstamos o garantías.

- Si han ocurrido o se planean ventas de activos.

- Si se ha hecho o se planea la emisión de nuevas acciones o deuda o un acuerdo para fusionar o liquidar.

- Si ha habido apropiación de activos por el gobierno o se han destruido, por ejemplo, por incendio o inundación.

- Si ha habido desarrollos respecto de áreas de riesgo y contingencias.

- Si se han hecho o contemplan ajustes contables inusuales.

- Si han ocurrido o es probable que ocurrán hechos que pondrán en cuestionamiento lo apropiado de las políticas contables que se usan en los estados financieros como seria ei caso, por ejemplo, si dichos hechos pusieran en duda ia validez del supuesto de negocio en marcha.

7. Cuando otro auditor audita un componente. como una división, sucursal o subsidiaria, el auditor debiera considerar los procedimientos dei otro auditor respecto de eventos después del final del periodo de la fecha de los estados financieros y la necesidad de informar al otro auditor de la fecha planeada del dictamen dei auditor.

8. Cuando el auditor tiene conocimiento de eventos que en una forma de importancia relativa afectan a los estados financieros, el auditor deberá considerar si dichos eventos están contabilizados de manera apropiada y se revelan adecuadamente en los estados financieros.

Hechos que se descubren después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de la fecha en que se emiten los estados financieros

9. El auditor no tiene ninguna responsabilidad de desempeñar procedimientos o de hacer ninguna averiguación respecto de los estados financieros después de la fecha del dictamen del auditor. Durante el periodo de la fecha del dictamen del auditor a la fecha en que se emiten los estados financieros, la responsabilidad de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros descansa en la administración.

10. Cuando, después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de la fecha de que se emitan los estados financieros, el auditor tiene conocimiento de un hecho que pueda afectar en una forma de importancia relativa a los estados financieros, el auditor deberá considerar si los estados financieros necesitan una modiftcación, deberá discutir el asunto con la administración, y deberá emprender la acción apropiada en las circunstancias.

11. Cuando la administración modifica los estados fmancieros el auditor llevará a cabo los procedimientos necesarios en las circunstancias y debiera proporcionar a la administración un nuevo dictamen sobre los estados financieros modificados. El nuevo dictamen del auditor se debiera fechar no antes de la fecha en que se firmen o aprueben los estados financieros modificados de

aprobación de los estados financieros modificados y, en consecuencia los procedimientos a que se refieren los párrafos 4 y 5 se extenderían a la fecha del nuevo dictamen del auditor.

12. Cuando la administración no modifica los estados financieros en circunstancias cuando el auditor cree que necesitan modificarse y el dictamen del auditor no se ha entregado a Ia entidad, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa, según se describe en la NIA 701. "Modificaciones al dictamen dei auditor independiente."

13. Cuando se ha entregado el dictamen del auditor a la entidad, ei auditor debiera notificar a las personas que tienen la responsabiiidad final de la dirección general de la entidad que no emitan a terceros los estados financieros y el dictamen correspondiente del auditor. Si los estados tinancieros se entregan posteriormente, ei auditor necesita emprender acción para prevenir el uso del dictamen del auditor como sopote. La acción emprendida dependerá de los derechos y obligaciones legales del auditor y de las recomendaciones, del abogado del auditor.

Hechos descubiertos después de que se han emitido los estados financieros

14. Después de que se han emitido los estados financieros, el auditor no tiene obligación de hacer ninguna averiguación respecto de estos estados financieros.

15. Cuando, después de que se han emitido los estados financieros, el auditor tiene conocimiento de un hecho que existía a la fecha del dictamen del auditor y que, si se hubiera conocido en esa fecha, pudiera haber causado que el auditor modificara su dictamen, el auditor deberá considerar si los estados financieros necesitan revisión, deberá discutir el asunto con la administración. y deberá emprender la acción apropiada en las circunstancias.

16. Cuando la administracicre revise los estados financieros, el auditor debiera llevar a cabo los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias, debiera revisar los pasos dados por la administración para asegurar que se inforrne de la situación a quienquiera que tuviera en su poder los estados financieros emitidos previamente junto con el correspondiente dictamen del auditor, y debiera emitir un nuevo dictamen sobre los estados financieros revisados.

17. El nuevo dictamen del auditor deberá incluir un párrafo de énfasis de asunto que se refiera a una nota a los estados financieros que de manera más extensa discuta la razón para ia revisión de los estados financieros emitidos previamente y al dictamen anterior emitido por el auditor. El nuevo dictamen del auditor deberá fecharse no antes de la fecha en que se aprueben los estados financieros revisados de aprobación de los estados financieros revisados y,

consecuentemente, los procedimientos a qué se refieren los párrafos 4 y 5 ordinariamente se extenderían a la fecha del nuevo dictamen del auditor. Las regulaciones locales de algunos países permiten que el auditor restrinja los procedimientos de auditoría respecto de los estados financieros revisados a los efectos del hecho posterior que necesite la revisión. En tales casos, el nuevo dictamen del auditor contendría una declaración a ese efecto.

18. Cuando la administración no dé los pasos necesarios para asegurar que se informe de la situación a cualquiera que tenga en su poder los estados financieros emitidos previamente junto con el correspondiente dictamen del auditor y no revise los estados financieros en circunstancias donde el auditor cree que necesitan revisarse, el auditor debiera notificar a las personas que tienen la responsabilidad final de la dirección general de la entidad que el auditor emprenderá acción para prevenir se use como soporte futuro el dictamen del auditor. La acción emprendida dependerá de los derechos y obligaciones legales del auditor y de las recomendaciones de los abogados del auditor.

19. Puede no ser necesario revisar los estados financieros ni emitir un nuevo dictamen del auditor cuando sea inminente la emisión de los estados financieros para el siguiente periodo. siempre que se hagan revelaciones en dichos estados.

Oferta de valores al público

20. En casos que impliquen la oferta de valores al público, el auditor deberá considerar cualesquier requisitos legales y relacionados aplicables al auditor en todas las jurisdicciones en que se ofrezcan los valores. Por ejemplo, puede requerirse al auditor que lleve a cabo procedimientos adicionales de auditoría a la fecha del documento final de oferta. Estos procedimientos ordinariamente debieran incluir llevar a cabo los procedimientos a que se refieren los párrafos 4, 5 y 6 hasta una fecha en. o cerca de la fecha de vigencia del documenta final de la oferta y leer el documento de oferta para evaluar si la otra información del documento de oferta es consistente con la información financiera con la que se asocia al auditor.

Fecha de vigencia

21. Esta NIA entra en vigor para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006,

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570

NEGOCIO EN MARCHA

Entra en vigor para estados flinancieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-2
Responsabilidad de la administración	3-4
Responsabilidad del auditor	9-10
Planeación de la auditoría y aplicación de procedimientos de evaluación del riesgo	11-16
Conclusión sobre la evaluación de la administración	17-21
Periodo más allá de la evaluación de la administración	22-25
Procedimientos adicionales de auditoría cuando se identifican sucesos o condiciones	26-29
Conclusiones y dictamen de auditoría	30-38
Retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros	39
Fecha de vigencia	40

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570, “Negocio en marcha” deberá leerse en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados,” que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer

normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros, con respecto al supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros, incluyendo el concluir sobre la evaluación de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

2. Cuando se planean y se llevan a cabo los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de los mismos, el auditor deberá considerar lo apropiado del uso por parte de la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

Responsabilidad de la administración

3. El supuesto de negocio en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros. Bajo el supuesto de negocio en marcha, se considera ordinariamente que una entidad continúa en negocios por el futuro predecible sin tener la intención ni la necesidad de liquidación, para dejar de realizar negocios o de buscar protección respecto de sus acreedores, de acuerdo a las leyes o reglamentos. Consecuentemente, los activos y pasivos se registran con base en que la entidad podrá realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

4. Algunos marcos conceptuales de información financiera contienen un requisito explícito para que la administración haga una evaluación específica de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, y normas respecto a asuntos por considerar y revelaciones por hacer en conexión este concepto. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad 1 (revisada en 2003), *Presentación de los estados financieros,* requiere que la administración haga una evaluación de la capacidad de una empresa para continuar como un negocio en marcha.

5. En otros marcos conceptuales de información financiera, puede no haber un requisito explícito para que la administración haga una evaluación específica de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Sin émbargo, ya que el supuesto de negocio en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la administración tiene una responsabilidad de evaluar la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, aun si el marco conceptual de información financiera no incluye una responsabilidad explícita de hacerlo.

,

6. Cuando hay una historia de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la administración puede hacer su evaluación sin un análisis detallado.

7. La evaluación de la administración del supuesto de negocio en marcha implica hacer un juicio, en un momento particular del tiempo, sobre el resultado futuro de

sucesos o condiciones que son inherentemente inciertos. Los siguientes factores son relevantes:

. En términos generales, el grado de incertidumbre asociado con el resultado de un suceso o condición se incrementa en forma importante mientras más adelantado hacia el futuro sea el juicio que se hace sobre el resultado de un suceso o condición. Por esa razón, la mayoría de los marcos conceptuales de información financiera que requieren una evaluación explícita de la administración especifican el periodo por el cual se requiere que la administración tome en cuenta toda la información disponible.

• Cuaiquier juicio sobre el futuro se basa en información disponible en el momento en que se hace el juicio. Los sucesos subsecuentes pueden contradecir un juicio que era razonable en el momento que se hizo.

• El tamaño y complejidad de la entidad, la naturaleza y condición de su negocio y el grado al cual es afectada por factores externos, todo esto, afecta el juicio respecto al resultado de sucesos o condiciones.

8. A continuación se presentan ejemplos de sucesos o condiciones que en forma individual o colectiva. pueden proyectar una duda importante sobre el supuesto de negocio en marcha. Esta lista no es exhaustiva ni tampoco la existencia de una o más de las partidas significa siempre que haya una incertidumbre de importancia relativa.

Financieros

• Posición de pasivos netos o pasivos circulantes netos.

• Préstamos a plazo fijo que se acercan a su madurez sin prospectos realistas de renovación o pago; o dependencia excesiva en prestamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.

• Indicaciones de retiro de apoyo financiero por deudores y otros acreedores.

• Flujos negativos de efectivo de las operaciones indicados por estados financieros históricos o prospectivos.

• Índices financieros clave adversos.

• Pérdidas de operación sustanciales o deterioro signíf!cativo en el valor de activos usados para generar flujos de efectivo.

• Retrasos o suspensión de dividendos.

• Incapacidad de pago a acreedores en fechas de vencimiento.

• Incapacidad para cumplir con los términos de los convenios de préstamos.

- Cambio con proveedores de transacciones a crédito a transacciones de pago contra entrega.

- Incapacidad de obtener para desarrollo de nuevos productos esenciales u otras inversiones esenciales.

Operativos

• Pérdida de administradores, clave sin reemplazo.

• Pérdida de un mercado importante, franquicia, licencia, o proveedor principal.

• Dificultades de mano de obra o escasez de suministros importantes.

Otros

• No cumplimiento con requerimientos de capital u otros requisitos estatutarios.

• Procedimientos legales o reglamentarios pendientes contra la entidad que puedan, si tienen éxito, dar como resultado reclamaciones que serían dificiles de satisfacer.

• Cambios en legislación o políticas del gobierno que se espere afecten en forma adversa a la entidad.

La importancia de tales sucesos o condiciones a menudo puede ser atenuada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de que una entidad no pueda hacer sus pagos normales de deuda puede ser compensado con los planes de la administración para mantener flujos adecuados de efectivo por medios alternativos, tales como disposición de activos, reprogramación de pagos de préstamos, o la obtención de capital adicional. En modo similar, la pérdida de un proveedor principal puede aminorarse con la disponibilidad de una fuente alterna de suministro adecuada.

Responsabilidad del auditor

9. La responsabilidad del auditor es considerar. lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados ilnancieros y. si hay incertidumbres de imporiancia relativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha que necesiten ser reveladas en los estados financieros. Ei auditor considera lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha, aun si el marco conceptual de información financiera usado en la preparación de los estados financieros no incluye un requisito explícito de que la administración haga una

evaluación específica de la capacidad de la entidad, para continuar como un negocio en marcha.

10. El auditor no puede predecir sucesos o condiciones futuros que puedan causar que una entidad deje de continuar como un negocio en marcha. En consecuencia, la ausencia de cualquier referencia a incertidumbre de negocio en marcha en el dictamen de un auditor no puede ser interpretada como una garantía en cuanto a la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Planeación de la auditoría y aplicación de procedimientos de evaluación del riesgo

11. Al planear la auditoría, el auditor deberá considerar si hay sucesos condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

12. El auditor deberá permanecer alerta por evidencia de auditoría de sucesos o condiciones y riesgos de negocio relacionados que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha al aplicar los procedimientos de auditoría durante ia audítoría. Si se identifican estos sucesos o condiciones, ei auditor deberá considerar, además de aplicar los procedimientos del párrafo 26, si afectan la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

13. El audaor considera sucesos y condiciones relacionados al sLpuesio ce negocio en marcha durante el proceso de la planeación. porque esta consideración discusiones más oror:.,.:s con la á° izs p:y._es de ... administración y resolución de cualesquiera problemas identificados sobre el neL,ocio en marcha.

14. En algunos casos, la administración puede haber ya hecho una evaluación - preliminar en las etapas iniciales de la auditoría. Si es así, el audaCr revt_ : dicha evaluación para determinar si la administración ha identificado sucesos o condiciones, tales como los comentados en el párrafo 8, y los planes de la admmistración para encargarse de ellos.

15. Si la administración no ha hecho todavía una evaluación preliminar, el auditor analiza con la administración la base para su intención de usar el supuesto de negocio marcha, y averigua con la gerencia si existen sucesos o condiciones, como los comentados en el párrafo 8. El auditor puede pedir a la gerencia que comience a hacer su evaluación, particularmente cuando el auditor ya ha identificado sucesos o condiciones que se relacionan al supuesto de negocio en marcha.

16. El auditor considera el efecto de sucesos o condiciones identificados al

evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y, por tanto, su existencia puede afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales del auditor en respuesta a los riesgos evaluados.

Conclusión sobre la evaluación de la administración

17. El auditor deberá concluir sobre la evaluación de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

18. El auditor deberá considerar el mismo periodo que el usado por la administración al hacer su evaluación bajo el marco conceptual de información financiera. Si la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha cubre menos de doce meses desde la fecha del balance, el auditor deberá pedir a la administración que alargue su periodo de evaluación a doce meses desde la fecha del balance.

19. La evaluaciórn de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha es una parte clave de la consideración del auditor del supuesto de negocio en marcha. Según se anotó en el párrafo 7, la mayoría de los marcos conceptuales de la información financiera que requieren una evaluación explícita de la administración especifican el periodo por el cual se requiere que la administración tome en cuenta toda la información disponible.

20. Al concluir sobre la evaluación de la administración, el auditor considera el proceso que la administración siguió para hacer su evaluación, los supuestos en que se basó la evaluación y los planes de la gerencia para acción futura. El auditor considera si la evaluación ha tomado en cuenta toda la información relevante de la cual tiene conocimiento el auditor como resultado de los procedimientos de auditoria.

21. Según se anotó en el párrafo 6, cuando hay una historia de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la administración puede hacer su evaluación sin un análisis detallado. En tales circunstancias, la conclusión del auditor sobre lo apropiado de esta evaluación normalmente se hace también sin necesidad de llevar a cabo procedimientos detallados. Sin embargo, cuando se han identificado sucesos o condiciones que pueden proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, el auditor lleva a cabo procedimientos adicionales de auditoría, según se describe en el párrafo 26.

Periodo más allá de la evaluación de la administración

22. El auditor deberá interrogar a la administración sobre su conocimiento de sucesos o condiciones más allá del periodo de evaluación usado por la administración que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

23. El auditor está alerta a la posibilidad de que pueda haber sucesos conocidos, programados o no , o condiciones que ocurran más allá del periodo de evaluación usado por la administración que puedan traer a cuestionamiento lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha al preparar los estados financieros. El auditor puede tener conocimiento de tales sucesos o condiciones conocidos durante la planeación o conducciórn de la auditoria. incluyendo los procedimientos sobre sucesos subsecuentes.

24. Ya que el grado de incertidumbre asociado con el resultado de un suceso o condición se incrementa mientras más hacia el futuro esté el suceso o al considerar tales sucesos o condiciones. las indicaciones de relativos a negocio en marcha necesitarán ser de importancia antes de que el auditor considere tornar una acción adicional. El auditor puede que necesite pedir a la administración que determine la importancia potencial del suceso o condición en su evaluación de negocio en marcha.

25. El auditor no tiene una responsabilidad de diseñar procedimientos que no sean interrogar a la administración para identificar indicaciones de sucesos o condiciones que proyecten duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha más allá del periodo evaluado por la administración, el cual, según se comentó en el párrafo 18, debería ser de cuando menos doce meses desde la fecha del balance.

Procedimientos adicionales de auditoría cuando se identifiquen sucesos o condiciones

26. Cuando se han identificado sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, el auditor deberá:

a) Revisar los planes de la administración para acciones futuras basadas en su evaluación de negocio en marcha.;

b) Reunir suficiente evidencia apropiada de audítoría para confirmar o disipar si es que existe, o no, una incertidumbre de importancia relativa mediante el desempeño de los procedimientos considerados necesarios, incluyendo considerar el efecto de cualesquier planes de la administración y otros factores atenuantes.: y

c) Pedir representaciones por escrito de la administración respecto a sus planes para acción futura.

27. Durante la planeación del trabajo o en el curso del desempeño de los procedimientos de auditoría, pueden identificarse sucesos o condiciones que proyectarían una duda importante sobre la capacidad de la entidad para

continuar como un negocio en marcha. Continúa el proceso de considerar los sucesos o condiciones según avanza la auditoría. Cuando el auditor cree que tales sucesos o condiciones pueden proyectar una duda importante sobre la capacidad de ia entidad para continuar como un negocio en marcha, pueden cobrar importancia adicional ciertos procedimientos. El auditor !nterroga a la administración en cuanto a sus planes para acción futura, incluyendo sus planes para liquidar activos, pedir dinero prestado o reestructurar deuda, reducir o retrasar desembolsos, o incrementar capital. El auditor también considera si están disponibles cualesquier hechos o información adicionales desde la fecha en que la administración hizo su evaluación. El auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los planes de la gerencia son factibles y de que el resultado de estos planes mejorará la situación.

28. Entre los procedimientos que son relevantes a este respecto pueden incluirse:

• Analizar y discutir con la administración las proyecciones de flujo de efectivo, utilidad y otras relevantes.

• Analizar y discutir los más recientes estados financieros intermedios disponibles de la entidad.

• Revisar los términos de convenios de obligaciones amortizables y de préstamos, y determinar si se ha quebrantado alguno de ellos.

• Leer minutas de juntas de accionistas, del consejo de directores y de comités importantes como referencia a dificultades financieras.

• Interrogar al abogado de la entidad respecto a la existencia de litigios, así como reclamos. y sobre lo razonable de las evaluaciones de la administración de sus resultados y el estimado de sus implicaciones financieras.

• Confirmar la existencia, legalidad y exigibilidad de los convenios para proporcionar o mantener apoyo financiero con partes relacionadas y terceras partes, y evaluar la capacidad financiera de tales partes para proporcionar fondos adicionales.

• Considerar los planes de la entidad para manejar los pedidos no surtidos de clientes.

• Revisar sucesos despues del final del ejercicio para identiticar aquéllos que atenúen o afecten de otro modo la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

29. Cuando el análisis del flujo de efectivo es un factor importante para considerar el resultado futuro de los sucesos o condiciones el auditor considera:

a) La confiabilidad del sistema de la entidad para generar dicha información.

b) Si hay un soporte adecuado para los supuestos que fundamentan la proyección

Además, el auditor compara:

a) La información financiera prospectiva por ejercicios anteriores recientes con los resultados históricos.

b) La información financiera prospectiva para el ejercicio actual con los resultados logrados a la fecha.

Conclusiones y dictamen de auditoría

30. Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá determinar si, a juicio del auditor, existe una incertidumbre de importancia relativa relacionada a sucesos o condiciones que por sí solos o en agregado, puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

31. Existe una incertidumbre de importancia relativa cuando la magnitud de su impacto potencial es tal que, a juicio del auditor, es necesaria una clara revelación de la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre para que la presentación de los estados financieros no sea engañosa.

Supuesto de negocio en marcha apropiado
pero existe una incertidumbre de importancia relativa

32. Si el uso del supuesto de negocio en marcha es apropiado pero existe una incertidumbre de importancia relativa, el auditor considera si los estados financieros:

a) Describen en forma adecuada los sucesos o condiciones principales que dan origen a la duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar en operación y los planes de la administración para hacerse cargo de estos sucesos o condiciones.

b) Expresan claramente que hay una incertidumbre de importancia relativa relacionada a sucesos o condiciones que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y, por lo tanto, que puede no ser capaz de realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

33. Si se hace la revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedad pero modificar el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de énfasis de asunto que haga resaltar la existencia de una incertidumbre de importancia relativa relacionada al suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y que atraiga la atención hacia la nota en los estados financieros que revele los asuntos expuestos en el párrafo 32. Al evaluar lo adecuado de la revelación en los estados financieros, el auditor considera si es que la información llama explícitamente la atención del lector a la posibilidad de que la entidad pueda ser incapaz de continuar realizando sus activos y descargando sus pasivos en el curso normal de los negocios. Ei siguiente es un ejemplo de un párrafo así, cuando el auditor está satisfecho en cuanto a lo adecuado de la revelación de la nota:

> "Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención a ia Nota X de los estados financieros que indica que la Companía incurrió en una pérdida neta de ZZZ durante el año que término el 31 de diciembre de 20x1 y, que en esa fecha, los pasivos circulantes de la Compañía excedían sus activos totales en ZZZ. Estas condiciones, junto con otros asuntos expuestos en la nota X, indican la existencia de una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la Compañía para continuar como un negocio en marcha".

En casos extremos, tales como situaciones que impliquen múltiples incertidumbres de importancia relativa que sean importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de añadir un párrafo de énfasis de asunto.

34. Si no se hace revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o adversa, según sea apropiado (NIA 700*, El dictamen del auditor sobre los estados financieros,* párrafos 45-46). El dictamen deberá incluir referencia específica al hecho de que hay una incertidumbre de ímportancia relativa que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. El siguiente es un ejemplo de los párrafos relevantes cuando se debe expresar una opinión calificada:

> "Los convenios financieros de la Compañía vencen y los saldos restantes son pagaderos el 19 de marzo de 20x1. La Compañía no ha podido renegociar u obtener un financiamiento de reposición. Esta situación indica la existencia de una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar duda importante sobre la capacidad de la Compañía para continuar como un negocio en marcha y, por lo tanto, puede no tener la capacidad de realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y ias notas respectivas)

no revelan este hecho.

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información mencionada en el párrafo precedente, los estados financieros (presentan razonablemente) en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x0, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con...".

El siguiente es un ejemplo de 1os párraros relevantes cunndo hay que expresar una opinión adversa:

"Los convenios financieros de la Compañía vencieron y el saldo restante fue pagadero el 31 de diciembre de 20x0. La Compañía no ha podido renegociar u obtener un financiamiento de reposición y está considerando declararse en quiebra. Estos sucesos indican una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar duda importante sobre la capacidad de la Compañía para continuar como un negocio en marcha y, por lo tanto, puede no tener la capacidad de realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y las notas respectivas) no revelan este hecho.

En nuestra opinión, a causa de la omisión de la información mencionada en el párrafo precedente, los estados financieros no dan un punto de vista verdadero ni razonable de (o no presentan razonablemente) la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x0. y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por ei año que terminó en esa fecha, de acuerdo con... (y no cumplen con ...) ...".

Supuesto inapropiado de negocio en marcha

35. Si, a juicio del auditor, la entidad no tendrá la capacidad de continuar como un negocio en marcha, el auditor deberá expresar una opinión adversa si los estados financieros han sido preparados sobre una base de negocio en marcha. Si con base en los procedimientos adicionales realizados y la información obtenida, incluyendo el efecto de los planes de la administración, el juicio del auditor es que la entidad no será capaz de continuar como un negocio en marcha, el auditor concluye, sin importar si se ha hecho o no la revelación correspondiente, que el supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros es inapropiado y expresa una opinión adversa.

36. Cuando la administración de la entidad ha concluido que el supuesto de negociación marcha usado en la preparación de los estados financieros no es apropiado, los estados financieros necesitan prepararse sobre una base alternativa autorizada. Si con base en los procedimientos adicionales llevados a cabo y la información obtenida, el auditor determina que la base alternativa es

apropiada, el auditor puede emitir una opinión sin salvedad si hay revelación adecuada, pero puede requerir un énfasis de asunto en el dictamen del auditor para llamar la atención del usuario hacia dicha base.

Falta de diposición de la administración para hacer o extender su evaluación

37. Si la administración no está dispuesta a hacer o extender su evaluación cuando se le pide por el auditor que lo haga, ei auditor deberá considerar la necesidad de modificar el dictamen del auditor como resultado de la limitación en el alcance del trabajo del auditor. En ciertas circunstancias, como las descritas en los párrafos 15, 18 y 24, el auditor puede creer que es necesario pedir a la administración que haga o extienda su evaluación. Si la admitistración no está dispuesta a hacerlo, no es responsabilidad dei auditor rectificar ia falta de análisis por la gerencia. y puede ser apropiado un dictamen modificado porque quizá no sea posible para el auditor obtener suficiente evidencia respecto del uso del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

38. En algunas circunstancias, la falta de análisis por la administración puede no impedir que el auditor esté satisfecho sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Por ejemplo, los otros procedimientos del auditor pueden ser suficientes para evaluar lo apropiado del uso por la adminis-tración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros porque la entidad tiene una historia de operaciones y un fácil acceso a recursos financieros. En otras circunstancias. sin embargo, el auditor quizá no pueda confirmar o disipar, en ausencia de la evaluación de la adrninistración, si es que existen, o no, sucesos o condiciones que indiquen que puede haber una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, o la existencia de planes que la administración ha establecido para hacerse cargo de ellos u otros factores atenuantes. En estas circunstancias, el auditor modifica el dictamen del auditor según se comenta la NIA 700. *El dictamen del auditor sobre los estados financieros,* párrafos 36-44.

Retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros

39. Cuando hay un retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros por parte de la administración después de la fecha del balance, el auditor considera las razones para el retraso. Cuando el retraso pudiera relacionarse a sucesos o condiciones que se refieran a la evaluación de negocio en marcha, el auditor considera la necesidad de desempeñar procedimientos de auditoría adicionales, según se describe en el párrafo 26, así como el efecto sobre la conclusión del auditor respecto a la existencia de una incertidumbre de importancia relativa, según se describe en el párrafo 30.

Fecha de vigencia

40. Esa NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros generalmente no está en cuestión cuando se audita ya sea a un gobierno central o a aquellas entidades del sector público que tienen convenios de fondos respaldados por un gobierno central. Sin embargo, cuando dichos convenios no existan, o cuando el fondeo de la entidad por el gobierno central pueda ser retirado y la existencia de la entidad pueda estar en riesgo, esta NIA proporcionará una útil guía. Al corporatizarse los gobiernos y privatizar las entidades del gobierno, los temas de negocio en marcha se harán cada .vez más relevantes para el sector público.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 580

REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACION

Entra en vigor de estados financieros por periodos que comiencen en o despues del 15 de diciembre de 2004)

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-2
Reconocimiento de la administración de su responsabilidad por los estados financieros	3
Representaciones de la administración como evidencia de auditoría	4-9
Documentación de representaciones de la administración	10-14
Acción si la administración rehúsa proporcionar representaciones	15
Apéndice: Ejemplo de una carta de representación de la administración	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 580, "Representaciones de la administración" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditona normas y propercionar lineamientos sobre el uso de representaciones de la administración como evidencia de auditoria, los procedimientos se deben aplicar para evaluar y documentar las representaciones de la acción a tomar si la administracion se rehusa a proporcionar representaciones apropiadas.

2. El auditor deberá obtener representaciones apropiadas de la administración.

Reconocimiento de la administración de su responsabilidad por los estados financieros

3. El auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su

responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia relevante para informes financieros. } que ha aprobado los estados financieros. El auditor puede obtener evidencia del reconocimiento de la administración de dicha responsabilidad v aprobación en minutas importantes de juntas del consejo de directores u organismo imilar u obteniendo una representación por escrito de la administrc:ón o una copia firmada de los estados financieros.

Representaciones de la administración como evidencia de auditoría

4. El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración sobre asuntos de importancia relativa para los estados financieros cuando no puede esperarse razonablemente que exista otra suficiente evidencia apropiada de auditoría. La posibilidad de malos entendidos entre auditor y la administración se reduce cuando las representaciones orales son confirmadas por la administración por escrito. Los asuntos que podrian inciuirse .a una carta de la administración o en una carta confirmatoria a la aáministración se exponen en el Apéndice en el ejemplo de una carta de representación de la administración.

5. Las representaciones por escrito solicitadas a la administración pueden ser limitadas a asuntos que se consideren de importancia relativa ya sea individual o colectivamente para los estados financieros. Respecto de ciertas partidas puede ser necesario informar a la administración de lo que el auditor entiende por importancia relativa.

5ª. El auditor deberá obtener representación escrita de la administración de que:

a) Reconoce su responsabilidad por el diseño e implementación del control interno para prevenir y detectar error; y

b) Cree que los efectos de las representaciones erróneas no corregidas de los estados financieros acumuladas por el auditor durante la auditoría son de importancia relativa. tanto en lo individual como en el agregado, para los estados financieros tomados como un todo. Deberá incluirse un resumen de dichas partidas en o anexarse a las representaciones escritas.

6. Durante el curso de una auditoría, la administración hace muchas representaciones al auditor, ya sea en forma no solicitada o en respuesta a investigaciones específicas. Cuando dichas representaciones se relacionan a asuntos que son de importancia relativa para los estados financieros el auditor necesitará:

(a) buscar evidencia de auditoría corroborativa de fuentes dentro o fuera de la entidad;

(b) evaluar si las representaciones hechas por la administración parecen razo-

nables v consistentes con otra evidencia de auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones; y

(c) considerar si puede esperarse que los individuos que hacen las representaciones estén bien informados sobre los asuntos particulares.

7. Las representaciones de la administración no pueden ser un substituto para otra evidencia de auditoría que el auditor pudiera razonablemente esperar que esté disponible. Por ejemplo, una representación de la administración respecto del costo de un activo no es un substituto de la evidencia de auditoria de dicho costo que un auditor esperaría ordinariamente obtener. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de un asunto qué tenga, o pueda tener, un efecto de importancia sobre los estados financieros y se esperaría que dicha evidencia esté disponible, esto constituirá una limitación en el alcance de la auditoría, aún si se ha recibido una representación de la administración sobre el asunto.

8. En ciertos casos una representación de la administración puede ser la única evidencia de auditoría que puede esperarse razonablemente que esté disponible. Por ejemplo, el auditor no esperaría necesariamente que otra evidencia de auditoria estuviera disponible para corroborar la intención de la administracica de retener una inversión especifica para una plusvalía a largo plazo.

9. Si una representación de la administración se contradice por otra evidencia de auditoría, el auditor debería investigar las circunstancias y, cuando sea necesario, reconsiderar la confiabilidad de otras representaciones hechas por la administración.

Documentación de representaciones de la administración

10. El auditor debería ordinanarnente incluir en los papeles de trabajo de la auditoría evidencia de las representaciones de la administración en forma de un resumen de las discusiones orales con la administración o de representaciones por escrito de la administracion.

11. Una representación por escrito es mejor evidencia de auditoría que una representación oral y puede tomar la forma de:

(a) una carta de representación de ia administración:

(b) una carta del auditor explicando la comprensión del auditor de las representaciones de la administración. con debido acuse de recibo y confirmada por la administración: y

(c) minutas importantes de juntas del consejo de directores u organismo similar o

una copia firmada de los estados financieros.

Elementos básicos de una carta de representación de la administración

12. Al solicitar una carta de representación de la administración, el auditor debería pedir que sea dirigida al auditor, que contenga información especificada y que esté apropiadamente fechada y firmada.

13. Una carta de representación de la administración ordinariamente estaría fechada en la misma fecha del dictamen del auditor. Sin embargo, en ciertas circunstancias, puede también obtenerse una carta de representación por separado respecto de transacciones específicas u otros eventos. durante el curso de la auditoría o en una fecha después de la fecha dei dictamen del auditor, por ejemplo, en la fecha de una oferta pública.

14. Una carta de representación de la administración ordinariamente estaría firmada por los miembros de la administración que tengan la responsabilidad primaria de la entidad y de sus aspectos financieros (ordinariamente el funcionario ejecutivo senior v el fúncionario senior de finanzas) basados en su mejor conocimiento y creencia. En ciertas circunstancias el auditor puede desear obtener cartas de representación de otros miembros de ia administración. Por ejemplo. el auditor puede desear obtener una representacicn por escrito sobre la integridad de todas ias minutas de las juntas de accionistas. del consejo de directores y de los comités importantes, del individuo responsable de conservar dichas minutas.

Acción si la administración se rehusa a proporcionar representaciones

15. Si la administración se rehusa a proporcionar una representación que el auditor considera necesaria, esto constituye una limitación del alcance y el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión. En tales circunstancias, el auditor debería evaluar cualquier confianza depositada en otras representaciones hechas por la administración durante el curso de la auditoría y considerar si la s otras implicaciones de la negativa pudieran tener algún efecto adicional sobre el dictamen del auditor.

APÉNDICE

Ejemplo de una carta de representación de la administración

No es la intencion de la siguiente carta ser una carta estándar. Las representaciones de la administración variarán de una entidad a otra y de un periodo al siguiente:

Aunque el buscar representaciones de la administración sobre una variedad de asuntos puede servir para centrar la atención de la administración sobre dichos

asuntos, y así hacer que la administración se dirija a dichos asuntos específicamente en más detalle de lo que lo haría en otro caso, el auditor necesita percatarse de las limitaciones de las representaciones de la administración como evidencia de auditoría según se expone en esta NIA.

(Membrete de la Entidad)

(Al Auditor) (Fecha)

Esta carta de representación se proporciona en conexión con su auditoria de los estados financieros de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19X1 con el fin de expresar una opinión sobre si los estados financieros dan una visión verdadera y confiable de (o presentan razonablemente todo lo importante) la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1 y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo por el año que entonces finalizó, de acuerdo con (indicar el marco de referencia para informes financieros relevante).

Reconocemos nuestra responsabilidad por la presentación confiable de los estados financieros de acuerdo con (indicar el marco de referencia para reportes financieros relevante).

Confirmamos, según nuestro mejor entendimiento y creencia, las siguientes representaciones:

Incluir aquí las representaciones relevantes para la entidad. Dichas representaciones pueden incluir:

- No ha habido irregularidades que involucren a miembros de la administración o empleados que tengan un papel importante en los sistemas de contabilidad y de control interno o que pudieran tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros.

- Hemos puesto a su disposición todos los libros de contabilidad y de documentos de apoyo y todas las minutas de juntas de accionistras y del consejo de directores (a saber, las llevadas a cabo el 15 de marzo de 19x1 y el 30 de septiembre de 19x1, respectivamente).

- Confirmamos la integridad de la información proporcionada respecto de la identificación de partes relacionadas.

- Los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, incluyendo omisiones.

- La Compañía ha cumplido con todos los aspectos de con venios

contractuales que pudieran tener un efecto de importancia sobre los estados financieros en caso de no cumplimiento. No ha habido incumplimiento con requerimientos de las autoridades reglamentadoras que pudieran tener un efecto de importancia sobre los estados financieros en caso de incumplimiento.

- Lo siguiente ha sido debidamente registrado y cuando fue apropiado, revelado en forma adecuada en los estados financieros:

  a) La identidad de. y saldos y transacciones con, partes relacionadas.

  b) Pérdidas originadas de compromisos de venta y compra.

  c) Convenios y opciones para re-comprar activos previamente vendidos.

  d) Activos en prenda como colateral.

- No tenernos planes ni intenciones que puedan alterar en forma importante el valor en libros o la clasificación de activos y pasivos reflejados en los estados financieros.

- No tenemos planes de abandonar líneas de productos u otros planes o intenciones que resulten en un exceso u obsolescencia de inventario, y ningún inventario está declarado en un monto que exceda su valor neto realizable.

- La Compañía tiene título satisfactorio de todos los activos y no hay gravámenes ni afectaciones sobre los activos de la compañía, excepto por aquellos que se revelan en la Nota X a los estados financieros.

- Hemos registrado o revelado, según lo apropiado, todos los pasivos, reales y contingentes, y hemos revelado en la Nota X a los estados financieros todas las garantías que hemos dado a terceras partes.

- Aparte de... descritos en la Nota X a los estados financieros, no ha habido hechos posteriores al final del periodo que requieran ajuste o revelación en los estados financieros o en las Notas consecuentes.

- La reclamación..... por parte de la Compañía XYZ ha sido resuelta por la suma total de XXX que ha sido acumulada en forma apropiada en los estados financieros. No se ha recibido ni se espera recibir otra reclamación en conexión con algún litigio

- No hay ningún convenio formal o informal de saldo compensatorio con ninguna de nuestras cuentas de efectivo e inversión. Excepto por lo revelado en la Nota X a los estados financieros, no tenemos otra línea de convenios

de crédito

- Hemos registrado o revelado de manera apropiada en los estados financieros las opciones y convenios de recompra de acciones de capital, y las acciones de capital reservadas para opciones, certificados, conversiones y otros requerimientos.

_____
(Funcionario Ejecutivo Senior)

_____
(Funcionario Financiero Senior)

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600

USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR

(Esta declaración está en vigor)

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-5
Aceptación corno auditor principal	6
Los procedimientos del auditor principal	7-14
Cooperación entre auditores	15
Consideraciones sobre informes	16-17
División de la responsabilidad	18

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 "Uso del Trabajo de Otro Auditor", debe leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoria, Otros trabaios para atestiguar y Servicios Relacionados", que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre ios estados financieros de una entidad. usa el trabajo de otro auditor en la intormación financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad. Esta NIA no trata de aquellos casos donde dos o más auditores son nombrados como auditores conjuntos ni trata de la relación de! auditor con el auditor antecesor. Aún más. cuando el auditor principal concluye que los estados financieros de un componente no son de importancia relativa, las normas de esta NIA no aplican. Cuando, sin embargo, varios componentes, de no importancia relativa en sí mismos, juntos son de importancia relativa, necesitarán ser considerados los procedimientos explicados en esta NIA.

2. Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debería determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor.

3. "Auditor principal" significa el auditor con la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando esos estados financieros incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

4. "Otro auditor" significa un auditor, distinto del auditor principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que está incluida en los estados financieros auditados por el auditor principal. Otros auditores incluye firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no y corresponsales, así como auditores que no tengan relación.

5. "Componente" significa una división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.

Aceptación como auditor principal

6. El auditor debería considerar si la propia participación del auditor es suficiente para poder actuar como el auditor principal. Para este fin, el auditor principal debería considerar:

(a) la importancia relativa de la porción de los estados financieros que audita el auditor principal:

(b) el grado de conocimiento del auditor principal respecto del negocio de los componentes:

(c) el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros de los componertes auditados por el otro auditor; y

(d) la realización de procedimientos adicionales según expuestos en esta NIA respecto de los componentes auditados por el otro auditor dando como resultado que el auditor principal tenga una importante participación en dicha auditoría.

Los procedimientos del auditor principal

7. Cuando se planea de usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica. Algunas de las fuentes de información para esta consideración podrían ser la membresia común en una organización profesional, la membresía común en, o afiliación a, otra . firma o referencia a la organización profesional a la que pertenezca el otro auditor. Estas fuentes pueden ser suplementadas cuando sea apropiado, mediante investigaciones con otros auditores. banqueros, etc., y por discusiones con el otro auditor.

8. El auditor principal debería desempeñar procedimientos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, de que el trabajo del otro auditor es

adecuado para los fines del auditor principal, en el contexto de la asignación específica.

9. El auditor principal debería comunicar al otro auditor:

(a) los requisitos de independencia respecto de la entidad así como del componente y obtener representación sobre el cumplimiento con ellos;

(b) el uso que se hará del trabajo e informe del otro auditor, y hará suficientes arreglos para la coordinación de sus esfuerzos en la etapa inicial de planeación de la auditoría. El auditor principal debería informar al otro auditor de asuntos tales como las áreas que requieren considerción especial, procedimientos para la identificación de transacciones entre compañías que puedan requerir revelación y el calendario para completar la auditoria; y

(c) los requerimientos de contabilidad, auditoría y de informes y obtener representación escrita sobre el cumplimiento con los mismos.

10. El auditor principal podría también, por ejemplo, discutir con el otro auditor los procedimientos de auditoria aplicados, revisar un resumen escrito de los procedimientos del otro auditor (que puede ser en forma de cuestionario o de lista de veriticación) o revisar papeles de trabajo del otro auditor. El auditor principal puede desear desempeñar estos procedimientos durante una visita al otro auditor. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos dependerá de las circunstancias del trabajo y del conocimiento del auditor principal de la competencia profesional del otro auditor. Este conocimiento puede haber sido ampliado con ia revisión de trabajos previos de auditoria del otro auditor.

11. El auditor principal puede concluir que no es necesario aplicar procedimientos como los sdescritos en el párrafo 10 a causa de suficiente evidencia apropiada de auditoría obtenida previamente de que se cumple con políticas y procedimientos aceptables de control de calidad en la conducción de la práctica de! Otro auditor. Por ejemplo, cuando son firmas afiliadas el auditor principal y el otro auditor pueden tener una relación formal, continua que proporciona procedimientos que dan dicha evidencia de auditoría como revisión periódica inter-firmas, pruebas de políticas y procedimientos en operación, y revisión de papeles de trabajo de auditorias seleccionadas.

12. El auditor principal deberá considerar los resultados significativos del otro auditor.

13. El auditor principal puede considerar apropiado discutir con el otro auditor y la administración del componente, los resultados de auditoría u otros asuntos que afecten la información financiera del componente y pueden también decidir que son necesarias pruebas suplementarias de los registros o de la información

del componente. Dichas pruebas pueden, dependiendo de las cirucunstancias, ser desarrollados por el auditor principal o por el otro auditor.

14. El auditor principal debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoria los componentes cuya información financiera fue auditada por otros auditores, su importancia para los estados financieros de la entidad como un todo, los nombres de los otros auditores, y cualesquiera conclusiones alcanzadas de que los componentes individuales sean de no importancia relativa. El auditor principal debería también documentar los procedimientos desempeñados y las conclusiones alcanzadas. Por ejemplo, los papeles de trabajo del otro auditor que han sido revisados serían identificados y se registrarían los resultados de discusiones con el otro auditor. Sin embargo, el auditor principal no necesita documentar las razones para limitar los procedimientos en las circunstancias descritas en el párrafo 11, siempre que esas razones estén resumidas en alguna otra parte en documentación conservada por la firma del auditor principal.

Cooperación entre auditores

15. El otro auditor, conociendo el contexto en que el auditor principal usará el trabajo del otro auditor, deberá cooperar con el auditor principal. Por ejemplo, el otro auditor debería traer a la atención del auditor principal cualquier aspecto del trabajo del otro auditor que no pueda ser realizado como se solicita. Similarmente, sujeto a consideraciones legales y profesionales, el otro auditor necesitará ser informado de cualesquier asuntos que vengan a la atención del auditor principal que puedan tener un efecto importante sobre el trabajo del otro auditor.

Consideraciones sobre informes

16. Cuando el auditor principal conciuye que el trabajo del otro auditor no puede ser usado y el auditor principal no ha podido desempeñar procedimientos adicionales suflcientes respecto de la información financiera del componente auditado por el otro auditor, el auditor principal debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión porque hay una limitación en el alcance de la auditoría.

17. Si el otro auditor emite, o tiene intención de emitir. un dictamen de auditor con salvedades, el auditor principal debería considerar si la materia de la salvedad es de tal naturaleza e importancia, en relación a los estados financieros de la entidad sobre los que el auditor principal está dictaminando, que se requiera una saivedad en el dictamen del auditor principal.

División de la responsabilidad

I8. Si bien se considera deseable el cumplimiento con los lineamientos

precedentes. ios reglamentos locales de algunos países permiten a un auditor principal basar su opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados como un todo únicamente con base en el informe de otro auditor respecto de la auditoría de uno o más componentes. Cuando el auditor principal lo hace así, el dictamen del auditor principal debería declarar este hecho claramente y debería indicar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor. Cuando el auditor principal hace tal referencia en el dictamen del auditor, los procedimientosde auditoria están ordinariamente limitados a aquellos descritos en los párrafos 7 y 9.

Perspectiva del Sector Público

1. *Los principios básicos de esta NIA aplican a la auditoría de los es!ados financieros en el sector público, sin embargo, guías suplementarias sobre consideraciones adicionales se requieren cuando se usa el trabajo de otros auditores en el sector público. Por ejemplo, el auditor principal en el sector público tiene que asegurar que, cuando la legislación ha prescrito que se cumpla* con un conjunto particular de normas de auditoria, el otro auditor ha cumplido con *dichas normas. Respecto de las entidades del sector público el Comité del Sector Público ha suplementado los lineamientos comprendidos en esta NIA en su Estudio 4, "Uso del trabajo de Otros Auditores – Una perspectiva dei Sector Público".*

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610

CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

En vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-4
Alcance y objetivos de la auditoría interna.....	5
Relación entre auditoría interna y el auditor externo.....	6-8
Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría Interna	9-13
Planeación del tiempo para enlace y coordinación	14-15
Evaluación del trabajo de auditoría interna.....	16-19

La Norma internacional de auditoría (NIA) 610, "Consideración del trabajo de auditoría interna" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, . Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna. Esta NIA no trata de casos cuando el personal de auditoría interna ayudan al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos anotados en esta NIA necesitan ser aplicados solo a actividades de auditoría interna que sean relevantes a la auditoría de los estados financieros.

2. El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

3. "Auditoría interna" significa una actividad de evaluación que se establece dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, monitorear el control interno.

4. Si bien el auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, ciertas partes del trabajo de auditoría interna pueden ser útiles para el auditor externo.

Alcance y Objetivos de la auditoría interna

5. El alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de su administración. Ordinariamente, las actividades de auditoría interna incluyen uno o más de los siguientes puntos:

- Monitoreo del control interno. El establecer control interno adecuado es responsabilidad de la administración, la cual demanda atención apropiada en una base continua. Ordinariamente se le asigna a la auditoría interna por parte de la administración la responsabilidad específica de revisar los controles, monitorear su operación y recomendar las mejoras consecuentes.

- Examinar la información financiera y de operación. Esto puede incluir revisión de los medios usados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información y la investigación específica de partidas individuales incluyendo pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.

- Revisar la economia, eficiencia y efectividad de operaciones incluyendo los controles no financieros de una entidad.

- Revisar el cumplimiento con leyes, reglarnentos y otros requerimientos externos y con políticas y directivas de la administración y otros requisitos internos.

Relación entre auditoria interna y el auditor externo

6. El papel de la auditoria tnterna es determinado por la administración, y sus objetivos difieren de los del auditor extemo quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los estados financieros. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo a los requerimientos de la administración. El interés primordial del auditor externo es si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

7. No obstante, aleunos de los medios de lograr sus respectivos objetivos son a menudo similares y así ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser para determinar la naturaieza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoria externa.

8. La auditoria interna es parte de la entidad. Independientemente del grado de

autonomía y objetividad de la auditoría interna, no puede loprar el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por ningún uso que se haga de la auditoría interna. Todos los juicios relacionados con la auditoría de los estados financieros son los del auditor externo.

Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna

9. El auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de control interno para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

10. Una auditoría interna efectiva a menudo permitirá una modificación en la naturaleza y oportunidad. y una reducción en el alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor externo pero no los puede eliminar por completo. en algunos casos, sin embargo, habiendo considerado las actividades de auditoría interna, el auditor externo puede decidir que la auditoría interna no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoria externa.

11. El auditor externo deberá realizar una evaluación de la función de auditoría interna cuando la auditoría interna sea relevante para la evaluación del riesgo por el auditor externo.

12. La evaluación del auditor externo de la función de auditoria interna influirá en el juicio del auditor externo sobre el uso que puede darse a la auditoría interna para hacer evaluaciones del nesgo y. por tanto. modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoria externa adicionales.

13. Al obtener una comprensión y desarrollar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, los criterios importantes son:

(a) Status Organizacional. Status específico de la auditoría interna en la entidad y el efecto que ésta tiene sobre su capacidad para ser objetiva. En la situación ideal, la auditoría interna deberá reportar al nivel más alto de administración y estar libre de cualquiera otra responsabilidad operativa. Cualesquier impedimentos o restricciones puestos a ia auditoría interna por parte de la administración necesitaría ser cuidadosamente considerado. En particular los auditores internos necesitarán estar libres de comunicarse plenamente con el auditor externo.

(b) Alcance de la Función: la naturaleza y alcance de las asignaciones de auditoría interna desempeñadas. El auditor externo también necesitaría, considerar si la administración actúa sobre las recomendaciones de auditoría

interna v como se evidencia esto.

(c) Competencia Técnica: si la auditoría interna es desempeñada por personas que tienen el entrenamiento técnico y la eficiencia adecuados como auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, revisar las políticas para contratar y entrenar al personal de auditoría interna y su experiencia y calificaciones profesionales.

(d) Debido Cuidado Profesional: si la auditoría interna es planeada, supervisada, revisada v documentada apropiadamente. Se debería considerar la existencia de manuales de auditoría adecuados, programas de trabajo y papeles de trabajo.

Planeación del tiempo para enlace y coordinación

14. Cuando planea usar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo necesitará considerar el plan tentativo de auditoría interna para el periodo y discutirlo tan al principio como sea posible. Cuando el trabajo de auditoría interna va a ser un factor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor externo, es deseable convenir por adelantado el tiempo para dicho trabajo, el grado de cobertura de la auditoría, los niveles de pruebas y los métodos propuestos para selección de rnuestras, decumentación del trabajo desarrollado y revisión de los procedimientos para reportes.

15. El enlace con auditoria interna es más efectivo cuando se celebran juntas a intervalos apropiados durante el periodo. El auditor externo necesitaría ser informado de, y tener acceso a, informes de auditoría interna relevantes y mantenérsele informado de cualquier asunto importante que venga a la atención del auditor interno lo que puede afectar el trabajo del auditor externo. En forma sirnilar, el auditor externo ordinariamente debería informar al auditor interno de cualesquier asuntos importantes que puedan afectar la auditoria interna.

Evaluación del trabajo de auditoría interna

16. Cuando el auditor externo tiene intención de usar trabajo especifico de auditoría interna, el auditor externo deberá evaluar y aplicar procedimientos de auditoría a dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos del auditor externo.

17. La evaluación de trabajo específico de auditoría interna implica la consideración de la adecuación del alcance del trabajo y programas relacionados y si la evaluación preliminar de la auditoría interna permanece como apropiada. Esta evaluación puede incluir la consideración de si:

(a) el trabajo es desempeñado por personas que tienen entrenamiento técnico y eficiencia adecuados como auditores internos y si el trabajo de los auxiliares es supervisado, revisado y documentado apropiadamente;

(b) si se obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría para poder sustentar conclusiones razonables:

(c) las conclusiones alcanzadas son apropiadas en las circunstancias y si cualquiera de los informes preparados son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado; y

(d) las excepciones o asuntos inusuales revelados por la auditoría interna son resueltos en forma apropiada.

18. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados al trabajo específico de auditoria intema dependerá del juicio del auditor externo respecto del nesgo e importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Dichos procedimientos de auditoria pueden incluir examen de partidas ya examinadas por auditoría interna, examen de otras partidas similares. y observación de procedimientos de auditoría interna.

l9. El auditor externo debería registrar las conclusiones respecto del trabajo específíco de auditoría interna que ha sido evaluado y los procedimientos de auditoria aplicados al trabajo del auditor interno.

Perspectiva del Sector Público

1. Los principios básicos de esta NIA aplican a la auditoría de estados financieros del sector público. El Estudio 4 del Comité del Seclor Público, "Uso del Trabajo de Otros Auditores —Una perspectiva del Sector Público," da lineamientos y consideraciones adicionales cuando se considera el trabajo de auditoría interna en el sector público.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620

USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO

(Entra en vigor para auditorias de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de junio de 2005)

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-5
Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto	6-7
Competencia y objetividad del experto	8-10
Alcance del trabajo del experto	11
Evaluación del trabajo del experto	12- 15
Referencia a un experto en el dictamen del auditor	16-17

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620, "Uso del trabaio de un experto" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionacios," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoria (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría.

2. Cuando use el trabajo desempeñado por un experto, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

3. "Experto" significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría.

4. La educación y experiencia del auditor capacitan al auditor a ser conocedor de los asuntos de negocios en general. pero no se espera que el auditor tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra

profesión u ocupación, tal como un actuario o un ingeniero.

5. Un experto puede ser:

(a) contratado por la entidad;

(b) contratado por el auditor;

(c) empleado por la entidad; o

(d) empleado por el auditor.

Cuando el auditor usa el trabajo de un experto empleado por la firma de auditoria, el auditor podrá depender de los sistemas de reclutamiento y entrenamiento de la firma que determinan las capacidades y competencia de dicho experto, según se explica en la NIA 220, "Control de calidad para auditorías de información financiera histórica" en vez de necesitar evaluarlas para cada trabajo de auditoria.

Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto

6. Para lograr una comprensión de la entidad y aplicar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados, el auditor puede necesitar obtener, conjuntamente con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Son ejemplos:

- Valuaciones de ciertos tipos de activos, por ejemplo, terreno y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte, y piedras preciosas.

- Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, por ejemplo minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de plante y maquinaria.

- Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados por ejemplo, una valuación actuarial.

- La medición de trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo.

- Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios. estatutos y reglamentos.

7. Cuando determine la necesidad de usar el trabajo de un experto, el auditor debería considerar:

(a) el conocimiento y experiencia previa del equipo del trabajo sobre el que se considera;

(b) El riesgo de representación errónea e importancia relativa basado en la naturaleza, complejidad, e importancia relativa del asunto que se considera; y

(e) La cantidad y calidad de otra evidencia de auditoría que se espera obtener.

Competencia y objetividad del experto

8. Al planear el uso del trabajo de un experto, el auditor deberá evaluar la competencia profesional del experto. Esto implicará considerar:

(a) la certificación o licencia profesional, o membresía del experto en, un órgano profesional apropiado: y

(b) experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría.

9. El auditor deberá evaluar la objetividad del experto.

10. El riesgo de que la objetividad de un experto sea menoscabada aumenta cuando el experto:

(a) sea empleado por la entidad; y

(b) esté relacionado en algún otro modo a la entidad, por ejemplo. Al ser financieramente dependiente de, o tener una inversión en, la entidad.

Si el auditor está preocupado respecto de la competencia u objetividad del experto, el auditor necesita discutir cualesquiera reservas con la administración y considerar si puede obtenerse suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto del trabajo de un experto. El auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría o buscar evidencia de auditoría de otro experto (después de tomar en cuenta los factores del párrafo 7).

Alcance del trabajo del experto

11. El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los fines de la auditoría. Puede obtenerse evidencia de auditoría mediante una revisión de los términos de referencia que a menudo se fijan en las instrucciones de la entidad al experto. Dichas instrucciones ai experto puedern cubrir asuntos como.

- Los objetivos y alcance del trabajo del experto.

- Un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que ei informe dei experto cubra.

- El uso que el auditor piensa dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes de la identidad del experto y del grado de involucración.

- El grado de acceso del experto a los registros y archivos apropiados.

- Clarificación de la relación del experto con la entidad, si la hay.

- Confidencialidad de la información de la entidad.

- Información respecto de los supuestos y métodos que se piensa usar por el experto y su consistencia con los usados en periodos anteriores.

En caso de que estos asuntos no se expongan claramente en instrucciones escritas al experto. el auditor puede necesitar comunicarse con el experto directamente para obtener evidencia de auditoría a este respecto. Para obtener una comprensión de la entidad. el auditor también considera si ha de incluir al experto en la discusión del equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa.

Evaluación del trabajo del experto

12. El auditor deberá evaluar lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría respecto de la aseveración de los estados financieros que está siendo considerada. Esto implicará evaluación de si la sustancia de los resultados del experto esta reflejada en manera apropiada en los estados financieros o soporta las aseveraciones de los estados financieros, y la consideración de:

- Datos fuentes usados;

- Supuestos y métodos usados y su consistencia con periodos anteriores ; y

- Resultados del trabajo del experto a la luz del conocimiento global del auditor del negocio y de los resultados de otros procedimientos de auditoría.

13. Al considerar si el experto ha usado datos fuente que son apropiados en las circunstancias, el auditor debería considerar los siguientes procedimientos:

(a) hacer investigaciones respecto de procedimientos llevados a cabo por el experto para establecer si los datos fuente son suficientes, relevantes y confiables.

(b) revisar o probar los datos usados por el experto.

14. Lo apropiado y razonable de los supuestos y métodos usados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la misma pericia y, por lo tanto, no puede siempre confrontar los supuestos y métodos del experto. Sin embargo, el auditor necesitará obtener una comprensión de los supuestos y métodos usados y considerar si son apropiados y razonables, basado en el conocimiento del auditor del negocio y en los resultados de otros procedimientos de auditoria.

15. Si los resultados del trabajo del experto no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría o si los resultados no son consistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor debería resolver el asunto. Esto puede implicar discusiones con la entidad y el experto, aplicar procedimientos adicionales, incluyendo la posibilidad de contratar a otro experto. o modificar ei dictamen del auditor.

Referencia a un experto en el dictamen del auditor

16. Cuando emite un dictamen de auditor sin salvedad, el auditor no debería referirse al trabajo de un experto. Dicha referencia podría ser malentendida como una calificación de la opinión del auditor o una división de la responsabilidad, ninguna de las cuales es la intención.

17. Si, como resultado del trabajo de un experto, el auditor decide emitir un dictamen de auditor modificado, en algunas circunstancias puede ser apropiado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse a, o describir, el trabajo del experto (incluyendo la identidad del experto y el grado de involucración del experto). Fn circunstancias, el auditor debería obtener el permlso del experto antes de hacer dicha referencia. Si el permiso es negado y el auditor cree que es necesaria una referencia, ei auditor puede necesitar buscar asesoría legal.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 700 (REVISADA)

EL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE UN JUEGO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL[1]

(Vigente para dictámenes de auditor fechados en, o después del,31 de diciembre de 2006)[*]

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 - 3
El dictamen del auditor sobre los estados financieros	4 – 15
Elementos del dictamen del auditor en una auditoria conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoria	16 – 57
Dictamen del auditor	58 – 60
Dictamen del auditor para auditorias conducidas de acuerdo, tanto con las NIA, como con normas de auditoria de una jurisdicción o país especifico	61 – 66
Información complementaria sin auditar presentada con los estados financieros auditados	67 – 71
Fecha de vigencia	72

La Norma Internacional de Auditoria (NIA) 700 (revisada), *El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* deberá leerse el contexto del "prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados", que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

[1] Esta NIA es aplicable para dictámenes de auditor sobre los estados financieros que se describen en el párrafo 1 de esta NIA.

[*] La NIA 700 (revisada) dio origen a modificaciones de adaptación a la NIA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan un auditoría de de estados financieros,* la NIA 210*, Términos de los trabajos de auditoría,* la NIA 560, *Hechos posteriores,* la NIA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor independiente,* y a la NIA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría de propósito especial.* Las modificaciones de adaptación a las NIA 200, 210, 560 y 800 se exponen en los apéndices de estas normas. La nueva NIA 701 y las modificaciones de adaptación correspondientes, siguen a la NIA 700 (revisada) en este manual.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoria (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el dictamen del auditor independiente, emitido corno resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable. También de guías sobre los asuntos que el auditor considera para formarse una opinión sobre dichos estados financieros. Según se describe en la NIA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros,* "estados financieros de propósito general" son los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios.[2]

2. Esta NIA trata las circunstancias en que el auditor puede expresar una opinión no calificada y no es necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. La NIA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor* independiente establece normas y proporciona lineamientos sobre las modificaciones a este dictamen para un énfasis de asunto, una opinión calificada, una abstención de opinión o una opinión adversa.

3. La NIA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría con propósito especial* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor emitido como resultado de una auditoría de:

    a) Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base de contabilidad integral;

    b) Un componente de un juego completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial, como un estado financiero único, cuentas especificadas, elementos de cuentas o partidas en un estado financiero;

    c) Cumplimiento con acuerdos contractuales; y

    d) Estados financieros resumidos.

[2] La implementación de la frase final del párrafo 3 y de los párrafos 37 – 48 de la NIA 200 (modificada como resultado de la NIA 700 [revisada])se ha diferido hasta que entre en vigor la NIA 701 propuesta, *El dictamen del auditor independiente sobre otra información financiera histórica* (fecha por determinar). El resto de la NIA 200 (modificada como resultado de la NIA 700 [revisada]) entra en vigor para auditorias de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2005.

El dictamen del auditor sobre los estados financieros

4. **El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros.**

5. Según se declara en la NIA 200, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

6. A menos que la ley o regulación requiera usar una redacción diferente, la opinión del auditor sobre un juego completo[3] de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable (para propósitos de esta NIA, los "estados financieros"), declara si los estados financieros "expresan un punto de vista verdadero y razonable" y si "están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante," de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Estas frases, "expresan un punto de vista verdadero y razonable" y "están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante", son equivalentes. ¿Cuál de ellas se utiliza en alguna jurisdicción particular? Ese es un asunto que lo determina la ley o las regulaciones que gobiernan la auditoría de estados financieros en dicha jurisdicción, o la práctica establecida en dicha jurisdicción.

7. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación que gobierna la auditoría de estados financieros puede prescribir una redacción de la opinión del auditor que sea diferente de las frases descritas en el párrafo 6. Aunque el auditor pueda estar obligado a usar la redacción prescrita, las responsabilidades del auditor para la formación de la opinión, según se describen en esta NIA, siguen siendo las mismas.

8. Cuando la redacción prescrita por ley o regulación difiere de manera importante de las frases del párrafo 6, el auditor cuidadosamente considera si puede haber un riesgo de que los usuarios pudieran malentender la seguridad que se obtiene en una auditoría de estados financieros. Por ejemplo, la redacción podría transmitir a los lectores que el auditor esta atestiguando sobre la exactitud de los montos de los estados financieros, en lugar de expresando una opinión sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados de manera razonable, respecto de

[3] Como explica en el párrafo 35 de la NIA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros,* el marco de referencia de información financiera determina qué constituye un juego completo de estados financieros. Un juego completo de estados financieros bajo la Norma Internacionales de Información Financiera (NIIF, o IFRS por sus siglas en ingles) comprende un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital, un estado de flujo de efectivo y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

todo lo importante. En tales circunstancias, el auditor considera si el riesgo de malentendido puede mitigarse mediante la explicación apropiada en el dictamen del auditor (ver NIA 701).

Marco de referencia de información financiera aplicable

9. El juicio del auditor respecto de si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, se hace en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable. Según se discute en la NIA 210, *Términos de los trabajos de auditoría,* sin un marco de referencia de información financiera aceptable, el auditor no tiene criterios adecuados para evaluar los estados financieros de la entidad.[4] La NIA 200 describe la responsabilidad del auditor para determinar si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración para preparar los estados financieros es aceptable.[5]

10. En el caso de estados financieros que estén dentro del alcance de esta NIA, la aplicación de un marco de referencia de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general dará como resultado, excepto en las circunstancias extremadamente raras que se discuten en el párrafo 15, estados financieros que logren una presentación razonable. Aunque el marco de referencia de información financiera tal vez no especifique como contabilizar o revelar todas las transacciones o eventos, ordinariamente incorpora suficientes principios amplios que pueden servir como base para desarrollar y aplicar políticas contables que sena consistentes con los conceptos fundamentales de los requisitos del marco de referencia. Así, el marco de referencia de información financiera brinda un contexto para la evaluación, por el auditor, de la presentación razonable de los estados financieros, incluyendo si estos se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

Formación de una opinión sobre los estados financieros

11. **El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoria obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.**

12. Al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor evalúa si, con

[4] La implementación de la NIA 210 (modificada como resultado de la NIA 700 (revisada)) se ha diferido hasta que la propuesta NIA 701, "El Dictamen del Auditor Independiente sobre Otra Información Financiera Histórica" entre en vigor (fecha por determinar).

[5] Ver Nota al pie N° 2

base en la evidencia de auditoria obtenida, hay una seguridad razonable sobre si los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa. Esto implica concluir si se han obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir, a un nivel aceptablemente bajo, los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros [6] y para evaluar los efectos de representaciones erróneas identificadas no corregidas.[7]

13. Formarse una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, implica evaluar si los estados financieros se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Esta evaluación incluye considerar si, en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable:

    (a) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera y son apropiadas en las circunstancias.

    (b) Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables en las circunstancias;

    (c) La información presentada en los estados financieros, incluyendo las políticas contables, es relevante, confiable, comparable y entendible.

    (d) Los estados financieros proporcionan suficientes revelaciones para facilitar a los usuarios, entender el efecto de las transacciones y eventos de importancia relativa sobre la información transmitida en los estados financieros; por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF – IFRS), la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad.

14. Formase una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable, o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, también implica evaluar la presentación razonable de los estados financieros. El auditor juzga si los estados financieros, después de cualesquier ajuste hechos por la administración como resultado del proceso de auditoría, son consistentes tonel entendimiento que él tiene de la entidad y

[6] Ver NIA 330, “Procedimientos del Auditor en Respuesta a los Riesgos Evaluados.”

[7] Ver NIA 320, “Importancia Relativa de la Auditoría.”

su entorno. El auditor considera la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros. Asimismo, toma en cuenta si los estados financieros, incluyendo las revelaciones de las notas, representan de una manera fiel las transacciones y eventos fundamentales, de tal forma que se exprese un punto de vista verdadero y razonable de, o presenten razonablemente, respecto de todo lo importante, de la información transmitida en los estados financieros en el contexto del marco de referencia de información financiera. Los procedimientos analíticos desempeños en, o cerca del, final de la auditoria contribuyen a comprobar las conclusiones formadas durante el curso de esta y ayudan a llegar a la conclusión general en cuanto a la presentación razonable de los estados financieros.

Circunstancias extremadamente raras cuando la aplicación del marco de referencia de información financiera da como resultado estados financieros equívocos

15. como se discute en la NIA 210, el auditor toma en cuenta la aceptabilidad del marco de regencia de información financiera cuando considera aceptar el trabajo.[8] La aplicación de un marco de referencia de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general, ordinariamente, dará como resultado estados financieros que logren una presentación razonable. En circunstancias extremadamente raras, sin embargo, la aplicación de un requisito especifico en un marco de referencia que se ha determinado como aceptable para estados financieros de propósito general, puede dar como resultado estados financieros que sean equívocos en las circunstancias particulares de la entidad. Algunos marcos de referencia de información financiera que se determinan como aceptables para estados financieros de propósito general reconocen, implícito o explícitamente, que hay circunstancias extremadamente raras cuando es necesario que los estados financieros se desvíen de un requisito especifico del marco de referencia para lograr el objetivo de presentación razonablemente de los estados financieros y dan lineamientos sobre las revelaciones que se requieren. Otros marcos de referencia de información financiera pueden no proporcionar ningún lineamiento sobre estas circunstancias, aun cuando sean marcos de referencia aceptables para estados financieros de propósito general. Si el auditor encuentra circunstancias que lo lleven a concluir que el cumplimiento con un requisito específico da como resultado estados financieros que son equívocos, considera la necesidad de modificar su dictamen. Las modificaciones, si las hay, que son apropiadas para el dictamen del auditor dependerán de cómo maneja la administración el asunto en los estados financieros y de cómo maneja el marco de referencia de información financiera estas circunstancias raras. (Ver NIA 701)

[8] Ver nota al pie número 4

Elementos del dictamen del auditor en una auditoría conducida de acuerdo con las Norma Internacionales de Auditoría[9]

16. La consistencia del dictamen del auditor, cuando la auditoria se ha conducido de acuerdo con las NIA, promueve la credibilidad en el mercado global al hacer mas fácilmente identificables las auditorias que se han conducido de acuerdo con normas reconocidas globalmente. También ayudad a promover el entendimiento del lector y a identificar las circunstancias inusuales cuando estas ocurren.

17. Los párrafos 18-60 exponen los requisitos relativos a los siguientes elementos del dictamen del auditor, cuando la auditoria se ha conducido de acuerdo con las NIA:

    (a) Titulo.

    (b) Destinatario.

    (c) Párrafo introductorio.

    (d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros.

    (e) Responsabilidad del auditor.

    (f) Opinión del auditor.

    (g) Otras responsabilidades de información.

    (h) Firma del auditor.

    (i) Fecha del dictamen del auditor.

    (j) Dirección del auditor.

Titulo

18. **El dictamen del auditor deberá tener un titulo que claramente indique que es el dictamen de un auditor independiente.**

19. Un título que indique que se trata de un dictamen de auditor independiente, por ejemplo, “Dictamen del auditor independiente,” afirma que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto de la

[9] Párrafos del 61 al 66 señalan cuando el dictamen del auditor se ha conducido de acuerdo con la NIA y normas de auditoría de una jurisdicción específica o país conjuntamente.

independencia y, por lo tanto, distingue el dictamen del auditor independiente de los dictámenes emitidos por otros.

Destinatario

20. **El dictamen del auditor deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo.**

21. Las leyes nacionales o regulaciones, a menudo, especifican a quien deberá dirigirse el dictamen del auditor sobre los estados financieros de propósito general en esa jurisdicción particular. Ordinariamente, el dictamen del auditor sobre estados financieros de propósito general se dirige a aquellos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia, a los accionistas o a los encargados del gobierno corporativo de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Párrafo introductorio

22. **El párrafo introductorio del dictamen del auditor deberá identificar la entidad cuyos estados financieros se han auditado y declarar que se han auditado los estados financieros. El párrafo introductorio también deberá:**

    a) Identificar el titulo de cada uno de los estados financieros que comprenden el juego completo de estados financieros.

    b) Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

    c) Especificar la fecha y periodo cubierto por los estados financieros.

23. Este requisito ordinariamente se cumple al declarar que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad que se acompañan (lo cual comprende declarar los títulos del juego completo de estados financieros que requiere el marco de referencia de información financiera aplicable, especificando la fecha y periodo que cubren dichos estados financieros) y al hacer referencia al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias. Además, cuando el auditor sabe que los estados financieros se incluirán en un documento que contiene otra información, como un informe anual, puede considerar (si la forma de presentación se lo permite) identificar los números de las paginas en las que se presentan los estados financieros. Esto ayuda al lector a identificar los estados financieros a los que se relaciona el dictamen del auditor.

24. La opinión del auditor cubre el juego completo de estados financieros según lo define el marco de referencia de información financiera aplicable. En el caso

de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF (IFRS), esto incluye: un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital, un estado de flujo de efectivo, y un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias. En algunas jurisdicciones, la información adicional podría también considerar como parte integral de los estos financieros.

25. En algunas circunstancias puede requerirse a la entidad, por ley regulación o por normas, o puede decirlo de modo voluntario, el presentar (junto con los estados financieros) información complementaria que no requiere el marco de referencia de información financiera. Por ejemplo, podría presentarse información complementaria para ampliar el entendimiento de un usuario del marco de referencia de información financiera, o proporcionar explicación adicional de partidas específicas de los estados financieros. Esta información normalmente se presenta en cedulas complementarias o como notas adicionales. La opinión del auditor puede o no cubrir la información complementaria y es, por lo tanto, importante para quedar satisfecho de que cualquier información complementaria que no sea cubierta por la opinión del auditor este claramente diferenciada, según se discute en los párrafos 67-71.

26. En algunas circunstancias, la información complementaria no puede diferenciarse claramente de los estados financieros, debido a su naturaleza y a como se presenta. La opinión del auditor cubre la información complementaria. Por ejemplo, la opinión del auditor cubre notas o cedulas complementarias a las que se hace referencia, en forma cruzada, en los estados financieros. Este seria también el caso cuando las notas a los estados financieros incluyen una explicación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de referencia de información financiera.

27. No es necesario referirse, en forma específica, en el párrafo introductorio del dictamen del auditor a la información complementaria que se presenta como parte integral de los estados financieros, cuando en la descripción de los componentes de los estados financieros en el párrafo introductorio es suficiente la referencia a las notas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

28. **El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y que esta responsabilidad incluye:**

    a) Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable e los estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error;

b) Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y

c) Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

29. Los estados financieros son las representaciones de la administración. La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF, la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten, de una manera razonable, la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con las NIIF. Para cumplir con esta responsabilidad, la administración diseña e implementa el control interno[10] con el fin de prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas, debidas a fraude o a error, y asegurar así la confiabilidad de la información financiera de la entidad. La preparación de los estados financieros requiere que la administración ejerza el juicio al hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias, igual que para seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas. Estos juicios se hacen en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable.

30. Puede haber circunstancias en las cuales sea apropiado que el auditor abunde en la descripción de las responsabilidades de la administración descrita en el párrafo 28, para reflejar responsabilidades adicionales que sean relevantes a la preparación y presentación de los estados financieros en el contexto de la jurisdicción particular o de la naturaleza de la entidad.

31. El termino “administración” se ha usado en esta NIA para describir a los responsables de la preparación y presentación razonable de los estados financieros. Otros términos pueden ser también apropiados, dependiendo del marco de referencia legal de la jurisdicción particular. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la referencia apropiada puede ser a los encargados del gobierno corporativo (por ejemplo, los directores).

Responsabilidad del auditor

32. **El dictamen del auditor deberá declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.**

[10] En algunas jurisdicciones, la ley o regulaciones que prescriben las responsabilidades de la administración puede específicamente, referirse a la responsabilidad por lo adecuado de los libros y registros contables, o por el sistema de contabilidad. Como los libros, registros y sistemas son parte integral del control interno (según se define en la NIA 315, *Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa),* no se hace referencia específica a ellos ene l párrafo 28 para la descripción de las responsabilidades de la administración.

33. El dictamen del auditor declara que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoria, para contrastarla con la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros.

34. **El dictamen del auditor deberá declarar que la auditoria se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría. El dictamen del auditor deberá también explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.**

35. La referencia a las normas que se usan comunica al lector que la auditoría se condujo de acuerdo con las normas establecidas.

36. La NIA 200 especifica lo que se requiere para conducir una auditoria de acuerdo con las NIA. El párrafo 14 de esa norma explica que el auditor no puede describir la auditoria como conducida de acuerdo con las NIA, a menos que haya cumplido plenamente con todas las NIA relevantes a la auditoría.

37. **El dictamen del auditor deberá describir una auditoria declarando que:**

    (a) Una auditoria implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditorias sobre los montos y revelaciones de los estados financieros;

    (b) Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros, para diseñar procedimientos de auditoria que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las cuales el auditor también tenga una responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoria de los estados financieros, deberá omitir la frase de que la consideración del auditor del control interno no tiene el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del mismo; y

    (c) Una auditoria también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables que se usan, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.

38. El dictamen deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.

Opinión del auditor

39. Deberá expresarse una opinión no calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

40. Cuando se expresa una opinión no calificada, el párrafo de opinión del dictamen deberá declarar la opinión del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (a menos que se requiera al auditor, por ley o regulación, que use diferente redacción para la opinión, en cuyo caso deberá usarse la redacción que se prescriba).

41. Cuando no se usan como marco de referencia de información financiera las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico, la mención al marco de referencia de información financiera en la redacción de la opinión deberá identificar la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera.

42. La opinión del auditor declara que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de, o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante, la información que se proponen transmitir (lo cual determina el marco de referencia de información financiera). Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF, el auditor expresa una opinión de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o que presentan razonablemente, respecto de todo lo importante, la posición financiera de la entidad al final del periodo y el desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad por el periodo que entonces terminó.

43. para informar al lector el contexto en que se expresa la opinión del auditor, esta identificada el marco de referencia de información financiera aplicable en la que se basan los estados financieros. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable no son la NIIF ni las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico (IPSASs, por sus siglas en inglés) la opinión del auditor también identifica la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera aplicable, El auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable, en términos como:

- "…de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera".

- "…de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país X…"

44. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable abarca requisitos legales y reguladores, el auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable en términos como:

    - "…de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera y los requisitos de la Ley de Sociedades del país X"

Otros asuntos

45. Las normas, leyes o la practica generalmente o permitir al auditor informar sobre asuntos que proporcionen explicación adicional de las responsabilidades del auditor en la auditoria e los estados financieros o del dictamen del auditor en la misma. Estos asuntos pueden tratarse en un párrafo separado después de la opinión del auditor.

Otras responsabilidades de informar

46. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de reportar sobre otros asuntos que sean complementarios a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros. Por ejemplo, puede pedirse al auditor que reporte ciertos asuntos, si llegan a su atención, durante el curso de la auditoría de los estados financieros. De manera alternativa, puede pedirse al auditor que desempeñe e informe sobre procedimientos de auditoría adicionales, o que exprese una opinión sobre asuntos específicos, como lo adecuado de los libros y registros de contabilidad. Las normas de auditoría de la jurisdicción o país específico, con frecuencia, proporcionan guías sobre las responsabilidades del auditor respecto a responsabilidades específicas adicionales de informar en esa jurisdicción o país.

47. En algunos casos, las normas relevantes o las leyes pueden requerir o permitir al auditor reportar sobre estas otras responsabilidades dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros. En otros casos, puede requerirse o permitirse al auditor que notifique sobre ellas en un informe por separado.

48. **Cuando el auditor trata otras responsabilidades de informar dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros, estas deberán manejarse en una sección por separado en el dictamen del auditor que siga al párrafo de la opinión.**

49. El auditor trata estas otras responsabilidades de informar en una sección por separado del dictamen para distinguirlas claramente de las responsabilidades del auditor por los estados financieros, y de una opinión sobre los mismos.

La firma del auditor

50. **El dictamen del auditor deberá firmarse**

51. La firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos, según lo apropiado para la particular jurisdicción. Además de la firma del auditor, en ciertas jurisdicciones, puede requerirse al auditor que declare su designación profesional contable o el hecho de que el auditor o firma, según se apropiado, ha sido reconocido(a) por la autoridad apropiada que emite licencias en dicha jurisdicción.

Fecha del dictamen del auditor

52. **El auditor deberá fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría deberá incluir evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que aquéllos con la reconocida autoridad, han afirmado que ha asumido la responsabilidad por ellos.**

53. La fecha del dictamen informa al lector que el auditor ha considerado el efecto de eventos y transacciones de los que el auditor se enteró y que ocurrieron hasta esa fecha. La responsabilidad del auditor por evento y transacciones depuse de la fecha del dictamen del auditor se trata en la NIA 560, *Hechos posteriores.*

54. como la opinión del auditor se proporciona sobre los estados financieros y éstos son responsabilidad de la administración, el auditor no está en posición de concluir que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría sino hasta que consigue evidencia de que se ha preparado un juego completo de estados financieros y la administración ha aceptado la responsabilidad por ellos.

55. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación identifica a las personas u organismos (por ejemplo, los directores) que son responsables de concluir que se han preparado un juego completo de estados financieros, y especifica el necesario proceso de aprobación. En esos casos, el auditor obtiene evidencia de dicha aprobación antes de fechar el dictamen sobre los estados financieros.[11] En otras jurisdicciones, sin embargo, el proceso de aprobación

[11] En raras circunstancias, la ley o regulación también identifica el punto en el proceso de información de los estados financieros en que se espera que la auditoría esté completa.

no se prescribe en la ley o regulación. En tales casos, el auditor de toma en cuenta los procedimientos que la entidad sigue al preparar y finalizar sus estados financieros en vista de sus estructuras de administración y de gobierno corporativo, con el fin de identificar a las personas u organismos con la autoridad para concluir que se han preparado el juego completo de estados financieros de la entidad, incluyendo las notas relacionadas.

56. En algunas jurisdicciones, se requiere la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que se emitan públicamente. En estas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría. La fecha de aprobación de los estados financieros, para fines de las NIA, es la primera fecha en la cual los que tienen la autoridad reconocida determinan que se ha preparado un juego completo de estados financieros.

Dirección del auditor

57. **El dictamen deberá dar el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica.**

Dictamen del auditor

58. **El dictamen del auditor deberá ser por escrito.**

59. Un dictamen escrito abarca tanto los dictámenes emitidos en formato de copia dura, como los que usan un medio electrónico.

60. La siguiente es una ilustración del dictamen del auditor, que incorpora los elementos establecido antes para una auditoría de estados financieros de acuerdo con las NIIF, el cual expresa una opinión limpia. Además de la auditoría de los estados financieros, la ilustración supone que el auditor tiene otras responsabilidades que se requieran bajo la ley local.

Dictamen del auditor independiente

(Destinatario apropiado)

Dictamen sobre los estados financieros[12]

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estados de cambios el capital y estado de flujo de efectivo por el año que terminó entonces, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

[12] El subtítulo “Dictamen sobre los estados financieros” no es necesario cuando el siguiente subtítulo “Informa sobre otros requisitos legales y reguladores” no aplique.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de información financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoria sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.[13] Una auditoría también incluye la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

---

[13] En circunstancias en las cuales el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoria de los estados financieros, esta frase se redactaría como sigue: “Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros para diseñar procedimientos de auditoria que sean apropiados en las circunstancias”.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o "presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,") la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requisitos legales y reguladores

(La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variara dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.)

(Firma del auditor)

(Fecha del dictamen del auditor)

(Dirección del auditor)

Dictamen del auditor para auditorias conducidas de acuerdo, tanto con las NIA, como con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico

61. El auditor puede conducir la auditoría de acuerdo tanto con NIA, como con las normas de auditoría de una jurisdicción o país especifico (para fines de esta NIA, mencionadas aquí como "normas de auditoría nacionales").

62. **El dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo con las normas internacionales de auditoría solo cuando el auditor ha cumplido plenamente con todas las NIA relevantes a la auditoría.**

63. El auditor puede referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo tanto con las NIA, como con normas nacionales de auditoría, cuando el auditor cumple con cada una de las NIA relevantes a la auditoría, y desempeña cualesquier procedimientos adicionales de auditoría necesarios para cumplir con las normas relevantes de la jurisdicción o país. No es apropiada una referencia ni a las NIA ni a las normas nacionales de auditoría si hay un conflicto entre los requisitos de información de las NIA y de las normas nacionales de auditoría respecto del dictamen del auditor, que afecte la opinión del auditor o la necesidad de incluir un párrafo de énfasis de asunto en las circunstancias particulares. Por ejemplo, algunas normas nacionales de auditoría prohíben que el auditor incluya un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un problema de negocio en marcha, mientras que la NIA 701 requiere al auditor que modifique el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de

énfasis de asunto en tales circunstancias. En caso de estos conflictos, el dictamen del auditor se refiere sólo a las normas de auditoría (ya sean NIA o las normas nacionales de auditoría relevantes) de acuerdo con las cuales el auditor ha cumplido con los requisitos de informar.

64. **Cuando el dictamen del auditor se refiere tanto a normas internacionales de auditoría como a normas de auditoría de una jurisdicción o país específico, deberá identificar la jurisdicción o país de origen de las normas de auditoria.**

65. **Cuando un auditor prepara su dictamen el planteamiento o redacción especificada por la ley, regulación o normas de auditoria de la jurisdicción o país especifico, el dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se conduce de acuerdo con normas internacionales de auditoría y normas de auditoría de la jurisdicción o país especifico, sólo si el dictamen del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los siguientes elementos:**

a) Un título.;

b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo;

c) Un párrafo introductorio que identifique los estados financieros auditados;

d) Una descripción de la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros;

e) Una descripción de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros y el alcance de la auditoría, que incluye:

i) Una referencia a las normas internacionales de auditoría y a las normas de auditoría de la jurisdicción o país específico.

ii) Una descripción del trabajo que desempeña un auditor en una auditoría.

f) Un párrafo de opinión que contenga una expresión de opinión sobre los estados financieros[14] y una referencia al marco de referencia de información financiera aplicable que se usó para

[14] Las circunstancias en las cuales el auditor necesita modificar su opinión se tratan en la NIA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor independiente.* En algunas circunstancias, el auditor talvez no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros porque el efecto de una limitación sobre el alcance de la auditoria es de tanta importancia relativa y tan dominante que el auditor no ha podido obtener la suficiente evidencia apropiada de auditoría. En tales circunstancias, el auditor expresa una abstención de opinión.

preparar los estados financieros (incluyendo identificar al país de origen del marco de referencia de información financiera cuando no se usen normas internacionales de información financiera o normas internacionales de contabilidad del sector público):

g) La firma del auditor;

h) La fecha del dictamen del auditor; y

i) La dirección de auditor.

66. El auditor puede estar obligado, por la ley o regulación, a usar una distribución o redacción en el dictamen que difiera de la que se describe en esta NIA. Cuando las diferencias sólo se relacionan con la distribución y redacción del dictamen del auditor, se considerara que el auditor ha cumplido con los requisitos de información de las NIA, siempre que el dictamen del auditor incluya, como mínimo, cada uno de los elementos identificados en el párrafo 65, aun si usa la distribución y redacción especificadas por las leyes o regulaciones nacionales. Cuando los requisitos específicos en una jurisdicción particular no entren en conflicto con las NIA, el auditor adopta la distribución y redacción usadas en esta NIA, de modo que los usuarios puedan reconocer más fácilmente el dictamen del auditor como un informe sobre una auditoría conducida de acuerdo con las NIA.

Información complementaria sin auditar presentada con los estados financieros auditados

67. **El auditor deberá quedar satisfecho de que cualquier información complementaria presentada junto con los estados financieros, que no se cubra por la opinión del auditor, se diferencia claramente de los estados financieros auditados.**

68. Según se anota en los párrafos 25-26, puede requerirse a la entidad que incluya, o a la administración que decida si lo hace, información complementaria junto con los estados financieros. Se considera que la opinión del auditor cubre la información complementaria que no puede diferenciarse claramente de los estados financieros debido a su naturaleza y a como se presenta. En otras circunstancias, sin embargo, la ley o regulación pude no requerir que se audite la información complementaria y la administración puede no pedir al auditora que incluya la información complementaria dentro del alcance de la auditoria de los estados financieros. Cuando no se tiene la intención de que la información complementaria se audite, el auditor considera si ésta se presenta de una manera que pudiera interpretarse como cubierta por la opinión del auditor y, si es así, pide a la administración que cambie la forma en la cual se presenta dicha información. El auditor considera, por ejemplo, donde se presenta la información sin auditar que se relaciona con los estados financieros y cualquier información complementaria auditada, y si está

claramente rotula como “sin auditar.” El auditor pide a la administración que elimine cualesquier referencias cruzadas en los estados financieros a cedulas complementarias sin auditar o notas sin auditar no seria suficientemente clara. Las notas sin auditar que se entremezclan con las notas auditadas pueden también malinterpretarse como auditadas. Por lo tanto, el auditor pide a la entidad que coloque la información sin auditar fuera del juego de estados financieros o, si eso no es posible en las circunstancias, como mínimo, colocar las notas sin auditar juntas al finan de las notas a los estados financieros, que si requieren, y rotularlas claramente como sin auditar.

69. Como se anota en el párrafo 23, cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros se incluirán en un documento que contenga otra información, el auditor puede considerar, si la forma de presentación lo permite, identificar los números de paginas en que se presenten los estados financieros ene. Dictamen del auditor. Esto ayuda a los lectores a diferenciar los estados financieros de otra informaron no cubierta por la opinión del auditor.

70. **Si el auditor concluye que la presentación de la entidad de cualquiera información complementaria sin auditar no está diferenciada lo suficiente de los estados financieros auditados, deberá explicar en el dictamen del auditor que dicha información no se ha auditado.**

71. El hecho de que la información complementaria se encuentre sin auditar, no releva al auditor de la responsabilidad de leer esa información para identificar inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor con respecto a la información complementaria sin auditar son consistentes con las descritas en la NIA 720, *Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.*

Fecha de vigencia

72. Esta NIA entra en vigor para los dictámenes de auditor fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006.

Perspectiva del Sector Público

1. *Algunos términos de esta NIA, como "socio del trabajo" y "firma" deberán leerse como si se refieran a sus equivalentes del sector público.*

2. *En el sector público, la legislación que rigen el mandato de auditoria puede especificar la distribución o la redacción por usar en el dictamen del auditor. Cuando el auditor prepara su dictamen utilizando la distribución o redacción especificadas en dicha legislación, deberá referirse a que la auditoria se condujo de acuerdo con las NIA, y con la legislación que rige el mandato de auditoría, sólo si el dictamen del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los elementos especificados en el párrafo 65 a) – j). Según se discute en el parrafo66, cuando la legislación que rige el mandato de auditoría no entra en conflicto con la NIA, el auditor adopta la distribución y redacción usadas en esta NIA, de modo que los usuarios puedan reconocer más fácilmente el dictamen del auditor como un dictamen de una auditoría conducida de acuerdo con las NIA.*

3. *Además, esta legislación puede especificar las responsabilidades de la administración y los auditores en relación con la auditoría. Las descripciones de estas responsabilidades, incluidas ene. Dictamen del auditor, necesitaran reflejar los requisitos de la legislación.*

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 701

MODIFICACIONES AL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Entra en vigor para dictámenes de auditor fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006)*

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción……	1-4
Asuntos que no afectan la opinión del auditor……	5-10
Asuntos que sí afectan la opinión del auditor…….	11-15
Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión que no sea no calificada……	16-21
Fecha de vigencia….....	22

La Norma Internacional de Auditoria (NIA) 701, modificaciones al dictamen del auditor independiente deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoria, Revisión, Otros trabajos para atestigua y Servicios Relacionados,"que expone la aplicación y Autoridad de las NIA.

Esta NIA establece normas y proporciona lineamientos para aplicarse cuando deba modificarse el dictamen del auditor independiente. La NIA 700(revisada), El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general establece normas y da lineamientos para aplicarse cuando el auditor puede expresar una opinión limpia y no es necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. Ambas NIA entran en vigor para dictámenes de auditor fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006.

Esta NIA contiene los párrafos 29-46 de la NIA 700, El dictamen del auditor sobre estados financieros antes de su revisión. El texto fue modificado sólo para conformar la redacción de los dictámenes de auditor de los ejemplos ilustrativos de esta NIA con la redacción del dictamen del auditor del ejemplo ilustrativo de la NIA 700(revisada), y para especificar cómo se colocarían las modificaciones al dictamen del auditor en relación con la descripción del auditor de, y su informe sobre, cualesquier otras responsabilidades además del dictamen del auditor sobre los estados financieros. Las normas y lineamientos fundamentales no se cambiaron. Las modificaciones de conformación no se remarcan. Esa NIA está actualmente bajo revisión.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIAS) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre circunstancias en las cuales el dictamen del auditor independiente debe modificarse, así como la forma y el contenido de las modificaciones del dictamen del auditor en esas circunstancias.

2. La NIA 700 (revisada), *El dictamen del auditor sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable, cuando el auditor puede expresar una opinión no calificada y no es necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. La NIA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría de propósito especial* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor en otros trabajos de auditoría. Esta NIA describe cómo se modifica la redacción del dictamen del auditor en las siguientes situaciones:

   Asuntos que no afectan la opinión del auditor

   a) Énfasis de asunto

   Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

   a) Opinión calificada;
   b) Abstención de opinión; y
   c) Opinión adversa.

3. La uniformidad en la forma y contenido de cada tipo de dictamen modificado aumentará el entendimiento de dichos dictámenes para el usuario. En consecuencia, esta NIA incluye la redacción sugerida de frases de modificación para usar cuando se emiten dictámenes modificados.

4. Los dictámenes ilustrativos de esta NIA se basan en el dictamen del auditor sobre estados financieros de propósito general para una empresa de negocios. Los principios relativos a las circunstancias en las cuales el dictamen del auditor necesita modificarse son, sin embargo, también aplicables a dictámenes sobre otros trabajos relacionados con la auditoría de información financiera histórica, como los estados financieros de propósito general para entidades de diferente naturaleza (por ejemplo, una organización no lucrativa) y los trabajos de auditoría que se describen en la NIA 800; los dictámenes ilustrativos se adaptarían según sea apropiado a las circunstancias.

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

5. En ciertas circunstancias, el dictamen de un auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema que afecte a los estados financieros, el cual se incluye en una nota a los estados financieros que discute el asunto de forma más extensa. Debe señalarse que la adición de tal párrafo de énfasis de asunto no afecta la opinión del auditor. El párrafo se incluiría, de preferencia, después de aquel que contiene la opinión del auditor, pero antes de la sección sobre cualesquier otras responsabilidades de información

6. **El auditor deberá modificar su dictamen añadiendo un párrafo para remarcar un asunto de importancia relativa respecto de un problema de negocio en marcha.**

7. **El auditor deberá considerar el modificar el dictamen del auditor añadiendo un párrafo si hay una falta de certeza importante (que no sea un problema de negocio en marcha), cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a los estados financieros.** Una falta de certeza es un asunto cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a los estados financieros.

8. A continuación, se ejemplifica un párrafo de énfasis de asunto por una falta de certeza importante en el dictamen de un auditor:

> Sin calificar nuestra opinión, remitimos la atención a la nota X a los estados financieros. La compañía es la demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patente y se reclaman regalías y daños punitivos. La compañía ha presentado una contra-acción, y están en marcha las audiencias preliminares y los procedimientos de presentación en ambas acciones.
> El resultado final del asunto no puede determinarse de momento, y no se ha hecho ninguna estimación en los estados financieros por ninguna responsabilidad que pueda resultar.

(En la NIA 570, *Negocio en marcha* se expone una ilustración de un párrafo de énfasis de asunto relativo a negocio en marcha.)

9. El aumento de un párrafo que enfatice un problema de negocio en marcha o una falta de certeza importante, ordinariamente, es adecuado para cumplir con las responsabilidades del auditor de informar respecto de dichos asuntos. Sin embargo, en casos extremos, como los de situaciones que implican múltiples faltas de certeza que son importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de aumentar un párrafo de énfasis de asunto.

10. Además del uso de un párrafo de énfasis de asunto para temas que afectan los estados financieros, el auditor puede también modificar su dictamen usando un párrafo de énfasis de asunto, de preferencia después del párrafo que contiene la opinión del auditor, pero antes de la sección sobre cualesquier otras responsabilidades de información, si las hay, para informar sobre asuntos distintos a los que afectan los estados financieros. Por ejemplo, si es necesaria una modificación a otra información en un documento que contiene estados financieros y la entidad se niega a llevarla a cabo, el auditor consideraría incluir en su dictamen un párrafo de énfasis de asunto describiendo la inconsistencia de importancia relativa.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

11. Un auditor tal vez no pueda expresar una opinión no calificada cuando existe cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio, el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros:
    a) Hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor.
    b) Hay un desacuerdo con la administración respecto de la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.

    Las circunstancias descritas en el inciso a) podrían llevar a una opinión calificada o a una abstención de opinión. Las circunstancias descritas en el inciso b) podrían llevar a una opinión calificada o a una opinión adversa. Estas circunstancias se discuten con más detalle en los párrafos 16-21.

12. Deberá expresarse una *opinión calificada* cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión no calificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es de tanta importancia relativa ni tan dominante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión calificada deberá expresarse como "excepto por" los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.

13. Deberá expresarse una *abstención de opinión* cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea de tanta importancia relativa y tan dominante que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y, n consecuencia, no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros.

14. Deberá expresarse una *opinión adversa* cuando el efecto de un desacuerdo sea de tanta importancia relativa y tan dominante para los estados financieros que el auditor concluya que una opinión calificada del dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros.

15. Siempre que el auditor exprese una opinión distinta de una opinión calificada, deberá incluirse en el dictamen una clara descripción de todas las razones

sustantivas y, a menos que no sea factible, una cuantificación del (los) posible(s) efecto(s) en los estados financieros. Ordinariamente, la información se exponía en un párrafo aparte, precediendo a la opinión o abstención de opinión en los estados financieros, y puede incluir una referencia a una discusión más extensa, si la hay, en una nota a los estados financieros.

Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión distinta de una opinión no calificada

Limitación en el alcance

16. La limitación en el alcance del trabajo del auditor a veces puede ser impuesta por la entidad (por ejemplo, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoria que él cree necesario). Sin embargo, cuando la limitación en los términos de un trabajo propuesto es tal que el auditor crea que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión, ordinariamente, no aceptaría este trabajo tan limitado como un trabajo de auditoria, a menos que lo requieran los estatutos. También, un auditor estatutario no aceptaría este trabajo de auditoria cuando la limitación infringe los deberes estatutarios del auditor.

17. Una limitación en el alcance puede ser impuesta por las circunstancias (por ejemplo, cuando el momento del nombramiento del auditor es tal que éste no puede observar el conteo de los inventarios físicos). Puede también surgir cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoria que él considera deseable. En estas circunstancias, el auditor intentaría realizar procedimientos alternativos razonables con el fin de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoria para soportar una opinión no calificada.

18. **Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera una expresión de una opinión calificada o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haberse determinado como necesarios de no haber existido la limitación.**

19. A continuación, se expone ilustraciones de estos asuntos.

Limitación en el alcance – Opinión con salvedad

"Hemos auditado… (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).
La administración es responsable de… (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración – ver el párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoria. *Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente,* condujimos nuestra auditoria de acuerdo con… (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20X1, ya que la fecha fue antes del momento en que se nos contrató inicialmente como auditores para la compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la compañía, no pudimos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoria.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes, si los hay, que pudieran haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido quedar satisfechos en cuanto las cantidades de inventario físico, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de… (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Limitación en el alcance-Abstención de opinión

Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la Compañía ABC, que se acompañan, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estado de cambios en capital y estado de flujo de efectivo por el año que entonces finalizó, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de… (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración – ver el párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

(Omitir frase que declara la responsabilidad del auditor.)

(El párrafo que discute el alcance de la auditoria se omitiría o se modificaría de acuerdo con las circunstancias.)

(Añadir un párrafo que discuta la limitación en el alcance, como sigue:

No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones puestas en el alcance de nuestro trabajo por la compañía.)

Debido a la importancia de los asuntos que se discuten en le párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Desacuerdo con la administración

20. El auditor puede estar en desacuerdo con la administración sobre asuntos como la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación, o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros. **Si estos desacuerdos son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa.**

21. A continuación se exponen ilustraciones de estos asuntos.

Desacuerdo sobre políticas contables – Método inapropiado de contabilización -Opinión calificada

> *"Hemos auditado… (El texto* restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).
>
> Nuestra responsabilidad es… (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).
> *Según se discute en la nota X a los estados financieros, no se ha estimado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con normas internacionales de información financiera. La estimación acumulada por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XI, deberá ser xxx con base en método de depreciación de línea directa usando tasas anuales de 5% por el edificio y 20% por el equipo. En consecuencia, los activos fijos deberán reducirse por depreciación acumulada de xxx y la pérdida por el año y el déficit acumulado deberán incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.*
>
> *En nuestra opinión, excepto por el efecto en los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de…* (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Desacuerdo en políticas contables – Revelación inadecuada – Opinión Calificada

> "Hemos auditado… (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio**.** Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).
>
> La administración es responsable de… *(*El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Nuestra responsabilidad es… (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

El 15 de enero de 20X2, la compañía emitió bonos por la cantidad de xxx con el fin de financiar la expansión de la planta. El acuerdo de los bonos restringe el pago de dividendos futuros de efectivo a las utilidades después del 31 de diciembre de 19X1. En nuestra opinión, la revelación de esta información la requiere…[1]

En nuestra opinión*, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente*, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de… (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Desacuerdo en políticas contables – Revelación inadecuada – Opinión Adversa

"Hemos auditado… (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

La administración es responsable de… *(*El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Nuestra responsabilidad es… (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

(Párrafos que discuten el desacuerdo.)

En nuestra opinión*, debido a los efectos de los asuntos discutidos en el (los) párrafo(s) precedente (s)*, los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable de… (o 'no presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía ABC al 20 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con normas internacionales de información financiera."

Fecha de vigencia

22. Esta NIA entra en vigor para dictámenes de auditoria fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710

COMPARATIVOS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción……..	1 - 5
Cifras Correspondientes…….	6 - 19
Estados Financieros Comparativos…….	20 - 31
Fecha Efectiva……	32
Apéndice 1: Discusión de Marcos de Referencia de Información Financiera para Comparativos	
Apéndice 2: Ejemplos de Dictámenes de Auditor	

Las Normas Internacionales sobre Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs deberán también aplicarse, adaptadas según sea necesario, a la auditoría de otra información y a los servicios relacionados.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deberán interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar el texto integro de la NIA incluyendo el material explicativo o de otro tipo contenido en la NIA, y no sólo el texto resaltado en negro.

En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma mas efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando surge una situación así, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Las NIAs necesitan ser aplicadas sólo a asuntos de importancia relativa.

La perspectiva del Sector Público (PSP) emitida por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores se expone al final de una NIA. Cuando no se añade PSP, la NIA es aplicable respecto de todo lo importante al sector Público.

COMPARATIVOS

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor respecto de los comparativos. No se refiere a situaciones en las que se presenten estados financieros resumidos con los estados financieros auditados (para lineamientos ver NIA 720 ¨ Otras Información en Documentos que contienen Estados financieros Auditados, ¨ y NIA 800 ¨ El Dictamen del Auditor sobre Trabajos de Auditoría con Propósito Especial ¨).

2. **El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos de importancia relativa con el marco de referencia para información financiera relevante a los estados financieros que están siendo auditados.**

3. La existencia de diferencias en los marcos de referencia para información financiera entre los países da como resultado que se presente la información financiera comparativa en forma diferente en cada marco de referencia. Los comparativos en los estados financieros, por ejemplo, pueden presentar cantidades (como la posición financiera, resultados de operaciones, flujos de efectivo) y las revelaciones apropiadas de una entidad para más de un período, dependiendo del marco de referencia. La referencia a los marcos de referencia y métodos de presentación se hace en esta NIA como sigue:

   (a) ***Cifras correspondientes*** cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el período precedente como parte de los estados financieros del período presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al período actual (citadas como ¨ cifras del período actual ¨ para fines de esta NIA). Estas cifras correspondientes no se presentan como estados financieros completos con la capacidad de bastar como únicas, sino que son una parte integral de los estados financieros del período actual y se supone sean leídas sólo en relación con las cifras del período actual; y

   (b) ***Estados Financieros Comparativos*** cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del período precedente para comparación con los estados financieros del período actual, pero no son parte integral de los estados financieros del período actual.

(Referirse al Apéndice 1 de esta NIA para discusión de estos diferentes marcos de referencia para informes.)

4. Los comparativos se presentan en cumplimiento con el marco de referencia relevante para información financiera. Las diferencias esenciales en dictámenes de auditoría son que:

   (a) Para cifras correspondientes, el dictamen del auditor sólo se refiere a los estados financieros del período actual; mientras que:

   (b) Para estados financieros comparativos, el dictamen del auditor se refiere a cada período en que se presenten los estados financieros.

5. Esta NIA proporciona lineamientos sobre las responsabilidades del auditor para los comparativos y para dictaminar sobre ellos bajo los dos marcos de referencia en secciones por separado.

Cifras Correspondientes

Las Responsabilidades del Auditor

6. **El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de las cifras correspondientes cumplen con los requisitos del marco de referencia relevante para la información financiera.** La extensión de los procedimientos de auditoría realizados en las cifras correspondientes es significativamente menor que para la auditoría de las cifras del período actual y está ordinariamente limitada a asegurar que las cifras correspondientes han sido presentadas en forma correcta y están clasificadas en forma apropiada. Esto implica que el auditor valore si:

   (a) las políticas contables usadas para las cifras correspondientes son consistentes con las del período actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados; y

   (b) las cifras correspondientes concuerdan con los montos y otras revelaciones presentadas en el período anterior o si se han hecho ajustes y/o revelaciones apropiados.

7. Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor entrante valora si las cifras correspondientes cumplen con las condiciones especificadas en el párrafo 6 anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 ¨ Trabajos Iniciales. Balances de Apertura.¨

8. Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor entrante, no obstante, valora si las cifras correspondientes cumplen con las condiciones especificadas en el párrafo 6 anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 ¨ Trabajos Iniciales. Balances de Apertura ¨.

9. Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea de importancia relativa en las cifras correspondientes cuando lleva a cabo la auditoría del período actual, el auditor realiza los procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

10. Cuando los comparativos sean presentados como cifras correspondientes, el auditor deberá emitir un dictamen de auditoría en el que los comparativos no están identificados específicamente por que la opinión del auditor es sobre los estados financieros del período actual como un todo, incluyendo las cifras correspondientes.

11. El dictamen del auditor deberá hacer una referencia especifica a las cifras correspondientes sólo en las circunstancias descritas en los párrafos 12, 13, 15(b), y 16 a 19.

12. Cuando el dictamen del auditor sobre el período anterior, según se haya emitido previamente, incluyera una opinión calificada, abstención de opinión, u opinión adversa y el asunto que diera origen a la modificación estuviera:

(a) Sin resolver, y diera como resultado una modificación del dictamen del auditor respecto de las cifras del período actual, el dictamen del auditor deberá también ser modificado respecto de las cifras correspondientes; o

(b) Sin resolver, pero no dé como resultado una modificación del dictamen del auditor respecto de las cifras del período actual, el dictamen del auditor deberá ser modificado respecto de las cifras correspondientes.

13. Cuando el dictamen del auditor sobre el período anterior, según se emitió previamente, incluyera una opinión calificada, una abstención de opinión, o una opinión adversa y el asunto que diera origen a la modificación esté resuelto y atendido en forma apropiada en los estados financieros, el dictamen actual ordinariamente no se refiere a la modificación previa. Sin embargo, si el asunto es de importancia relativa al período actual, el auditor puede incluir un párrafo de énfasis de asunto que trate de la situación.

14. Al llevar a cabo la auditoría de los estados financieros del período actual, el auditor, en ciertas circunstancias inusuales, puede darse cuenta de una representación errónea de importancia relativa que afecte a los estados financieros del período anterior sobre los cuales se ha emitido previamente un dictamen sin modificaciones.

15. En tales circunstancias, el auditor deberá considerar los lineamientos de NIA 560 ¨ Hechos Posteriores ¨ y:

(a) Si los estados financieros del período anterior han sido revisados y reestablecidos con un nuevo dictamen del auditor, el auditor deberá quedar satisfecho de que las cifras correspondientes concuerden con los estados financieros revisados; o

(b) Si los estados financieros del período anterior no han sido revisados ni vueltos a emitir, y las cifras correspondientes no han sido reestablecidas en forma apropiada y/o no se han hecho revelaciones apropiadas, el auditor

deberá emitir un dictamen modificado sobre los estados financieros del período actual, modificado respecto de las cifras correspondientes allí incluidas.

16. Si, en las circunstancias descritas en el párrafo 14, los estados financieros del período anterior no han sido revisados y no se ha vuelto a emitir el dictamen de un auditor, pero las cifras correspondientes han sido reestablecidas en forma apropiada y/o se han hecho revelaciones apropiadas en los estados financieros del período actual, el auditor puede incluir un párrafo de énfasis de asunto que describa las circunstancias y haga referencia a las revelaciones apropiadas. A este respecto, el auditor también considera los lineamientos de NIA 560 ¨ Hechos Posteriores ´.

Auditor Entrante – Requisitos Adicionales

Estados Financieros del Período Anterior Auditados por Otro Auditor

17. En algunas jurisdicciones se permite al auditor entrante referirse en su dictamen de auditor entrante por el período actual, al dictamen del auditor antecesor sobre las cifras correspondientes. **Cuando el auditor decide referirse a otro auditor, el dictamen del auditor entrante deberá indicar:**

(a) que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;

(b) el tipo de dictamen emitido por el auditor predecesor y, si el dictamen fue modificado, las razones para tal cosa; y

(c) la fecha de dicho dictamen.

18. **Cuando los estados financieros del período anterior no estén auditados, el auditor entrante deberá declarar en su dictamen que las cifras correspondientes están sin auditar**. Sin embargo, dicha declaración, no revela al auditor del requisito de llevar a cabo procedimientos apropiados respecto de los balances de apertura del período actual. Se recomienda una clara revelación en los estados financieros de que las cifras correspondientes no están auditadas.

19. En situaciones en las que el auditor entrante identifica que las cifras correspondientes están mal expresadas en forma de importancia relativa, el auditor deberá pedir a la administración que revise las cifras correspondientes o si la administración se niega a hacerlo, modificar el dictamen en forma apropiada.

Estados Financieros Comparativos

Las Responsabilidades del Auditor

20. **El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que los estados financieros comparativos cumplen con los requisitos del**

marco de referencia relevante para información financiera. Esto implica que el auditor valore si:

(a) las políticas contables del período anterior son consistentes con las del período actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados; y

(b) las cifras del período anterior presentadas concuerdan con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior o si se han hecho los ajustes y revelaciones apropiados.

21. Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor entrante valora si los estados financieros comparativos cumplen con las condiciones del párrafo 20 anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 ¨ Trabajos Iniciales. Balances de Apertura.¨

22. Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor entrante, no obstante, valora si los estados financieros comparativos cumplen con las condiciones especificadas en el párrafo 20 anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 ¨ Trabajos Iniciales. Balances de Apertura.¨

23. Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea de importancia relativa en las cifras del año anterior, al llevar a cabo la auditoría del período actual, el auditor lleva a cabo los procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

Dictámenes

24. **Cuando los comparativos sean presentados como estados financieros comparativos, el auditor deberá emitir un dictamen en el que los comparativos sean identificados específicamente porque la opinión del auditor se expresa individualmente sobre los estados financieros de cada período presentado**. Como el dictamen del auditor sobre los estados financieros comparativos aplica a los estados financieros individuales presentados, el auditor puede expresar una opinión calificada o adversa, abstención de opinión, o puede incluir un párrafo de énfasis de asunto respecto de uno o más de los estados financieros por uno o más periodos, mientras que emite un dictamen diferente sobre los otros estados financieros.

25. **Al dictaminar sobre los estados financieros del período anterior en conexión con la auditoría del año actual, si la opinión sobre los estados financieros de dicho período anterior es diferente de la opinión previamente expresada, el auditor deberá revelar las razones sustanciales para la opinión diferente en un párrafo de énfasis de asunto**. Esto puede suceder cuando el auditor se da cuenta de circunstancias o eventos que afecten en forma de importancia relativa a los estados financieros de un período anterior durante el curso de la auditoría del período actual.

Auditor Entrante – Requisitos Adicionales

Estados Financieros del Período Anterior Auditados por Otro Auditor

26. Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor,

(a) el auditor predecesor puede volver a emitir el dictamen de auditoría sobre el período anterior mientras que el auditor entrante sólo dictamina sobre el período actual; o

(b) el dictamen de auditor entrante deberá declarar que el período anterior fue auditado por otro auditor y el dictamen de auditor entrante deberá indicar:

(i) que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;

(ii) el tipo de dictamen emitido por el auditor predecesor y si el dictamen fue modificado, las razones para tal cosa; y

(iii) la fecha de dicho dictamen.

27. Al llevar a cabo la auditoría sobre los estados financieros del período actual, el auditor entrante, en ciertas circunstancias inusuales, puede darse cuenta de una representación errónea de importancia relativa que afecte a los estados financieros del período anterior sobre los que el auditor predecesor había dictaminado previamente sin modificación.

28. En estas circunstancias, el auditor entrante deberá discutir el asunto con la administración y, después de haber obtenido la autorización de la administración, contactar al auditor predecesor y proponer que los estados financieros del período anterior sean reestablecidos. Si el predecesor está de acuerdo en volver a emitir el dictamen de auditoría sobre los estados financieros reestablecidos del período anterior, el auditor deberá seguir los lineamientos de párrafo 26.

29. Si, en las circunstancias discutidas en el párrafo 27, el predecesor no está de acuerdo con la proposición de reestablecer o se niega a volver a emitir el dictamen de auditoría sobre los estados financieros del período anterior, el párrafo introductorio del dictamen del auditor puede indicar que el auditor predecesor dictaminó sobre los estados financieros del período anterior antes de ser reestablecidos. Además, si el auditor entrante está contratado para auditar y aplica suficientes procedimientos como para quedar satisfecho de la propiedad de los ajustes, el auditor puede también incluir el siguiente párrafo en su dictamen:

> También auditamos los ajustes descritos en la Nota X que se aplicaron para reestablecer los estados financieros de 19x1. En nuestra opinión, dichos ajustes son apropiados y han sido aplicados apropiadamente.

Estados Financieros del Período Anterior No Auditados

30. **Cuando los estados financieros del período anterior no estén auditados, el auditor entrante deberá declarar en el dictamen del auditor que los estados financieros comparativos están sin auditar.** Sin embargo, dicha declaración no releva al auditor de los requisitos de realizar los procedimientos adecuados respecto de los balances de apertura del período actual. Se recomienda una clara revelación en los estados financieros de que los estados financieros comparativos están sin auditar.

31. **En situaciones en las que el auditor entrante identifica que las cifras sin auditar del año anterior están mal declaradas en una forma de importancia relativa, el auditor deberá pedir a la administración que revise las cifras del año anterior o si la administración se rehúsa a hacerlo, modificar el dictamen en forma apropiada.**

Fecha Efectiva

32. Esta NIA es efectiva para dictámenes emitidos o vueltos a emitir en o después del 1º. De julio de 1997. Se permite

Apéndice 1

Discusión de Marcos de Referencia para Información Financiera para Comparativos

1. Los comparativos que cubran uno o más periodos precedentes proporcionan a los usuarios de estados financieros la información necesaria para identificar tendencias y cambios que afectan a una entidad por un período de tiempo.

2. Bajo marcos de referencia para información financiera (tanto implícitos como explícitos) vigentes en cierto número de países, la comparabilidad y la consistencia son características deseables para la información financiera. Definida en términos amplios, la comparabilidad es la cualidad de tener ciertas características en común y la comparación es normalmente una valoración cuantitativa de las características comunes. La consistencia (por ejemplo, consistencia en el uso de principios contables de un período a otro, la consistencia del lapso del período para informar, etc.) es un prerrequisito para una verdadera comparabilidad.

3. Hay dos amplios marcos de referencia para información financiera para comparativos: las cifras correspondientes y los estados financieros comparativos.

4. Bajo el marco de referencia de cifras correspondientes, las cifras correspondientes para el (los) período (s) anterior (es) son una parte integral de los estados financieros del período actual y tienen que ser interpretadas conjuntamente con las cantidades y otras revelaciones relacionadas con el período actual. El nivel de detalle presentado en las cantidades correspondientes y en las revelaciones lo dicta primordialmente su relevancia para las cifras del período actual.

5. Bajo el marco de referencia de estados financieros comparativos, los estados financieros comparativos para el (los) período(s) anterior (es) son considerados como estados financieros separados. Consecuentemente, el nivel de información incluido en dichos estados financieros comparativos (incluyendo todos los montos, revelaciones, notas aclaratorias y otras declaraciones explicativas del estado al grado en que sigan siendo significativos) se aproxima al de los estados financieros del período actual.

Apéndice 2

Ejemplos de Dictámenes de Auditor

Ejemplo A *Cifras Correspondientes: Ejemplo de Dictamen Para las circunstancias descritas en el párrafo 12a*

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance adjunto[1] de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19X1, y los relativos estados de resultados, y flujos de efectivo para el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que apoye los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

Según se discute en la Nota X a los estados financieros, no se ha creado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o normas nacionales relevantes). Esto es resultado de una decisión tomada por la administración al principio del año contable precedente y causó que calificáramos nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros relativos a ese año. Basados en el método de depreciación por línea recta tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo, la pérdida para el año deberá incrementarse por xxx en 19X1 y xxx en 19X0, los activos fijos deberán reducirse por una depreciación acumulada de xxx en 19X1 y xxx en 19X0, y la pérdida acumulada deberá aumentarse en xxx en 19X1 y xxx en 19X0.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o `presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19X1, y de los resultados de sus

[1] La referencia puede ser por números de página.

operaciones y sus flujos de efectivo para el año que terminó entonces de acuerdo con...[2])y cumplen con...[3]).

AUDITOR

Fecha
Dirección

[2] Indicar las Normas Internacionales de Contabilidad o las normas nacionales relevantes .
[3] Referencia a los estatutos o leyes relevantes.

Ejemplo B *Cifras Correspondientes: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 12b*

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance que se acompaña[4] de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19X1, y los relativos estados de resultados, y flujos de efectivo para el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y realicemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de alguna representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que apoye los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

Considerando que fuimos nombrados auditores de la Compañía durante 19x0, no pudimos observar el conteo de los inventarios físicos al principio de dicho (período) o quedar satisfechos respecto de dichas cantidades del inventario por medios alternativos. Ya que los inventarios de apertura entran en la determinación de los resultados de operaciones, no pudimos determinar si podrían ser necesarios para 19x0 ajustes a los resultados de operaciones y utilidades retenidas de apertura. Nuestro dictamen de auditoría sobre los estados financieros por el (período) que terminó en (fecha de balance) de 19x0 se modificó en conformidad con esto.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre las cifras correspondientes para 19x0, de los ajustes, si los hay, a los resultados de operaciones por el (período) que terminó en 19x0, mismos que nosotros podríamos haber determinado como necesarios si hubiéramos podido observar las cantidades del inventario inicial al..., los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (`presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19X1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con...[5])y cumplen con...[6]).

AUDITOR

[4] La referencia puede ser por números de página.

[5] Indicar las Normas Internacionales de Contabilidad o las normas nacionales relevantes.

[6] Referencia a los estatutos o leyes relevantes.

Fecha
Dirección

Ejemplo C *Estados Financieros Comparativos: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 24*

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado los balances que se acompañan[7] de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0, y los relativos estados de resultados, y flujos de efectivo para el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de alguna representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que apoye los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

Según se discute en la Nota X a los estados financieros, no se ha calculado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o normas nacionales relevantes). Basados en el método de línea recta para la depreciación y tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo, la pérdida por el año debería incrementarse en xxx en 19x1 y xxx en 19x0, los activos fijos deberían reducirse por la depreciación acumulada de xxx en 19x1 y xxx en 19x0, y la pérdida acumulada debería incrementarse por xxx en 19x1 y xxx en 19x0.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo precedente, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (`presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con...[8])y cumplen con...[9]).

AUDITOR

[7] La referencia puede ser por números de página.

[8] Indicar las Normas Internacionales de Contabilidad o las normas nacionales relevantes.

[9] Referencia a los estatutos o leyes relevantes.

Fecha
Dirección

Ejemplo D *Cifras correspondientes: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 17*

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance que se acompaña[10] de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1, y los relativos estados de resultados, y flujos de efectivo para el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Los estados financieros de la Compañía al 31 de diciembre de 19x0, fueron auditados por otro auditor cuyo dictamen fechado en marzo 31 de 19x1, expresaba una opinión no calificada sobre dichos estados.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de alguna representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que apoye los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (`presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con...[11])y cumplen con...[12]).

AUDITOR

Fecha
Dirección

[10] La referencia puede ser por números de página.
[11] Indicar las Normas Internacionales de Contabilidad o las normas nacionales relevantes.
[12] Referencia a los estatutos o leyes relevantes.

Ejemplo E *Estados Financieros Comparativos: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 26b*

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance que se acompaña[13] de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1, y los relativos estados de ingresos, y flujos de efectivo para el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Los estados financieros de la Compañía al 31 de diciembre de 19x0, fueron auditados por otro auditor cuyo dictamen fechado el 31 de marzo de 19x1, expresaba una opinión calificada debido a su desacuerdo respecto de lo adecuado de la provisión para cuentas por cobrar dudosas.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de alguna representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

Las cuentas por cobrar a que nos referimos antes están aún vigentes al 31 de diciembre de 19x1 y no se ha hecho una provisión para pérdida potencial en los estados financieros. La provisión para cuentas por cobrar dudosas al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0 deberá ser incrementada en xxx, la utilidad neta para 19x0 disminuida en xxx y las utilidades retenidas al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0 reducidas en xxx.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros del asunto a que nos referimos en el párrafo precedente, los estados financieros de 19x1 a que nos referimos anteriormente dan un punto de vista verdadero y justo de (`presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con...[14])y cumplen con...[15]).

AUDITOR

[13] La referencia puede ser por números de página.
[14] Indicar las Normas Internacionales de Contabilidad o las normas nacionales relevantes.
[15] Referencia a los estatutos o leyes relevantes.

Fecha
Dirección

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720

OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción……	1 - 8
Acceso a otra información……..	9
Consideración de otra información……	10
Inconsistencias de importancia relativa…….	11 - 13
Representaciones erróneas importantes de hechos…….	14 - 18
Disponibilidad de otra información después de la fecha del dictamen del auditor……..…	19 - 23

Las Normas Internacionales sobre Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs deberán también aplicarse, adaptadas según sea necesario, a la auditoría de otra información y a los servicios relacionados.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deberán interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar el texto integro de la NIA incluyendo el material explicativo o de otro tipo contenido en la NIA, y no sólo el texto resaltado en negro.

En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma mas efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando surge una situación así, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Las NIAs necesitan ser aplicadas sólo a asuntos de importancia relativa.

La perspectiva del Sector Público (PSP) emitida por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores se expone al final de una NIA. Cuando no se añade PSP, la NIA es aplicable respecto de todo lo importante al sector Público.

OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcional lineamientos sobre la consideración del auditor de otra información, sobre la que el auditor no tiene obligación de dictaminar, en documentos que contienen estados financieros auditados. Esta NIA aplica cuando está implicado un informe anual, sin embargo puede también aplicar a otros documentos, como los usados en ofertas de valores.

2. **El auditor deberá leer la otra información para identificar las inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados.**

3. Una ¨ inconsistencia de importancia relativa ¨ existe cuando otra información contradice la información contenida en los estados financieros auditados. Una inconsistencia de importancia relativa puede despertar dudas sobre las conclusiones de auditoría extraídas de la evidencia de auditoría previamente obtenida y, posiblemente, sobre la base para la opinión del auditor sobre los estados financieros.

4. Una entidad ordinariamente emite sobre una base anual un informe que incluye sus estados financieros con el dictamen del auditor. Este informe frecuentemente es conocido como el ¨ informe anual ¨. Al emitir dicho informe, una entidad puede también incluir, ya sea por ley o por costumbre, otra información financiera y no financiera. Para fines de esta NIA, esa otra información financiera y no financiera se llama ¨ otra información ¨.

5. Ejemplo de otra información incluyen un informe de la administración o el consejo de directores sobre operaciones, resúmenes o puntos sobresalientes financieros, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombres de funcionarios y directores y datos trimestrales seleccionados.

6. En ciertas circunstancias, el auditor tiene una obligación legal o contractual de dictaminar específicamente sobre otra información. En otras circunstancias, el auditor no tiene dicha obligación. Sin embargo, el auditor necesita darle consideración a esta otra información cuando emite un dictamen sobre los estados financieros, ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede debilitarse por inconsistencias que puedan existir entre los estados financieros auditados y otra información.

7. Algunas jurisdicciones requieren que el auditor aplique procedimientos específicos a parte de la otra información, por ejemplo, datos suplementarios

requeridos e información financiera intermedia. Si dicha otra información se omite o contiene deficiencias, se puede requerir que el auditor se refiera al asunto en el dictamen del auditor.

8. Cuando hay una obligación de dictaminar específicamente sobre otra información, las responsabilidades del auditor se determinan por la naturaleza del trabajo y por la legislación local y las normas profesionales. Cuando dichas responsabilidades implican la revisión de otra información, el auditor necesitará seguir los lineamientos sobre compromisos de revisión en las NIAs apropiadas.

Acceso a otra información

9. Para que un auditor pueda considerar otra información incluida en el informe anual, se requerirá acceso oportuno a dicha información. El auditor, por lo tanto, necesita hacer los arreglos apropiados con la entidad para obtener dicha información puede no estar disponible antes de dicha fecha. En estas circunstancias, el auditor debería seguir los lineamientos en los párrafos 20 a 23.

Consideración de otra información

10. El objetivo y alcance de una auditoría de estados financieros se basan en la premisa de que la responsabilidad del auditor está restringida a la información identificada en el dictamen del auditor. Consecuentemente, el auditor no tiene responsabilidad especifica de determinar que otra información está presentada en forma apropiada.

Inconsistencias de importancia relativa

11. **Si al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia de importancia relativa, el auditor deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser corregidos.**

12. **Si se necesita una corrección en los estados financieros auditados y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería expresar una opinión con salvedad o adversa.**

13. **Si se necesita una corrección en la otra información y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia de importancia relativa o tomando otras acciones**. Las acciones tomadas, tales como no emitir el dictamen o retirarse del trabajo, dependerán de las circunstancias particulares y la naturaleza e importancia de la inconsistencia. El auditor debería también considerar obtener asesoría legal respecto de otras acciones.

Representaciones erróneas importantes de hechos

14. Mientras lee la otra información con el fin de identificar inconsistencias importantes, el auditor puede darse cuenta de una aparente representación errónea importante de hechos.

15. Para fines de esta NIA, una ¨ representación errónea importante de hechos ¨ en otra información existe cuando dicha información, no relacionada con asuntos que aparezcan en los estados financieros auditados, está incorrectamente declarada o presentada.

16. **Si el auditor se da cuenta de que la otra información parece incluir una representación errónea importante de hechos, el auditor debería discutir el asunto con la administración de la entidad.** Al discutir el asunto con la administración de la entidad, el auditor quizá no pueda evaluar la validez de la otra información y las respuestas de la administración a sus averiguaciones, y necesita determinar si son diferencias validas de juicio u opinión.

17. **Cuando el auditor estima que aún hay una aparente representación errónea de hechos, el auditor debería solicitar a la administración consultar con una tercera parte calificada, como el consejero legal de la entidad, y sugerirle que considere la información recibida.**

18. **Si el auditor concluye que hay una representación errónea importante de hechos en la otra información la cual la administración se niega a corregir, el auditor debería considerar tomar una acción mayor apropiada**. Las acciones que se tomen podrían incluir como notificar a aquellas personas que tienen la responsabilidad última por la dirección general de la entidad, por escrito, sobre la preocupación del auditor respecto de la otra información, y obtener asesoría legal.

Disponibilidad de otra información después de la fecha del dictamen del auditor

19. Cuando toda la otra información no está disponible para el auditor antes de la fecha del dictamen del auditor, el auditor debería leer la otra información en la oportunidad más cercana después de esa fecha, para identificar las inconsistencias de importancia relativa.

20. Si, al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia de importancia relativa o se da cuenta de una aparente representación errónea importante de hechos, el auditor debería determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan revisión.

21. Cuando la revisión de los estados financieros es apropiada, deberían seguirse los lineamientos de NIA ¨ Hechos Posteriores ¨.

22. Cuando la revisión de la otra información es necesaria y la entidad está de acuerdo en hacer la revisión, el auditor debería llevar a cabo los procedimientos necesarios bajo las circunstancias. Los procedimientos pueden incluir revisar los pasos tomados por la administración para asegurar que los individuos en posesión de los estados financieros previamente emitidos, del dictamen del auditor al respecto, y de la otra información, sean informados de la revisión.

23. **Cuando es necesario la revisión de la otra información pero la administración se niega a hacer la revisión, el auditor debería considerar**

tomar mayor acción apropiada. Las acciones tomadas podrían incluir pasos como notificar a aquellas personas que tengan la última responsabilidad por la dirección general de la entidad, por escrito, sobre la preocupación del auditor respecto de la otra información y obtener asesoría legal

Perspectiva del Sector Público

1. *Esta NIA es aplicable en el contexto de la auditoría de estados financieros. En el sector público, el auditor puede a menudo tener una obligación legal o contractual de dictaminar específicamente sobre otra información. Como indica el párrafo 8 de esta NIA, los procedimientos expuestos en esta NIA no serian adecuados para satisfacer los requerimientos legislativos o de otro tipo relacionados con, por ejemplo, la expresión de una opinión sobre la confiabilidad de indicadores de desempeño y de otra información contenida en el informe anual. Sería inapropiado aplicar esta NIA en circunstancias donde el auditor si tiene una obligación de expresar una opinión sobre dicha información. En ausencia de reglamentos de auditoría específicos en relación con ¨ otra información ¨, son aplicables los principios amplios contenidos en esta NIA.*

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 800

EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción……	1 - 2
Consideraciones generales……..	3 - 8
Dictámenes sobre los estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de las normas internacionales de contabilidad o de normas nacionales…….	9 - 11
Dictámenes sobre un componente de los estados financieros……	12 - 17
Dictámenes sobre le cumplimiento con convenios contractuales…	18 - 20
Dictámenes sobre estados financieros resumidos……	21 - 25

Apéndice 1: Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de normas internacionales de contabilidad o normas nacionales
Apéndice 2: Ejemplos de dictámenes sobre componentes de estados financieros
Apéndice 3: Ejemplos de dictámenes sobre cumplimiento
Apéndice 4: Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros resumidos

Las Normas Internacionales sobre Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs deberán también aplicarse, adaptadas según sea necesario, a la auditoría de otra información y a los servicios relacionados.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deberán interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar el texto integro de la NIA incluyendo el material explicativo o de otro tipo contenido en la NIA, y no sólo el texto resaltado en negro.

En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma mas efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando surge una situación así, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Las NIAs necesitan ser aplicadas sólo a asuntos de importancia relativa.

La perspectiva del Sector Público (PSP) emitida por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores se expone al final de una NIA. Cuando no se añade PSP, la NIA es aplicable respecto de todo lo importante al sector Público.

EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcional lineamientos en conexión con los compromisos de auditoría con propósito especial, incluyendo:

   (a) estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de Normas Internacionales de Contabilidad o normas nacionales;

   (b) cuentas especificas, elementos de cuentas, o partidas en un estado financiero (de aquí en adelante citados como dictámenes sobre un componente de los estados financieros);

   (c) cumplimiento con convenios contractuales; y

   (d) estados financieros resumidos.

2. **El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como la base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión escrita de opinión.**

Consideraciones generales

3. La naturaleza, oportunidad, y alcance del trabajo que va ser desarrollado en un trabajo de auditoría con propósito especial variará con las circunstancias. **Antes de emprender un trabajo de auditoría con propósito especial, el auditor deberá asegurarse de que hay acuerdo con el cliente sobre la naturaleza exacta del trabajo y la forma y contenido del dictamen que será emitido.**

4. Al planear el trabajo de auditoría, el auditor necesitará una clara comprensión del propósito para el que se usará la información sobre la que se dictamen, y quién es probable que la use. Para evitar la posibilidad de que el dictamen del auditor sea usado para propósito que no son los planeados, el auditor puede desear indicar en el dictamen el propósito para el cual se prepara el dictamen y cualesquiera restricciones sobre su distribución y uso.

5. **El dictamen del auditor sobre un trabajo de auditoría con propósito especial, excepto por un informe sobre estados financieros resumidos, debería incluir los siguientes elementos básicos, ordinariamente en la siguiente presentación:**

(a) **titulo**[1]**;**

(b) **el destinatario;**

(c) **un párrafo de entrada o introductorio**

(i) identificación de la información financiera auditada; y

(ii) una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor;

(d) **un párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de una auditoría)**

(i) **referencia a NIAs aplicables a trabajos de auditoría con propósito especial o a normas o prácticas nacionales relevantes; y**

(ii) **una descripción del trabajo que el auditor desempeñó;**

(e) **un párrafo de opinión conteniendo una expresión de opinión sobre la información financiera;**

(f) **la fecha del dictamen;**

(g) **la dirección del auditor; y**

(h) **la firma del auditor.**

Es deseable una medida de uniformidad en la forma y contenido del dictamen del auditor porque ayuda a propiciar la comprensión del lector.

6. En el caso de información financiera que va ser entregada por una entidad a autoridades del gobierno, fideicomisarios, aseguradores y otras entidades, puede haber un formato prescrito para el dictamen del auditor. Dichos dictámenes prescritos pueden no estar en conformidad con los requisitos de esta NIA. Por ejemplo, el dictamen prescrito puede requerir una certificación de hechos cuando una expresión de opinión es apropiada, puede requerir una opinión sobre asuntos fuera del alcance de la auditoría, o puede omitir un texto esencial. **Cuando se le solicita que dictamine en un formato prescrito, el auditor deberá considerar la substancia y texto del dictamen prescrito y, cuando sea necesario, deberá hacer los cambios apropiados para conformarlo a los requerimientos de esta NIA, ya sea refraseando la forma o anexando un dictamen separado.**

7. Cuando la información sobre la que se pidió al auditor que dictamine se basa en las condiciones de un convenio, el auditor necesita considerar si la administración ha hecho cualesquiera interpretaciones significativas del

[1] Puede ser apropiado usar el término ¨ Auditor Independiente ¨ en el titulo para distinguir el dictamen del auditor, de informes que podrían ser emitidos por otros, como funcionarios de la entidad, o de informes de otros auditores que no tengan que acogerse a los mismos requerimientos éticos que el auditor independiente.

convenio al preparar la información. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable haría producido una diferencia de importancia relativa en la información financiera.

8. **El auditor deberá considerar si están claramente reveladas en la información financiera cualesquiera interpretaciones significativas de un convenio sobre el que se base la información financiera.** En el dictamen sobre el trabajo de auditoría con propósito especial, el auditor puede desear hacer referencia a la nota dentro de la información financiera que describe dichas interpretaciones.

Dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de las normas internacionales de contabilidad o normas nacionales

9. Una base integral de contabilización comprende un conjunto de criterios usados en la preparación de los estados financieros, que aplica a todas las partidas de importancia relativa y que tiene un soporte sustancial. Los estados financieros pueden estar preparados para un propósito especial de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de las Normas Internacionales de Contabilidad o de normas nacionales relevantes (a las que nos referimos aquí como ¨ otra base integral de contabilización ¨). Un conglomerado de convenciones contables ideadas para acomodarse a una preferencia individual no es una base integral de contabilización. Otros marcos conceptuales integrales para informes financieros pueden incluir:

   - El que usa la entidad para preparar su declaración de impuestos.
   - La base de contabilización sobre las entradas y salidas de efectivo.
   - Las reglas de una dependencia gubernamental reglamentados para informes financieros.

10. **El dictamen del auditor sobre los estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilización debería incluir una declaración que indique la base de contabilización usada o debería incluir referirse a la nota a los estados financieros que da dicha información. La opinión debería declarar si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base identificada de contabilización.** Los términos usados para expresar la opinión del auditor son ¨ dar un punto de vista verdadero y razonable ¨ o ¨ presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,¨ que son términos equivalentes. El Apéndice 1 da ejemplos de dictámenes de auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilización.

11. El auditor debería considerar si el titulo de, o una nota a, los estados financieros deja claro al lector que dichos estados no están preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad o normas nacionales. Por ejemplo, un estado financieros en base a impuestos podría titularse ¨ Estado de Ingreso y Gastos – Base de Impuestos sobre la Renta ¨. **Si los estados financieros**

preparados sobre otra base integral no están adecuadamente titulados o la base de contabilización no es revelada adecuadamente, el auditor deberá emitir un dictamen apropiadamente modificado.

Dictámenes sobre un componente de los estados financieros

12. Puede pedirse al auditor que exprese una opinión sobre uno o más componentes de los estados financieros, por ejemplo, cuentas por cobrar, inventario, un cálculo de bono para empleados, o una provisión para impuestos sobre la renta. Este tipo de trabajo puede ser llevado a cabo como un trabajo separado o conjuntamente con una auditoría de los estados financieros de la entidad. Sin embargo, este tipo de trabajo no da como resultado un dictamen sobre los estados financieros tomados como un todo y, consecuentemente, el auditor debería expresar una opinión sólo respecto de si el componente auditado está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base identificada de contabilización.

13. Muchas partidas de los estados financieros están interrelacionadas, por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar, e inventarios y cuentas por pagar. Consecuentemente, cuando se dictamina sobre un componente de los estados financieros, el auditor no podrá a veces considerar el sujeto de la auditoría en forma aislada, y necesitará examinar otra cierta información financiera. **Al determinar al alcance del trabajo el alcance del trabajo el auditor deberá considerar aquellas partidas de los estados financieros que estén interrelacionadas y que podrían en forma importante afectar a la información sobre la que se va a expresar la opinión de auditoría.**

14. **El auditor deberá considerar el concepto de importancia relativa en relación con el componente de los estados financieros sobre el que se dictamina**. Por ejemplo, un saldo de una cuenta particular proporciona una base más pequeña contra la cual medir la importancia relativa comparado con los estados financieros tomados como un todo. Consecuentemente, el examen del auditor ordinariamente será más extenso que si el mismo componente se fuera a auditar en conexión con un dictamen sobre los estados financieros completos.

15. Para evitar dar al usuario la impresión de que el dictamen se relaciona con los estados financieros completos, el auditor debería informar al cliente que el dictamen del auditor sobre un componente de los estados financieros no deberá acompañar los estados financieros de la entidad.

16. **El dictamen del auditor sobre un componente de los estados financieros debería incluir una declaración que indique la base de contabilización de acuerdo a la cual se presenta el componente, o que se refiera a un convenio que especifique la base. La opinión debería declarar si el componente está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base de contabilización identificada.** El Apéndice 2 da ejemplos de dictámenes de auditoría sobre componentes de los estados financieros.

17. **Cuando se ha expresado una opinión adversa o una abstención de opinión sobre los estados financieros completos, el auditor debería dictaminar sobre componentes de los estados financieros sólo si esos componentes no son tan grandes como para constituir una porción principal de los estados financieros**. Hacerlo de otra manera pudiera eclipsar el dictamen sobre los estados financieros completos.

Dictámenes sobre cumplimiento con convenios contractuales

18. Puede solicitarse al auditor que dictamine sobre el cumplimiento de una entidad con ciertos aspectos de convenios contractuales, como contratos de emisión de bonos o convenios de prestamos. Dichos convenios ordinariamente requieren que la entidad cumpla con una variedad de tratos que implican asuntos tales como pagos de interés, mantenimiento de índices financieros predeterminados, restricción de pagos de dividendos y el uso de los productos por ventas de propiedad.

19. **Los compromisos para expresar una opinión respecto del cumplimiento de una entidad con los convenios contractuales deberían desarrollarse sólo cuando los aspectos generales del cumplimiento se relacionan con asuntos financieros y contables dentro del alcance de la competencia profesional del auditor**. Sin embargo, cuando hay asuntos particulares que forman parte del trabajo que están fuera de la pericia del auditor, el auditor debería considerar usar el trabajo de un experto.

20. **El dictamen debería declarar si, según opinión del auditor, la entidad ha cumplido con las condiciones particulares del convenio**. El Apéndice 3 da ejemplos de dictámenes del auditor sobre el cumplimiento en un dictamen por separado y en un dictamen que acompaña a los estados financieros.

Dictámenes sobre estados financieros resumidos

21. Una entidad puede preparar estados financieros resumiendo sus estados financieros anuales auditados, con el propósito de informar a los grupos de usuarios interesados en los puntos sobresalientes sólo de la posición financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones. **A menos que el auditor haya expresado una opinión de auditoría sobre los estados financieros de los cuales se derivan los estados financieros resumidos, el auditor no debería dictaminar sobre estados financieros resumidos.**

22. Los estados financieros resumidos se presentan en considerablemente menos detalle que los estados financieros anuales auditados. Por lo tanto, dichos estados financieros necesitan claramente indicar la naturaleza de resumen de la información y advertir al lector que, para una mejor comprensión de la posición financiera de una entidad y los resultados de sus operaciones, los estados financieros resumidos se deben leer conjuntamente con los estados financieros de la entidad más recientemente auditados que incluyen todas las revelaciones requerida por el marco conceptual para informes financieros relevantes.

23. Los estados financieros resumidos necesitan estar apropiadamente titulados para identificar a los estados financieros auditados de los cuales han sido derivados. Por ejemplo, ¨ Información Financiera Resumida Preparada de los Estados Financieros Auditados para el Año que Terminó al 31 de Diciembre de 19x1 ¨.

24. Los estados financieros resumidos no contienen toda la información requerida por el marco conceptual para informes financieros usado para los estados financieros anuales auditados. Consecuentemente, textos como ¨ verdadero y justo ¨ o ¨ presentan razonablemente, respecto de todo lo importante ¨, no se usan por el auditor cuando expresa una opinión sobre estados financieros resumidos.

25. El dictamen del auditor sobre estados financieros resumidos deberá incluir los siguientes elementos básicos ordinariamente en la siguiente presentación:

(a) titulo[2];

(b) destinatario;

(c) una identificación de los estados financieros auditados de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos;

(d) una referencia a la fecha del dictamen de auditoría sobre los estados financieros sin resumir y el tipo de opinión dado en ese dictamen;

(e) una opinión respecto de sí la información en los estados financieros resumidos es consistente con los estados financieros auditados de los cuales se derivó. Cuando el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros sin resumir y no obstante está satisfecho con la presentación de los estados financieros resumidos, el dictamen de auditoría debería declarar que, aunque consistentes con los estados financieros sin resumir, los estados financieros resumidos se derivaron de estados financieros sobre los cuales se emitió un dictamen de auditoría modificado;

(f) una declaración, o referencia a la nota dentro de los estados financieros resumidos, que indica que para una mejor comprensión del desempeño financiero de una entidad, y de su posición financiera y del alcance de la auditoría desarrollada, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros sin resumir y con el dictamen de auditoría consecuente;

(g) fecha del dictamen;

(h) dirección del auditor; y

(i) firma del auditor.

---

[2] Ver nota 1.

El Apéndice 4 da ejemplos de dictámenes del auditor sobre estados financieros resumidos.

Perspectiva del Sector Público.

1. *Algunos de los trabajos considerados ¨ compromisos de auditoría con propósito especial ¨ en el sector privado no son propósito especial en el sector público. Por ejemplo, los dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de NICs o de normas nacionales, ordinariamente es la norma y no la excepción en el sector público. Hay que tomar nota de esto y dar lineamientos al auditor en su responsabilidad para evaluar si las políticas contables darán como resultado información errónea.*

2. *Un factor que también hay que considerar es que los dictámenes de auditoria del sector público son ordinariamente documentos públicos y por lo tanto, no es posible restringir el dictamen a usuarios específicos.*

APÉNDICE 1

Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de Normas Internacionales de Contabilidad o de Normas Nacionales.

Un estado de entradas y salidas de efectivo

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado el estado que se acompaña de las entradas y salidas de efectivo de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1[3]. Este estado es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el estado que se acompaña basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de alguna representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación general del estado. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

La política de la Compañía es preparar el estado que se acompaña sobre la base de entradas y salidas de efectivo. Sobre esta base el ingreso se reconoce cuando se cobra y no cuando se gana, y los gastos son reconocidos cuando se pagan y no cuando se incurre en ellos.

En nuestra opinión, el estado que se acompaña da un punto de vista verdadero y justo de (`presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) el ingreso cobrado y los gastos pagados por la Compañía durante el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1 de acuerdo con la base de entradas y salidas de efectivo según se describe en la Nota X.

[3] Proporcionar identificación adecuada, como por referencia a números de página, o identificando el estado individual.

AUDITOR

Fecha
Dirección

EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

Estado financiero preparado sobre la base de Impuesto sobre la Renta de la Entidad

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado los estados financieros con base en impuesto sobre la renta, que se acompañan, de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1[4]. Estos estados son responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustente los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (` o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1 y de sus ingresos y gastos por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con la base de contabilización usada para propósitos de impuestos sobre la renta según se describe en la Nota X.

AUDITOR

Fecha
Dirección

[4] Ver Nota 3

APÉNDICE 2

Ejemplo de dictámenes sobre componentes de los estados financieros

Relación de cuentas por cobrar

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado la relación que se acompaña de las cuentas por cobrar de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1[5]. Esta relación es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la relación basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Estas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si la relación está libre de representación errónea de importancia relativa. Nuestra auditoría incluyó examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en la relación. Una auditoría incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de la relación. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, la relación de cuentas por cobrar da un punto de vista verdadero y justo de (` o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) las cuentas por cobrar de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1 de acuerdo con...[6].

AUDITOR

Fecha
Dirección

[5] Ver Nota 3

[6] Indicar las normas nacionales relevantes o referirse a Normas Internacionales de Contabilidad, los términos de un convenio, o cualquiera base de contabilización descrita.

EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

Participación de utilidades

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado la participación de utilidades de DEF por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1[7]. La determinación de esta participación es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre dicha participación basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si la participación está libre de representación errónea de importancia relativa. Nuestra auditoría incluyó examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en la participación. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, participación señalada de utilidades da un punto de vista verdadero y justo de (` o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la participación de DEF en las utilidades de la Compañía por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1 de acuerdo con las condiciones del convenio de empleo entre DEF y la compañía fechado en junio 1º. De 19x0.

AUDITOR

Fecha
Dirección

[7] Ver Nota 3

APÉNDICE 3

Ejemplo de dictámenes sobre cumplimiento

Dictamen separado

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado el cumplimiento de la Compañía ABC con los asuntos de contabilización y de informes financieros de las secciones XX a XX inclusive del Contrato fechado 15 de mayo de 19x1, con el Banco DEF.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener razonable certeza sobre si la Compañía ABC ha cumplido con las secciones relevantes del Contrato. Una auditoría incluye examinar evidencia apropiada sobre una base de pruebas. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, la compañía guardó, respecto de todo lo importante, cumplimiento con los asuntos de contabilización y de informes financieros de las secciones del Contrato a que nos referimos en los párrafos precedentes, al 31 de diciembre de 19x1.

AUDITOR

Fecha
Dirección

EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

Dictamen que acompaña a los estados financieros

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1, y los estados relacionados de resultados, y de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha (la referencia puede ser por números de página). Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. También hemos auditado el cumplimiento de la Compañía ABC con los asuntos de contabilización de informes financieros de las secciones XX a XX inclusive del Contrato fechado el 15 de mayo de 19x1 con el Banco DEF.

Condujimos nuestras auditorías de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes) aplicables a la auditoría de los estados financieros y a la auditoría sobre cumplimiento. Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos las auditorías para obtener razonable certeza sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa y sobre si la Compañía ABC ha cumplido con las secciones relevantes del Contrato . Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestras auditorías proporcionan una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión:

(a) Los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o ` presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´) la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1, y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con ... (y cumplen con....); y

(b) La Compañía guardó, respecto de todo lo importante, cumplimiento con los asuntos de contabilización y de informes financieros de las secciones del Contrato mencionadas en los párrafos precedentes al 31 de diciembre de 19x1.

AUDITOR

Fecha
Dirección

APÉNDICE 4

Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros resumidos

Cuando se expresó una opinión limpia sobre los estados financieros anuales auditados

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x0, de los cuales fueron derivados los estados financieros resumidos[8], de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). En nuestro dictamen fechado 10 de marzo de 19x1, expresamos una opinión sin salvedades sobre los estados financieros resumidos.

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos que se acompañan son consistentes, respecto de todo lo importante, con los estados financieros de los cuales se derivaron.

Para una mejor comprensión de la posición financiera de la Compañía y de los resultados de sus operaciones para el período y del alcance de nuestra auditoría, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos y nuestro dictamen de auditoría, por lo tanto.

AUDITOR

Fecha
Dirección

[8] Ver Nota 3

EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

Cuando se expresó una opinión con salvedad sobre los estados financieros anuales auditados

DICTAMEN DE AUDITOR A.....

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x0, de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos[9], de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). En nuestro dictamen fechado 10 de marzo de 19x1, expresamos una opinión de que los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos daban un punto de vista verdadero y justo de (o ` presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,´)... excepto en que el inventario había sido declarado de más por...

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos que se acompañan son consistentes, respecto de todo lo importante, con los estados financieros de los cuales se derivaron, y sobre los cuales expresamos una opinión calificada.

Para una mejor comprensión de la posición financiera de la Compañía y de los resultados de sus operaciones para el período, y del alcance de nuestra auditoría, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos y nuestro dictamen de auditoría, por lo tanto.

AUDITOR

Fecha
Dirección

[9] Ver Nota 3