

# Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas

Volumen 1–Conceptos principales

Segunda edición



Comité de Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría  
Federación Internacional de Contadores  
529 Fifth Avenue 6th Floor  
New York, NY 10017 USA

Esta Guía de Implementación fue preparada por el Comité de Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). El comité representa los intereses de los profesionales de la contabilidad que operan en pequeñas y medianas firms de auditoría y de otros profesionales de la contabilidad que prestan servicios a pequeñas y medianas empresas.

Esta publicación (English version only) puede descargarse gratuitamente del sitio web de IFAC: [www.ifac.org](http://www.ifac.org). El texto aprobado se publica en el idioma inglés.

La misión de IFAC es servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo, contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas al establecer y promover la adhesión a normas profesionales de alta calidad, al ampliar la convergencia de estas normas y al expresarse sobre cuestiones de interés general en los que sea significativa la especialización profesional.

Para mayor información: [paulthompson@ifac.org](mailto:paulthompson@ifac.org).

Copyright © - Octubre 2010 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos. Se autoriza la reproducción de este trabajo en el entendido de que las copias sean para uso académico en salones de clase o para uso personal y no sean para su venta o difusión y en el entendido que cada copia incluya la siguiente línea de crédito: "Copyright © Octubre 2010 por la Federación Internacional de Contadores. Reservados todos los derechos. Se usa con autorización." Para otros casos, se requiere el permiso escrito de IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir este documento, excepto lo permitido por ley. Diríjase a: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

Esta *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* del Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría, publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) en octubre de 2010 en inglés, fue traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en febrero de 2012 y revisada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, y se utiliza con el permiso de la IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es aquel publicado por la IFAC en inglés.

Texto en inglés de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* © 2010 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* © 2012 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition (October 2010)* ISBN 978-1-60815-076-2

---



Gerente Editorial: Elia G. del Monte Ceceña  
Coordinación Editorial: Juana Trejo Caballero  
Diseño y formación: Gabriela Salcedo Martínez  
Revisión de formación: Norma Berenice San Martín López  
Producción: Susana Gabriela Almaráz Rivera

## Traducción

Esta *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* del Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría, publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) en octubre de 2010 en inglés, fue traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en febrero de 2012 y revisada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, y se utiliza con el permiso de la IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es aquel publicado por la IFAC en inglés.

Texto en inglés de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* © 2010 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, Segunda Edición* © 2012 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition (October 2010)* ISBN 978-1-60815-076-2

Segunda edición, diciembre de 2012 (publicación en español)

© Derechos reservados por el  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Bosque de Tabachines Núm. 44  
Fracc. Bosques de las Lomas  
11700 México, D.F.

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra sin el permiso por escrito de su editor.

Con el permiso de la IFAC (véase la declaración de derechos de autor en la página 1

Para otros casos, se requiere el permiso escrito de IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir este documento, excepto lo permitido por ley. Diríjase a: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org))

Impreso en México

ISBN: 978-607-762-154-6

## Contenido

Volumen 1	Referencia a la NIA principal	Número de página
<b>Prefacio</b>		5
<b>Solicitud de comentarios</b>		7
1. Cómo utilizar la Guía		10
3. NIA aclaradas		16
<b>Conceptos principales</b>		23
5. La auditoría basada en el riesgo-descripción general	Múltiple	24
7. Ética, NIA y control de calidad	NICC 1, 200,220	46
9. Control interno-finalidad y componentes	315	63
11. Aseveraciones de los estados financieros	315	94
13. Materialidad y riesgo de auditoría	320	102
15. Procedimientos de valorización del riesgo	240,315	115
17. Respuesta a riesgos valorados	240,300,330,500	126
19. Procedimientos adicionales de auditoría	330,505,520	139
21. Estimaciones contables	540	165
23. Partes vinculadas	550	176
25. Hechos posteriores	560	187
27. Empresa en funcionamiento	570	195
29. Resumen de requisitos de otras NIA	250,402,501,510, 600,610,620,720	207
30. Documentación de auditoría	NICC 1, 220, 230, 240 300, 315,330	250
31. Formación de la opinión sobre los estados financieros	700	265

## Contenido

Volumen 2	Referencia a la NIA principal	Número de página
<b>Prefacio</b>		7
<b>Solicitud de comentarios</b>		8
1. Cómo utilizar la Guía		11
3. Introducción a los estudios de casos		19
<b>Fase I: Evaluación del riesgo</b>		32
5. Valoración del riesgo-descripción general		32
<b>Actividades preliminares</b>		35
7. Aceptación y continuación del encargo de auditoría	NICC 1,210,220,300	35
<b>Planeación de la auditoría</b>		57
9. Estrategia global de auditoría	300	57
11. Determinación y utilización de la materialidad	320,450	72
13. Discusiones del equipo de auditoría	240,300,315	93
<b>Desempeño de procedimientos de evaluación del riesgo</b>		105
15. Riesgos inherentes-identificación	240,315	105
17. Riesgos inherentes-valoración	240,315	140
19. Riesgos significativos	240,315,300	153
21. Conocimiento del control interno	240,315	165
23. Valoración del control interno	315	180
25. Comunicación de deficiencias en control interno	265	214
27. Conclusión de la fase de valoración del riesgo	315	229
<b>Fase II: Respuesta al riesgo</b>		243
29. Respuesta al riesgo-descripción general	--	243
31. El plan de auditoría posterior	260,300,330,500	246
33. Determinación de la extensión de las pruebas	330,500,530	275
35. Documentación del trabajo realizado	230,500	312
37. Manifestaciones escritas	580	318
<b>Fase III: Elaboración de informes-descripción general</b>		333
39. Elaboración de informes	--	333
41. Valoración de evidencia de auditoría	220,330,450,520,540	336
43. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	260,450	358
45. Modificaciones al informe de auditoría	705	371
47. Párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones	706	388
49. Información comparativa	710	395

# Prefacio

---

La segunda edición de esta Guía fue comisionada por el Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) de IFAC para ayudar a los profesionales ejercientes en la auditoría de pequeñas y medianas empresas (SME por sus siglas en inglés, PYME en español), y para promover la aplicación congruente de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Si bien fue desarrollada por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA), la Guía es responsabilidad total del Comité PYMFA de IFAC. El personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y un panel asesor global, con miembros de un amplio y diverso grupo de organismos miembros de IFAC, han ayudado en la revisión de la Guía.

La Guía proporciona orientación no autorizada para aplicar las NIA. No se debería utilizar en sustitución de la lectura de las NIA, sino más bien, como suplemento que tiene como finalidad ayudar a los profesionales ejercientes a entender e implementar de manera congruente estas normas en las auditorías de PYME. La Guía no trata todos los aspectos de las NIA y no debe utilizarse con el fin de determinar o demostrar su cumplimiento.

La Guía tiene como finalidad explicar e ilustrar las NIA para desarrollar un conocimiento más profundo de una auditoría realizada de conformidad con las NIA. Ofrece un enfoque práctico de la auditoría del tipo “cómo hacer” que los profesionales ejercientes pueden usar cuando realicen una auditoría a una PYME basada en el riesgo. Finalmente, debe ayudar a los profesionales ejercientes a realizar auditorías de alta calidad y rentables a las PYME y con esto, ayudarlos a servir mejor al interés público. Se prevé que la Guía sea utilizada por los organismos miembros y firmas de auditoría y otros, como base para educar y formar a los profesionales de la contabilidad y estudiantes.

Los organismos miembros de IFAC y las firmas pueden utilizar la Guía, ya sea en su presentación original o ajustada a sus propias necesidades y jurisdicción. Brinda una base desde la cual los organismos miembros y otros pueden desarrollar productos derivados como materiales formación práctica, software de auditoría, listas de verificación y formularios.

El Comité PYMFA de IFAC invita a los lectores a visitar el sitio del Centro Internacional para Prácticas y Medianas Firmas de Auditoría ([www.ifac.org/PyME](http://www.ifac.org/PyME)), que ofrece una colección de otras publicaciones y recursos gratuitos.

Sylvie Voghel  
Presidente, Comité PyME de IFAC  
Octubre 2010

---

# Solicitud de comentarios

---

Esta es la segunda edición de la Guía. Aunque consideramos que esta Guía es útil y de alta calidad, puede ser mejorada. Nuestro compromiso es actualizarla regularmente para asegurar que refleja las normas actuales, a fin de que sea lo más útil posible.

Agradecemos los comentarios de los emisores de normas nacionales, de los organismos miembros de IFAC, de profesionales ejercientes y de cualquiera otro. Estos comentarios se utilizarán para valorar la utilidad de la Guía y para mejorarla antes de publicar la tercera edición. En particular, agradecemos sus impresiones sobre las siguientes cuestiones:

1. ¿Cómo usa Vd. la Guía? Por ejemplo, ¿la utiliza como base para formación práctica, como una guía de referencias prácticas y/o de algún otro modo?
2. ¿Considera que la Guía es suficientemente adecuada a la auditoría de las PyME?
3. ¿Le parece que la Guía es fácil de manejar? Si no, ¿podría hacernos sugerencias de mejora para facilitar su manejo?
4. ¿En qué otras formas cree que puede hacerse más útil esta Guía?
5. ¿Sabe de algún producto derivado-materiales de formación práctica, formularios, listas de verificación y programas- que se hayan desarrollado en base a la Guía? Si es así, le agradeceremos que nos proporcione los detalles.

Por favor, remita sus comentarios a Paul Thompson, Senior Technical Manager, a las siguientes direcciones:

Email: [paulthompson@ifac.org](mailto:paulthompson@ifac.org)

Fax: +1212-286-9570

Correo: Comité de Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría  
International Federation of Accountants  
529 Fifth Avenue 6th Floor  
New York, New York 10017, USA

---



## **Delimitación de responsabilidad**

La presente Guía se ha diseñado para ayudar a los profesionales ejercientes en la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en auditorías de pequeñas y medianas empresas pero no es un sustituto de las NIA. Más aún, el profesional ejerciente debe utilizar esta Guía a la luz de su juicio profesional y de los hechos y circunstancias implicados en cada auditoría en particular. IFAC declina toda responsabilidad u obligación en que se pueda incurrir, directa o indirectamente, como consecuencia del uso y aplicación de esta Guía.

# 1. Cómo utilizar la Guía

La finalidad de esta Guía es proporcionar orientación práctica a los profesionales ejercientes que realizan encargos de auditoría a pequeñas y medianas empresas (PYME). Sin embargo, ninguno de los materiales de esta Guía debe utilizarse en sustitución de:

- **La lectura y conocimiento de las NIA**

Se asume que los profesionales ejercientes han leído el texto de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) contenida en el *Manual de Normas Internacionales de control de calidad, auditoría, revisión y otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados*, de IFAC 2010 (Manual de IFAC), que puede descargarse gratuitamente desde el sitio de recursos y publicaciones en línea de IFAC en <http://www.ifac.org/publications>. La NIA 200.19 establece que el auditor conocerá el texto completo de todas las NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. Las NIA, así como el resumen de preguntas frecuentes (FAQ, por sus siglas en inglés) y otros materiales de apoyo, pueden también obtenerse en el Clarity Center en el siguiente sitio [web.ifac.org/clarity-center/index](http://web.ifac.org/clarity-center/index).

- **La aplicación del juicio profesional**

Se requiere la aplicación del juicio profesional basado en los hechos y circunstancias propias de la firma de auditoría y en los del encargo en particular, así como cuando se requiera la interpretación de una norma concreta.

Aunque se espera que las pequeñas y medianas firmas de auditoría (PYMFA) sean un grupo importante de usuarios, esta Guía pretende ayudar a todos los profesionales ejercientes a implementar la NIA en auditorías de PYME.

Esta Guía puede utilizarse para:

- Desarrollar un conocimiento más profundo de una auditoría realizada de conformidad con las NIA;
  - Desarrollar un manual del personal (con los suplementos necesarios para requerimientos locales y procedimientos de la firma) para utilizar como referencia diaria y como base para sesiones de formación práctica y para estudio individual y discusión;
  - Asegurarse que el personal adopta un enfoque congruente sobre la planificación y realización de una auditoría.
-

Esta Guía hace referencia frecuentemente a un equipo de auditoría lo que implica que más de un auditor está involucrado en ejecutar el encargo de auditoría. Sin embargo, los mismos principios generales son aplicables también a encargos de auditoría llevados a cabo por una persona (el profesional ejerciente)..

## **1.1 Reproducción, traducción y adaptación de la Guía**

IFAC fomenta y facilita la reproducción, traducción y adaptación de sus publicaciones. Aquellos interesados en reproducir, traducir, o adaptar esta guía deben contactar con [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## **1.2 Contenido y estructura**

En lugar de resumir cada NIA, la Guía se ha estructurado en dos volúmenes como sigue:

- Volumen 1–Conceptos Principales
- Volumen 2–Orientación Práctica

Este es el volumen 1, que proporciona una descripción general de una auditoría completa y un análisis de los conceptos claves de la auditoría como por ejemplo, la materialidad, las afirmaciones, el control interno, los procedimientos de valoración del riesgo y el uso de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados. También incluye un resumen de los requerimientos de las NIA respecto a:

- Áreas específicas como estimaciones contables, partes vinculadas, hechos posteriores al cierre, empresa en funcionamiento y otras;
- Requerimientos de documentación; y
- Formación de la opinión sobre los estados financieros.

El volumen 2 de la Guía se centra en cómo aplicar los conceptos tratados en el volumen 1. Sigue las etapas típicas implicadas en la realización de una auditoría, comenzando por la aceptación del encargo, la planificación y la valoración del riesgo para; luego seguir con la respuesta al riesgo, la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y la formación de la opinión de auditoría adecuada.

Para evitar la repetición, el volumen 2 no incluye los requerimientos de las NIA relativos a temas específicos de auditoría como estimaciones, partes vinculadas, hechos posteriores al cierre, empresa en funcionamiento y otras NIA. El volumen 1 resume estos requerimientos en capítulos separados o como parte del Capítulo 15, titulado “Resumen de Requerimientos de Otras NIA”.

### **Resumen de la estructura**

Cada capítulo, en ambos volúmenes de esta Guía, está estructurado de la siguiente forma:

- **Título del capítulo**
-

- **Cuadro sobre el Proceso de Auditoría-Extracto**

La mayoría de los capítulos contienen un extracto del cuadro sobre el proceso de auditoría (cuando sea aplicable) para resaltar las actividades concretas tratadas en el capítulo.

- **Contenido del capítulo**

Resume el contenido y finalidad del capítulo.

- **NIA aplicables**

La mayoría de los capítulos en esta Guía comienzan con algunos extractos de las NIA que son relevantes para el contenido del capítulo. Estos extractos incluyen requerimientos relevantes y, en algunos casos, los objetivos (a veces resaltados individualmente si un capítulo se centra primordialmente en una NIA en particular) definiciones específicas y material de aplicación. La inclusión de estos extractos no implica que no deba considerarse otro material de las NIA no mencionado específicamente, u otras NIA relacionadas con la materia. La selección de los extractos incluidos en la Guía se basa exclusivamente en el juicio de los autores en cuanto a lo que es relevante para el contenido de cada capítulo en particular. Por ejemplo, los requerimientos de las NIA 200, 220 y 300 son aplicables en todo el proceso de auditoría, pero solo se han tratado de manera específica en uno o dos capítulos.

- **Descripción general y material del capítulo**

Las descripción general de cada capítulo incluye:

- Extractos de las NIA aplicables; y
- Descripción general de lo que se trata en el capítulo.

A la descripción General le sigue un análisis más detallado de la materia objeto de análisis y una orientación práctica, paso a paso, sobre cómo implementar las NIA Aplicables, lo cual puede incluir algunas referencias cruzadas a las NIA aplicables. Aunque la Guía se centra exclusivamente en las NIA (sin incluir la serie 800) aplicables a las auditorías de información financiera histórica, también se hace referencia al *Código de Ética para Profesionales de la contabilidad* emitido por el Consejo Internacional de Normas de Ética para Contadores (el Código de IESBA), y a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1), *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*.

- **Puntos a considerar**

A lo largo de toda la guía se incluyen Puntos a Considerar. Estos Puntos a Considerar dan orientaciones prácticas sobre cuestiones de auditoría que pueden fácilmente pasarse por alto, o aquellos conceptos que, a menudo, los profesionales ejercientes tienen dificultad para comprender e implementar.

- **Estudio de casos ilustrativos**

Para demostrar cómo pueden aplicarse las NIA en la práctica, el volumen 2 de la Guía incluye dos estudios de casos. Al final de muchos capítulos del volumen 2, se analizan dos enfoques posibles para documentar la aplicación de los requerimientos de las NIA. Para más detalle, revise el capítulo 2 del volumen 2 de esta Guía.

---

La finalidad de los estudios de casos y la documentación que se incluye es meramente ilustrativa. La documentación es un pequeño extracto de un archivo de auditoría típico y resume solo una posible forma de cumplir con los requerimientos de la NIA. Los datos, análisis y comentarios representan solo algunas circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará analizar en una auditoría concreta. Como siempre, el auditor debe aplicar el juicio profesional.

El primer estudio del caso se basa en una entidad ficticia llamada Muebles Dephta. Se trata de un negocio familiar local fabricante de muebles, con 10 empleados a tiempo completo. La entidad tiene una estructura de gobierno sencilla, pocos niveles de dirección y procesamiento directo de las transacciones. La función contable utiliza un paquete de software estándar.

El segundo estudio del caso trata de otra entidad ficticia llamada Kumar y Co. Es una micro-empresa con dos personas como personal a tiempo completo, además del dueño y un contable a media jornada.

### **Otras publicaciones de IFAC**

Junto con esta Guía puede leerse *La Guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría*, que puede descargarse gratuitamente del sitio de publicaciones y recursos en línea de IFAC, <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

## **1.3 Glosario de términos**

La Guía utiliza muchos de los términos que se definen en el Código IESBA, en el Glosario de Términos, y en las NIA (contenidas en el *Manual de Normas internacionales de control de calidad, auditoría, revisión y, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados* de IFAC 2010). Tanto los socios como el personal deben tener conocimiento de estas definiciones.

La Guía también utiliza los siguientes términos:

### **Controles antifraude**

Son controles diseñados por la dirección para prevenir, detectar y corregir fraudes. Respecto a la posibilidad de que la dirección eluda los controles, puede ser que dichos controles no prevengan que ocurra un fraude, pero podrían actuar como un elemento disuasivo y hacer que sea más difícil de ocultar la perpetración de un fraude. Los siguientes contribuyen ejemplos típicos de controles antifraude:

- Políticas y procedimientos que proporcionan una rendición de cuentas adicional, como por ejemplo la aprobación firmada de los asientos del diario;
  - Mejores controles de acceso a datos y transacciones sensibles;
  - Alarmas silenciosas;
  - Informes de discrepancias y excepciones;
  - Pistas de auditoría;
-

- Planes de contingencia por fraude;
- Procedimientos de recursos humanos, tales como identificar/ejercer un seguimiento sobre las personas con un potencial para cometer fraude superior al promedio (por ejemplo, un estilo de vida excesivamente lujoso); y
- Mecanismos para informar de forma anónima sobre los fraudes potenciales.

### ***Controles en la entidad***

Los controles en la entidad se refieren a los riesgos generalizados. Establecen el “tono de la alta autoridad” de una organización y las expectativas para el entorno de control. Generalmente son menos tangibles que los controles que operan en las transacciones, pero tienen un impacto generalizado y significativo e influyen en el resto de controles internos. Estos controles forman el fundamento sobre el cual se construyen otros controles internos en caso de que existan. Son ejemplos de controles en la entidad el compromiso de la dirección hacia la conducta ética, las actitudes hacia el control interno, la contratación y competencia de los empleados y los informes antifraude y financieros de cierre de ejercicio. Estos controles tienen un impacto en el resto procesos de negocio dentro de la entidad.

### ***Dirección***

Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las actividades de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad; por ejemplo, miembros ejecutivos del consejo de administración, o un propietario-gerente.

### ***Responsables del gobierno de la entidad***

Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir a miembros de la dirección; por ejemplo, miembros ejecutivos del Consejo de Administración de una empresa de sector público o privado o un propietario-gerente.

### ***Propietario-gerente***

Se refiere a los propietarios de una entidad involucrados en la gestión diaria de la entidad. En la mayoría de los casos, el propietario-gerente también es la persona a cargo del gobierno de la entidad.

### ***Pequeñas y medianas firmas de auditoría (PyMFA)***

Las firmas de auditoría que tienen las siguientes características: sus clientes son mayoritariamente pequeñas y medianas empresas (PyME); utilizan fuentes externas para complementar los recursos internos limitados; y emplean a un número limitado de empleados profesionales. Lo que constituye una PyMFA variará entre una y otra jurisdicción.

---

## 1.4 Acrónimos que se utilizan en la Guía

CAC	Cuentas por cobrar
Afirmaciones (combinadas)	I = Integridad E = Existencia C = Exactitud y corte V = Valoración
TAAO	Técnicas de auditoría asistidas por ordenador
U	Unidades de moneda (las unidades estándar de moneda se citan como “€”)
M	Estados financieros
EF	Recursos humanos
RH	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IAASB	Control Interno. Los cinco componentes del control interno son: AC = Actividades de control EC = Entorno de control SI = Sistemas de información SC = Seguimiento de los controles VR = Valoración del riesgo
Código del	
IESBA	Código de Ética de IESBA para Profesionales de la Contabilidad
IFAC	Federación Internacional de Contadores
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NIEA	Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento
DIPA	Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría
ISQC	Norma Internacional de Control de Calidad
NIER	Norma Internacional de Encargos de Revisión
NISR	Norma Internacional de Servicios Relacionados
TI	Tecnología de la Información
OP	Ordenador Personal
I+D	Investigación y Desarrollo
RIM	Riesgos de incorrección material
PVR	Procedimientos de valoración del riesgo
PyME	Pequeñas y medianas empresas
PyMFA	Pequeñas y medianas firmas de auditoría
PC	Pruebas de controles
RGE	Responsables del gobierno de la entidad
PT	Papeles de trabajo

---

## 2. NIA aclaradas

En marzo de 2009, el IAASB anunció la finalización de su programa para mejorar la claridad de las NIA (Proyecto de Claridad). Este programa implicó la aplicación de nuevas convenciones de redacción todas las NIA, como parte de una revisión sustantiva o mediante una nueva redacción limitada, para reflejar estas nuevas convenciones y cuestiones generales de claridad. Los auditores tienen ahora acceso a 36 NIA recientemente actualizadas y aclaradas, y a una NICC aclarada.

### **Estructura de las NIA aclaradas**

Las NIA aclaradas tienen una estructura común, como se resume en el siguiente cuadro:

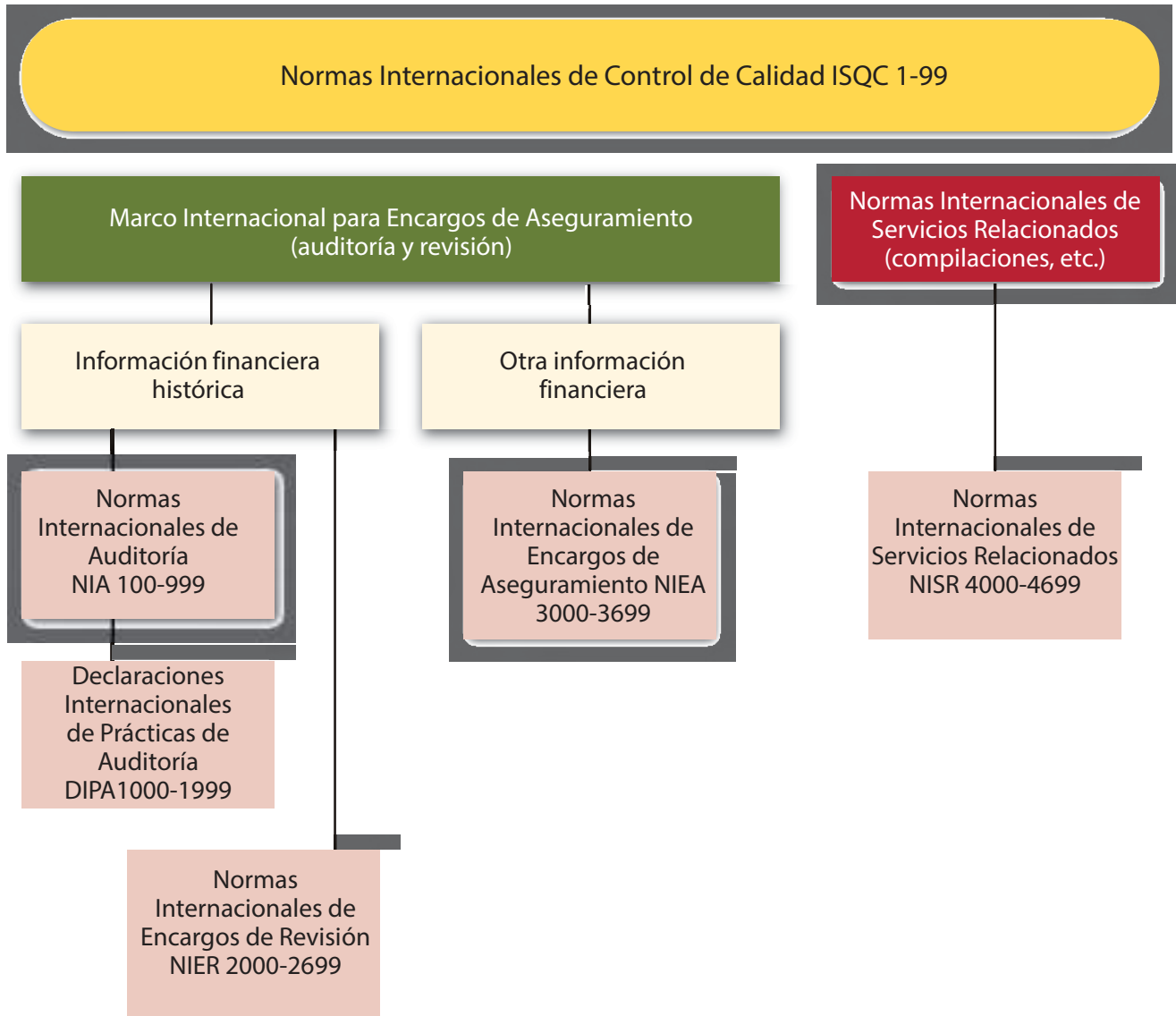
Elemento de la NIA	Comentarios
<b>Introducción</b>	Una explicación de finalidad y alcance de la NIA, incluyendo cómo se relaciona la NIA con otras NIA, la materia objeto principal de la NIA, expectativas específicas sobre el auditor y otros, y el contexto en que se emite la NIA.
<b>Objetivos</b>	El objetivo a alcanzar por el auditor como resultado de cumplir con los requerimientos de la NIA. Para alcanzar todos los objetivos globales del auditor, el auditor debe usar los objetivos establecidos en las NIA, aplicables al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las interrelaciones existentes entre las NIA. La NIA 200.21(a) requiere que el auditor:  (a) Determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y  (b) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
<b>Definiciones</b>	Una descripción de los significados atribuidos a ciertos términos efectos de las NIA. Se proporcionan para ayudar a la aplicación e interpretación congruente de las NIA. No pretenden sustituir las definiciones que puedan estar establecidas para otros fines, como las contenidas en disposiciones legales o reglamentarias. A menos que se indique de otro modo, estos términos conservan su significado en todas las NIA.



Elemento de la NIA	Comentarios
<b>Requerimientos</b>	<p>Esta sección resume los requerimientos específicos para el auditor. Por ejemplo, la NIA 200.15 contiene los siguientes requerimientos:</p> <p>“El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.”</p>
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	<p>La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan explicaciones adicionales sobre los requerimientos de una NIA y orientaciones para llevarlos a cabo. En particular, pueden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Explicar de forma más precisa lo que significa un requerimiento o qué se tiene como objetivo cubrir;</li> <li>• En su caso, incluye consideraciones específicas para las entidades de pequeña dimensión; y</li> <li>• Incluye ejemplos de procedimientos que pueden ser adecuados en función de las circunstancias. Sin embargo, los procedimientos efectivamente escogidos por el auditor requieren la aplicación del juicio profesional con base en las circunstancias específicas de la entidad y de los riesgos valorados de una incorrección material.</li> </ul> <p>Aunque estas orientaciones no imponen en sí mismas un requerimiento, son relevantes para la aplicación adecuada de los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas pueden también proporcionar antecedentes sobre cuestiones tratados en una NIA.</p>
<b>Anexos</b>	<p>Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. La finalidad y el objetivo del uso de un anexo se explican en el cuerpo de la NIA relacionada, o en el título e introducción del propio anexo.</p>

## 2.1 Índice de la NIA y referencias cruzadas

A continuación se ilustra el Marco de Referencia de las NIA:



La siguiente tabla hace una referencia cruzada de las NIA (pertinentes a la auditoría de PyME) y la NICC1 con los capítulos correspondientes en la Guía. Muchas NIA (como por ejemplo la relativa a la utilización de procedimientos analíticos) son aplicables a diversas etapas de la auditoría. Esta tabla solo incluye referencias cruzadas a los principales capítulos de la Guía en los que se tratan los requerimientos. Algunos de los materiales de las NIA también se tratan en otros capítulos, en reconocimiento del hecho de que muchos de los requerimientos de las NIA tienen alguna aplicación (no principal) en muchos capítulos (como por ejemplo la aplicación del juicio profesional).

Referencia NIA/ISQC1		Volumen y capítulos V1= Volumen 1 V2= Volumen 2
NICC 1	Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados	V1-4,16 V2-4
200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría	V1-3,4
210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	V2-4
220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros	V1-16, V2-4,21
230	Documentación de auditoría	V1-4,16, V2-18
240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude	V1-8,9,16 V2-7,8,9,10
250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	V1-15
260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	V2-16,22
265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad	V2-13
300	Planificación de la auditoría de estados financieros	V1-9,16 V2-4, 5, 7,10,16
315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno	V1-3,5,6,8,16 V2-7,8,9,10,11,12,14
320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría	V1-7, V2-6
330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados	V1-3,9,10,16 V2-16,17,21
402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios	V1-15
450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	V2-6,21,22
500	Evidencia de auditoría	V1-9, V2-16, 17,18
501	Evidencia de auditoría–consideraciones específicas para determinadas áreas	V1-15
505	Confirmaciones externas	V1-10
510	Encargos iniciales de auditoría–saldos de apertura	V1-15
520	Procedimientos analíticos	V1-10, V2-21
530	Muestreo de auditoría	V2-17

Referencia NIA/ISQC1		Volumen y capítulos V1= Volumen 1 V2= Volumen 2
540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar	V1-11, V2-21
550	Partes vinculadas	V1-12
560	Hechos posteriores al cierre	V1-13
570	Empresa en funcionamiento	V1-14
580	Manifestaciones escritas	V2-19
600	Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	V1-15
610	Utilización del trabajo de los auditores internos	V1-15
620	Utilización del trabajo de un experto del auditor	V1-15
700	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros	V1-3.17
705	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente	V2-23
706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente	V2-24
710	Información comparativa-cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos	V2-25
720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados	V1-15
800	Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos	No se trata
805	Consideraciones especiales-auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero	No se trata
810	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos	No se trata

Se consideró que las NIA 800, 805 y 810 tienen una aplicación limitada en las auditorías de PyME en este momento, por lo que esta edición de la Guía no las trata de manera específica.

La siguiente tabla hace incluye las referencias cruzadas de los capítulos de la Guía con los capítulos de las principales NIA que se tratan en él.

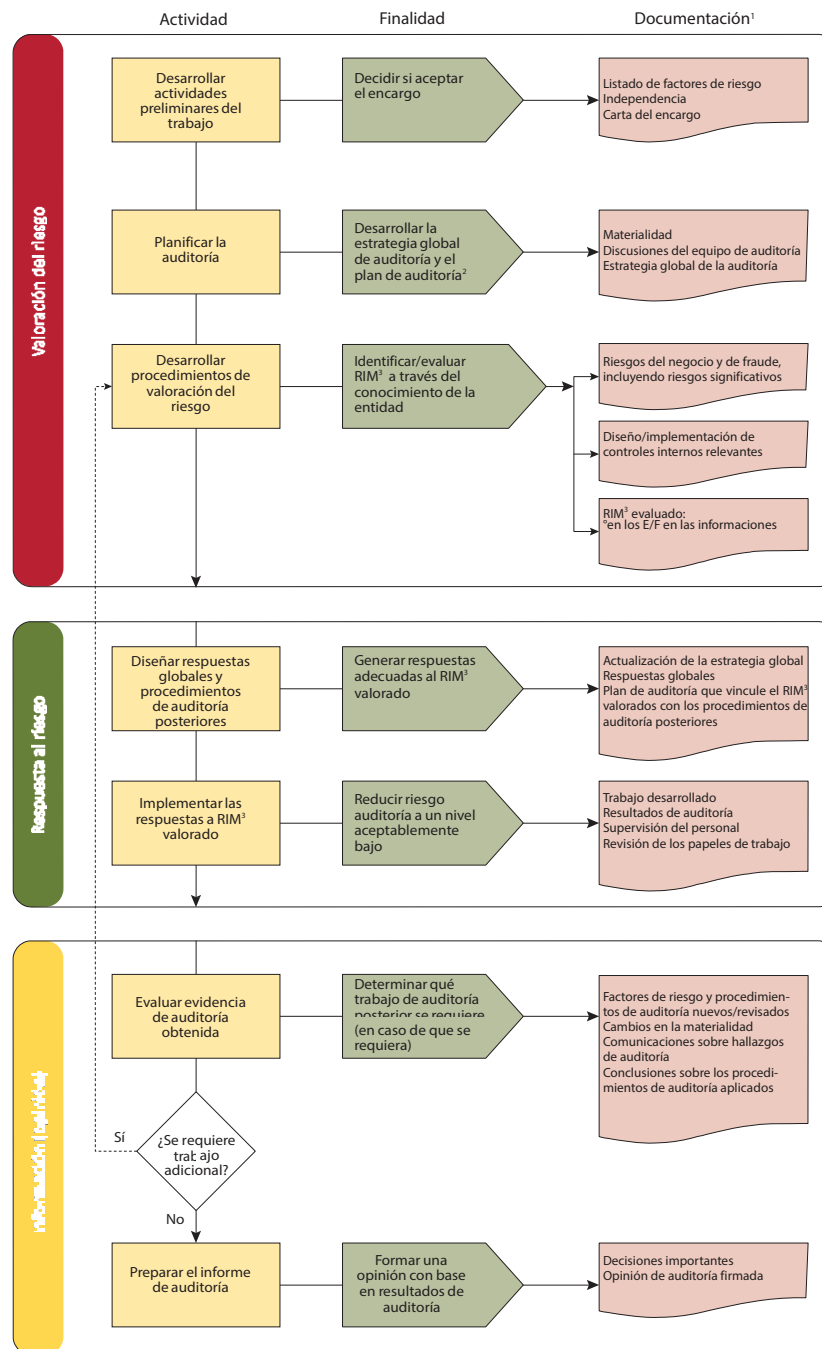
**Nota:** Esta tabla únicamente proporciona una referencia cruzada general. Muchos capítulos de esta Guía cubren aspectos tratados por más de una NIA concreta.

Capítulo	Título	Referencia NIA/ISQC1
V1-3	La auditoría basada en el riesgo-Descripción Generalidades	Múltiple
V1-4	Ética, NIA y Control de calidad	ISQC1, 200, 220
V1-5	Control interno-finalidad y componentes	315
V1-6	Afirmaciones en los estados financieros	315
V1-7	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría posteriores	320
V1-8	Procedimientos de valoración del riesgo	240, 315
V1-9	Respuesta a los riesgos valorados	240, 300, 330, 500
V1-10	Procedimientos de auditoría	330, 505, 520
V1-11	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar	540
V1-12	Partes vinculadas	550
V1-13	Hechos posteriores al cierre	560
V1-14	Empresa en funcionamiento	570
V1-15	Resumen de requerimientos de otras NIA	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720
V1-16	Documentación de auditoría	ISQC1, 220, 230, 240, 300, 315, 330
V1-17	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros	700
V2-4	Aceptación y continuación del encargo	ISQC1, 210, 220, 300
V2-5	Estrategia global de auditoría	300
V2-6	Determinación y uso de la materialidad	320, 450
V2-7	Discusiones del equipo de auditoría	240, 300, 315
V2-8	Riesgos inherentes-Identificación	240, 315
V2-9	Riesgos inherentes-Valoración	240, 315
V2-10	Riesgos significativos	240, 315, 300
V2-11	Conocimiento del control interno	315
V2-12	Evaluación del control interno	315
V2-13	Comunicación de deficiencias en el control interno	265
V2-14	Conclusión de la fase de valoración de riesgos	315
V2-16	El plan de auditoría posterior	260, 300, 330, 500
V2-17	Determinación de la extensión de las pruebas	330, 500, 530
V2-18	Documentación del trabajo realizado	230, 500
V2-19	Manifestaciones escritas	800
V2-21	Evaluación de la evidencia de auditoría	220, 330, 450, 520, 540
V2-22	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	260, 450
V2-23	Modificaciones al informe de auditoría	705
V2-24	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones	706
V2-25	Información comparativa	710

## 2.2 El proceso de auditoría

El enfoque de auditoría planteado en esta Guía se ha dividido en tres fases: valoración del riesgo, respuesta al riesgo y elaboración del informe. El siguiente anexo ilustra la naturaleza de cada fase y las interrelaciones entre las actividades y las fases.

Anexo 2.2-1



### Notas:

1. Consultar NIA 230 para una lista más completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección materialidad.

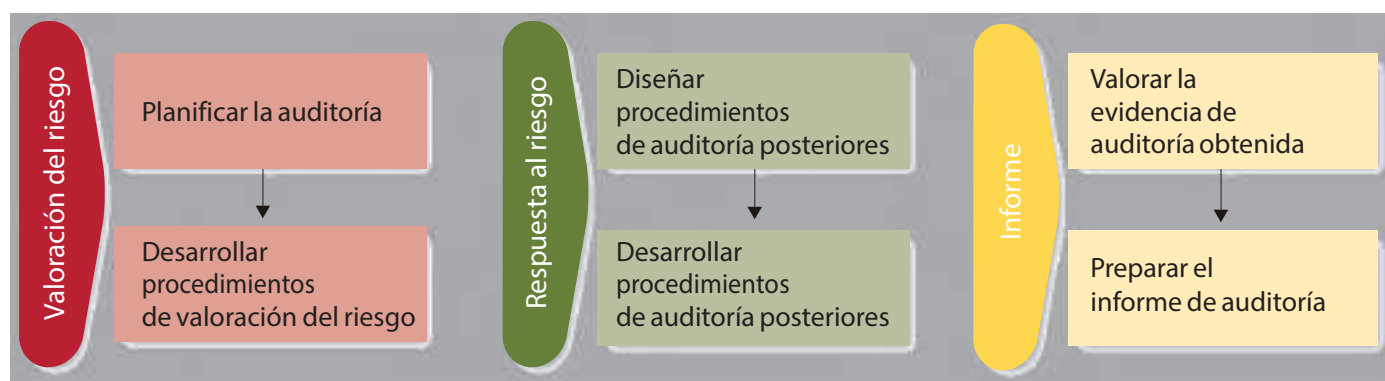
Volumen 1  
Conceptos principales

---

### 3. La auditoría basada en el riesgo-descripción general

Contenido del capítulo	NIA aplicables
Objetivos del auditor, elementos básicos y enfoque sobre la realización de una auditoría basada en el riesgo.	Múltiples

Anexo 3.0-1



Párrafo #	Objetivos en las NIA
200.11	En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son: (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.



Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
200.3	<p>El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros se expresen la imagen fiel, o se presentan fielmente en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (Ref: apartado A1)</p>
200.5	<p>Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría, a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión, sea más convincente que concluyente. (Ref: apartados A28-A52)</p>
200.A34	<p>Los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• los estados financieros en su conjunto; y</li> <li>• las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.</li> </ul>
200.A40	<p>Por lo general, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los “riesgos de incorrección material”. Sin embargo, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello.</p>
200.A45	<p>No es posible que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y, en consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de incorrección material, debida a fraude o error. Esto se debe a que existen limitaciones inherentes a la auditoría, que tienen como resultado que la mayor parte de la evidencia de auditoría, a partir de la que el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión, sea más convincente que concluyente. Las limitaciones inherentes a la auditoría surgen de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la naturaleza de la información financiera;</li> <li>• la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y</li> <li>• la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonable.</li> </ul>

### 3.1 Descripción general

Los objetivos globales del auditor en una auditoría basada en el riesgo son:

- La obtención de seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
- La emisión de un informe sobre los estados financieros y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

#### **Seguridad fiel**

Las NIA requieren que el auditor obtenga seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o a error.

La seguridad razonable es un grado de seguridad alto, pero no absoluto. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrección material) a un nivel aceptablemente bajo. El auditor no puede proporcionar seguridad absoluta debido a las limitaciones inherentes al trabajo que lleva a cabo. Ello es debido a que la mayor parte de la evidencia de auditoría (a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión) es más convincente que concluyente.

#### **Limitaciones inherentes de una auditoría**

El siguiente anexo resume algunas de las limitaciones inherentes del encargo de auditoría desarrollado.

Anexo 3.1-1

Limitaciones	Causas
<b>La naturaleza de la información financiera</b>	La preparación de los estados financieros implica: <ul style="list-style-type: none"><li>• Juicio por parte de la dirección al aplicar el marco de información financiera aplicable; y</li><li>• Decisiones o valoraciones subjetivas (como por ejemplo estimaciones) de la dirección que impliquen un rango de interpretaciones aceptables o juicios.</li></ul>

Limitaciones	Causas
<b>Naturaleza de la evidencia de auditoría disponible</b>	<p>La mayor parte del trabajo del auditor para formar su opinión consiste en obtener y valorar evidencia de auditoría. Esta evidencia suele ser de carácter más conveniente que concluyente.</p> <p>La evidencia de auditoría se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. Puede también incluir información obtenida de otras fuentes tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• auditorías anteriores;</li> <li>• los procedimientos de control de calidad de una firma para la aceptación y continuidad de clientes;</li> <li>• los registros contables de la entidad; y</li> <li>• evidencia de auditoría preparada por un experto empleado o contratado por la entidad.</li> </ul>
<b>La naturaleza de los procedimientos de auditoría</b>	<p>Los procedimientos de auditoría, por bien diseñados que estén, no detectarán todas las incorrecciones.</p> <p>Considere lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cualquier muestra inferior al 100% de una población, introduce algún riesgo de que no se detecte una incorrección;</li> <li>• la dirección u otros pueden no proporcionar, intencionadamente o no la información completa requerida. El fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación y.</li> </ul>
<b>Oportunidad de la información financiera</b>	<p>La relevancia/valor de la información financiera tiende a disminuir lo largo del tiempo, por lo que que necesita lograrse un equilibrio entre la confiabilidad de la información y su coste.</p> <p>Los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se formará una opinión dentro de un periodo de tiempo y a un coste razonables. En consecuencia, no es factible tratar toda la información que pueda existir, o seguir todos los cuestiones de manera exhaustiva sobre la suposición de que la información es incorrecta o fraudulenta hasta que se pruebe lo contrario.</p>

### **Alcance de una auditoría**

El alcance del trabajo del auditor y la opinión que proporciona generalmente están restringidos a si los estados financieros se han preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Como tal, un informe no modificado del auditor no proporciona seguridad alguna sobre la futura viabilidad de la entidad, ni sobre la eficiencia o efectividad con que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad.

Cualquier extensión de esta responsabilidad básica de auditoría, como la requerida por las leyes locales o regulaciones sobre valores, requeriría que el auditor llevase a cabo trabajo suplementario y modificara o expandiera su informe en consecuencia.

## **Incorrección material**

Una incorrección material (el agregado de todas las incorrecciones no corregidas y la falta de información a revelar o la información confusa en los estados financieros, incluyendo omisiones), se da cuando se podría esperar razonablemente que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman con base en los estados financieros.

## **Afirmaciones**

Las afirmaciones son manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros. Se refieren al reconocimiento, medición, presentación y revelación de diversos elementos (importes e información a revelar) en los estados financieros. Por ejemplo, la afirmación de integridad se refiere a que se hayan registrado todas las transacciones y hechos que deberían haberse registrado. El auditor las usa para considerar los diferentes tipos de potenciales incorrección material que pueden ocurrir.

## **3.2 Riesgo de auditoría**

El riesgo de auditoría es el riesgo de expresar una opinión de auditoría inadecuada sobre los estados financieros que están materialmente erróneos. El objetivo de la auditoría es reducir este riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría tiene dos elementos clave, como se ilustra a continuación:

Anexo 3.2-1

<b>Riesgo</b>	<b>Naturaleza</b>	<b>Fuente</b>
<b>Riesgos inherentes y de control</b>	Los estados financieros pueden contener una incorrección material.	Los objetivos/operaciones de la entidad y el diseño/implementación del control interno por la dirección.
<b>Riesgo de detección</b>	El auditor puede no detectar una incorrección material en los estados financieros.	Naturaleza y extensión de los procedimientos desarrollados por el auditor.

Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, se requiere que el auditor:

- evalúe los riesgos de incorrección material; y
- limite el riesgo de detección. Puede alcanzarse llevando a cabo procedimientos que respondan a los riesgos valorados de incorrección material, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones para tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar.

## Componentes del riesgo de auditoría

Los principales componentes del riesgo de auditoría se describen en este anexo

### Anexo 3.2-2

Naturaleza	Descripción	Comentario
<b>Riesgo inherente</b>	Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que podría ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.	Ello incluye hechos o condiciones (internas o externas) que podrían tener como resultado una incorrección material (error o fraude) en los estados financieros. Las fuentes de riesgo (a menudo clasificadas como riesgos de negocios o de fraude) pueden surgir de los objetivos de la entidad, la naturaleza de sus operaciones/sector, el entorno regulatorio en que opera, y su tamaño y complejidad.
<b>Riesgo de control</b>	Riesgo de que una incorrección que podría existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información y que podría ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad.	La dirección diseña controles para mitigar un factor inherente (riesgo de negocios o de fraude) específico. Una entidad evalúa sus riesgos (valoración del riesgo) y luego diseña e implementa controles adecuados para reducir su exposición al riesgo a un nivel tolerable (aceptable).  Los controles pueden ser: <ul style="list-style-type: none"><li>• de naturaleza general, como la actitud de la dirección sobre los controles, el compromiso para contratar personal competente y la prevención del fraude. Son denominados generalmente controles en la entidad; y</li><li>• específicos al inicio, procesamiento, o registro de una transacción particular. Generalmente se denominan procesos del negocio, en la actividad, o controles de transacciones.</li></ul>

Naturaleza	Descripción	Comentario
<b>Riesgo de detección</b>	Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, ya sea en lo individualmente o en agregada con otras incorrecciones.	<p>El auditor valora los riesgos de incorrección material (riesgo inherente y de control) en los de estados financieros y de afirmación.</p> <p>Se desarrollan entonces procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Ello incluye considerar el riesgo potencial de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• seleccionar un procedimiento de auditoría inadecuada;</li> <li>• aplicar mal un procedimiento de auditoría adecuado; o</li> <li>• malinterpretar los resultados de un procedimiento de auditoría.</li> </ul>

**Nota:** Las NIA definen el riesgo de incorrección material a nivel de afirmación como integrado por dos componentes: riesgo inherente y riesgo de control. En consecuencia, las NIA no se refieren ordinariamente al riesgo inherente y al riesgo de control por separado, sino más bien a una valoración combinada de los “riesgos de incorrección material”. Sin embargo, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y de consideraciones prácticas.

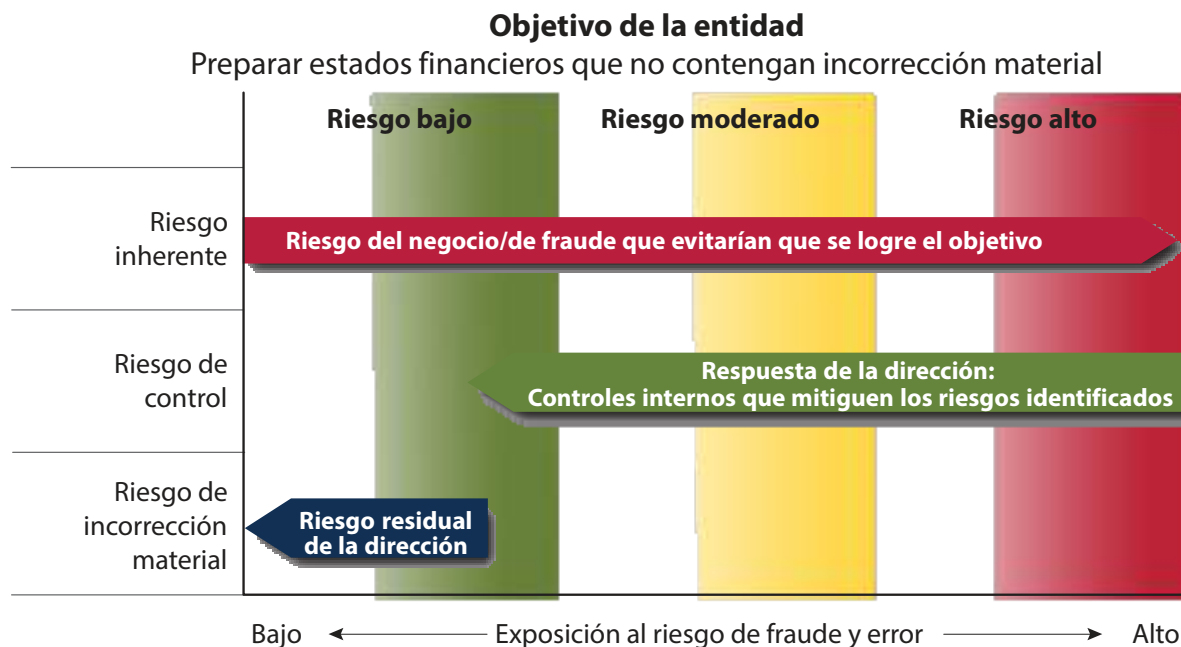
### **PUNTO A CONSIDERAR**

Muchos riesgos inherentes pueden resultar tanto en riesgos de negocio como de fraude. En ese caso, haga una lista y evalúe los factores de riesgo de fraude y de negocio de forma separada. En otro caso, es posible que la respuesta de auditoría únicamente trate el riesgo de negocio y no el riesgo de fraude.

Separar el elemento del riesgo de fraude del de riesgo de negocio ayuda a que el fraude sea valorado en relación con el resto de riesgos de fraude identificados. Ello puede ayudar a revelar un patrón inusual de hechos/transacciones a investigar, o a una o varias personas con el motivo, oportunidad y racionalización para cometer fraude. Por ejemplo, un sistema nuevo de contabilidad puede dar oportunidad para incorrecciones (riesgo de negocio), pero puede también para que alguien manipule los resultados financieros o sustraer fondos (riesgo de fraude).

## Resumen de los componentes del riesgo de auditoría

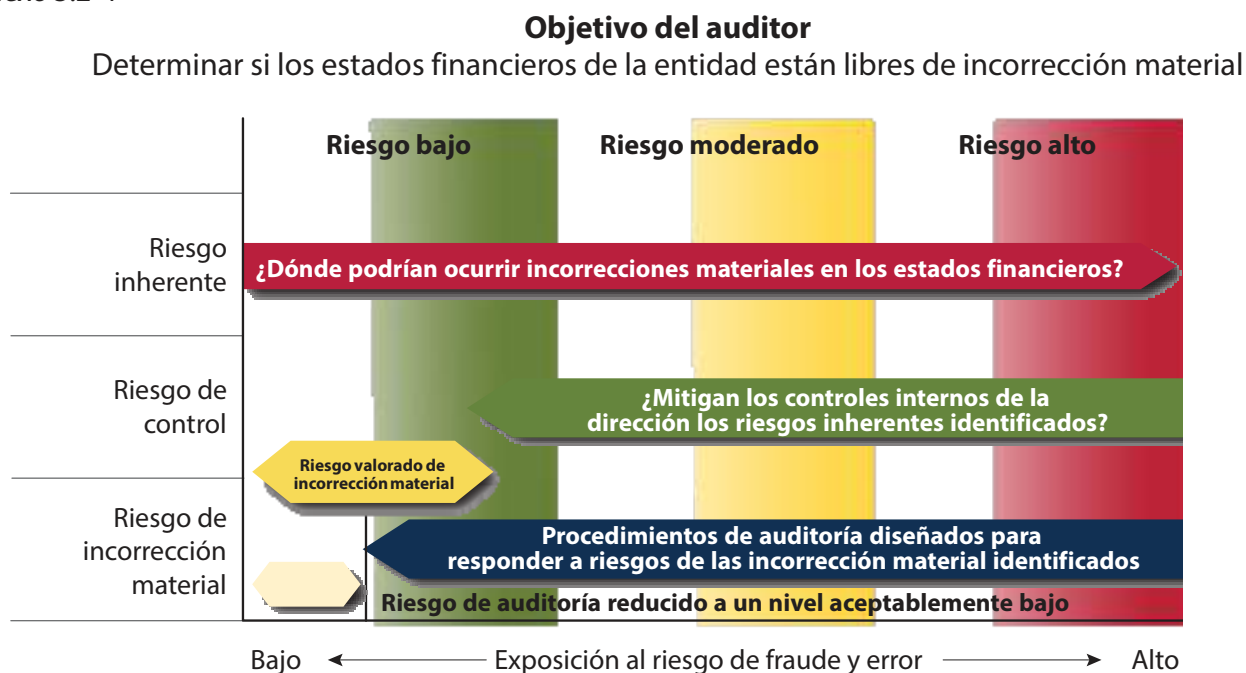
Anexo 3.2-3



*Nota:*

La longitud de las barras en el anexo variaría en función de las circunstancias particulares y perfil de riesgo de la entidad.

Anexo 3.2-4



*Nota:*

La longitud de las barras del anexo variaría en función de las circunstancias particulares y perfil de riesgo de la entidad y de la naturaleza de la respuesta del auditor.

### 3.3 Cómo realizar una auditoría basada en el riesgo

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
200.15	El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: apartados A18-A22)
200.16	El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref: apartados A23-A27)
200.17	Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las cuales basar su opinión. (Ref: apartados A28-A52)
200.21	Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, este seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de: (Ref: apartados A67-A69) (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref: apartado A70) (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: apartado A71)

Una auditoría basada en el riesgo tiene tres pasos clave, como se ilustra a continuación.

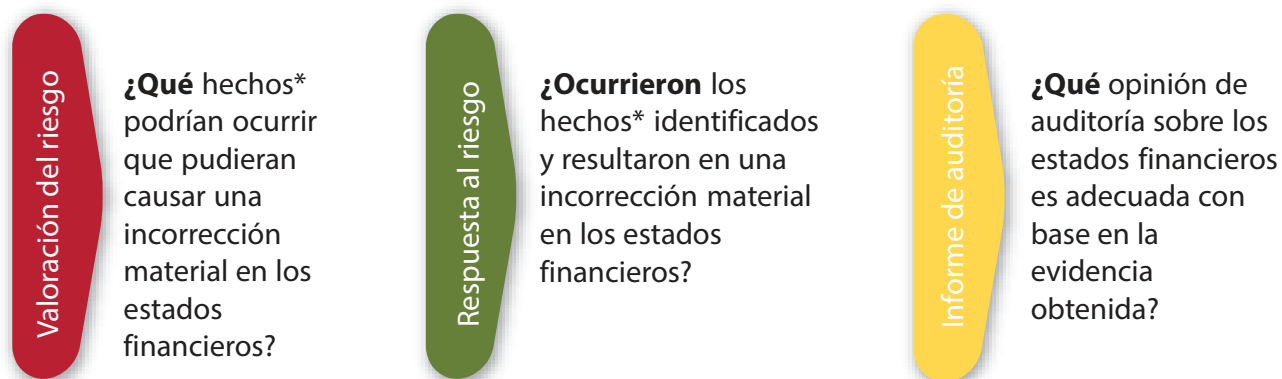
#### Anexo 3.3-1

Pasos (fases)	Descripción
<b>Valoración del riesgo</b>	Ejecutar procedimientos de valoración del riesgo para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
<b>Respuesta al riesgo</b>	Diseñar y desarrollar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos identificados y valorados de incorrección material, tanto en el estado financiero como en las afirmaciones.
<b>Elaboración del informe del auditoría</b>	Ello implica: <ul style="list-style-type: none"><li>• formación de una opinión sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida; y</li><li>• preparación y emisión de un informe de auditoría auditado a las conclusiones alcanzadas.</li></ul>



A continuación se ilustra una manera sencilla de describir los tres elementos:

Anexo 3.3-2

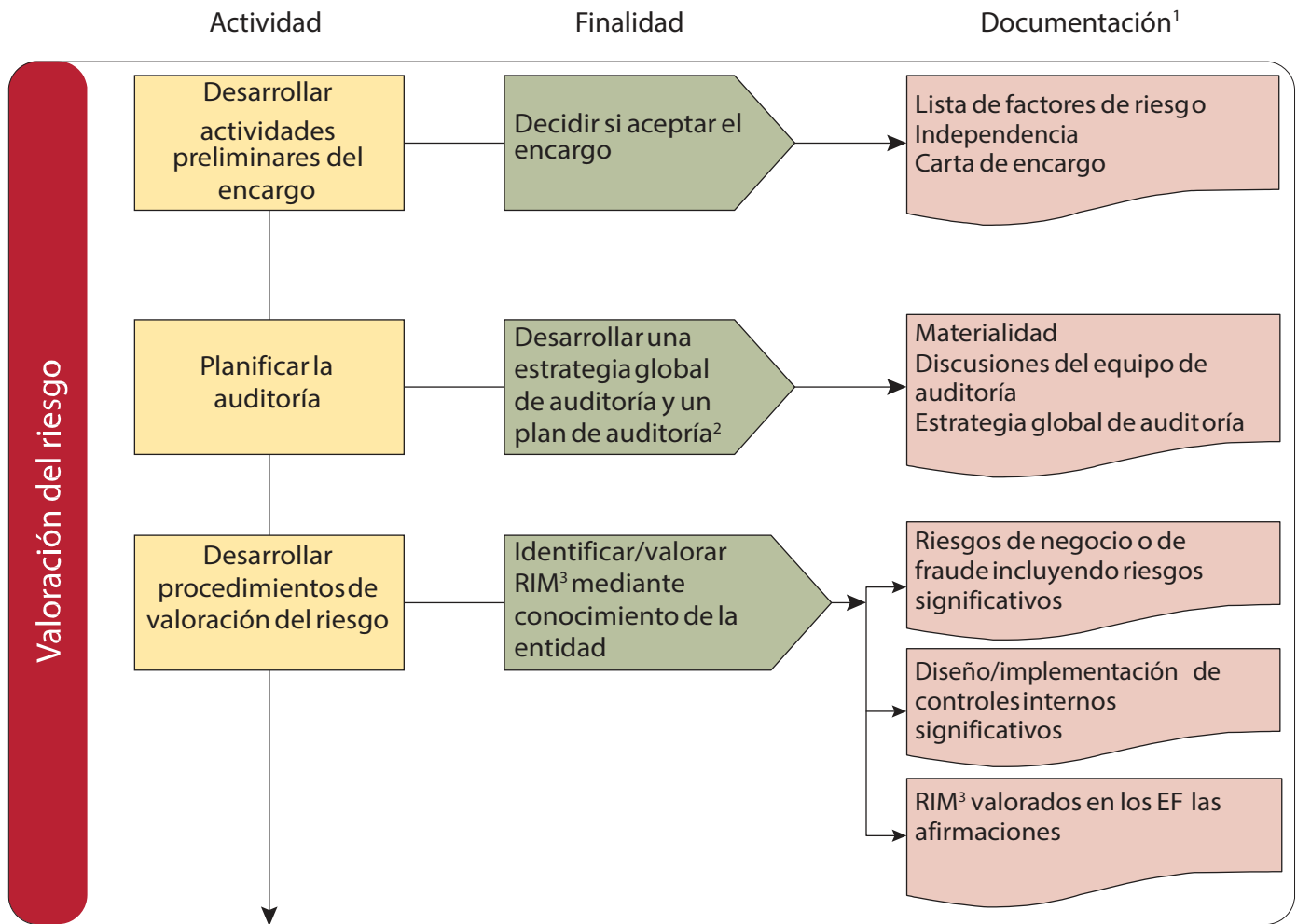


Las diversas tareas implicadas en cada una de estas tres fases se detallan a continuación. Cada fase se trata con más detalle en los capítulos siguientes de esta Guía.

## Valoración del riesgo

Párrafo	Objetivos en las NIA
315.3	El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

\* Un hecho es simplemente un factor de riesgo de negocios o de fraude (ver descripciones en anexo 3.2-2) que, si ocurriera realmente, afectaría de manera adversa a la capacidad de la entidad de alcanzar su objetivo de preparar estados financieros para que no contengan incorrección material, resultante de fraude o error. Esto incluiría también riesgos resultantes de la ausencia de control interno para mitigar el potencial de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros.



**Notas:**

1. Consultar a la NIA 230 para una lista completa de documentación requerida.
2. La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrección material.

Una fase de valoración del riesgo eficaz incluiría a los siguientes:

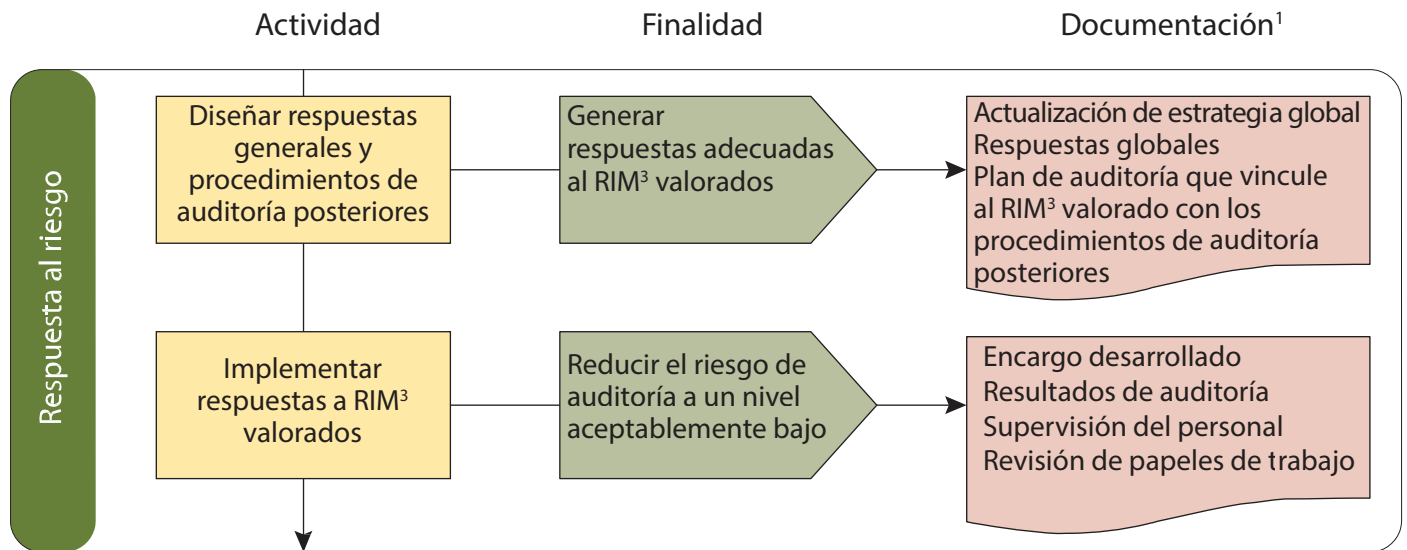
Anexo 3.3-4

Requerimientos	Descripción
<p><b>Participación directa de miembros senior del equipo</b></p>	<p>El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo necesitan involucrarse de manera activa en la planificación de la auditoría, planificando y participando en las discusiones entre los miembros del equipo del encargo. Ello asegurará que el plan de auditoría aprovecha su experiencia y conocimientos. Tenga en cuenta que las NIA generalmente se refieren al término “auditor” como la persona o personas que realizan el encargo. Cuando una NIA pretende que el socio del encargo cumpla un requerimiento o responsabilidad, se usa el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”.</p>
<p><b>Énfasis en el “escepticismo profesional”</b></p>	<p>No puede esperarse que el auditor pase por alto la experiencia adquirida sobre la honestidad e integridad de la dirección de la entidad y de los responsables de su gobierno. Sin embargo, la creencia de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos y tienen integridad no liberar al auditor de la necesidad de mantener el escepticismo profesional, ni permite que el auditor quede satisfecho con una evidencia de auditoría menos que convincente cuando quiere obtener una seguridad fiel.</p>
<p><b>Planificación</b></p>	<p>El tiempo invertido en la planificación de la auditoría (desarrollando la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría) asegurará que los objetivos de la auditoría se alcancen adecuadamente y que el trabajo de los empleados del área de auditoría se centre en obtener evidencia sobre las áreas más críticas de potencial incorrección material.</p>
<p><b>Discusiones del equipo y comunicación continuada</b></p>	<p>Una discusión/reunión de planificación del equipo con el socio del encargo brinda un foro excelente para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informar a los empleados sobre el cliente en general y discutir sobre las áreas de potencial riesgo;</li> <li>• Discutir la efectividad de la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y hacer los cambios según sea necesario;</li> <li>• Lluvia de ideas de cómo podría ocurrir un fraude y diseño de una respuesta adecuada; y</li> <li>• Asignar responsabilidades de auditoría y fijar calendarios.</li> </ul> <p>También es importante la comunicación continua entre el equipo de auditoría a lo largo del encargo, es mejor discutir y tratar los problemas de auditoría, cualquier actividad inusual detectada, o posibles indicadores de fraude en cuanto surgen. Ello permitirá comunicaciones oportunas con la dirección y, cuando sea necesario, cambios a la estrategia y procedimientos de auditoría.</p>

Requerimientos	Descripción
<b>Centrarse en la identificación del riesgo</b>	El paso más importante en un proceso de valoración del riesgo es identificar todos los riesgos relevantes. Si el auditor no identifica los factores de riesgo de negocio y de fraude, no serán valorados o documentados y no se diseñará una respuesta de auditoría (si se requiere) adecuada. Por ello que son tan importantes unos procedimientos de valoración del riesgo bien realizados para la eficacia de la auditoría. También es necesario que estos procedimientos de valoración del riesgo los desarrolle empleados del nivel adecuado.
<b>Capacidad de valorar la o las respuesta de la dirección al riesgo</b>	Un paso clave en el proceso de valoración del riesgo es valorar la efectividad de las respuestas de la dirección (es decir, el diseño/implementación del control por parte de la dirección), si las hay, para mitigar los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. En entidades de pequeña dimensión, se depositarán más confianza más del entorno del control y seguimiento de los controles, y menos en los controles tradicionales de actividades.
<b>Uso del juicio profesional</b>	Los requerimientos de auditoría de la NIA exigen el uso y posterior documentación de los juicios significativos aplicados por el auditor durante toda la auditoría. Entre los ejemplos típicos de tareas realizadas a lo largo del proceso de valoración del riesgo se incluyen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Decidir si aceptar o continuar con el cliente;</li> <li>• Desarrollar la estrategia global de auditoría;</li> <li>• Establecer la materialidad;</li> <li>• Valorar riesgos de incorrección material, incluyendo la identificación de riesgos importantes y otras áreas en las que pueda ser necesaria una consideración especial en la auditoría; y</li> <li>• Generar expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos.</li> </ul>

## **Respuesta al riesgo**

Párrafo	Objetivo en las NIA
330.3	El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.



Notas:

1. Referirse a NIA 230 para una lista completa de documentación requerida.
2. Planeación (NIA 300) es un proceso continuo durante la auditoría.
3. RIM = Riesgos de incorrecciones materiales.

En esta fase, el auditor considera los motivos (riesgos inherente y de control) para las valoraciones del riesgo en los de estado financiero y en las afirmaciones (para cada tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar), y desarrolla procedimientos de auditoría que den respuesta.

La respuesta del auditor a los riesgos valorados de incorrección material se documenta en un plan de auditoría que:

- Contiene una respuesta global a los riesgos identificados en los estados financieros;
- Trata las áreas de materiales de los estados financieros; y
- Contiene la naturaleza, extensión y momento de realización de procedimientos de auditoría específicos adaptados para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

Las respuestas globales tratan los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Estas respuestas deberían incluir la asignación y supervisión del personal adecuado, la necesidad de aplicar el escepticismo profesional, el grado de corroboración requerida para explicaciones/manifestaciones de la dirección, consideración de los procedimientos de auditoría que se van a ejecutar y documentación que se debería examinar que respalde las transacciones significativas.

Los procedimientos de auditoría posteriores generalmente consisten en procedimientos sustantivos como pruebas de detalle, procedimientos analíticos y pruebas de control (cuando se espera que esos controles hayan estado operando eficazmente durante el periodo).

Los siguientes son algunos de las cuestiones que el auditor debería considerar cuando planifica la combinación adecuada de procedimientos de auditoría para responder a los riesgos identificados:

- **Uso de pruebas de controles**

- Identificar los controles internos relevantes que, si se prueban, reducirían la necesidad/alcance de otros procedimientos sustantivos. Como regla general, el tamaño de la muestra para realizar pruebas sobre los controles es a menudo significativamente menor que el aplicable a una prueba sustantiva sobre un flujo de transacciones. Suponiendo que los controles relevantes operan de manera coherente y las desviaciones de los controles no son probables, el uso de pruebas de controles puede dar como resultado la realización de menos trabajo. Sin embargo, no existe un requerimiento que exija probar la eficacia operativa de los controles internos (directos o indirectos).
- Identificar cualquier afirmación que no pueda tratarse exclusivamente a través de procedimientos sustantivos. Ello puede aplicarse en muchos casos por ejemplo a la integridad de las ventas de una entidad de pequeña dimensión y en situaciones en las que se produzca un procesamiento de transacciones altamente automatizado (como por ejemplo ventas por Internet) con poca o nula intervención manual.

- **Procedimientos analíticos sustantivos**

Son procedimientos para los que el importe total del flujo de transacciones puede ser previsto de manera fiable en base a la evidencia disponible. Esta expectativa se compara con el importe real en los registros contables y el alcance de cualquier incorrección material ya identificada (véase el Capítulo 10 del Volumen 1,). En algunos casos, si el riesgo valorado para una afirmación específica es bajo (sin considerar los controles relacionados), el auditor puede determinar que los procedimientos analíticos sustantivos por sí solos proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

- **Imprevisibilidad**

La necesidad de incorporar un elemento de imprevisibilidad en los procedimientos realizados. Un ejemplo típico sería el de procedimientos que traten el posible fraude.

- **Elusión por la dirección**

La necesidad de procedimientos específicos de auditoría para tratar la potencial elusión por la dirección.

- **Riesgos importantes**

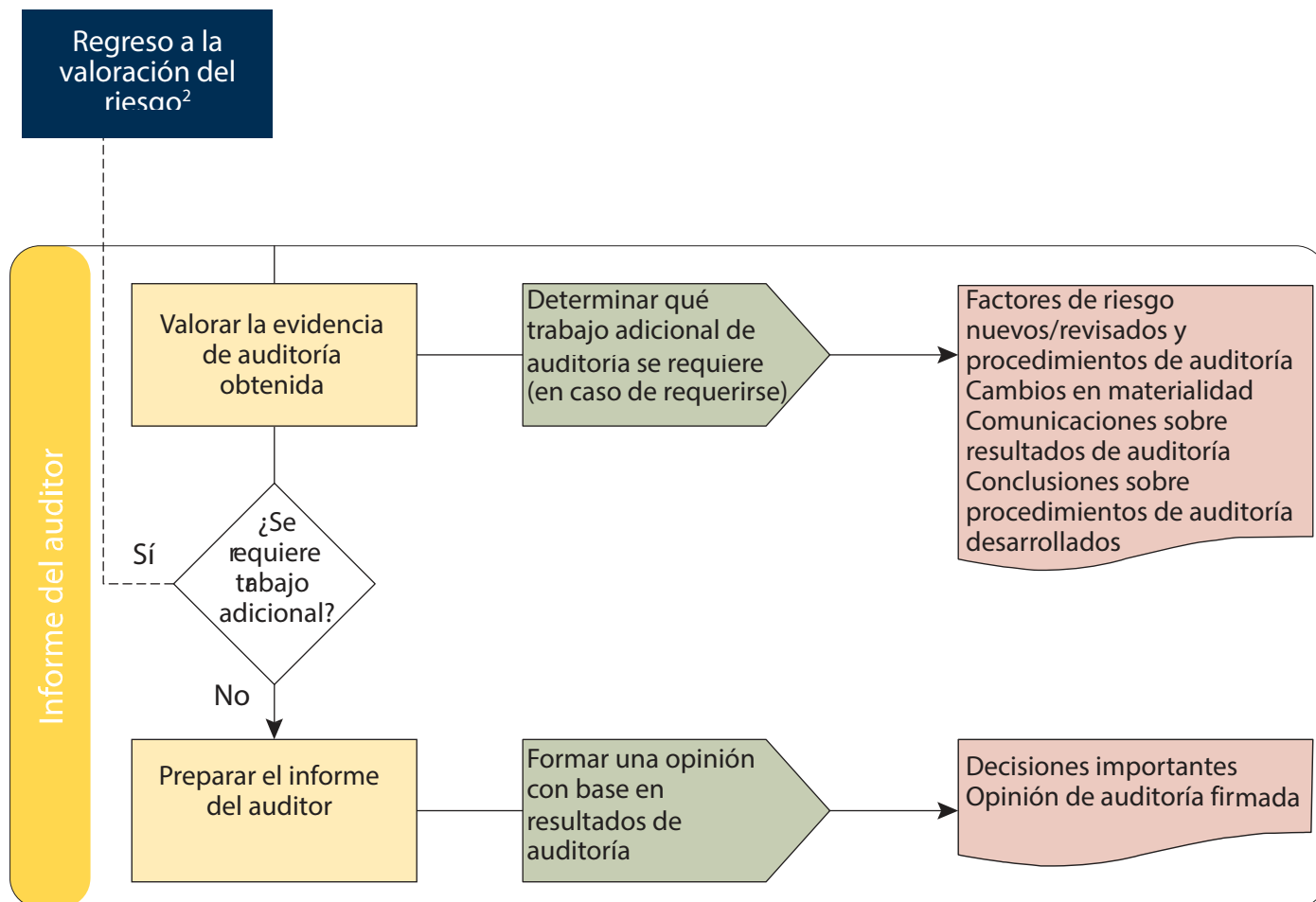
La respuesta de auditoría a los “riesgos significativos” que se han identificado. (Véase el Capítulo 10 del Volumen 2).

---

## Elaboración del Informe de auditoría

Párrafo	Objetivos en las NIA
700.6	<p>Los objetivos del auditor son:</p> <p>(a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y</p> <p>(b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.</p>

Anexo 3.3-6



### Notas:

1. Referirse a NIA 230 para una lista completa de documentación requerida.
2. La Planificación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.

La fase final de la auditoría la constituye valorar la evidencia de auditoría obtenida y determinar si es suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Es importante durante esta fase de la auditoría determinar:

- cualquier cambio en el nivel de riesgo valorado;
- si las conclusiones extraídas del trabajo desarrollado son adecuadas;
- si se han encontrado circunstancias sospechosas; y
- que los riesgos adicionales (no identificados previamente) se han valorado de manera adecuada y se han realizado procedimientos de auditoría posteriores, según fuera requerido.

Una reunión para compartir información con el equipo (cerca de la finalización del trabajo de campo o en la finalización) no es un requerimiento específico de las NIA, pero puede ser útil que el personal discuta los hallazgos de auditoría, identifique cualquier indicio de fraude y determine la necesidad, en su caso, de realizar algún procedimiento de auditoría posterior.

Cuando se han realizado todos los procedimientos y se han alcanzado las conclusiones:

- Debería informarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad de los hallazgos de la auditoría ; y
- Debería formarse una opinión de auditoría y tomarse una decisión sobre la redacción adecuada del informe de auditoría.

### **3.4 Documentación**

Se requiere documentación de auditoría suficiente para posibilitar a un auditor con experiencia, sin una conexión previa con la auditoría, comprender:

- la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría realizados;
- los resultados de ejecutar dichos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida; y
- las cuestiones significativas que surgen durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas en consecuencia y los juicios profesionales aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

La documentación de auditoría para una entidad de pequeña dimensión es generalmente menos extensa que la necesaria para la auditoría de una entidad mayor. Por ejemplo, diversos aspectos de la auditoría podrían registrarse en un único documento con referencias cruzadas a los papeles de trabajo de soporte, según sea adecuado.

No es necesario que el auditor documente:

- cada asunto menor considerado, o cada juicio profesional aplicado en una auditoría; ni
-



- el cumplimiento de asuntos cuyo cumplimiento se demuestra a través de documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo, un plan de auditoría archivado demuestra que la auditoría se planificó, y una carta del encargo firmada demuestra que el auditor estuvo de acuerdo con los términos del encargo de auditoría.

### 3.5 Beneficios de la auditoría basada en el riesgo

Algunos de los beneficios del enfoque basado en el riesgo se resumen en el anexo siguiente.

Anexo 3.5-1

Beneficios	Descripción
<b>Flexibilidad para fijar el momento en que se necesita realizar el trabajo de auditoría</b>	Los procedimientos de valoración del riesgo a menudo pueden realizarse en un momento previo al del cierre del periodo de la entidad anterior al que era posible antes de que se introdujera la auditoría basada en el riesgo. Dado que los procedimientos de valoración del riesgo no implican pruebas detalladas sobre transacciones y saldos, estas pueden realizarse perfectamente antes del cierre del periodo, suponiendo que no se anticipen cambios operativos importantes. Ello puede ayudar a equilibrar la carga de trabajo del personal de auditoría a lo largo del periodo y puede dar tiempo al cliente para responder a las debilidades identificadas (y comunicadas) en el control interno y a otras peticiones de colaboración antes del inicio de trabajo de campo de auditoría de cierre. Sin embargo, en el caso de que la información financiera intermedia no esté disponible, los procedimientos analíticos de valoración del riesgo pueden tener que ejecutarse en una fecha posterior.
<b>Esfuerzo del equipo de auditoría centrado en áreas clave</b>	Al comprender dónde pueden ocurrir los riesgos de incorrección material en los estados financieros, el auditor puede dirigir el esfuerzo del equipo de auditoría hacia áreas de alto riesgo y quizá reducir el trabajo en áreas de menor riesgo. Ello ayudará también a asegurar que los recursos de personal de auditoría se usan de manera eficaz.
<b>Procedimientos de auditoría centrados en riesgos específicos</b>	Los procedimientos de auditoría posteriores se diseñan para responder a los riesgos valorados. En consecuencia, las pruebas de detalle que solo tratan los riesgos en términos generales pueden reducirse de manera importante o incluso eliminarse.
<b>Conocimiento del control interno</b>	El conocimiento requerido del control interno facilita al auditor tomar decisiones informadas sobre si probar la eficacia operativa del control interno. Las pruebas de controles (las cuales algunos controles pueden requerir solo cada tres años) a menudo darán como resultado que se requiera mucho menos trabajo que al ejecutar pruebas de detalle extensas. (Véase el Capítulo 17 del Volumen 2)
<b>Comunicación oportuna de cuestiones de interés para la dirección</b>	El mejor conocimiento del control interno puede facilitar al auditor identificar las debilidades del control interno (como por ejemplo en el entorno de control y controles generales de TI) que no se reconocieron previamente. Comunicar estas debilidades a la dirección oportunamente les facilitará actuar de manera adecuada, lo que les beneficia y puede también ahorrar tiempo al ejecutar la auditoría.

### 3.6 NIA para auditorías de pequeña dimensión

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
200.A63	<p>Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada NIA se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión y entidades del sector público. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIA en la auditoría de dichas entidades. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar y cumplir los requerimientos de las NIA.</p>
200.A64	<p>Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una “entidad de pequeña dimensión” se refiere a una entidad que, por lo general, posee características cualitativas tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y</li><li>(b) una o más de las siguientes características:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) transacciones sencillas o sin complicaciones;</li><li>(ii) contabilidad sencilla;</li><li>(iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;</li><li>(iv) reducido número de controles internos;</li><li>(v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o</li><li>(vi) poco personal, del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.</li></ul></li></ul> <p>Dichas características cualitativas no son exhaustivas ni exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, ni estas últimas presentan necesariamente todas estas características.</p>
200.A65	<p>Las consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión incluidas en las NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.</p>
200.A66	<p>Las NIA se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la dirección de la entidad como “propietario-gerente”.</p>

Las NIA no distinguen el enfoque de auditoría que se requiere para una entidad unipersonal, del que se requiere para una entidad que emplea a miles de personas. Una auditoría es una auditoría. En consecuencia, el enfoque básico a una auditoría no cambia solo porque la entidad sea de pequeña dimensión.

La palabra “auditoría” pretende transmitir un mensaje claro a los usuarios de los estados financieros. Ese mensaje es que el auditor ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material, sin considerar el tamaño o tipo de entidad que se ha auditado.

Esta cuestión de la proporcionalidad fue tratada por el personal de IAASB en un documento de Preguntas y Respuestas, titulado *Aplicación de las NIA de manera proporcional al tamaño y complejidad de una entidad*,<sup>1</sup> emitido en agosto de 2009. Su finalidad es ayudar a los auditores a aplicar las NIA aclaradas de una manera rentable. La respuesta a la pregunta “Cómo tratan las NIA las diferentes características de una entidad de pequeña dimensión respecto de una entidad mayor, más compleja”, es como sigue:

“Los objetivos del auditor son los mismos para auditorías de entidades de diferentes tamaños y complejidades. Ello, sin embargo, no significa que cada auditoría se vaya a planificar y ejecutar exactamente de la misma manera. Las NIA reconocen que los procedimientos de auditoría específicos a considerar para alcanzar los objetivos del auditor y cumplir con sus requerimientos pueden variar considerablemente dependiendo de si la entidad que se audita es grande o pequeña y de si es compleja o relativamente sencilla. Los requerimientos de las NIA, por tanto, se centran en cuestiones que el auditor necesita tratar en una auditoría y generalmente no detallan los procedimientos específicos que el auditor debería ejecutar.

Las NIA también explican que el enfoque de auditoría adecuado para diseñar y realizar los procedimientos de auditoría posteriores depende de la valoración del riesgo por parte del auditor. Por ejemplo, con base en el conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno y los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede determinar que un enfoque combinado que use tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos es un enfoque eficaz para responder a los riesgos valorados en esas circunstancias. En otros casos, por ejemplo, en el contexto de una auditoría de PYME en donde no hay muchas actividades de control que pueda identificar el auditor, este puede decidir que es eficiente realizar procedimientos de auditoría posteriores primordialmente sustantivos.

Es también importante destacar que las NIA reconocen que la aplicación adecuada del juicio profesional es esencial para la realización correcta de una auditoría. El juicio profesional es necesario, en particular, respecto a decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que se usan para cumplir con los requerimientos de las NIA y para obtener evidencia de auditoría. Sin embargo, si bien el auditor de una PYME necesita aplicar el juicio profesional, ello no significa que el auditor pueda decidir no aplicar un requerimiento de una NIA excepto en circunstancias excepcionales y siempre que el auditor lleve a cabo procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo que persigue dicho requerimiento”.

Los puntos clave del extracto anterior pueden resumirse como sigue:

- Los objetivos de auditoría son los mismos en auditorías de cualquier tamaño;
- Los procedimientos de auditoría específicos requeridos pueden variar de manera considerable dependiendo del tamaño de la entidad y de los riesgos valorados;

---

<sup>1</sup> *Aplicando las NIA proporcionalmente con el tamaño y complejidad de la entidad*, se encuentra en : <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/practice-alerts-and-q-as#applying-isas-proportionate>

- Las NIA se centran en cuestiones que el auditor necesita tratar, no en los detalles de procedimientos específicos;
- El diseño de los procedimientos de auditoría posteriores depende de la valoración del riesgo del auditor;
- La aplicación adecuada del juicio profesional es esencial para adaptar los procedimientos para responder de modo adecuado a los riesgos valorados; y
- El juicio profesional no puede usarse para evitar cumplir con cualquier requerimiento de una NIA excepto en circunstancias excepcionales.

Además, las NIA contienen unos párrafos especiales sobre consideraciones específicas para las auditorías de PYME. Este material proporciona orientación útil para aplicar requerimientos específicos de las NIA en el contexto de una auditoría PYME.

Algunas sugerencias para implementar de manera exitosa las NIA en encargos pequeños se detallan en el siguiente anexo.

#### *Anexo 3.6-1*

### **1. Tomar tiempo para leer las NIA aclaradas y para entrenar al personal.**

La falla en entender los requerimientos puede llevar a:

- que toda la fase de valoración del riesgo se convierta en un “añadido” al otro trabajo sustantivo de auditoría realizado. La valoración del riesgo debería ser la que dirija la selección de los procedimientos de auditoría a ejecutar, no una lista estandarizada de procedimientos que podrían aplicarse a cualquier entidad. La finalidad de la valoración del riesgo es centrar el esfuerzo de la auditoría en áreas donde haya un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros y menor en áreas de riesgo inferior.
- convertir lo que debería ser una auditoría sencilla en un proyecto complejo y que consuma mucho tiempo. Ello puede darse si los esfuerzos se centran en completar formularios y listas de verificación estándar de auditoría, en lugar de aplicar el juicio profesional para adaptar el encargo de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad que se audita y de los riesgos implicados
- Dejar de cumplir con un requerimiento de una NIA (“el auditor deberá”).

### 3. Tomarse tiempo para planificar bien, no importa lo reducido del encargo.

Se dice que una hora invertida en planificación puede ahorrar muchas más en ejecución. Una planificación eficaz de la auditoría es a menudo la diferencia entre una auditoría de calidad dentro del presupuesto y una auditoría de mala calidad que lo sobrepasa. Ello no necesariamente significa mantener reuniones expresas del equipo en la oficina. En encargos muy pequeños, la planificación puede lograrse mediante discusiones breves al inicio del encargo y mientras avanza la auditoría.

Las áreas claves a tratar en la planificación son:

- animar al personal a que identifique áreas donde los procedimientos de auditoría habituales parecen excesivos en relación con el riesgo de incorrección material que se trata.
- tomarse tiempo para asegurar que cada miembro del equipo entiende la necesidad y finalidad de la documentación que se le requiere. Pueden perderse incontables horas en los intentos de los empleados por completar formularios que no entienden.
- analizar la posibilidad de fraude. animar a los empleados a ser escépticos e inquisitivos y autorizarles a plantear problemas, observaciones, o cuestiones sin explicación.
- analizar las partes vinculadas conocidas y la naturaleza/importe de las transacciones.
- considerar si la documentación de auditoría preparada en periodos anteriores puede simplemente actualizarse con los cambios que hayan ocurrido, en lugar de prepararlos de nuevo. La documentación y valoración de factores de riesgo y controles internos relevantes debería ser suficiente para permitir a los auditores de periodos posteriores aumentar su conocimiento de la entidad y centrar su atención en nuevas tendencias en el sector, cambios operativos claves, nuevos riesgos inherentes y controles internos revisados.

### 5. Valorar el entorno del control.

Tomarse tiempo para conocer los controles internos generalizados que son parte del entorno de control. Los controles generalizados son muy diferentes de los controles transaccionales; tratan cuestiones como la integridad y la ética, el gobierno de la entidad, la competencia de los empleados, las actitudes de la dirección hacia el control, la prevención de fraude, la gestión del riesgo y el seguimiento del control. Si el "tono de la alta autoridad" es deficiente, puede ocurrir fácilmente una elusión por la dirección y hasta los mejores controles transaccionales sobre procesos como compras y ventas pueden ser menoscabados.

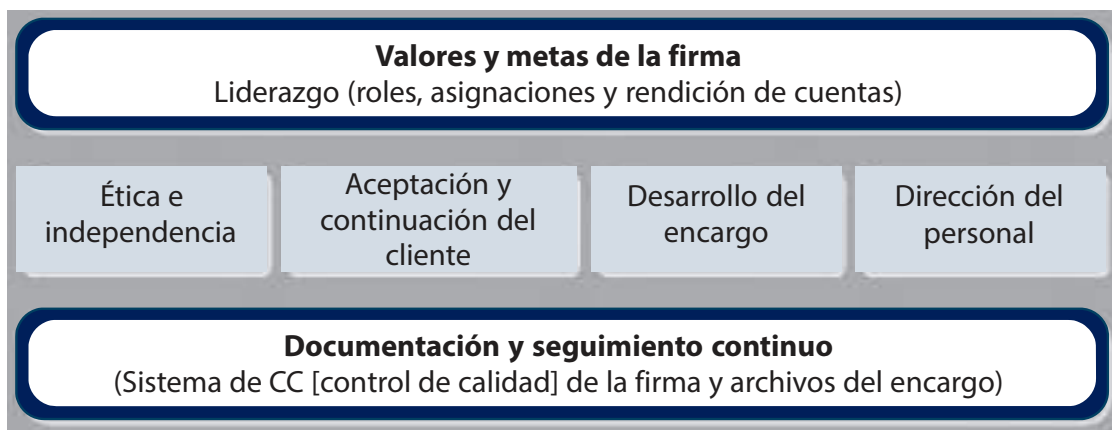
### 7. Buscar la mejora continua

Existe la tendencia entre algunos auditores de seguir ciegamente el ejemplo del auditor predecesor, dando como resultado un archivo que refleja el del año anterior. Un enfoque mucho mejor consiste en revisar/cuestionar continuamente el trabajo realizado en años anteriores e identificar cambios que harán la auditoría más eficiente y eficaz.

# 4. Ética, NIA y control de calidad

Contenido del capítulo	NIA aplicables
Asuntos a tratar en el sistema de control de calidad de una firma para asegurar el cumplimiento de los requerimientos éticos (incluyendo independencia) y con las NIA.	NICC1, 200, 220

Anexo 4.0-1



Párrafo	Objetivo(s) NICC1/NIA
NICC1.11	El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y</li> <li>(b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.</li> </ul>
220.6	El objetivo del auditor es implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable de que: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y</li> <li>(b) el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.</li> </ul>

Párrafo	Extractos relevantes de NIA/NICC 1
NICC 1.13	El personal de la firma de auditoría que sea responsable del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control de calidad de la misma tendrá conocimiento del texto íntegro de esta NICC 1, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y de aplicar sus requerimientos adecuadamente.
NICC 1.18	La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el presidente ejecutivo (o equivalente) de la firma de auditoría o, cuando proceda, el consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría, asuman la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: apartados A4-A5)
NICC 1.19	La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos tales que cualquier persona o personas a las que el presidente ejecutivo o el consejo directivo de socios de la firma de auditoría asignen la responsabilidad del funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría tengan experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad. (Ref: apartado A6)
NICC 1.29	La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, la capacidad y el compromiso con los principios de ética necesarios para: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y</li> <li>(b) permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados en función de las circunstancias. (Ref: apartados A24-A29)</li> </ul>
NICC 1.32	La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y de que la firma de auditoría o el socio del encargo emiten informes que son adecuados en función de las circunstancias. Dichas políticas y procedimientos abordarán: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) las cuestiones pertinentes para favorecer la congruencia en la calidad de la realización de los encargos (Ref: apartados A32-A33)</li> <li>(b) las responsabilidades de supervisión; y (Ref: apartado A34)</li> <li>(c) las responsabilidades de revisión. (Ref: apartado A35)</li> </ul>

Párrafo	Extractos relevantes de NIA/NICC 1
NICC 1.48	<p>La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. Este proceso:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) incluirá el examen y la evaluación continuadas del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluida, de manera cíclica, la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio del encargo;</li> <li>(b) requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios u otras personas con experiencia y autoridad en la firma de auditoría que sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad; y</li> <li>(c) requerirá que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección de los encargos. (Ref: apartados A64-A68)</li> </ul>
NICC 1.57	<p>La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documente adecuadamente el funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad. (Ref: apartados A73-A75)</p>
200.14	<p>El auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref: apartados A14-A17)</p>
200.15	<p>El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: apartados A18-A22)</p>
200.16	<p>El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref: apartados A23-A27)</p>
220.17	<p>En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a la misma, el socio del encargo se satisfará, mediante una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (Ref: apartados A18-A20)</p>
220.18	<p>El socio del encargo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas;</li> <li>(b) se satisfará de que, en el transcurso del encargo, los miembros del equipo del encargo hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;</li> <li>(c) se satisfará de que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y</li> <li>(d) comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido implementadas. (Ref: apartados A21-A22)</li> </ul>



Párrafo	Extractos relevantes de NIA/ISQC 1
220.19	<p>Para las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad, el socio del encargo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) comprobará que se haya nombrado un revisor de control de calidad del encargo;</li> <li>(b) discutirá las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y</li> <li>(c) no pondrá fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de control de calidad del encargo se haya completado. (Ref: apartados A23-A25)</li> </ul>

## 4.1 Generalidades

Desarrollar un trabajo de calidad inicia con un fuerte liderazgo dentro de la firma y con socios del encargo comprometidos con las más altas normas éticas.

Este capítulo se centra en desarrollar el sistema de control de calidad dentro de una firma. Proporciona algunas guías prácticas sobre asuntos que necesitan considerarse siempre que una firma decida desarrollar encargos de auditoría.

La prestación de auditorías de calidad y servicios relacionados es vital para:

- Salvaguardar el interés público;
- Mantener la satisfacción del cliente;
- Entregar valor por dinero;
- Asegurar el cumplimiento con normas profesionales; y
- Establecer y mantener una reputación profesional.

La *Guía de control de calidad para prácticas pequeñas y medianas*, de IFAC proporciona una descripción detallada de las normas de control de calidad y guías sobre cómo implementar un sistema de control de calidad para prácticas pequeñas y medianas (SMP, por sus siglas en inglés).<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Web link: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

El *Código de Ética para contadores profesionales*, emitido por IESBA, puede descargarse del sitio web de IFAC. En 2009, se emitió un *Código de Ética para contadores profesionales*, que aclara algunos requisitos y fortalece de manera importante los requerimientos de independencia de los auditores, como los siguientes:

- Hacer extensivos los requisitos de independencia para auditorías de entidades que cotizan en bolsa a todas las entidades de interés público;
- Requerir un periodo de “enfriamiento” antes de que ciertos miembros de la firma puedan unirse a clientes de auditoría de interés público en ciertas posiciones específicas;
- Hacer extensivos los requisitos de rotación de socios a todos los socios clave de la auditoría;
- Reforzar algunas de las disposiciones relacionadas con la prestación de servicios no relacionados con auditoría a clientes de auditoría, como planificación de impuestos y otros servicios de asesoría. Algunas prohibiciones pueden aplicar en casos de auditorías de entidades que no sean de interés público respecto a la planificación de impuestos y otros servicios de asesoría, así como la asistencia en resolución de servicios de impuestos;
- Requerir una revisión pre-emisión o pos-emisión si los honorarios totales de un cliente de auditoría de interés público exceden 15% de los honorarios totales de la firma por dos años consecutivos; y
- Prohibir a socios clave de la auditoría ser valorados sobre, o compensados por, vender servicios no relacionados con auditoría a sus clientes de auditoría.
- El código revisado entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2011.

## **4.2 Sistemas de control de calidad**

El sistema de control de calidad en una firma contable pudiera mapearse con los cinco elementos de control interno que se requiere que los auditores evalúen como parte del entendimiento de una entidad que se audita. En una firma, estos cinco elementos de control interno serían también aplicables a los sistemas de control establecidos (que no sean de control de calidad), como plazos y facturación, flujo de trabajo de oficina, control de gastos y actividades de mercadotecnia.

El siguiente diagrama hace un mapa de los elementos de control de calidad bosquejados en la NICC 1 y la NIA 220 sobre los cinco componentes de control interno contenidos en la NIA 315, que son aplicables a entidades que están siendo auditadas. Cada uno de estos cinco elementos de control se trata en forma más completa en el Volumen 1, Capítulo 5 de esta Guía.

---

<b>Elementos de Control Interno (NIA 315)</b>	<b>Elementos CC (Control de calidad) en la firma (NICC 1)</b>	<b>Elementos CC en el encargo (NIA 220)</b>
<b>Entorno del control</b> (Tono de la alta autoridad)	Responsabilidades de liderazgo para la calidad dentro de la firma Requerimientos éticos aplicables Recursos humanos	Responsabilidades de liderazgo para la calidad en auditorías Requerimientos éticos aplicables Asignación de equipos de los encargos
<b>Valoración del riesgo</b> (¿Qué podría ir mal?)	Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos específicos	Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos de auditoría Riesgos de que el informe de auditoría pudiera no ser adecuado a las circunstancias
<b>Sistemas de información</b> (Seguimiento de la ejecución)	Documentación del sistema de control de calidad	Documentación de la auditoría
<b>Actividades de control</b> (Prevenir y detectar/corregir controles)	Ejecución del encargo	Ejecución del encargo
<b>Seguimiento</b> (¿Se cumplen los objetivos de la firma/encargo?)	Seguimiento continuado de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma	Aplicar los resultados de seguimiento continuado a encargos de auditoría específicos

### 4.3 El entorno de control

La prestación de servicios de alta calidad y rentables es el principal impulsor del éxito para firmas de auditoría profesionales. Un servicio de calidad es también vital en relación con las responsabilidades hacia el interés público de los profesionales de la contabilidad.

La prestación de servicios de calidad debería ser siempre un objetivo clave en la estrategia de negocio de la firma. Este objetivo necesita comunicarse a todo el personal de manera periódica y debe hacerse seguimiento de los resultados. Lo anterior requiere liderazgo y rendición de cuentas sobre las acciones prometidas. Un control de calidad deficiente puede llevar a opiniones inadecuadas, a un mal servicio al cliente, a litigios y a la pérdida de reputación.

En firmas pequeñas, algunos de los impedimentos para un tono firme de de la alta autoridad podrían incluir alguna de las cuestiones que se exponen a continuación.

Impedimento	Descripción
<b>Actitud deficientes</b>	<p>Una actitud deficiente está en el núcleo de la mayoría de los impedimentos a la calidad. Incluye actitudes como las siguientes (aunque no necesariamente hasta ese extremo):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La firma continuamente opera en un modo de crisis.</li> <li>• Los encargos y actividades deficientemente planificados constituyen la norma.</li> <li>• Poco compromiso con la calidad o con el cumplimiento de las más elevadas; normas éticas.</li> <li>• No importarle las expectativas de calidad de parte del público y otras partes interesadas.</li> <li>• Las expectativas de calidad por parte del público y otras partes interesadas; no se tienen en cuenta.</li> <li>• Se consideran los cambios en las normas de auditoría como aplicables solamente a grandes entidades. Algunas prácticas y terminología pueden cambiarse para demostrar un cumplimiento superficial, pero en el fondo, continúan las antiguas prácticas de auditoría.</li> <li>• Creencia de que no existe riesgo para la firma en las auditorías pequeñas, por lo que el trabajo que se lleve a cabo debería ser mínimo.</li> <li>• El encargo de auditoría se ajusta a los honorarios recibidos en lugar de al riesgo involucrado.</li> <li>• El socio encargado del control considera a sus clientes totalmente fiables.</li> <li>• Minimizar o evitar la necesidad de “revisiones de control de calidad del encargo”.</li> <li>• Creencia de que, porque los clientes pagan la cuenta, deben obtener lo que quieren.</li> <li>• Socios que buscan o aceptan a un cliente de auditoría por los honorarios que genera, a pesar de que es, o podría ser, de alto riesgo para la firma.</li> <li>• Falta de disposición para adoptar políticas estándar de la firma sobre control de calidad. Un socio quiere que se preparen los archivos y papeles de trabajo a su manera sin importar lo que hagan otros; y</li> <li>• Pedir a los empleados que sigan las políticas de la firma, pero no cumplirlas personalmente (es decir, “haz lo que digo, no lo que hago”).</li> </ul>
<b>Falta de voluntad para invertir en formación práctica o desarrollo</b>	<p>Realizar una auditoría de calidad depende de conservar a personas cualificadas y competentes para ejecutar el encargo. Requiere desarrollo profesional continuo y evaluaciones de desarrollo y de resultados a todos los socios y empleados profesionales en cada periodo. La falta de inversión en personal también lleva a su rotación.</p>
<b>Falta de disciplina</b>	<p>Dejar de aplicar la disciplina a socios o empleados cuando se contravienen las políticas de la firma manda un mensaje muy claro al personal de que las políticas escritas realmente no son tan importantes, lo cual menoscaba el cumplimiento de todas las políticas de la firma, e incrementa el riesgo para la firma.</p>

La dirección de la firma y los socios del encargo pueden fijar un tono de la alta autoridad mediante las siguientes actividades:

Anexo 4.3-2

Establecimiento del tono	Descripción
<b>Establecer los objetivos, prioridades y valores de la firma</b>	<p>Puede incluir lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• un compromiso firme hacia la calidad y altas normas éticas.</li> <li>• inversión en aprendizaje, formación práctica y desarrollo de habilidades de los empleados.</li> <li>• inversión en los recursos tecnológicos, humanos y financieros que se requieran.</li> <li>• políticas para asegurar una dirección del encargo y fiscal sólidas; y</li> <li>• tolerancias al riesgo a aplicar en la toma de decisiones.</li> </ul>
<b>Comunicación periódica</b>	<p>Reforzar los valores y compromisos de la firma a través de la comunicación periódica (verbal y escrita) a los empleados. Las comunicaciones deberían referirse a la necesidad de integridad, objetividad, independencia, escepticismo profesional, desarrollo de personal y rendición de cuentas al público. Las comunicaciones podrían hacerse a través del sistema de evaluación y actuación, novedades preparadas por los socios, correos electrónicos, reuniones en la oficina y boletines internos.</p>
<b>Actualizar el manual de control de calidad</b>	<p>Cada periodo, actualizar las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma para tratar las debilidades y cualquier nuevo requerimiento.</p>
<b>Conservar a personas responsables</b>	<p>Asignar responsabilidades y rendición de cuentas claras con relación a las funciones de control de calidad (como cuestiones de independencia, consultas, revisión del archivo, etcétera).</p>
<b>Desarrollar la competencia de los empleados y recompensar el trabajo de calidad</b>	<p>Desarrollar a los empleados mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• descripciones de puestos claras y evaluaciones de resultados anuales documentadas que prioricen la calidad del trabajo;</li> <li>• otorgar incentivos/recompensas por la entrega de trabajo de calidad; y</li> <li>• tomar acciones disciplinarias cuando se contravengan las políticas de la firma.</li> </ul>
<b>Mejorar continuamente</b>	<p>Actuar rápidamente para corregir deficiencias cuando se identifiquen, tal como el seguimiento de archivos de encargos de la firma, incluyendo la inspección cíclica de archivos de encargos finalizados.</p>
<b>Poner un ejemplo</b>	<p>Dar a los empleados un modelo de funciones con el ejemplo positivo de los socios en su comportamiento diario. Por ejemplo, si una política enfatiza la necesidad de un trabajo de calidad, no debería criticarse a un empleado por sobrepasar de manera legítima el tiempo presupuestado.</p>

## 4.4 Valoración del riesgo de la firma

La gestión del riesgo es un proceso continuo que ayuda a una firma a prever hechos negativos, desarrollar un marco de referencia para la toma de decisiones eficaz y desplegar de una manera rentable los recursos de la firma.

En la mayoría de las firmas se da alguna forma de gestión del riesgo, siendo a menudo informal y sin documentar. Los socios individualmente identifican riesgos y responden a ellos en base a su participación directa en la firma y a sus clientes. Formalizar y documentar el proceso para la firma en su conjunto es un enfoque proactivo y más eficaz para la valoración del riesgo. Esto no tiene que ocupar mucho tiempo ni ser engorroso de implementar. En particular, administrar eficazmente la valoración del riesgo de la firma puede dar como resultado menos estrés para socios y empleados, ahorro en tiempo y costes y mejores oportunidades de alcanzar los objetivos de la firma.

Un proceso sencillo de valoración del riesgo puede usarse en cualquier tamaño de firma, incluso las de un único propietario.

Este proceso incluye las actividades que presentamos a continuación.

### Anexo 4.4-1

Actividad	Descripción
<b>Establecer las tolerancias de riesgo para la firma</b>	Estas tolerancias pueden ser importes cuantitativos, como por ejemplo pérdidas permitidas en encargos en proceso, o factores cualitativos, como por ejemplo aquellas características de clientes que no serían aceptables para la firma. Una vez establecidas, estas tolerancias dan a los socios y empleados un punto de referencia útil para la toma de decisiones (por ejemplo, pérdidas y aceptación del encargo, etcétera).
<b>Identificar qué puede ir mal</b>	Identificar los hechos (es decir, los factores de riesgo o exposiciones) que puedan impedir que la firma alcance sus objetivos establecidos. Este paso implica que la firma ya ha establecido objetivos claros y un compromiso de realizar de trabajo de calidad.
<b>Priorizar riesgos</b>	Utilizar las tolerancias de riesgo establecidas antes, priorizar los hechos identificados en base a una valoración de probabilidad e impacto.
<b>¿Qué respuesta se necesita?</b>	Desarrollar una respuesta adecuada a los riesgos valorados para reducir el impacto potencial y quedar dentro de las tolerancias aceptables para la firma. Los hechos potenciales (riesgos) de mayor prioridad deberían tratarse primero.
<b>Asignar la responsabilidad</b>	Para todos los riesgos que requieran acción o seguimiento, asignar a alguien la responsabilidad de llevar a cabo la acción adecuada y de gestionar el riesgo diariamente.
<b>Hacer seguimiento al desarrollo</b>	Requerir informes periódicos (sencillos) de cada persona asignada a gestionar riesgos en nombre de la firma (podrían tratarse cuestiones como el cumplimiento de los procedimientos de control de calidad, los requerimientos de formación práctica, las evaluaciones de personal y cuestiones de independencia de la firma).

El siguiente anexo muestra un ejemplo de hoja de trabajo de valoración del riesgo de una firma.

Anexo 4.4-2

Firma----- Preparado por-----

Fecha preparación-----

#	Hecho-Factor de riesgo ¿Qué impediría alcanzar los objetivos de la firma?	Consecuencia probable	Valoración riesgo inherente			Respuesta de la firma para mitigar/ administrar el riesgo	¿Quién es responsable?	Riesgo Residual (H.M.L.)	Acción adicional requerida	
			Probabilidad de que ocurra	Impacto	Resultado Combinado				¿Qué?	¿Quién?
1	Un cliente de alto riesgo es aceptado por la firma	Tiempo no facturable y/o litigio	4	4	16	El manual de CC fija criterios y el socio director debe aprobar a todos los nuevos clientes	Socio director	Bajo	Ninguna	
2	Un problema de independencia podría no ser identificado en un cliente nuevo o ya existente	Inadecuado dar opinión, el resultado de ello podría ser una pérdida de reputación en la comunidad	2	4	8	El manual de CC fija reglas. El personal firma la declaración anual y "Jack Billing" trata cualquier asunto que surja	Jack Billing	Bajo	Ninguna	
3	Los encargos de auditoría no se planifican de manera adecuada	Tiempo desperdiciado por el personal.  Factores de riesgo omitidos (es decir, fraude) y respuesta de auditoría inadecuada	4	5	20	Se requiere una reunión de planificación en todas las auditorías. "Cindy mantiene una lista de clientes y registra fechas de planificación". "Joe Gisp" hace el seguimiento con los socios	Joe Gisp	Bajo	Ninguna	
4	El personal no tiene conocimiento de las nuevas normas vigentes	Calidad deficiente del trabajo que no cumple con NIA	4	5	20	Joe Gisp inscribe al personal en cursos de formación práctica adecuados a sus necesidades	Joe Gisp	Bajo	Que Joe desarrolle proceso para comprobar si el personal realmente asiste a los cursos	Joe Gisp 1/1/xx

**Notas:**

Valorar probabilidad de que ocurra en una escala del 1al 5 (remota=1 Improbable=2 Posible=3 Probable= 4 Casi cierto=5)

Valorar el impacto en una escala del 1 al 5 (Inmaterial= 1 Menor importancia=2 Moderado=3 Importante=4 Material=5)

Valorar el riesgo residual como bajo, moderado o alto. Este es el riesgo restante tras aplicar la respuesta de la firma.

## 4.5 Sistemas de información

La mayoría de las firmas tienen sistemas de información bien desarrollados para hacer el seguimiento de clientes, plazos y facturación, gastos, personal y gestión de los archivos de los encargos. Sin embargo, los sistemas de información que hacen el seguimiento de la calidad del trabajo realizado y del cumplimiento del manual de control de calidad de la firma no siempre lo están.

Deberían diseñarse también sistemas de información para tratar los riesgos identificados y valorados como parte del proceso de valoración del riesgo de la firma.

Los aspectos de control de calidad que merecen ser documentados y revisados de manera continuada incluyen el seguimiento de las cuestiones que se exponen en el siguiente anexo.

### Anexo 4.5-1

Seguir rastro de:	Descripción
<b>La exposición de la firma al riesgo y el compromiso de los empleados con la calidad</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Valoración de la aceptación/continuidad del cliente.</li><li>• Informes de todas las personas responsables de algún aspecto de la calidad, lo cual podría incluir actas de reuniones de comité (por ejemplo, del comité de control de calidad), de cuestiones tratadas o simplemente que no hay nada de lo que informar.</li><li>• Comunicación en la firma sobre el tema de la calidad.</li><li>• El informe de seguimiento más reciente y las medidas específicas requeridas para cada deficiencia encontrada o recomendación hecha (quién, qué, cuándo, etc.). Realizar el seguimiento de fechas cuando se completen las medidas y el envío de recordatorios cuando sea necesario.</li><li>• Detalles de cualquier queja de clientes o de terceros sobre el trabajo de la firma o el comportamiento de su personal. Realizar el seguimiento de cómo se investigaron estas quejas, los resultados y la comunicación con el que realizó la reclamación así como cualquier acción que se haya tomado.</li></ul>
<b>Ética e independencia</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Lista de inversiones prohibidas.</li><li>• Detalles sobre las amenazas a la ética (incluyendo a la independencia) identificadas y las salvaguardas relevantes aplicadas para eliminar o al menos mitigar estas amenazas.</li></ul>



Seguir rastro de:	Descripción
<b>Personal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oferta de empleo.</li> <li>• Evidencia de la verificación de referencias sobre nuevos empleados.</li> <li>• Acciones para tutelar, orientar y dar formación práctica a nuevos empleados.</li> <li>• Copia y fecha de las confirmaciones anuales de los empleados sobre independencia y conocimiento del manual de control de la firma.</li> <li>• Evidencia de las evaluaciones a los empleados, incluyendo la fecha y las acciones resultantes, como por ejemplo asistir a formación práctica, etc.</li> <li>• Programación de los empleados, incluyendo comparaciones de la programación planificada con la real.</li> <li>• Fechas de sesiones de formación práctica internas y externas, temas cubiertos y nombres de los asistentes.</li> <li>• Detalles de cualquier acción disciplinaria ejecutada.</li> </ul>
<b>Dirección del encargo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fechas en la que se programó la reunión de planificación del equipo y cuándo tuvo realmente lugar, para todos los encargos de auditoría.</li> <li>• Qué archivos requieren revisiones de control de calidad del encargo, quién está asignado y la fecha planificada. Conciliar el plan con quien realmente realizó la revisión; cuándo se llevó a cabo; y las cuestiones planteadas así como su resolución.</li> <li>• Razones de cualquier desviación de cualquier requerimiento aplicable de una NIA y los procedimientos de auditoría alternativos realizados para alcanzar el objetivo de ese requerimiento.</li> <li>• Detalles de las consultas a otros y la resolución de cuestiones de auditoría y/o contabilidad planteadas, si las hubo.</li> <li>• Razones de las demoras en el encargo y cómo se trataron y resolvieron. Podría incluir cambios de personal, retrasos en la obtención de información, falta de disponibilidad del personal del cliente, restricciones en el alcance y cualquier desacuerdo con la dirección del cliente.</li> <li>• Fecha del informe de auditoría y cumplimiento de la recomendación de 60 días para compilación de los archivos finales del encargo.</li> <li>• Cómo se trataron los comentarios de seguimiento sobre el archivo.</li> </ul>

## 4.6 Actividades de control

Las actividades de control se diseñan para asegurar el cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos de la firma.

Una posible manera de diseñar, implementar y dar seguimiento al control de calidad es seguir el proceso PDCA (*plan-do-check-act* = planificar-hacer-verificar-actuar). Cada uno de los elementos se describe a continuación.

#### Anexo 4.6-1

Paso	Descripción
<b>PLANIFICAR</b>	Establecer los objetivos y procesos de control de calidad necesarios para producir los resultados requeridos.
<b>HACER</b>	Implementar los nuevos procesos, a ser posible a pequeña escala.
<b>VERIFICAR</b>	Medir los nuevos procesos y comparar los resultados con los esperados para constatar cualquier diferencia.
<b>ACTUAR</b>	Analizar las diferencias para determinar su causa. Cada una será parte de uno o más pasos del PHVA (PDCA, en inglés). Determinar dónde aplicar cambios que constituyan una mejora.

Por ejemplo, un objetivo de firma puede ser no emitir el informe de auditoría hasta que todas las consultas y puntos pendientes se hayan aclarado. La política requerida es que el informe final del auditor no pueda emitirse, archivarse, o distribuirse de otro modo hasta que se hayan obtenido ciertas aprobaciones específicas. La implementación de la política podría controlarse mediante un proceso de emisión final en el que una persona verifique que todas las aprobaciones se han obtenido y documentado. La eficacia de la política podría verificarse con inspecciones periódicas de las rúbricas de aprobación.

Si se identificasen desviaciones, se investigarían los motivos, se consideraría una acción adecuada como por ejemplo una acción disciplinaria, formación práctica, o cambios en la política.

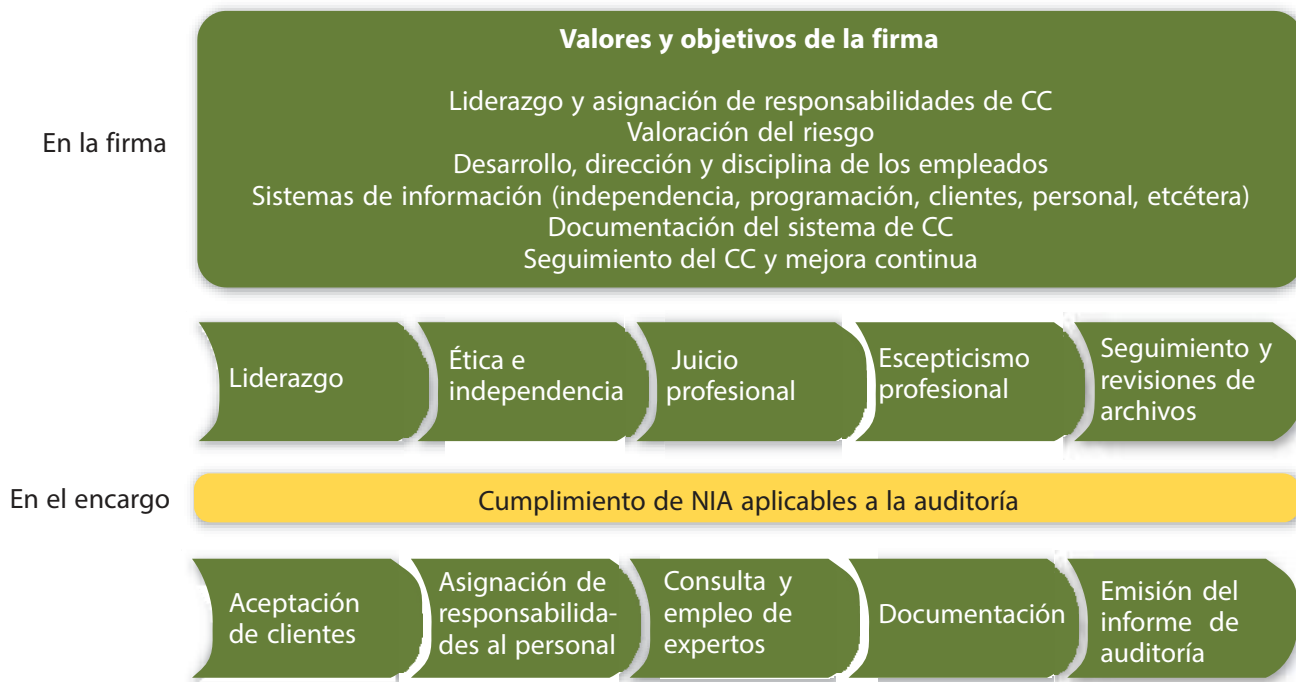
La existencia de actividades de control para todas las políticas y procedimientos no sería posible ni rentable. Las firmas deberían aplicar el juicio profesional y su valoración del riesgo para determinar qué controles necesitan implementarse.

Podrían considerarse actividades de control para:

- todas las políticas y procedimientos documentados en el manual de control de calidad de la firma;
- las políticas de flujo de trabajo de la oficina;
- las políticas y procedimientos sobre las operaciones; y
- otras políticas y procedimientos relacionados con el personal.

El alcance del diseño de actividades de control abarcaría todos los requerimientos de control de calidad, ética, e independencia y el cumplimiento de la firma de las NIA aplicables a la auditoría.

**Alcance de posibles actividades de control:**



**4.7 Seguimiento**

Un elemento importante de un sistema de control es el seguimiento adecuado y de la eficacia operativa. Puede lograrse mediante una revisión independiente de la eficacia operativa de las políticas/procedimientos en la firma y el encargo, y la inspección de los archivos de encargos finalizados.

Un proceso de seguimiento eficaz ayuda a desarrollar una cultura de mejora continua, en la que los socios y empleados están comprometidos con el trabajo de calidad y son recompensados por mejorar su ejecución.

El proceso de seguimiento de una firma podría dividirse en dos partes, de la siguiente forma:

- **Seguimiento periódico** (con regularidad) (distinto de las inspecciones cíclicas de archivos)  
 La consideración y evaluación periódica (se sugiere anual) del sistema de control de calidad de la firma ayuda a asegurar que las políticas y procedimientos establecidos son relevantes, adecuados y que operan de manera eficaz. Cuando se realiza y documenta anualmente, este seguimiento será el soporte del requerimiento de comunicarse con los empleados cada año sobre los planes de la firma para mejorar la calidad del encargo. El alcance de seguimiento periódico se refiere a cada uno de los elementos de control de calidad, e incluye una valoración de si:
  - se ha actualizado el manual de control de calidad de la firma debido a nuevos requerimientos y desarrollos,

- quienes, en su caso, fueron asignados con responsabilidades de control de calidad en la firma han cumplido realmente su función,
- se han obtenido confirmaciones escritas por parte de socios y empleados para asegurar el cumplimiento de cada persona con las políticas y procedimientos de la firma sobre independencia y ética,
- existe un desarrollo profesional continuo para socios y empleados,
- las decisiones relacionadas con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos cumplen con las políticas y procedimientos de la firma,
- se ha seguido el código de ética,
- se nombró a personas adecuadamente cualificadas como revisores del control de calidad del encargo y la finalización de esas revisiones ocurrió antes de que se fechara el informe de la auditoría,
- se han comunicado al personal adecuado las deficiencias que hayan sido identificadas, y
- se ha hecho el seguimiento adecuado para asegurarse de que las deficiencias de calidad identificadas se han tratado de manera oportuna.

- **Inspecciones cíclicas de archivos finalizados**

La consideración y evaluación periódicas del sistema de control de calidad de la firma incluyen una inspección cíclica de al menos un encargo finalizado por cada socio. Ello se requiere para asegurar el cumplimiento de los requerimientos profesionales y legales y que los informes de auditoría emitidos sean adecuados en función de las circunstancias. Las inspecciones cíclicas ayudan a identificar deficiencias y necesidades de formación práctica y permiten a la firma hacer los cambios necesarios de manera oportuna.

A la finalización de la revisión, la persona encargada del seguimiento debería preparar un informe que, tras su discusión con los socios, debería comunicarse a todos los directores y personal profesional junto con las medidas a tomar.

***¿Quién puede ser nombrado responsable del seguimiento?***

- **Seguimiento de las políticas de la firma**

La revisión del cumplimiento de las políticas de la firma la debería desarrollar una persona adecuadamente cualificada que, idealmente, no sea también responsable de gestionar o desarrollar el control de calidad en la firma. Sin embargo, la NICC 1 reconoce que esto puede no ser siempre posible en firmas pequeñas, por lo que es aceptable el auto seguimiento. De forma alternativa, podría nombrarse a una persona externa a la firma, con la competencia y capacidades para actuar como socio del encargo, lo cual mejoraría la independencia y objetividad de la firma.

- **Inspecciones del archivo completo**

La persona nombrada para inspeccionar los archivos completos de los encargos debe estar adecuadamente cualificada y no debe haber estado involucrada en la ejecución del encargo o en la revisión de control de calidad del encargo.

## 4.8 Conformidad con las NIA aplicables

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
200.18	El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref: apartados A53-A57)
200.22	Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor cumplirá cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría: (a) no sea aplicable la totalidad de la NIA; o (b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y esta no concurra. (Ref: apartados A72-A73)

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
200.23	En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento. (Ref: apartado A74)
230.12	Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. (Ref: apartados A18-A19)

Las NIA fijan las responsabilidades y requerimientos para los auditores en la realización de una auditoría. Como se indica en la NIA 200.18, 22 y 23, el auditor debe seguir cada uno de los requerimientos relevantes (expuestos en la sección de requerimientos de las NIA), excepto en circunstancias excepcionales, en las que se aplicaran procedimientos alternativos de auditoría para alcanzar el objetivo de ese requerimiento en particular. Tenga en cuenta lo siguiente:

NIA	Descripción
<b>Estatus</b>	<p>Las NIA tomadas en conjunto, proporcionan las normas para que el trabajo del auditor cumpla con sus objetivos globales.</p> <p>Las NIA tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales relevantes para su aplicación a temas específicos.</p>
<b>Relevancia</b>	<p>Algunas NIA (y por tanto todos sus requerimientos) pueden no ser aplicables en función de las circunstancias (por ejemplo, la auditoría interna o las cuentas de grupo).</p> <p>Algunas NIA contienen requerimientos que incluyen condiciones. Estos requerimientos son aplicables cuando las circunstancias previstas y la condición exigida concurren.</p> <p>No cumplir los requerimientos aplicables de las NIA necesita documentarse con los procedimientos de auditoría alternativos realizados y las razones que motivaron la falta de cumplimiento.</p>
<b>Disposiciones legales locales</b>	<p>Puede requerirse a los auditores que cumplan con ciertas disposiciones legales o reglamentarias u otras normas de auditoría de una jurisdicción o país específicos adicionales a las NIA.</p>
<b>Otros</b>	<p>El alcance, fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una NIA en particular se dejan claras en la propia NIA. Sin embargo, la fecha de entrada en vigor de una NIA puede también verse afectada por los requerimientos legales de una jurisdicción concreta.</p> <p>A menos que se declare lo contrario en la NIA, se permite al auditor aplicar una NIA de forma anticipada.</p>

## 6. Control interno-finalidad y componentes

Contenido del capítulo	NIA aplicable
Explicar la finalidad, alcance y naturaleza del control interno sobre la información financiera, incluyendo los cinco componentes que va a evaluar el auditor.	315

Anexo 5.0-1

**Objetivo de la entidad** = Preparar estados financieros libres de incorrección material.



Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.4(c)	Control interno: el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.
315.12	El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor. (Ref: apartados A42-A65)
315.13	Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad. (Ref: apartados A66-A68)

## 5.1 Descripción general

El control interno se diseña, implementa y mantiene por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal para tratar los riesgos de negocio y fraude identificados que amenazan alcanzar los objetivos fijados como es el de fiabilidad de la información financiera.

**Nota:** Un control siempre se diseña para responder (mitigar) un posible riesgo. Un control que no aborda un riesgo obviamente resulta redundante.

El primer paso para evaluar el diseño del control es identificar los riesgos que requieren mitigarse con el control. El segundo paso es identificar qué controles existen para tratar esos riesgos.

## 5.2 Objetivos del control interno

El control interno es la respuesta de la Dirección para mitigar un factor identificado de riesgo o alcanzar un objetivo de control. Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y el control interno que implementa para asegurar su consecución. Una vez fijados los objetivos, es posible identificar y valorar los hechos potenciales (riesgos) que impedirían alcanzar los objetivos. En base a esta información, la dirección puede generar respuestas adecuadas, que incluirán el diseño del control interno.



Los objetivos del control interno pueden agruparse de manera general en cuatro categorías:

- Estratégicos, objetivos de alto nivel que apoyan la misión de la entidad.
- De Información financiera (control interno sobre la información financiera)
- De operaciones (controles de operaciones); y
- Cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El control interno relevante para una auditoría se integra principalmente en la información financiera, lo cual se refiere al objetivo de la entidad de preparar estados financieros con fines externos.

Los controles de operaciones, como son los relativos a producción y programación de personal, control de calidad y cumplimiento con los requerimientos sanitarios y de seguridad de los empleados, normalmente no serían relevantes para la auditoría, excepto cuando:

- la información producida se usa para desarrollar un procedimiento analítico; o
- la información se requiere para su revelación en los estados financieros.

Por ejemplo, si se usaran estadísticas de producción como base para un procedimiento analítico, los controles para asegurar la exactitud de estos datos serían relevantes. Si el incumplimiento de ciertas disposiciones legales y reglamentarias tiene un efecto directo y material en los estados financieros, los controles para detectar e informar sobre ese incumplimiento serían relevantes.

### ***Componentes del control interno***

El término "control interno" según se usa en la NIA abarca no solo las actividades de control tales como la segregación de funciones, las autorizaciones y conciliaciones de cuentas, etcétera.

El control interno abarca cinco componentes clave:

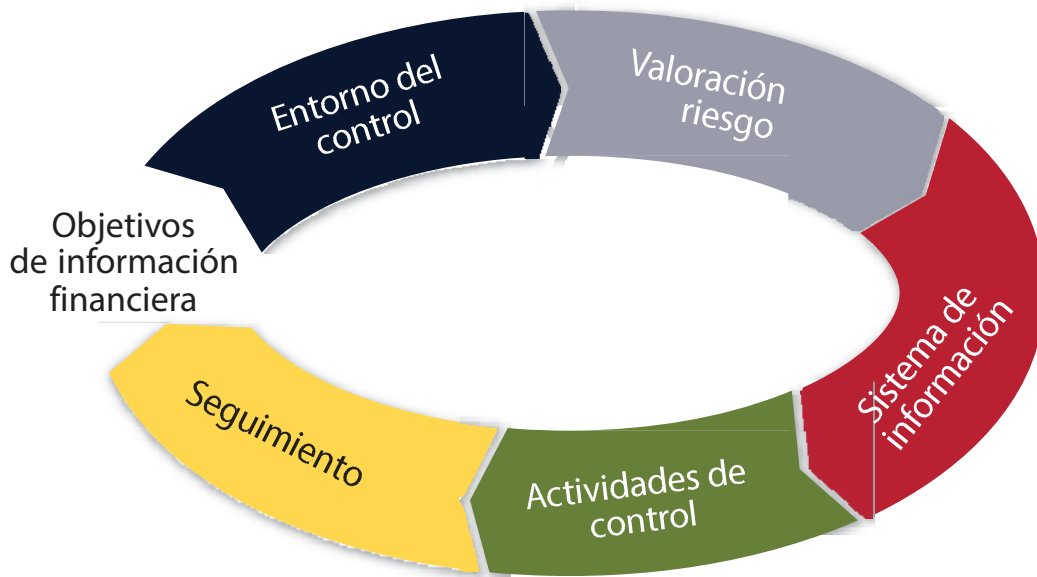
- El entorno de control.
- El proceso de valoración del riesgo de la entidad.
- El sistema de información, incluidos los procesos de negocio, relevantes para la información financiera y para la comunicación.
- Las actividades de control relevantes a la auditoría; y
- El seguimiento de los controles.

A continuación se ilustran estos componentes y su relación con los objetivos de información financiera de la entidad.

---

## Los cinco componentes del control interno

Anexo 5.2-1



La división del control interno en estos cinco componentes proporciona un marco de referencia útil para el conocimiento de los diferentes aspectos del sistema de control interno de una entidad por parte de los auditores. Sin embargo, debería observarse que:

- la manera en que el sistema de control interno se diseñe e implemente variará según el tamaño y complejidad de la entidad. Las entidades de pequeña dimensión suelen usar medios menos formales y procesos y procedimientos más sencillos para alcanzar sus objetivos. Los cinco componentes de control interno pueden no distinguirse tan claramente, sin embargo, sus fines subyacentes son igualmente válidos. Por ejemplo, un propietario-gerente puede (y, en ausencia de personal adicional, debería) desempeñar funciones de varios componentes del control interno.
- Puede usarse terminología o marcos de referencia diferentes a los de la NIA 315 para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, pero los cinco componentes deben abordarse en la auditoría.
- La principal consideración del auditor es si, y cómo, un control específico previene o detecta y corrige incorrecciones materiales en las transacciones, saldos de balance o información a revelar y sus afirmaciones relacionadas.

A continuación se resumen los cinco componentes del control interno.

### 5.3 El entorno del control

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.14	<p>El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si</li><li>(b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control. (Ref: apartados A69-A78)</li></ul>



El entorno del control es la base de un control interno efectivo, proporcionando disciplina y estructura a la entidad. Fija el tono de una organización, influyendo en la conciencia y conocimiento del control en su gente.

El entorno de control se refiere a las funciones de gobierno y dirección de la entidad así como a sus actitudes, conciencia y acciones relativas al control interno y a su importancia dentro de la entidad.

**Nota:** Los controles del entorno de control comúnmente son generalizados por naturaleza. No previenen directamente, ni detectan o corrigen, una incorrección material. En su lugar, constituyen una base importante sobre la que se desarrollarán el resto de controles.

Anexo 5.3-1



Los controles del entorno de control influirán en la evaluación del auditor de la eficacia de otras actividades específicas de control referidas a áreas específicas, como, por ejemplo, transacciones de ventas y compras. Por ejemplo, si la dirección tiene una actitud negativa hacia el control en general, se menoscabará la eficacia de otros controles (como los de ventas, etcétera.) independientemente de lo bien diseñados que éstos estén.

La evaluación del auditor del diseño del entorno de control de la entidad debería incluir los elementos expuestos a continuación.

Anexo 5.3-2

Elementos claves a tratar	Descripción
<b>Comunicación y aplicación de la integridad y de los valores éticos</b>	La integridad y los valores éticos son elementos esenciales (fundamentales), que influyen en la efectividad del diseño, gestión y seguimiento de otros controles.
<b>Compromiso con la competencia</b>	Consideración por parte de la dirección de los niveles de competencia necesarios para puestos concretos y cómo se traducen esos niveles en requerimientos de habilidades y conocimiento.

Elementos claves a tratar	Descripción
<b>Participación de los responsables del gobierno de la entidad</b>	Cualidades de los responsable del gobierno de la entidad, como por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Su independencia de la dirección;</li> <li>• Su experiencia y talla;</li> <li>• Su grado de participación y la información que reciben, y el examen de actividades; y</li> <li>• Lo adecuado de sus actuaciones, incluyendo en qué medida se plantean y siguen cuestiones difíciles con la dirección y su interacción con los auditores internos y externos.</li> </ul>
<b>Filosofía y estilo de operar de la dirección</b>	El enfoque de la dirección para asumir y gestionar los riesgos de negocio y su actitud y actuaciones hacia la información financiera, el procesamiento de información y las funciones y personal contables.
<b>Estructura organizacional</b>	El marco dentro del cual se planifican, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para alcanzar sus objetivos.
<b>Asignación de autoridad y responsabilidad</b>	Cómo se asignan la autoridad y responsabilidad sobre las actividades de explotación y cómo se establecen las vías de información y las jerarquías para la autorización.
<b>Políticas y prácticas de recursos humanos</b>	Contratación, orientación, formación práctica, evaluación, asesoría, promoción, compensaciones y actuaciones correctoras.

Los controles mencionados son generalizados para toda la entidad y suelen ser más subjetivos de evaluar que las actividades de control tradicionales (tal como la segregación de funciones). Por tanto, el auditor aplicará el juicio profesional en esta valoración.

Las fortalezas del entorno de control pueden compensar o incluso reemplazar controles transaccionales débiles en algunas situaciones. Sin embargo, las debilidades del entorno de control pueden menoscabar e incluso invalidar el buen diseño de otros componentes del control interno. Por ejemplo, si no existiera una cultura de honradez y comportamiento ético, el auditor tendría que considerar detenidamente qué tipos de procedimientos de auditoría posteriores serían eficaces para encontrar una incorrección material en los estados financieros. En algunos casos, el auditor puede concluir que el control interno se ha degradado en tal medida que la única opción es renunciar al encargo.

### ***El entorno de control en entidades de pequeña dimensión***

El entorno de control en entidades de pequeña dimensión diferirá de las entidades mayores, pero es igual de importante. Esto es particularmente cierto cuando la entidad no tiene los empleados o los recursos, para implementar actividades de control tradicionales como la segregación de funciones.

En entidades de pequeña dimensión la participación activa de un propietario-gerente competente (una fortaleza del entorno de control) puede, reducir la necesidad de otras actividades de control como la segregación de funciones. En consecuencia, las fortalezas del entorno de control pueden servir para prevenir de manera indirecta, o detectar y corregir, ciertos tipos de incorrección material. Por ejemplo, que el propietario-gerente revise y apruebe transacciones concretas antes de que se completen, puede

servir para prevenir, o detectar y corregir, ciertos errores específicos o fraudes. Sin embargo, esta fortaleza del entorno de control no mitigaría otros riesgos como el de que la dirección eluda los controles.

En entidades de pequeña dimensión, por lo general se dispondrá de menos documentación para sustentar los controles del entorno de control. En consecuencia las actitudes, concienciación y acciones de la dirección (como por ejemplo de los propietarios-gerentes) a menudo constituirán la base para evaluar el diseño e implementación del control. Por ejemplo, es probable que las entidades mayores den a su personal, un código de conducta que indique los comportamientos aceptables y las consecuencias por violar códigos o reglas. Las entidades de pequeña dimensión pueden comunicar valores similares y comportamientos aceptables mediante comunicaciones orales y con el ejemplo de la dirección.

Cuando no hay documentación de soporte para un control en particular, el auditor debería preparar un memorando para el archivo. Por ejemplo, para referirse a si hay comunicación y cumplimiento de la integridad y valores éticos, el auditor podría:

- identificar los valores, comportamientos aceptables y acciones de cumplimiento de la entidad a través de discusiones con la dirección. El auditor debería en consecuencia evaluar si son suficientes para tratar el diseño del control.
- preguntar a uno o dos empleados cuáles creen que son los valores, comportamientos aceptables y acciones de cumplimiento de la entidad. Estas entrevistas deberían referirse a si los valores y los comportamientos aceptables de la dirección se han comunicado y aplicado, lo cual trata la implementación del control.

#### **PUNTO A CONSIDERAR**

Las entidades de pequeña dimensión a menudo están poco dispuestas a documentar los controles internos que operan informalmente. Sin embargo, tomarse el tiempo para documentar algunas de las políticas y procedimientos más importantes puede ser beneficioso para la dirección. Estas políticas y procedimientos podrían proporcionarse al personal que se incorpora a la entidad ahorrándose tiempo de auditoría en lugar de tener que hacer entrevistas en cada periodo. En el ejemplo citado, hasta la entidad más pequeña podría preparar una declaración sencilla de valores y comportamientos aceptables que podría entregarse a los empleados y referirse a ella cuando surja un problema.

En el siguiente anexo se describen algunas de las áreas claves a las cuales referirse al evaluar el control interno.

Anexo 5.3-3

Elemento de control	Pregunta clave	Posibles controles
<b>Comunicación y cumplimiento de integridad y valores éticos</b>	¿Qué acciones de la dirección sirven para eliminar o mitigar los incentivos o tentaciones que podrían inducir al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o no éticos?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La dirección continuamente demuestra, mediante palabras y acciones, un compromiso con altas normas éticas.</li> <li>• La dirección elimina o reduce incentivos o tentaciones que podrían causar que el personal participe en actos deshonestos o no éticos.</li> <li>• Existe un código de conducta o equivalente que fija las normas esperadas de ética y comportamiento moral.</li> <li>• Los empleados entienden claramente qué comportamiento es aceptable o inaceptable, y saben qué hacer cuando se encuentran con un comportamiento indebido.</li> <li>• Se toman acciones de cumplimiento cuando se requiere.</li> </ul>
<b>Compromiso con la competencia</b>	¿Tiene el personal el conocimiento y habilidades necesarios para cumplir con sus tareas?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La dirección toma las medidas necesarias para asegurar que el personal tiene el conocimiento y las habilidades que se requieren para sus puestos.</li> <li>• Existen descripciones de puestos y se usan de manera eficaz.</li> <li>• La dirección da acceso al personal a programas de formación práctica sobre temas relevantes.</li> <li>• Comparación inicial y periódica de las habilidades de los empleados con sus descripciones de puestos.</li> </ul>
<b>Participación de los responsables del gobierno de la entidad</b> (cuando coinciden con la Dirección)	¿En qué medida es eficaz el gobierno (si lo hay) que se ejerce sobre las operaciones de la entidad?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Una mayoría de los responsables del gobierno de la entidad son independientes de la dirección.</li> <li>• Los responsables del gobierno de la entidad tienen la experiencia, reputación y especialización financiera adecuadas.</li> <li>• Las cuestiones y los resultados financieros significativos se comunican oportunamente a los responsables del gobierno de la entidad.</li> <li>• Los responsables del gobierno de la entidad, ejercen una supervisión eficaz sobre las actividades de la dirección. Ello incluye plantear cuestiones complejas y buscar las respuestas.</li> <li>• Los responsables del gobierno de la entidad se reúnen regularmente y las actas de las reuniones son circularizadas oportunamente.</li> </ul>

Elemento de control	Pregunta clave	Posibles controles
<b>Filosofía de la dirección y estilo operativo</b>	¿Cuáles son las actitudes y medidas de la dirección hacia la información financiera?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La dirección demuestra actitudes y acciones positivas hacia: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Un control interno sólido sobre la información financiera (incluyendo elusión por la dirección y otro tipo de fraude),</li> <li>- Selección y aplicación adecuadas de políticas contables,</li> <li>- Controles de procesamiento de la información, y</li> <li>- El tratamiento del personal de contabilidad.</li> </ul> </li> <li>• La dirección ha establecido procedimientos para prevenir el acceso no autorizado, o destrucción de activos, documentos y registros.</li> <li>• La Dirección analiza los riesgos de negocio y toma las medidas adecuadas..</li> </ul>
<b>Estructura organizacional</b>	¿Se ha establecido una estructura organizativa relevante?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La estructura organizativa es adecuada para facilitar la consecución de los objetivos de la entidad, funciones operativas y requerimientos regulatorios.</li> <li>• La dirección entiende claramente su responsabilidad y autoridad en las actividades empresariales y posee la experiencia y grado de conocimiento requeridos para ejecutar de manera adecuada sus funciones.</li> <li>• La estructura de la entidad facilita el flujo de información oportuna fiable a las personas adecuadas de las actividades de planificación y control.</li> <li>• Se segregan las obligaciones incompatibles en la medida de lo posible.</li> </ul>
<b>Asignación de autoridad y responsabilidad</b>	¿Se han asignado de manera adecuada las áreas claves de autoridad y responsabilidad?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existen políticas y procedimientos para la autorización y aprobación de transacciones.</li> <li>• Existen líneas adecuadas de información y rendición de cuentas (adecuadas al tamaño de la entidad y a la naturaleza de sus actividades).</li> <li>• Las descripciones de puestos incluyen responsabilidades relacionadas con el control.</li> </ul>



Elemento de control	Pregunta clave	Posibles controles
<b>Políticas y prácticas de recursos humanos</b>	<p>¿Qué normas hay establecidas para asegurar:</p> <p>La contratación de las personas más competentes y dignas de confianza.</p> <p>¿Se da formación práctica para asegurar que la gente puede desempeñar sus trabajos?</p> <p>¿Las promociones se basan en las evaluaciones de resultados?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La Dirección establece/aplica normas para contratar a las personas más cualificadas.</li> <li>• Las prácticas de contratación incluyen entrevistas de empleo, verificación de antecedentes y comunicación de valores, comportamiento esperado y estilo operativo de la dirección.</li> <li>• Periódicamente se evalúa la ejecución del trabajo, se revisan los resultados con cada empleado y se toman las medidas adecuadas.</li> <li>• Las políticas de formación práctica se refieren a funciones y responsabilidades futuras, niveles esperados de ejecución y necesidades cambiantes</li> </ul>

## 5.4 Evaluación del riesgo

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.15	<p>El auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:</p> <p>(a) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;</p> <p>(b) la estimación de la significatividad de los riesgos;</p> <p>(c) la valoración de su probabilidad de ocurrencia; y</p> <p>(d) la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos. (Ref: apartado A79)</p>
315.16	<p>Si la entidad ha establecido dicho proceso (denominado en lo sucesivo “proceso de valoración del riesgo por la entidad”), el auditor obtendrá conocimiento de tal proceso y de sus resultados.</p> <p>Cuando el auditor identifique riesgos de incorrección material no identificados por la dirección, evaluará si existía un riesgo subyacente de tal naturaleza que, a juicio del auditor, debería haber sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad. Si existe dicho riesgo, el auditor obtendrá conocimiento del motivo por el que el citado proceso no lo identificó, y evaluará si dicho proceso es adecuado en esas circunstancias o determinará si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de valoración del riesgo por la entidad.</p>
315.17	<p>Si la entidad no ha establecido dicho proceso o cuenta con uno ad hoc, el auditor discutirá con la dirección si han sido identificados riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y el modo en que se les ha dado respuesta. El auditor evaluará si es adecuada, en función de las circunstancias, la ausencia de un proceso de valoración del riesgo documentado o determinará si constituye una deficiencia significativa en el control interno. (Ref: apartado A80)</p>



## Evaluación riesgo

Un proceso de valoración del riesgo proporciona a la dirección la información que necesita para determinar qué riesgos de negocio y de fraude deberían gestionarse y, en su caso, las medidas a tomar. La dirección puede iniciar planes, programas, o acciones para tratar riesgos específicos; o puede decidir aceptar un riesgo debido al coste o a otros aspectos.

Si el proceso de valoración del riesgo de una entidad es adecuado a las circunstancias, ayudará al auditor a identificar los riesgos de incorrección material. Un proceso de valoración del riesgo normalmente trata las cuestiones siguientes:

- Cambios en el entorno operativo.
- Nuevo personal de categoría superior;
- Sistemas de información nuevos o actualizados;
- Crecimiento rápido;
- Nueva tecnología;
- Nuevos modelos de negocio, productos o actividades;
- Restructuraciones corporativas (incluyendo desinversiones y adquisiciones);
- Actividades extranjeras de expansión; y
- Nuevos pronunciamientos contables.

En entidades de pequeña dimensión en las que es improbable que exista un proceso formal de valoración del riesgo, el auditor debería discutir con la dirección cómo se identifican los riesgos de negocio y cómo se tratan.

El auditor debería considerar cómo la dirección:

- identifica los riesgos relevantes para la información financiera;
  - estima la importancia de los riesgos;
  - valora la probabilidad de su ocurrencia; y
-

- decide las medidas para gestionarlos.

Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no identificó, debería considerar:

- ¿Por qué fallaron los procesos de la dirección?
- ¿Son adecuados los procesos a las circunstancias?

Si existe una deficiencia importante en el proceso de valoración del riesgo de la entidad (o no existe ningún proceso), debería comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.

### **Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de incorrección material**

El Anexo 2 de la NIA 315 contiene una lista de posibles condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

## **5.5 Sistema de información**

<b>Párrafo</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
315.18	<p>El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros;</li> <li>(b) los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor y se incluyen en los estados financieros;</li> <li>(c) los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al libro mayor; los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos;</li> <li>(d) el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;</li> <li>(e) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y</li> <li>(f) los controles sobre los asientos en el libro diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales. (Ref: apartados A81-A85)</li> </ul>
315.19	<p>El auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas con dicha información financiera, incluidas: (Ref: apartados A86-A87)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) comunicaciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; y</li> <li>(b) comunicaciones externas, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras.</li> </ul>



La Dirección y los responsables del gobierno de la entidad requieren información confiable para:

- dirigir la entidad (planificación, presupuestos, ejecución del seguimiento, asignación de recursos, precios y preparación de estados financieros para los fines de la información financiera);
- alcanzar objetivos; e
- identificar, valorar y responder a los factores de riesgo

Ello requiere que se identifique, capture y se comunique y distribuya la información pertinente oportunamente al personal de todos niveles de la entidad que la necesiten para la toma de decisiones.

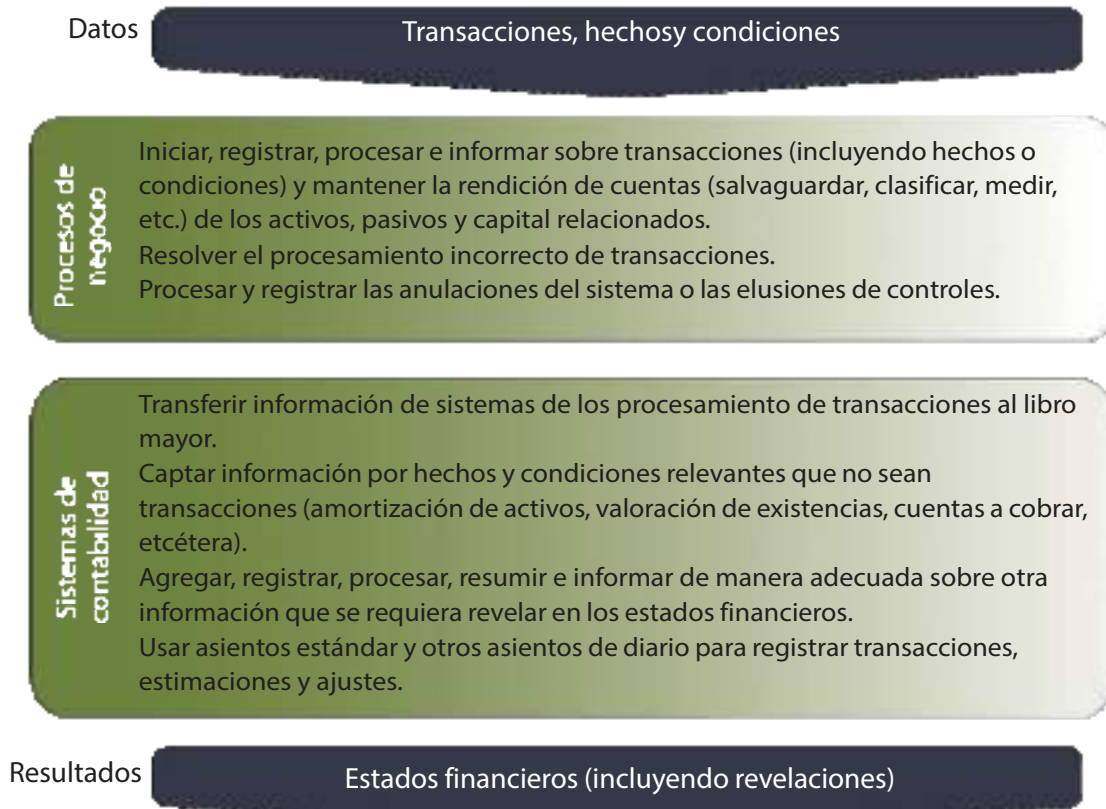
Un sistema de información consiste en una infraestructura (componentes físicos y de hardware), software, personas, procedimientos y datos. Muchos sistemas de información hacen extenso uso de la tecnología de la información (TI). Identifican, captan, procesan y distribuyen información que sustenta la consecución de los objetivos de la información financiera y del control interno.

Un sistema de información relevante para los objetivos de información financiera incluye los procesos de negocio y el sistema de contabilidad de la entidad, tal y como se expone a continuación.

#### Anexo 5.5-1

<b>Procesos de negocio</b> (ventas, compras, nómina, etcétera)	Los procesos de negocio son conjuntos estructurados de actividades diseñadas para producir un determinado resultado. Como resultado de dichos procesos el sistema de información registra, procesa e informa sobre las transacciones..
<b>Sistema de contabilidad</b>	El sistema de contabilidad incluye software contable, hojas de cálculo electrónicas y las políticas y procedimientos que se usan para preparar informes financieros periódicos y los estados financieros e información a revelar de cierre del periodo.

Un sistema de información incluye procedimientos, políticas y registros manuales y automatizados, diseñados para tratar las cuestiones que se exponen a continuación:



En compañías de gran dimensión, los sistemas de información pueden ser complejos, automatizados y altamente integrados. Las empresas de pequeña dimensión pueden confiar en aplicaciones manuales o de tecnología de la información independientes.

### **PUNTO A CONSIDERAR**

Muchos paquetes de software de contabilidad comunes (incluso los más sencillos) cuentan con un conjunto de controles de aplicación ya integrados que podrían usarse para mejorar el control sobre la información financiera. Estos controles incluyen conciliaciones automatizadas, informes de excepciones para su revisión por parte de la dirección y aseguran la coherencia general de la información financiera.

Para obtener el conocimiento del sistema de información (incluyendo los procesos de negocio), el auditor debería referirse, además de a lo descrito en el anexo anterior, a las cuestiones que se plantean a continuación.

Identificar	Tratar
<b>Fuentes de información utilizadas</b>	¿Qué tipos de transacciones son significativas para los estados financieros? ¿Cómo se originan las transacciones dentro de los procesos de negocio de la entidad? ¿Qué registros contables (electrónicos o manuales) existen? ¿Cómo capta el sistema los hechos y condiciones (que no sean tipos de transacciones) significativos para los estados financieros
<b>¿Cómo se capta y procesa la información?</b>	¿Cuáles son los procesos de información financiera que se usan para: <ul style="list-style-type: none"> <li>• iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones habituales y no habituales (como por ejemplo transacciones con partes vinculadas, etc.); y</li> <li>• ¿preparar los estados financieros, incluyendo estimaciones contables e información a revelar significativas?</li> </ul> ¿Qué procedimientos tratan?: <ul style="list-style-type: none"> <li>• los riesgos de incorrección material asociados con la elusión inadecuada de controles, incluyendo el uso de asientos de diario estándar y no estándar;</li> <li>• la elusión o suspensión de los controles automatizados; y</li> <li>• la identificación de excepciones y el informe de acciones que se han tomado para remediarlas.</li> </ul>
<b>¿Cómo se usa la información producida?</b>	¿Cómo comunica la entidad las funciones, responsabilidades y cuestiones significativas de información financiera? ¿Qué informes produce el sistema de información con regularidad y cómo se usan para dirigir la entidad? ¿Qué información proporciona la dirección a los responsables del gobierno de la entidad (si estos no coinciden con la dirección) y a terceros como por ejemplo las autoridades regulatorias?

## Comunicación

La comunicación es un componente clave de un sistema de información de éxito. En consecuencia, si la información se va a usar para la toma de decisiones y facilitar el funcionamiento del control interno, necesita comunicarse oportunamente (tanto internamente como externamente) a las personas adecuadas.

Una **comunicación interna eficaz** ayuda a que el personal de la entidad entienda claramente los objetivos del control interno, los procesos de negocio utilizados y sus funciones y responsabilidades individuales. También les ayuda a entender el grado en que sus actividades se relacionan con el trabajo de otros y los medios para informar sobre excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

El medio de comunicación puede ser informal (verbal) o formal (es decir, documentado en manuales de política e información financiera).

La comunicación interna entre la más alta dirección y los empleados suele ser más fácil y menos formal en las entidades de pequeña dimensión, debido a que hay menos niveles y personal y a la gran disponibilidad y presencia de la alta dirección.

Una **comunicación externa externa** eficaz asegura que las cuestiones que afectan a la consecución de los objetivos de información financiera se comuniquen a terceros relevantes como por ejemplo los grupos de interés claves, las instituciones financieras, los reguladores y las agencias de la Administración. Pública.

### **Falta de documentación de los sistemas de TI**

Las entidades de pequeña dimensión pueden tener información y sistemas de comunicación menos sofisticados y menos detalladamente documentados. Si la dirección no dispone de descripciones extensas de los procedimientos contables, registros de contabilidad sofisticados, o políticas escritas, el conocimiento que requiere el auditor debe obtenerse más a través de indagaciones y observación que a través de la revisión de documentación.

## **5.6 Actividades de control**

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.20	El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que serán aquellas que, a su juicio, es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a los mismos. (Ref: apartados A88-A94)
315.21	Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI. (Ref: apartados A95-A97)



Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la dirección se llevan a cabo. Algunos ejemplos los constituyen los controles para asegurar que no se despachan mercancías con riesgo del crédito, o que se hagan solo compras autorizadas. Estos controles se refieren a los riesgos que, si no se mitigan, amenazarían la consecución de los objetivos de la entidad.

Las actividades de control (ya sea en los sistemas de información o en los sistemas manuales) se diseñan para mitigar los riesgos implicados en las actividades diarias como el procesamiento de transacciones (procesos de negocio como por ejemplo ventas, compras y nómina) y salvaguarda de activos.

Los procesos de negocio son conjuntos de actividades estructuradas, diseñadas para producir un determinado resultado. Los controles de los procesos de negocio pueden generalmente clasificarse en: preventivos, de detección y correctivos, o de compensación o de dirección, tal como se expone en el siguiente anexo.

Anexo 5.6-1

<b>Clasificación de los controles</b>	<b>Descripción</b>
<b>Preventivos</b>	Para evitar errores o irregularidades.
<b>De detección</b>	Para identificar errores o irregularidades después de que hayan ocurrido de modo que pueda tomarse las medidas correctivas.
<b>De compensación</b>	Para dar cierto grado de seguridad cuando las limitaciones de recursos impidan otros controles más directos.
<b>De dirección</b> (por ejemplo, políticas)	Para orientar las medidas hacia los objetivos deseados.

La naturaleza de los controles del proceso de negocios variará con base en los riesgos implicados y la aplicación específica.

Los controles típicos a nivel del proceso del negocio incluirían los temas siguientes.

Anexo 5.6-2

<b>Controles</b>	<b>Descripción</b>	<b>Ejemplos</b>
<b>Segregación de deberes</b>	Estos controles pueden reducir las oportunidades de que una persona esté en una posición tanto para perpetrar como ocultar errores o fraudes.	El empleado responsable del procesamiento de las cuentas a cobrar no tiene acceso a recibos de caja.
<b>Controles de autorización</b>	Estos controles definen quién tiene la autoridad para aprobar diversas transacciones y hechos rutinarios o no rutinarios.	Asignar responsabilidad para autorizar: <ul style="list-style-type: none"> <li>• La contratación de nuevos empleados;</li> <li>• Hacer inversiones;</li> <li>• Adquirir bienes y servicios; y</li> <li>• Extender crédito a un cliente.</li> </ul>
<b>Conciliaciones de cuentas</b>	Incluye preparar y revisar conciliaciones de cuentas oportunamente y tomar cualquier medida correctiva necesaria.	Conciliaciones de cuentas de bancos, transacciones de ventas, saldos con partes vinculadas, cuentas de orden, etcétera.



Controles	Descripción	Ejemplos
<b>Controles de aplicación de TI</b>	Estos controles se programan en las aplicaciones de TI como por ejemplo las de ventas o compras. Incluyen controles completamente automatizados y parcialmente automatizados.	Verificar la exactitud aritmética de registros, los precios de las facturas, editar las verificaciones sobre la entrada de datos, verificaciones de secuencia numérica y la producción de informes de excepción para su revisión por parte de la dirección.
<b>Revisiones de resultados reales</b>	Estos controles implican la revisión y análisis regulares de resultados reales en comparación con los presupuestados, y el resultado del periodo anterior. También implica relacionar diferentes conjuntos de datos (operativos o financieros) entre sí y la comparación de datos internos con fuentes externas de información.  Se deberían investigar las diferencias inesperadas y tomarse las medidas correctivas.	Análisis de los resultados de explotación, comparar los resultados reales con el presupuesto e investigar las diferencias.
<b>Controles físicos</b>	Estos controles están relacionados con la seguridad física de activos y el acceso permitido a las instalaciones de la entidad, registros contables, programas del ordenador y archivos de datos.	Estos controles engloban la seguridad de los activos (cerraduras y acceso restringido a existencias/registros) y la comparación de los resultados de los recuentos periódicos de efectivo, valores y de existencias con los registros contables.

### **Entidades pequeñas**

Las actividades de control se diseñan para prevenir de manera directa que ocurra una incorrección material o para detectar y luego corregir una incorrección después de que ha ocurrido. En entidades pequeñas, los conceptos fundamentales de las actividades de control es probable que sean similares a los de las grandes entidades, pero su relevancia para el auditor puede variar de manera considerable. Considere lo siguiente.

Anexo 5.6-3

Actividades de control en entidades de pequeña dimensión	Comentarios
<b>Documentación informal y limitada</b>	Muchos controles pueden operar informalmente y pueden no estar bien documentados. Por ejemplo, otorgar crédito a un cliente puede depender más del juicio y conocimiento del director que de un límite de crédito preestablecido.
<b>Alcance limitado</b>	Las actividades de control (en el grado en que existan) es probable que se relacionen con los ciclos de las transacciones principales como ingresos, compras, y gastos de empleados.

Actividades de control en entidades de pequeña dimensión	Comentarios
<p><b>Los riesgos puede mitigarlos el entorno del control</b> (Véase el Capítulo 5.3 del Volumen 1)</p>	<p>Ciertos tipos de actividades de control pueden no ser relevantes debido a los controles aplicados por la alta dirección. Por ejemplo, la aprobación de las transacciones importantes puede constituir un fuerte control sobre saldos de balance y transacciones significativas, disminuyendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas. Algunas incorrecciones en las transacciones (generalmente tratadas a través de actividades de control en entidades mayores) podrían mitigarse a través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• una cultura corporativa que enfatice la importancia del control;</li> <li>• emplear a personal altamente competente;</li> <li>• hacer un seguimiento de los ingresos y gastos en comparación con un presupuesto establecido;</li> <li>• requerir la aprobación de la alta dirección para todas las transacciones importantes;</li> <li>• hacer un seguimiento de indicadores de rendimiento claves; y</li> <li>• asignar responsabilidades entre el personal de modo que se maximice la segregación de funciones.</li> </ul>

Las actividades de control, relevantes a la auditoría, potencialmente mitigarían riesgos como:

- **Riesgos significativos**  
Riesgos identificados y valorados de incorrección material que, a juicio del auditor, requieran consideración especial de auditoría. (Referirse a Volumen 2, Capítulo 10)
- **Riesgos que no pueden tratarse fácilmente con procedimientos sustantivos**  
Son riesgos identificados y valorados de incorrección material para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionarían evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- **Otros riesgos de incorrección material**

El juicio del auditor sobre si una actividad de control es relevante para la auditoría se ve influido por:

- El conocimiento sobre la presencia o ausencia de actividades de control identificadas en otros componentes del control interno. Si un riesgo concreto ya ha sido tratado adecuadamente (por el entorno de control, el sistema de información, etc.), no hay necesidad de identificar otros controles adicionales que puedan existir.
- La existencia de múltiples actividades de control que alcancen el mismo objetivo. Es innecesario obtener un conocimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con tal objetivo.
- La mayor eficiencia de auditoría que se obtendrá al probar la eficacia operativa de ciertos controles claves. Lo anterior podría ocurrir cuando:
  - puede ser más rentable obtener evidencia de auditoría mediante una prueba de la eficacia operativa de los controles que ejecutar procedimientos sustantivos. Las pruebas de controles

por lo general dan como resultado necesitar muestras menores que en las pruebas sustantivas. Si los controles son automatizados, un tamaño de muestra de solo una partida (suponiendo que existen buenos controles generales de TI) puede ser todo lo que se necesite. Además, si el sistema de control y el personal implicados no han cambiado desde años anteriores, puede ser posible (bajo ciertas condiciones) limitar la prueba de eficacia operativa de controles a una vez cada tres años. (Véase el Capítulo 17 del Volumen 2)

- los procedimientos sustantivos por sí mismos no dieran evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la afirmación. Por ejemplo, la afirmación de integridad para el ingreso por ventas puede ser difícil (y a veces imposible) de tratar únicamente con procedimientos sustantivos. En estas situaciones, valdría la pena identificar cualquier control interno que trate el riesgo y la afirmación implicados. Si se espera que los controles internos actúen eficazmente `podría obtenerse la evidencia necesaria de auditoría mediante una prueba de la eficacia operativa de dichos controles.

## **5.7 Conocimiento de los riesgos y controles de TI**

La mayoría de las entidades usan hoy tecnología de la información (TI) para gestionar, controlar e informar sobre, al menos, algunas de sus actividades. Las operaciones de TI a menudo las gestiona un equipo de apoyo central que asegura que los usuarios del día a día tengan acceso adecuado al hardware, software y aplicaciones requeridas para desempeñar sus responsabilidades. En entidades de pequeña dimensión, la dirección de TI puede ser responsabilidad de una sola persona, o incluso de una persona a tiempo parcial o subcontratada.

Sin considerar el tamaño de la entidad, hay un número de factores de riesgo relativos a la dirección y aplicaciones de TI que, si no se mitigan, podrían dar como resultado una incorrección material en los estados financieros.

Hay dos tipos de controles de TI que han de operar conjuntamente para asegurar el procesamiento completo y exacto de la información:

- **Controles generales de TI**  
Estos controles operan en todas las aplicaciones y generalmente consisten en una combinación de controles automatizados (incorporados en programas de ordenador) y controles manuales (como el presupuesto de TI y contratos con proveedores de servicios); y
- **Controles de aplicación de TI**  
Éstos son controles automatizados que relativos específicamente a aplicaciones (como el procesamiento de ventas o nómina).

Existe así mismo un tercer tipo de control, que tiene un elemento manual y un elemento de TI. Estos controles pueden llamarse controles dependientes de TI. El control se ejecuta manualmente, pero su eficacia depende de la información producida por una aplicación TI. Por ejemplo, el director financiero puede revisar el estado financiero mensual o trimestral (generado por el sistema contable) e investigar las variaciones.

---

El siguiente anexo describe el alcance de los controles generales de TI.

Anexo 5.7-1

<b>Controles generales de TI</b>	
<b>Normas, planeación, políticas, etc.</b> <i>(Entorno de control de TI)</i>	<p>La estructura de gobierno de TI de la entidad.</p> <p>Cómo se identifican, mitigan y gestionan los riesgos de TI.</p> <p>El sistema de información, el plan estratégico (en su caso) y el presupuesto requeridos.</p> <p>Políticas, procedimientos y normas de TI.</p> <p>Estructura organizativa y segregación de funciones.</p> <p>Planificación de contingencias.</p>
<b>Seguridad sobre datos, infraestructura de TI y operaciones diarias</b>	<p>Adquisiciones, instalaciones, configuraciones, integración y mantenimiento de la infraestructura de TI.</p> <p>Entrega de servicios de informática a los usuarios.</p> <p>Gestión de proveedores externos.</p> <p>Uso de software del sistema y de seguridad, sistemas de gestión de bases de datos y programas de utilidades.</p> <p>Seguimiento de incidencias, accesos a sistemas y funciones de seguimiento.</p>
<b>Acceso a programas y datos de la aplicación</b>	<p>Emisión y/o cancelación y seguridad de contraseñas e identificación de usuarios.</p> <p>Cortafuegos de Internet y controles de acceso remoto.</p> <p>Encriptación de datos y claves criptográficas.</p> <p>Cuentas de usuario y controles de acceso privilegiados.</p> <p>Perfiles de usuario que permiten o restringen el acceso.</p>
<b>Desarrollo y cambios a programas</b>	<p>Adquisición e implementación de nuevas aplicaciones.</p> <p>Desarrollo de sistemas y metodología de control de calidad.</p> <p>Mantenimiento de aplicaciones existentes, incluyendo controles sobre cambios de programas.</p>
<b>Seguimiento de operaciones de TI</b>	<p>Políticas, procedimientos, inspecciones e informes de excepción que aseguren:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que los usuarios de la información están recibiendo datos exactos para la toma de decisiones;</li> <li>• El cumplimiento continuo con los controles generales de TI; y</li> <li>• Que la TI está sirviendo a las necesidades de la entidad y se alinea con los requerimientos del negocio.</li> </ul>

### **Controles de aplicación de TI**

Los controles de aplicación de TI se relacionan con una aplicación particular de software que se usa en el proceso del negocio. Los controles de aplicación pueden ser preventivos o de detección en su naturaleza, y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables.

Los controles típicos de aplicación se refieren a procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones u otros datos financieros. Estos controles aseguran que las transacciones ocurrieron, están autorizadas y son registradas y procesadas en forma completa y exacta. La edición de verificaciones de datos de entrada con correcciones en el punto de entrada de datos y las verificaciones de la secuencia numérica con seguimiento manual de informes de excepción constituyen ejemplos de controles de aplicación.

## 5.8 Seguimiento

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.22	El auditor obtendrá conocimiento de las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relativo a la información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría y del modo en que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles. (Ref: apartados A98-A100)
315.24	El auditor obtendrá conocimiento de las fuentes de información utilizadas en las actividades de seguimiento realizadas por la entidad y la base de la dirección para considerar que dicha información es suficientemente fiable para dicha finalidad. (Ref: apartado A104)



El seguimiento valora la eficacia de la ejecución del control interno al cabo del tiempo. Su objetivo es asegurar que los controles trabajan adecuadamente y, en caso contrario, tomar las medidas correctivas necesarias.

El seguimiento proporciona retroalimentación a la dirección sobre si el sistema de control interno que han diseñado para mitigar riesgos:

- es eficaz para tratar los objetivos de control establecidos;
- está implementado de manera adecuada y es comprendido por los empleados;
- se usa y cumple diariamente; y
- necesita modificación o mejora para reflejar cambios en las condiciones..

La dirección cumple con el seguimiento de los controles mediante actividades periódicas, evaluaciones individuales, o una combinación de ambas.

Las actividades de seguimiento continuo en entidades de pequeña dimensión son informales y generalmente están incorporadas en las actividades recurrentes normales de una entidad. Ello incluye actividades periódicas de dirección y supervisión y la revisión de los informes de excepción que puede producir el sistema de información. Cuando la dirección está involucrada muy de cerca en las operaciones, a menudo identificará diferencias significativas sobre las expectativas e inexactitudes en los datos financieros y tomará medidas correctivas para modificar o mejorar el control.

El seguimiento periódico (evaluaciones individuales de áreas específicas dentro de la entidad, como las que desempeña la función de auditoría interna en una compañía mucho mayor) no es común en entidades de pequeña dimensión. Sin embargo, las evaluaciones periódicas de procesos críticos podrían realizarlas los empleados cualificados no involucrados directamente en esos procesos, o una persona externa y contratada adecuadamente cualificada.

Las actividades de seguimiento de la dirección pueden también incluir el uso de información recibida de terceros externas que indique problemas o resalte áreas que necesitan mejora. Son ejemplos de este tipo de información:

- Las quejas de clientes;
- Los comentarios de organismos de gobierno como franquiciadores, instituciones financieras y reguladores; y;
- Las comunicaciones relativas al control interno de auditores externos y consultores.

### ***Fuentes de información que se usan para el seguimiento***

Mucha de la información que se usa en el seguimiento la produce el sistema de información de la entidad. La dirección puede inclinarse a suponer que esta información es exacta. Si esta información no es exacta, hay un riesgo de que la dirección alcance conclusiones incorrectas y tome decisiones incorrectas como resultado.

En consecuencia, cuando el auditor evalúa el seguimiento de controles, requiere el conocimiento de:

- las fuentes de la información referente a las actividades de seguimiento de la entidad; y
- la base sobre la que la dirección considera que la información es suficientemente fiable para su finalidad.

## ***5.9 Conocimiento de los controles internos relevantes para la auditoría***

En el siguiente anexo se resumen los pasos para obtener un conocimiento de los controles internos relevantes para la auditoría.

---

Identificar	Tratar
<p><b>Riesgos específicos de incorrección material que requieren mitigarse</b></p>	<p>Los riesgos potenciales de incorrección material (relacionados con tipos significativos de transacciones, saldos de balance e información a revelar en los estados financieros) que existan en las afirmaciones. Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Riesgos sobre transacciones regulares del día a día;</li> <li>• Riesgos de fraude (como elusión de la dirección y malversación de activos);</li> <li>• Riesgos de revelación (información incompleta o faltante);</li> <li>• Riesgos significativos;</li> <li>• Riesgos no rutinarios (como por ejemplo la implementación de un nuevo sistema de contabilidad); y</li> <li>• Riesgos de juicio (estimaciones, valoraciones, etcétera).</li> </ul>
<p><b>Respuesta de la dirección a los riesgos de incorrección material identificados</b></p>	<p>Qué actividades de control específicas (manuales o aplicación de TI) que individualmente previenen, o detectan y corrigen los errores materiales y el fraude.</p> <p>Este paso no requiere que el auditor identifique todas las actividades de control que puedan existir. Por ejemplo, una entidad puede haber implementado 15 procedimientos de control para tratar un riesgo concreto. Si el auditor concluyera que los primeros tres procedimientos de control identificados fueran suficientes para mitigar dicho riesgo, no hay necesidad de realizar trabajo para identificar y documentar los otros 12 procedimientos de control.</p>
<p><b>Deficiencias importantes</b></p>	<p>No mitigar un riesgo de incorrección material por parte de la dirección, probablemente daría como resultado una deficiencia importante. Debe informarse de ello a la dirección y desarrollarse una respuesta de auditoría.</p>
<p><b>Implementación de controles relevantes</b></p>	<p>Esto implica procedimientos (además de indagar ante el personal del cliente) para determinar que los controles relevantes identificados realmente existen y la entidad los usa. Esto puede llevarse a cabo en un momento del tiempo, como por ejemplo rastrear una transacción por todo el sistema un día concreto. Esta no es una prueba de controles, que está diseñada para evaluar si un control operó de manera eficaz en el periodo cubierto por la auditoría.</p>

## 5.10 Controles manuales frente a controles automatizados

En la mayoría de las entidades, el sistema de control interno consistirá en una combinación de controles manuales y automatizados.

A continuación se presentan los riesgos y beneficios asociados a los diferentes tipos de control.

### Anexo 5.10-1

Beneficios	
Controles manuales	Controles automatizados
<ul style="list-style-type: none"><li>• Se usan para dar seguimiento a la eficacia de los controles automatizados.</li><li>• Adecuados para áreas donde se requieren juicio y criterio sobre transacciones importantes, inusuales o no recurrentes.</li><li>• Beneficiosos cuando los errores son difíciles de definir, anticipar o predecir.</li><li>• Las circunstancias cambiantes pueden requerir una respuesta de control fuera del alcance de un control automatizado existente.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aplicar de manera congruente reglas predefinidas de negocio y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o datos.</li><li>• Mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información.</li><li>• Facilitar el análisis adicional de la información.</li><li>• Mejorar la capacidad de dar seguimiento al resultado de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos.</li><li>• Reducir el riesgo de que se burle el control interno.</li><li>• Mejorar la capacidad de lograr la segregación eficaz de funciones al implementar restricciones de acceso al sistema adecuadas en aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos.</li></ul>



## Riesgos

Controles manuales	Controles automatizados
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menos fiables que los controles automatizados ya que los realizan personas.</li> <li>• Más fácil eludirlos o ignorarlos.</li> <li>• Propensos a errores y equivocaciones sencillas.</li> <li>• No puede suponerse consistencia de aplicación.</li> <li>• Menos adecuados un alto volumen de transacciones o para transacciones recurrentes, en las que los controles automatizados serían más eficientes.</li> <li>• Menos adecuados para actividades para las que se pueden diseñar y automatizar adecuadamente formas específicas para ejecutar el control.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede depositarse confianza en sistemas o programas que están procesando datos de una manera inexacta, procesando datos inexactos, o ambos.</li> <li>• El acceso no autorizado a los datos puede dar como resultado la destrucción de datos o cambios no adecuados a éstos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o el registro inexacto de transacciones (pueden surgir riesgos en particular cuando múltiples usuarios acceden a una base de datos común).</li> <li>• La posibilidad de que el personal de TI logre privilegios de acceso más allá de los necesarios para desempeñar las tareas que tiene asignadas, incumpliendo así la segregación de funciones.</li> <li>• Cambios no autorizados a datos en archivos maestros.</li> <li>• Cambios no autorizados a sistemas o programas.</li> <li>• No realizar los cambios necesarios a sistemas o programas.</li> <li>• Intervención manual inadecuada.</li> <li>• Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a datos según se requiere.</li> </ul>

### **PUNTO A CONSIDERAR**

Cuando la entidad mantiene una combinación de controles manuales y automatizados, identificar siempre quién es responsable de la ejecución de cada control. Por ejemplo, supongamos que un director de almacén es responsable de la expedición de mercancías. El director de almacén introduce datos manualmente en un sistema de ventas que tiene un control de aplicación para conciliar la expedición con el pedido original. Si algo va mal en el proceso, ¿es responsabilidad del director de almacén, del departamento de TI, o del departamento de contabilidad? A menos que se asigne la responsabilidad de todo el proceso a una persona, las personas inevitablemente se culparán unas a otras cuando se cometan errores.

Cuando no se ha asignado responsabilidad, considere:

- la probabilidad y magnitud de potenciales incorrecciones que podrían ocurrir en los estados financieros;
- la respuesta de auditoría adecuada; y
- Si debería informarse del asunto a la dirección.

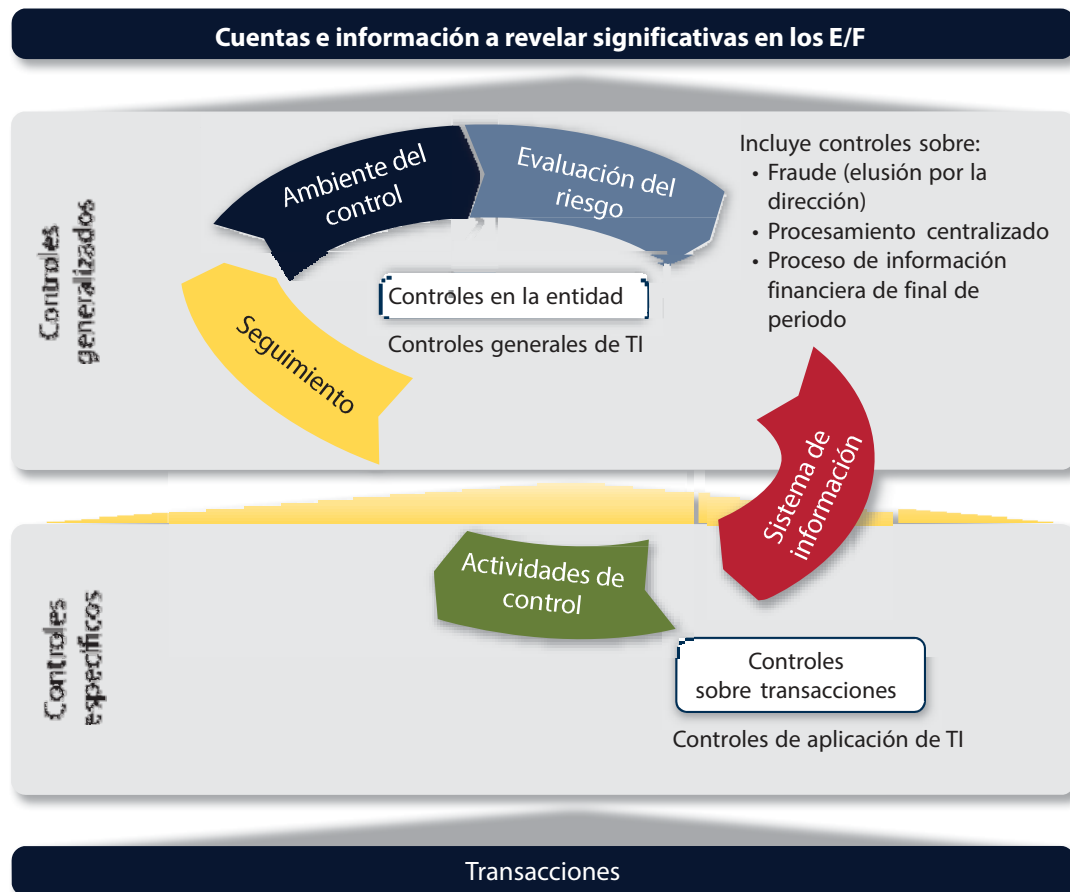
## 5.11 Controles generalizados

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.14 (b)	El auditor... evaluará si: (b) Los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control. (Ref: apartados A69-A78)

Este capítulo ya ha tratado cada uno de los cinco componentes del control interno. Algunos de estos controles son por naturaleza generalizados y solo indirectamente sirven para prevenir que ocurra una incorrección, o para detectarla y corregirla después de que haya ocurrido. Otros controles se refieren a riesgos sobre transacciones en particular (como por ejemplo nóminas, ventas y compras) y están diseñados específicamente para prevenir o detectar y corregir incorrecciones.

El siguiente anexo muestra la interacción de los dos niveles de control sobre las transacciones mientras ocurren, desde el inicio y procesamiento (en la transacción) a través de los registros contables (en la entidad) hasta los estados financieros. Véase que al menos tres de los cinco componentes del control interno consisten principalmente en controles generalizados.

Anexo 5.11-1



## Notas:

1. Esta ilustración constituye una orientación general. En algunos casos, los controles generalizados pueden diseñarse para operar con un grado de precisión tal, que podría prevenir o detectar incorrecciones específicas en el proceso de negocio. Por ejemplo, un presupuesto detallado aprobado por los responsables del gobierno de la entidad puede ser usado por la dirección para detectar desembolsos no autorizados. En otros casos, pueden existir actividades de control y componentes del sistema de información que afectan a la entidad en su conjunto.
2. Los controles en la entidad (como el compromiso con la competencia) pueden ser menos tangibles que aquellos que se dan en los procesos de negocio (como comparar mercancía recibida con una orden de compra), pero son igual de críticos para prevenir y detectar el fraude y error.
3. El proceso de información financiera de cierre incluye procedimientos para:
  - realizar asientos de los totales de las transacciones en el libro mayor;
  - seleccionar y aplicar políticas contables;
  - iniciar, autorizar, registrar y procesar entradas del diario en el libro mayor;
  - registrar ajustes recurrentes y no recurrentes a los estados financieros; y
  - preparar los estados financieros e información a revelar relacionada.
4. Los controles generales de tecnología de la información (TI) son similares a los controles en la entidad, excepto en que se centran en cómo se gestionan las operaciones de TI (como por ejemplo la organización, el personal, la integridad de datos) en toda la entidad.
5. Los controles de aplicación de TI son similares a los controles sobre transacciones. Se refieren a cómo se procesan transacciones específicas en el proceso de negocio.

Los controles generalizados forman la base a partir de la cual se construyen los controles sobre transacciones específicos. Fijan el “tono de la alta autoridad” y establecen expectativas para el entorno de control de la organización en general. Los controles generalizados mal diseñados pueden realmente propiciar que se dé todo tipo de error y fraude. Por ejemplo, una entidad puede tener un proceso de ventas altamente controlado y eficaz. Sin embargo, si la alta dirección tiene una actitud deficiente hacia el control y ha pasado en alguna ocasión por encima de estos controles, podría todavía darse una incorrección material en los estados financieros. La elusión de la dirección y un mal “tono de la alta autoridad” son temas comunes en los delitos corporativos.

Los controles generalizados también incluyen aquellos controles el seguimiento que evalúan si el tono real de la alta autoridad es el previsto y en qué medida se cumplen las expectativas de control.

Los controles generalizados (a veces llamados controles en la entidad) podrían incluir:

- controles relacionados con el ambiente del control;
-

- controles sobre el abuso (pasar por encima) de la dirección;
- proceso de evaluación del riesgo de la dirección;
- controles para monitorear resultados de operaciones y otros controles;
- controles sobre el proceso de información financiera al cierre del periodo; y
- Políticas que tratan prácticas significativas de control del negocio y gestión del riesgo.

### ***Entidades de pequeña dimensión***

En entidades de pequeña dimensión, la falta de controles específicos del proceso del negocio (debido a personal y recursos limitados) a menudo se compensa con un alto grado de participación de la dirección (como por ejemplo el propietario-gerente) en la ejecución de controles. De hecho, algunos controles generalizados en entidades de pequeña dimensión pueden operar a un nivel de precisión tal, que realmente sirven para prevenir o detectar incorrecciones específicas. Sin embargo, la mayor participación de la alta dirección también aumenta el riesgo de elusión por su parte. Esto podría tratarse mediante procedimientos de auditoría posteriores o el diseño de controles antifraude adecuados. (Véase el Capítulo 5.12 del Volumen 1, más adelante)

### ***Deficiencias de controles generales***

Aunque en la mayoría de los casos las debilidades en los controles generalizados no dan como resultado una inmediata deficiencia o incorrecciones en los estados financieros, tienen una influencia significativa en la probabilidad de incorrecciones en el control de los procesos de negocio. La ausencia de buenos controles generalizados puede menoscabar gravemente otros controles de los procesos de negocio; en consecuencia, se debería informar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad sobre las deficiencias significativas en estos controles.

## ***5.12 Controles antifraude***

Ha empezado a surgir, en los últimos años, un nuevo tipo de control interno, llamado en ocasiones controles antifraude. Dado que la gran mayoría de los fraudes importantes suelen implicar a la alta dirección, el establecimiento de programas y controles antifraude firmes se considera algo saludable del entorno de control en una gran entidad. Los controles antifraude pueden compararse con los badenes que se ponen en una carretera para aminorar la velocidad del tráfico pero no para detenerlo por completo. Los controles antifraude se diseñan para disuadir de una mala conducta antes de que suceda, pero no pueden evitarla por completo.

Los controles antifraude son particularmente relevantes para entidades grandes, pero pueden también diseñarse para desalentar el fraude en entidades de pequeña dimensión. Pueden no prevenir que ocurran los fraudes, pero son un poderoso disuasivo. Hacen que los perpetradores piensen detenidamente en las repercusiones de sus acciones.

Los controles antifraude pueden diseñarse para los cinco componentes del control interno. Sin embargo, en relación con los riesgos de incorrección material en los estados financieros, se pone un especial énfasis en el tono que se fija en alta autoridad de la entidad. Este se refiere a las actitudes y acciones de

---

la dirección hacia el control y es parte del entorno de control (ver Volumen 1, Capítulo 5.3 anterior) que influye en la conciencia de control en todo el personal. Un buen “tono de la alta autoridad” se considera con mucho el más eficaz control antifraude..

Dos ejemplos de controles antifraude aplicables a entidades de pequeña dimensión son:

- **Asientos del diario**

Los directores usan a menudo los asientos de diario no rutinarios para cometer fraude. La política de que los asientos de diario no rutinarios (por encima de una cantidad establecida) deban tener el soporte de una explicación y de la firma del director (indicando su aprobación) es un control sencillo antifraude que puede implementarse en entidades de cualquier tamaño. Esta política habilita al profesional de la contabilidad de la entidad para pedir siempre al director que solicita un asiento una explicación y la aprobación. Ello no necesariamente detendrá a un director de pedir que se introduzca un asiento inadecuado, pero la idea de tener que documentar físicamente la aprobación y de dar una explicación puede ser suficiente para disuadir que se haga la petición. Si esto no evita la solicitud, el auditor puede advertir que el asiento no se aprobó y preguntar la causa, lo que podría llevar a una investigación adicional.

- **Segregación de deberes**

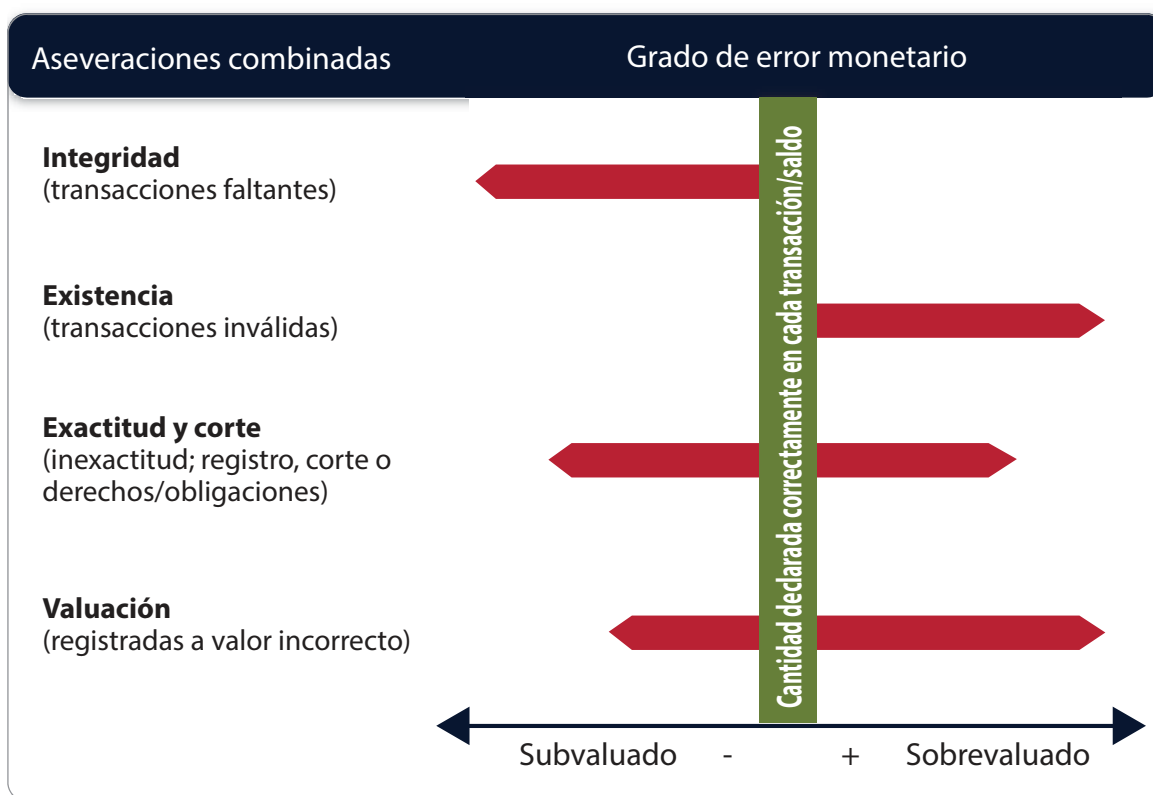
En entidades de pequeña dimensión, el contable suele ocupar una posición de confianza, con mínima supervisión y por tanto, tener una amplia oportunidad de cometer fraude. Un posible, aunque algo costoso, control antifraude sería contratar a otro contable a tiempo parcial para encargarse del trabajo de esa persona al menos una o más semanas al año, por ejemplo cuando el contable está de vacaciones o realizando otras funciones. La política de emplear a un sustituto podría disuadir de manera absoluta al contable de cometer fraude y si el fraude ya se está perpetrando, la política de sustitución podría ser una oportunidad para detectarlo.

---

# 7. Aseveraciones de los estados financieros

Contenido del capítulo	NIA aplicables
Uso de aseveraciones de la Dirección en la auditoría	315

Anexo 6.0-1



## 6.1 Descripción General

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.4(a)	<b>Afirmaciones</b> Afirmaciones: manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

Cuando la dirección hace la manifestación a los auditores de que “los estados financieros en su conjunto se presentan fielmente de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, realmente contiene ciertas afirmaciones implícitas.

Estas afirmaciones implícitas realizadas por la dirección se refieren al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diversos elementos (cantidades e información a revelar) de los estados financieros.

Constituyen ejemplos de afirmaciones de la dirección:

- existen todos los activos en los estados financieros;
- todas las transacciones de ventas se han registrado en los periodos adecuados;
- las existencias son declarados a valores adecuados;
- las cuentas a pagar representan obligaciones adecuadas de la entidad;
- todas las transacciones registradas ocurrieron en el periodo que se revisa y
- todas las cantidades se presentan y revelan de manera adecuada en los estados financieros.

Estas afirmaciones suelen resumirse en una única palabra como por ejemplo integridad existencia, ocurrencia, exactitud, valoración y otras. Por ejemplo, la dirección puede afirmar al auditor que el saldo de ventas en los registros contables contiene todas las transacciones de ventas (afirmación de integridad), que las transacciones se llevaron a cabo y son válidas (afirmación de ocurrencia), y que las transacciones se han registrado de manera adecuada en los registros contables y en el periodo contable adecuado (afirmación de exactitud y corte).

## 6.2 Descripción de aseveraciones

El párrafo A111 de la NIA 315 describe las categorías de aseveraciones que pueden usarse por el auditor para considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas. Estas categorías se describen a continuación.

Anexo 6.2-1

	<b>Afirmaciones</b>	<b>Descripción</b>
<b>Tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría</b>	<b>Ocurrencia</b>	Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.
	<b>Integridad</b>	Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.
	<b>Exactitud</b>	Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.
	<b>Corte</b>	Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
	<b>Clasificación</b>	Las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

	<b>Afirmaciones</b>	<b>Descripción</b>
<b>Saldos de cuenta al final del periodo</b>	<b>Existencia</b>	Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
	<b>Derechos y obligaciones</b>	La entidad posee o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
	<b>Integridad</b>	Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse.
	<b>Valuación e imputación</b>	Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrados.

	<b>Afirmaciones</b>	<b>Descripción</b>
<b>Presentación e información a revelar</b>	<b>Ocurrencia, derechos y obligaciones</b>	Los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
	<b>Integridad</b>	Se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
	<b>Clasificación y comprensibilidad</b>	La información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
	<b>Exactitud y valuación</b>	La información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.



A continuación se resume la aplicabilidad de las aseveraciones a las áreas de los estados financieros.

Anexo 6.2-2

Afirmaciones	Tipos de transacciones	Saldos contables	Presentación e información a revelar
Existencia y ocurrencia	✓	✓	✓
Integridad	✓	✓	✓
Derechos y obligaciones		✓	✓
Exactitud/clasificación	✓		✓
Corte	✓		
Clasificación y comprensibilidad	✓		✓
Valuación/imputación		✓	✓

### 6.3 Afirmaciones combinadas

La NIA 315 permite al auditor usar las afirmaciones exactamente tal y como se describen arriba, o expresarlas de manera diferente, siempre que se hayan cubierto todos los aspectos descritos.

Para hacer el uso de las afirmaciones ligeramente más fácil de aplicar en la auditoría de entidades de pequeña dimensión, esta Guía ha combinado algunas afirmaciones de modo que sean aplicables en todas las categorías (es decir, saldos, transacciones y revelación). A continuación se presentan las cuatro afirmaciones combinadas y las afirmaciones individuales a que se refieren:

Anexo 6.3-1

Afirmaciones combinadas	Clases de transacciones	Saldos de cuentas	Presentación y revelación
<b>Integridad (C, en inglés; I, en español)</b>	Integridad	Integridad	Integridad
<b>Existencia (E)</b>	Ocurrencia	Existencia	Ocurrencia
<b>Exactitud y corte (A, en inglés; EC, en español)</b>	Exactitud Corte Clasificación	Derechos y obligaciones	Exactitud Derechos y obligaciones Clasificación y comprensibilidad
<b>Valuación (V)</b>		Valuación e imputación	Valuación

**Nota:**

Cuando el auditor decide usar afirmaciones combinadas como las expuestas, es importante recordar que la afirmación de exactitud y corte también incluye derechos y obligaciones y clasificación y comprensibilidad.

El siguiente anexo proporciona una descripción de las cuatro afirmaciones combinadas que se usan en esta Guía.

Anexo 6.3-2

Afirmación combinada	Descripción
<b>Integridad (I)</b>	<p>Todo lo que debería registrarse o revelarse en los estados financieros se ha incluido.</p> <p>No hay activos, pasivos, transacciones o hechos sin registrar o sin revelar; no faltan notas a los estados financieros o están incompletas</p>
<b>Existencia (E)</b>	<p>Todo lo que se registra en los estados financieros existe en la fecha adecuada y debería incluirse.</p> <p>Los activos, pasivos, transacciones registradas y otras cuestiones incluidas en las notas a los estados financieros existen, han ocurrido y corresponden a la entidad.</p>
<b>Exactitud y corte (EC)</b>	<p>Todos los pasivos, ingresos, partidas de gastos y derechos a activos (en la forma de titularidad o control) son propiedad u obligación de la entidad, se han registrado por el importe adecuado y se han asignado (corte) al periodo adecuado. Lo anterior incluye también la adecuada clasificación de cantidades e información a revelar en los estados financieros.</p>
<b>Valuación (V)</b>	<p>Los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio están registrados en los estados financieros por el importe adecuado (valor).Cualquier ajuste de valoración o asignación que se requiera por su naturaleza o por los principios contables aplicables se han registrado adecuadamente.</p>

## 6.4 Uso de afirmaciones en la auditoría

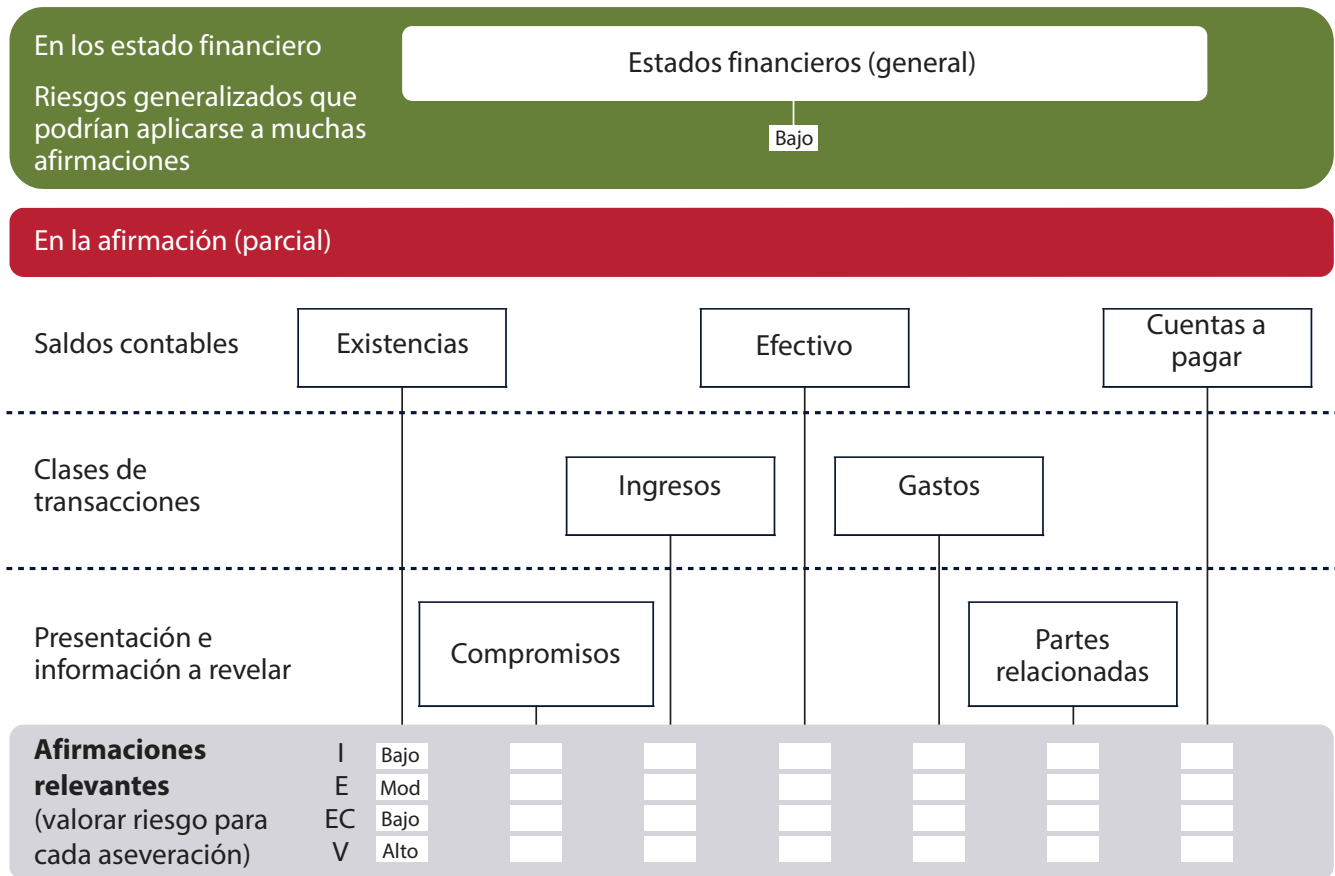
Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
315.25	<p>El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) los estados financieros; y (Ref: apartados A105-A108)</li> <li>(b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref: apartados A109-A113)</li> </ul> <p>que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.</p>

Como se mencionó previamente, los estados financieros contienen un número de afirmaciones implícitas. Las afirmaciones puede usarlas el auditor para valorar riesgos en los estados financieros y en las afirmaciones.

<b>Valoración de riesgos:</b>	<b>Comentario</b>
<b>En los estados financieros</b>	<p>Los riesgos de incorrección en los estados financieros tienden a ser generalizados y por tanto se refieren a todas las afirmaciones. Por ejemplo, si el personal de más experiencia no es lo bastante competente para las tareas asignadas, es muy posible que ocurran incorrecciones en los estados financieros.</p> <p>Sin embargo, la naturaleza de estas incorrecciones no se verá limitada a un saldo contable, flujo de transacciones, o información revelada. Adicionalmente es probable que la incorrección no se reduzca a una sola afirmación como la de integridad de las ventas. Podría igual de fácilmente referirse a otras afirmaciones como la exactitud, existencia y valoración.</p>
<b>En la afirmación</b>	<p>El riesgo en la afirmación se refiere a saldos contables individuales en un momento del tiempo (es decir, al cierre del periodo), tipos de transacciones (durante el ejercicio), y presentación y revelación en los estados financieros.</p> <p>La relevancia de cada afirmación para un saldo individual de cuenta (o clase de transacciones o presentación y revelación) variará en base a las características del saldo y los riesgos potenciales de incorrección material. Por ejemplo, cuando se considera la afirmación de valoración, el auditor podría evaluar como bajo el riesgo de error en las cuentas a pagar; sin embargo, en el caso de las existencias, en las que la obsolescencia es un factor, el auditor debería evaluar el riesgo de valoración como alto. Otro ejemplo es una situación en la que los riesgos de incorrección material debidos a la integridad (partidas faltantes) en el saldo de las existencias son bajos, pero altos en relación con el saldo de ventas.</p>

La diferencia entre los dos niveles de valoración del riesgo se ilustra parcialmente en el siguiente anexo.

Anexo 6.4-2



**Nota:** Este anexo usa las aseveraciones combinadas descritas en el Volumen 1, Capítulo 6.3.

Las aseveraciones las usa el auditor como base para:

- considerar los diferentes tipos de potenciales incorrecciones que puedan ocurrir;
- valorar los riesgos de incorrección material; y
- diseñar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados.

Uso de afirmación	Procedimientos
<b>Consideración de los tipos de incorrección</b>	<p>Debería incluir desempeñar procedimientos de valoración del riesgo para identificar posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, el auditor podría hacer preguntas como las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Existe el activo? (Existencia)</li> <li>• ¿Es la entidad su propietaria? (Derechos y obligaciones)</li> <li>• ¿Se registran todas las transacciones de ventas de manera adecuada? (Integridad)</li> <li>• ¿Se ha ajustado el saldo de existencias por artículos de lento movimiento y obsoletas? (Valuación)</li> <li>• ¿Incluye el saldo a pagar todos los pasivos conocidos al cierre del periodo? (Integridad)</li> <li>• ¿Se registraron las transacciones en el periodo correcto? (Corte)</li> <li>• ¿Se presentan y revelan las cantidades de manera adecuada en los estados financieros? (Exactitud)</li> </ul>
<b>Valoración de riesgos de incorrección material</b>	<p>El riesgo de incorrección material es una combinación de riesgo inherente y de riesgo de control. El proceso de valoración incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Riesgo inherente</b> Identificar incorrecciones potenciales y las afirmaciones implicadas, posteriormente valorar la probabilidad de ocurrencia del riesgo y su posible magnitud</li> <li>• <b>Riesgo de control</b> Identificar y evaluar cualquier control interno relevante establecido para mitigar los riesgos valorados y tratar las afirmaciones subyacentes.</li> </ul>
<b>Diseño de procedimientos de auditoría</b>	<p>El paso final es diseñar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos valorados para la afirmación. Por ejemplo, si el riesgo de que las cuentas a cobrar se sobrevaloren es alto (afirmación de existencia), los procedimientos de auditoría deberían diseñarse para tratar específicamente la afirmación de existencia. Si está en riesgo la integridad de ventas, el auditor puede diseñar una prueba de controles que trate la afirmación de integridad.</p>

## 8. Materialidad y riesgo de auditoría

### Contenido del capítulo

### NIA aplicables

Aplicar el concepto de materialidad de manera adecuada al planear y ejecutar la auditoría.

320

### Párrafo # Objetivos NIA

320.8 El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

Anexo 7.0-1

### Uso de la materialidad en la auditoría

#### Valoración del riesgo

Determinar:

- La materialidad para los estados financieros en su conjunto.
- Materialidad en la ejecución del trabajo

Identificar y valorar los riesgos de representación errónea material.

#### Respuesta al riesgo

Determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

Revisiones de la materialidad como resultado de un cambio en las circunstancias durante la auditoría.

#### Información

Valorar el efecto de incorrecciones materiales no corregidas.

Formar la opinión del informe de auditoría

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
320.9	A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad de ejecución se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la materialidad establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la materialidad de ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de materialidad establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
320.10	Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la materialidad para los estados financieros en su conjunto, cabría fielmente prever que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman, basándose en los estados financieros el auditor determinará también el nivel o los niveles de materialidad a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref: apartados A2-A11)
320.11	El auditor determinará la materialidad de ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. (Ref: apartado A12)

## 7.1 Descripción general

La materialidad se refiere a la importancia de la información incluida en los estados financieros para la toma de decisiones económicas de los usuarios en base a dichos estados financieros. El concepto de materialidad reconoce que algunas cuestiones, ya sea individualmente o en conjunto, son importantes para las personas que toman una decisión económica en base a los estados financieros. Podría incluir decisiones de invertir, comprar, hacer negocios, o prestar dinero a una entidad.

Este capítulo trata del uso de la materialidad en la auditoría en general. Véase el Volumen 2, Capítulo 6 de esta Guía que incluye orientaciones adicionales para establecer las cifras específicas de materialidad.

Cuando una incorrección (o la suma de todas las incorrecciones) es suficientemente importante como para cambiar o influir en la decisión de una persona informada, ha ocurrido una incorrección material. Por debajo de este umbral, la incorrección generalmente es considerada como inmaterial. Este umbral, por encima del cual los estados financieros contendrían errores materiales, se denomina "materialidad para los estados financieros en su conjunto". En esta guía, este término se ha reducido a la expresión "materialidad global".

**Nota:**

La determinación de la “materialidad para los estados financieros en su conjunto” (materialidad global) no se basa en ninguna valoración del riesgo de auditoría. Se determina en relación con los usuarios de los estados financieros. Por lo general sería la misma que la usada por el preparador de los estados financieros.

Supongamos que la decisión de un grupo de usuarios de unos estados financieros estuviera influida por que estos contuvieran una incorrección material de 10,000€. Esta sería la materialidad para los estados financieros en su conjunto (o materialidad global) tanto para el preparador como para el auditor. Cualquier incorrección individual material o individual que en forma agregada exceda la cantidad de de 10,000€ daría como resultado que los estados financieros contuvieran una incorrección material.

La responsabilidad del auditor es reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros exceda de la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Si el auditor simplemente planificó ejecutar procedimientos de auditoría que identificarán incorrecciones individuales que excedieran de 10,000€, hay un riesgo de que la suma de las incorrecciones individualmente no materiales no identificadas durante la auditoría, dieran como resultado que el umbral de materialidad de 10,000€ se superase. Por lo tanto el auditor necesita ejecutar algún trabajo adicional suficiente que le permita un margen para cubrir posibles incorrecciones no detectados. La finalidad de la materialidad para la ejecución del trabajo es proporcionar este margen.

La materialidad para la ejecución del trabajo permite al auditor establecer las cifras de materialidad basándose en la materialidad global, pero inferior a esta, que reflejen las valoraciones del riesgo para las diversas áreas de los estados financieros. Estas cifras menores dan un margen de seguridad entre la materialidad (materialidad de ejecución) que se usa para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría a realizar y la materialidad global.

En el ejemplo anterior, el auditor, aplicando el juicio profesional puede decidir que se debería usar una materialidad para la ejecución del trabajo de 6,000€ con objeto de diseñar la extensión de los procedimientos de auditoría que se van a ejecutar. El margen de 4,000€ (10,000€ – 6,000€) entre la materialidad para la ejecución del trabajo y la materialidad global da un margen de seguridad para cualquier incorrección no detectada que pueda existir.

## ***7.2 Usuarios de los estados financieros***

La materialidad se usa tanto para preparar como para auditar los estados financieros. La materialidad para los estados financieros en su conjunto (materialidad global) a menudo se explica (como en los marcos de referencia de información financiera) en los siguientes términos.

---



<b>Influencia en toma de decisiones económicas</b>	Las incorrecciones, incluyendo las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o en forma agregada, podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas que toman los usuarios en base a los estados financieros.
<b>Circunstancias del entorno</b>	Los juicios sobre materialidad se hacen a la luz de las circunstancias del entorno y se ven afectados por el tamaño o naturaleza de una incorrección o una combinación de ambos.
<b>Necesidades comunes de los usuarios</b>	Los juicios sobre cuestiones relativos a la materialidad para los usuarios de los estados financieros se basan en una consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios como grupo. No se considera el posible efecto las incorrecciones en los usuarios individuales cuyas necesidades pueden diferir ampliamente.

El auditor determina la materialidad en base a su percepción de las necesidades de los usuarios. Al aplicar su juicio profesional, es razonable que el auditor suponga que los usuarios de los estados financieros:

- Tienen un **conocimiento razonable** de los negocios, actividades económicas y contabilidad y tienen disposición para estudiar la información de los estados financieros con razonable diligencia;
- **Entienden** que los estados financieros se preparan y auditan a niveles de materialidad;
- **Reconocen las incertidumbres** inherentes en la medición de cantidades en base a el uso de estimaciones, juicio y la consideración de hechos futuros; y
- Toman **decisiones económicas razonables** sobre la base de la información contenida en los estados financieros.

### 7.3 Naturaleza de las incorrecciones

Las incorrecciones pueden originarse por diversas causas y pueden basarse en:

- El tamaño-importe monetario implicado (cuantitativas);
- La naturaleza de la partida (cualitativas); y
- Las circunstancias que rodean la ocurrencia

Anexo 7.3-1

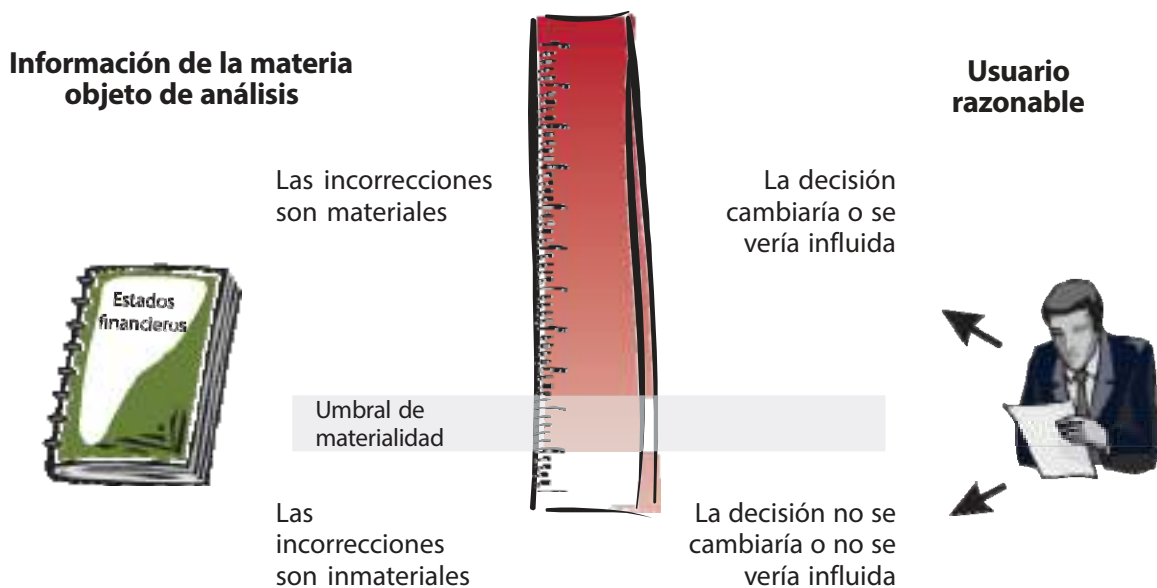
<b>Incorrecciones materiales típicas</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Fraude y errores identificados en la preparación de los estados financieros;</li><li>• Desviaciones del marco de información financiera aplicable;</li><li>• Fraude perpetrado por empleados o la dirección;</li><li>• Incorrección de la dirección;</li><li>• Preparación de estimaciones inexactas o inadecuada; o</li><li>• Descripciones inadecuadas o incompletas de las políticas contables o de la información a revelar en las notas explicativas.</li></ul>
------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La materialidad no es un número absoluto. Representa un área gris entre lo que es muy probable no sea material y lo que es muy probable sea material. En consecuencia, la valoración de lo que es material es siempre una cuestión de juicio profesional.

En algunas situaciones, un asunto muy por debajo del nivel cuantitativo de materialidad puede determinarse como material en base a la naturaleza de la partida o de las circunstancias relacionadas con la incorrección. Por ejemplo, la información de que existen algunas transacciones con partes vinculadas puede ser muy importante para una persona que toma una decisión en base a los estados financieros. Finalmente, una serie de partidas no materiales pueden muy bien convertirse en materiales cuando se agregan.

Anexo 7.3-2

**Extensión de las incorrecciones**  
(Cuantitativas y cualitativas)



## 7.4 Materialidad y riesgo de auditoría

La materialidad (como se menciono anteriormente) y el riesgo de auditoría están relacionados y se consideran a la vez en todo el proceso de la auditoría.

El riesgo de auditoría es la posibilidad de que un auditor exprese una opinión inadecuada de auditoría sobre estados financieros que contienen una incorrección material.

Anexo 7.4-1

Componentes del riesgo de auditoría	
<b>Riesgos de incorrección material (RIM)</b>	El riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes del inicio de cualquier encargo de auditoría. Estos riesgos se consideran en los estados financieros (a menudo riesgos generalizados, que afectan a muchas afirmaciones) y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. El RIM es una combinación de riesgo inherente (RI) y riesgo de control (RC), que puede representarse como $RI \times RC = RIM$ .
<b>Riesgo de detección</b>	<p>El riesgo de que el auditor deje de detectar una incorrección que existe en una afirmación que podría ser material. El riesgo de detección (RD) se trata a través de:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• una planificación sólida de la auditoría;</li><li>• la ejecución de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de incorrección material identificados;</li><li>• la asignación adecuada de personal de auditoría;</li><li>• la aplicación del escepticismo profesional; y</li><li>• la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.</li></ul> <p>El riesgo de detección nunca puede reducirse a cero, debido a las limitaciones inherentes en los procedimientos de auditoría llevados a cabo, los juicios humanos (profesionales) que se requieren y la naturaleza de la evidencia que se examina.</p>

### Riesgo de detección

El riesgo de auditoría (RA) puede representarse como:

$$RA = RIM \times RD$$

La materialidad y el riesgo de auditoría se consideran en toda la auditoría al:

- identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
- determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores;
- determinar revisiones a la materialidad (general y de ejecución) después de tener conocimiento de nueva información durante la auditoría, que hubiera hecho que el auditor determinara una diferente cifra (o cifras) inicialmente; y

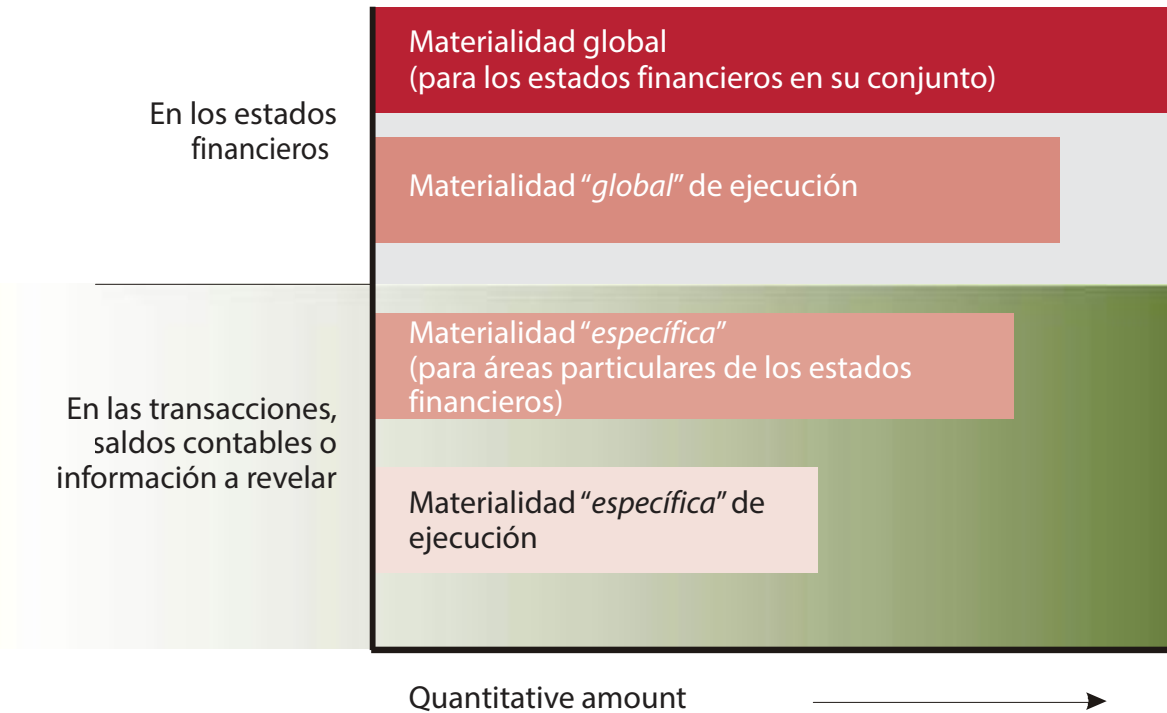
- Valorar el efecto de incorrecciones no corregidas, si las hay, sobre los estados financieros y al formarse la opinión en el informe de auditoría..

Usando la sencilla analogía de un salto de altura en atletismo, la materialidad sería el equivalente a la altura de la barra sobre la que el atleta tiene que saltar. El riesgo de auditoría es el equivalente al nivel de dificultad inherente al salto a esa particular altura (RIM), combinado con el riesgo adicional de equivocarse en la estrategia o ejecución del salto (riesgo de detección).

## 7.5 Niveles de materialidad

Párrafo	Extractos aplicables de las NIA
320.12	El auditor revisará la materialidad para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que, de haberla tenido inicialmente, le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente. (Ref: apartado A13)
320.13	Si el auditor concluye que es adecuada una materialidad inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la materialidad de ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.
320.14	El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) materialidad para los estados financieros en su conjunto;</li> <li>(b) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar;</li> <li>(c) materialidad de ejecución del trabajo; y</li> <li>(d) cualquier revisión de las cifras establecidas en (a)–(c), a medida que la auditoría avanza.</li> </ul>

Anexo 7.5-1



**Nota:** Los términos "global" y "específico" que se usan en este anexo y en el texto siguiente se usan a efectos de esta Guía y no son términos que se usen en las NIA. La materialidad global se refiere a materialidad para los estados financieros en su conjunto; la materialidad específica se refiere a la materialidad para tipos de transacciones, saldos de cuenta, o información a revelar en particular.

Al inicio de la auditoría, el auditor hace juicios sobre el tamaño y naturaleza de las incorrecciones que se considerarían materiales. A continuación se expone cómo establecer las cifras de materialidad.

## Establecer cifras de materialidad

Anexo 7.5-2

<b>Materialidad global</b>	La materialidad global se refiere a los estados financieros en su conjunto. Se basa en lo que el razonablemente se espera que influya en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros, tomando estos como base. Se cambiaría durante la auditoría si el auditor tuviera conocimiento de información que le hubiera hecho determinar una cifra (o cifras) diferente de haber tenido dicha información al principio de la auditoría.
<b>Materialidad de ejecución</b>	La materialidad de ejecución se fija a un monto menor que el de la materialidad general. La materialidad de ejecución permite al auditor responder a evaluaciones de riesgos específicos (sin cambiar la materialidad general), y reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el acumulado de riesgos de incorrecciones materiales no corregidas y no detectadas exceda de la materialidad general. La materialidad de ejecución debe cambiarse con base en los hallazgos de auditoría (como cuando se haya revisado una valorización del riesgo).
<b>Materialidad específica</b>	La materialidad específica se establece para tipos de transacciones, saldos contables, o información a revelar cuando cabe esperarse razonablemente que las incorrecciones de importe inferior a la materialidad global influyan en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas en base a los estados financieros.
<b>Materialidad específica de ejecución</b>	La materialidad específica de ejecución se fija en una cifra menor que la materialidad específica. Esto ayuda al auditor a responder a valoraciones de riesgos específicas y le permite que la posible existencia de incorrecciones no detectadas e inmateriales que en su conjunto lleven a la cifra de materialidad.

### Materialidad para los estados financieros en su conjunto

La materialidad para los estados financieros en su conjunto (materialidad global) se basa en la percepción del auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. Por lo general se fijará en una cifra similar a la utilizada por el preparador de los estados financieros. Con la aplicación del juicio profesional, el auditor debería fijar la materialidad en la cifra más alta de incorrección que no influiría en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros.

Una vez establecida, la cifra de materialidad global se vuelve uno de los factores por el que se juzgará el éxito o fracaso final de la auditoría. Por ejemplo, supongamos que la materialidad global se fija en una cifra de 20,000€. Si, como resultado de la ejecución de procedimientos de auditoría:

- no se identificaran incorrecciones materiales -se daría un opinión no modificada (o favorable).
- se identificaran y no se corrigieran algunas incorrecciones pequeñas (inmateriales)-se daría una opinión no modificada .
- se detectaran incorrecciones no corregidas que excedieran la materialidad (de 20,000€) y la dirección no estuviera dispuesta a realizar los ajustes necesarios-se requeriría una opinión modificada.

- existieran incorrecciones no corregidas que excedieran la materialidad (de 20,000€) en los estados financieros pero no hubiesen sido detectados por el auditor-podría emitirse una opinión de auditoría no modificada inadecuada.

Véase el Volumen 2, Capítulo 21 para orientaciones sobre cómo usar la materialidad al evaluar la evidencia de auditoría obtenida.

Los auditores a veces se ven tentados a bajar la cifra de materialidad global cuando el riesgo de incorrección material se valora como alto. Sin embargo no sería adecuado ya que la materialidad global se refiere a las necesidades de los usuarios de estados financieros, no al nivel de riesgo de auditoría implicado.

Si el riesgo de auditoría fuera un factor para fijar la materialidad global, una auditoría de alto riesgo acabaría con una cifra de materialidad inferior que la fijada para una entidad de tamaño similar en la que el riesgo de auditoría fuera bajo. Asumiendo que las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros son las mismas, al margen del riesgo de auditoría, fijar la cifra de materialidad global a un nivel menor daría como resultado:

- dar a los usuarios de los estados financieros una expectativa de que el auditor identificará las incorrecciones en los estados financieros inferiores a lo que es realmente necesario; y
- realizar trabajo adicional de auditoría para asegurar que el riesgo de auditoría se ha reducido a un nivel adecuadamente bajo.

Debido a que la materialidad global se fija en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros, no debería modificarse por los resultados de la auditoría y cambios en los riesgos valorados. Se requiere actualizar la materialidad global cuando el auditor tiene conocimiento de información que hubiera motivado que la determinación inicial de la materialidad fuera una cifra o cifras diferentes.

En la conclusión de la auditoría, la materialidad global se usará para evaluar el efecto sobre los estados financieros de incorrecciones identificadas y lo adecuado de la opinión en el informe de auditoría.

### ***Materialidad para la ejecución del trabajo***

La materialidad para la ejecución del trabajo permite al auditor tratar los riesgos de incorrección material en saldos contables, tipos de transacciones, o información a revelar sin necesidad de cambiar la materialidad global. La materialidad para la ejecución del trabajo permite al auditor establecer cifras de materialidad que se basan en la materialidad global, pero que se fijan en importes inferiores para reflejar el riesgo de no detectar incorrecciones y las valorizaciones del riesgo. Esta cifra o cifras inferiores establecen un margen de seguridad entre la materialidad que se usa para determinar la naturaleza y extensión de las pruebas (materialidad de ejecución) y la materialidad para los estados financieros en su conjunto (materialidad global).

Fijar una cifra adecuada de materialidad para la ejecución del trabajo asegurará que se ejecuta más trabajo, lo que incrementa la probabilidad de que se identifiquen los riesgos de incorrección material (si existen). Por ejemplo, si la materialidad global fuera de 20,000€ y se planificaran procedimientos de auditoría para detectar todas las incorrecciones que superasen los 20,000€, es muy posible que una incorrección de, digamos, 8,000€ pasara sin detectarse. Si existieran tres de esas incorrecciones, sumando

---

un total de 24,000€, los estados financieros contendrían incorrecciones materiales. Sin embargo, si la materialidad de ejecución se fijara en 12,000€, sería mucho más probable que al menos una o todas las incorrecciones de 8,000€ se detectaran. Incluso si solo una de las tres incorrecciones se identificara y corrigiera, la incorrección material resta de 16,000€ sería inferior a la materialidad global y los estados financieros en su conjunto no contendrían incorrecciones materiales.

Fijar una cifra adecuada para la materialidad para la ejecución del trabajo implica aplicar el juicio profesional y no es un simple cálculo mecánico como un porcentaje (por ejemplo el 75%) del nivel de la materialidad global. Sin embargo, en base a las circunstancias particulares de la entidad que se audita, podría fijarse como una única cifra para los estados financieros en su conjunto, o cifras individuales para cada tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar.

La determinación de la materialidad para la ejecución del trabajo implica la aplicación del juicio profesional en base a factores relativos al riesgo de auditoría como los siguientes:

- conocimiento de la entidad y resultados de ejecutar procedimientos de valoración del riesgo;
- naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías previas; y
- expectativas de posibles incorrecciones en el periodo actual.

La materialidad para la ejecución del trabajo en su conjunto o para cada tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar individual puede tener que modificarse en cualquier momento durante la auditoría (sin afectar a la materialidad global) para reflejar las valoraciones de riesgo revisadas, los hallazgos de auditoría y nueva información obtenida. A la finalización de la auditoría, la materialidad global se debería usar para valorar el efecto de las incorrecciones identificadas en los estados financieros y determinar la opinión que se va a expresar en el informe de auditoría. (Véase el Capítulo 21 del Volumen 2 para más orientaciones).

#### **PUNTO A CONSIDERAR**

Cuando se identifique una posible incorrección, trate las circunstancias de la ocurrencia y el impacto sobre las valoraciones del riesgo/planes de auditoría antes de reconsiderar la materialidad para la ejecución del trabajo.



## **Materialidad específica**

En algunas situaciones podría esperarse que incorrecciones de menor importe que la materialidad para los estados financieros influyeran en las decisiones económicas de los usuarios, hechas en base a los estados financieros.

### *Anexo 7.5-3*

<b>Influyentes en la decisión</b>	<b>Posibles ejemplos</b>
<b>Leyes, regulaciones y requerimientos de marco contable</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Información a revelar en los estados financieros sensible como la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.</li><li>• Transacciones con partes vinculadas.</li><li>• Incumplimiento de contratos de préstamos, acuerdos contractuales, disposiciones legales y requerimientos de información normativos/ estatutarios.</li><li>• Ciertos tipos de desembolsos como pagos ilegales o gastos de ejecutivos.</li></ul>
<b>Información a revelar clave de la sector</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Reservas y costes de exploración en una entidad minera.</li><li>• Costes de investigación y desarrollo en una entidad farmacéutica.</li></ul>
<b>Información a revelar de hechos significativos y cambios importantes en las operaciones</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Negocios recientemente adquiridos o expansión de las operaciones.</li><li>• Operaciones discontinuadas.</li><li>• Hechos inusuales o contingencias (por ejemplo, litigios).</li><li>• Introducción de nuevos productos y servicios.</li></ul>

El auditor debería considerar la existencia de asuntos como los anteriores en uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. El auditor puede también encontrar útil obtener un conocimiento de los puntos de vista y expectativas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

## **Materialidad específica para la ejecución del trabajo**

Es la misma que la materialidad para la ejecución del trabajo que se analizó con anterioridad, excepto en que ésta se refiere a las cifras fijadas para la materialidad específica. La materialidad específica de ejecución se fijaría en una cifra inferior a la de la materialidad específica, para asegurar que se ejecute suficiente trabajo de auditoría para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que el agregado incorrecciones sin corregir ni detectar exceda la materialidad específica.

## 7.6 Documentación de la materialidad

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
320.14	<p>El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tomados en cuenta para su determinación:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) materialidad para los estados financieros en su conjunto;</li><li>(b) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar;</li><li>(c) materialidad de ejecución del trabajo; y</li><li>(d) cualquier revisión de las cifras establecidas en (a)–(c) a medida que la auditoría avanza.</li></ul>

Debido a que las cifras de materialidad se basan en el juicio profesional del auditor, es importante que los factores y cantidades implicados para determinar la materialidad en los diversos niveles se documenten adecuadamente. Ello por lo general ocurrirá:

- durante la fase de planificación, cuando se toman decisiones sobre la extensión del trabajo requerido.
- durante la auditoría, cuando, en base a los hallazgos de la auditoría, puedan requerirse revisiones a la materialidad global o la materialidad para la ejecución del trabajo en tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en particular.

La documentación debería referirse a:

1. Los usuarios de los estados financieros;
2. Los factores que se usan para determinar:
  - la materialidad para los estados financieros en su conjunto y, si es aplicable, la cifra o cifras de materialidad para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en particular;
  - la materialidad para la ejecución del trabajo; y
3. cualquier revisión de cifras de materialidad detalladas en el punto 2 anterior al avanzar la auditoría.

## 9. Procedimientos de valorización del riesgo

### Contenido del capítulo

La naturaleza y uso de los procedimientos de valorización del riesgo por un auditor para identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

### NIA aplicables

240, 315

En el anexo siguiente se ilustran los tres procedimientos de valoración del riesgo .

Anexo 8.0-1



Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
315.5	El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. No obstante, los procedimientos de valoración del riesgo por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría. (Ref: apartados A1-A5)
315.6	Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (a) Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error. (Ref: apartado A6). (b) Procedimientos analíticos. (Ref: apartados A7-A10) (c) Observación e inspección. (Ref: apartado A11)
315.11	El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente: (a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable. (Ref: apartados A17-A22) (b) La naturaleza de la entidad, en particular: i) sus operaciones; ii) sus estructuras de gobierno y propiedad; iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y iv) el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros. (Ref: apartados A23-A27) (c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor valorará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades, y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente. (Ref: apartado A28) (d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales. (Ref: apartados A29-A35) (e) La medida y revisión de la evolución financiera de la entidad. (Ref: apartados A36-A41)
315.12	El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor. (Ref: apartados A42-A65)

## **8.1 Descripción generalidades**

La finalidad de los procedimientos de la valoración del riesgo es identificar y valorar riesgos de incorrección material. Esto se logra mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno. Puede obtenerse información de fuentes externas, como Internet y publicaciones de negocios, y de fuentes internas, como discusiones con personal clave. Este conocimiento de la entidad se convierte en un proceso continuo y dinámico de obtención, actualización y análisis de información en el transcurso de la auditoría.

## **8.2 Evidencia de auditoría**

Los procedimientos de valoración del riesgo proporcionan evidencia de auditoría para sustentar la valoración de riesgos en los estados financieros y en las afirmaciones. Sin embargo, esta evidencia no es independiente. La evidencia obtenida a través de procedimientos de valoración del riesgo se suplementa con procedimientos de auditoría posteriores (que responden a los riesgos identificados) como pruebas de controles y/o procedimientos sustantivos.

### **Procedimientos requeridos**

El auditor aplica el juicio profesional para determinar los procedimientos de valoración del riesgo que se van a ejecutar y el alcance o profundidad del conocimiento de la entidad requerido. En el primer año que el auditor realiza la auditoría de una entidad, el trabajo necesario para obtener y documentar esta información suele requerir una importante cantidad de tiempo. Sin embargo, si la información obtenida se documenta bien el primer año, el tiempo necesario para actualizar la información en años posteriores debería ser considerablemente inferior.

El auditor necesita ejecutar suficientes procedimientos de valoración del riesgo para identificar los factores de riesgo de negocio y de fraude que podrían dar como resultado una incorrección material. Lo anterior incluye considerar cualquier hecho o condición que pueda generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como una empresa en funcionamiento.

El alcance o profundidad del conocimiento de la entidad requerido se plantea en los párrafos 11 y 12 de la NIA 315. Esta profundidad del conocimiento global por el auditor será menor que el de la dirección para dirigir la entidad.

---

## **PUNTO A CONSIDERAR**

El alcance o profundidad del conocimiento de la entidad requerido se plantea en los párrafos 11 y 12 de la NIA 315. Esta profundidad del conocimiento global por el auditor será menor que el de la dirección para dirigir la entidad:

### **NIA 240.16 Fraude en una auditoría de estados financieros**

Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, como se requiere en la NIA 315, el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 17-24 (de NIA 240) con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

### **NIA 540.8 Auditoría de estimaciones contables**

Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo y realizar actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, tal y como requiere la NIA 315, el auditor, con el fin de tener una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de las estimaciones contables deberá obtener un conocimiento de lo siguiente:

- (a) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a estimaciones contables, incluida la correspondiente información a revelar.
- (b) (El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que se las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros. Para obtener este conocimiento, el auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre los cambios de circunstancias que puedan dar lugar a estimaciones contables nuevas, o a la necesidad de revisar las existentes.
- (c) La manera en que la dirección realiza las estimaciones contables y los datos en los que se basan, incluidos:
  - (i) El método, y en su caso, el modelo empleado para realizar la estimación contable;
  - (ii) Los controles relevantes;
  - (iii) Si la dirección ha utilizado los servicios de un experto;
  - (iv) Las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables;
  - (v) Si se ha producido o se debería haber un cambio en los métodos para la realización de las estimaciones contables, y si es así, los motivos correspondientes; y
  - (vi) Si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en este caso, el modo en que lo ha hecho.

### **NIA 550.11 Partes relacionadas**

Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas, que la NIA 315 y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría, el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

### **NIA 570.10 Negocio en marcha**

Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315, el auditor tendrá en cuenta si hay hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

En entidades de pequeña dimensión, los procedimientos que se requieren para identificar estos riesgos pueden ser mínimos, mientras que en entidades mayores y más complejas, los procedimientos podrían ser extensos.

### **8.3 Los tres procedimientos de valorización del riesgo**

Cada uno de los tres procedimientos de valoración del riesgo debería ejecutarse durante la realización de la auditoría, pero no necesariamente sobre cada aspecto del conocimiento requerido. En muchas situaciones, los resultados de ejecutar un tipo de procedimiento pueden llevar a ejecutar otro. Por ejemplo, en una entrevista con el director de ventas, podría identificarse un contrato de ventas inusual pero significativo. A ello podría seguirle una inspección del contrato de ventas real y un análisis del impacto sobre los márgenes de venta. Alternativamente, los hallazgos resultantes de ejecutar procedimientos analíticos sobre los resultados de operaciones preliminares pueden provocar algunas preguntas para la dirección. Las respuestas a estas preguntas pueden derivar en solicitudes para inspeccionar ciertos documentos u observar algunas actividades.

A continuación mostramos la naturaleza y uso de los tres procedimientos.

### **8.4 Indagaciones ante la dirección y otros (incluyendo indagación relativa a fraude)**



Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
240.17	<p>El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones; (Ref: apartados A12-A13)</li> <li>(b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude; (Ref: apartado A14)</li> <li>(c) en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y</li> <li>(d) en su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.</li> </ul>
240.18	<p>El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude la afecten. (Ref: apartados A15-A17)</p>
240.20	<p>Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la misma, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref: apartados A19-A21)</p>
240.21	<p>Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la misma, el auditor realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad. Estas indagaciones se realizan, en parte, para corroborar las respuestas a las indagaciones realizadas ante la dirección.</p>

La indagación la usa el auditor junto con otros procedimientos de valoración del riesgo para ayudar a identificar los riesgos de incorrección material. Las preguntas se centran en entender cada uno de los aspectos que requeridos en los párrafos 11 y 12 de la NIA 315 (reproducidos con anterioridad).

Por lo general, la mayor parte de la información de indagaciones se obtiene de la dirección y de los responsables de la información financiera. Sin embargo, las indagaciones ante otras personas de la entidad y empleados de diferentes niveles de autoridad pueden dar una perspectiva diferente, e información adicional que puede ser útil para identificar riesgos de incorrección material que pueden, en otro caso, pasarse por alto. Por ejemplo, una discusión con el director de ventas podría revelar que ciertas



transacciones de ventas (al cierre del periodo) fueron precipitadas y no se registraron de de conformidad con las políticas de reconocimiento de ingresos de la entidad.

En el siguiente anexo se describen algunas áreas de indagación.

Anexo 8.4-1

Entrevista a:	Investigar sobre...
<b>Responsables del gobierno de la entidad (RGE)</b> (Si no participan en la dirección de la entidad)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entorno en el que se preparan los estados financieros.</li> <li>• Supervisión de los procesos de la dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude o error en la entidad y el control interno que la dirección ha establecido para mitigar estos riesgos.</li> <li>• Conocimiento de cualquier fraude real, indicio o presunto fraude que afecte a la entidad.</li> <li>• Considerar asistir a una reunión de los responsables del gobierno de la entidad y leer las actas de sus reuniones anteriores.</li> </ul>
<b>La dirección y los responsables de la información financiera</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valoración por parte de la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debido a fraude o error, incluyendo la naturaleza, extensión y frecuencia de estas valoraciones.</li> <li>• Comunicación, en su caso, de la dirección a los empleados sobre sus puntos de vista acerca de las prácticas de negocio y comportamiento ético.</li> <li>• La cultura de la entidad (valores y ética).</li> <li>• Estilo operativo de la dirección.</li> <li>• Planes de incentivos de la dirección.</li> <li>• Potencial para la elusión por la dirección.</li> <li>• Conocimiento o inicio de fraude.</li> <li>• Cómo se preparan las estimaciones.</li> <li>• Proceso de preparación y revisión de los estados financieros.</li> <li>• Comunicación, en su caso, de la dirección a los responsables del gobierno de la entidad.</li> </ul>
<b>Empleados clave</b> (Compras, Nómina, Contabilidad, etc.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tendencias empresariales y hechos inusuales.</li> <li>• La iniciación, procesamiento, o registro de transacciones complejas o inusuales.</li> <li>• El grado de la elusión por la dirección (es decir, ¿se ha pedido alguna vez a estos empleados que eludan los controles internos?).</li> <li>• Lo adecuado/aplicación de las políticas contables que se usan.</li> </ul>
<b>Personal de mercadotecnia o ventas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estrategias de mercadotecnia y tendencias de ventas.</li> <li>• Incentivos para resultados de ventas.</li> <li>• Acuerdos contractuales con clientes.</li> <li>• El alcance de la elusión de la dirección (es decir, ¿se ha pedido alguna vez a estos empleados que eludan los controles internos o las políticas contables de reconocimiento de ingresos?)</li> </ul>

### **PUNTO A CONSIDERAR**

No limite sus preguntas (especialmente en auditorías pequeñas) al propietario-gerente y al profesional de la contabilidad. Pregunte a otros empleados (si los hay) de la entidad (como el director de ventas, director de producción, u otros) sobre tendencias, hechos inusuales, principales riesgos de negocio, el funcionamiento del control interno y cualquier caso de elusión por la dirección.

Si se descubre un posible fraude que involucre a la alta dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, consulte inmediatamente al socio del encargo y considere obtener asesoría legal sobre cómo proceder. La información debería mantenerse confidencial para asegurar que se cumplen los requerimientos de privacidad y confidencialidad. Así mismo consulte el código de ética para requerimientos y orientaciones adicionales.

## **8.5 Procedimientos analíticos**



Los procedimientos analíticos que se usan como procedimientos de valoración del riesgo ayudan a identificar asuntos que tienen implicaciones para los estados financieros y la auditoría. Algunos ejemplos son las transacciones o hechos inusuales, importes, ratios y tendencias.

Además de ser un procedimiento de valoración del riesgo, los procedimientos analíticos pueden también usarse como procedimientos de auditoría posteriores para:

- obtener evidencia relativa a una afirmación sobre estados financieros. Este sería un procedimiento analítico sustantivo que se analiza con más detalle en el Volumen 1, Capítulo 10 de esta Guía; y
- ejecutar una revisión global de los estados financieros a la finalización o cerca de la finalización de la auditoría.

La mayoría de los procedimientos analíticos no son muy detallados ni complejos. A menudo usan datos agregados a un alto nivel, lo que significa que los resultados pueden dar solo una indicación inicial general sobre si pudiera existir una incorrección material.

Los pasos implicados en la ejecución de procedimientos analíticos se esbozan en el siguiente anexo.

Anexo 8.5-1

Qué hacer	Cómo hacerlo
<b>Identificar relaciones dentro de los datos</b>	<p>Generar expectativas sobre relaciones plausibles entre los diversos tipos de información que podría esperarse razonablemente que existan. Cuando sea posible, intente usar fuentes de información independientes (es decir, no generadas internamente).</p> <p>La información financiera y no financiera podría incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Estados financieros de periodos previos comparables;</li><li>• Presupuestos, pronósticos y extrapolaciones, incluyendo extrapolaciones de datos intermedios o anuales; e</li><li>• Información del sector en que opera la entidad y condiciones económicas actuales.</li></ul>
<b>Comparar</b>	<p>Comparar las expectativas con importes registrados o ratios calculados con importes registrados.</p>
<b>Valorar los resultados</b>	<p>Evaluar los resultados.</p> <p>Cuando se encuentren relaciones inusuales o inesperadas, considerar los riesgos potenciales de incorrección material.</p>

Los resultados de estos procedimientos analíticos deberían considerarse junto con otra información reunida para:

- identificar los riesgos de incorrección material relacionados con afirmaciones implícitas en partidas significativas de los estados financieros; y
- Ayudar en el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores.

**Nota:** Algunas entidades de pequeña dimensión pueden no tener capacidad para proporcionar al auditor información financiera actual como por ejemplo información financiera intermedia o mensual para ejecutar procedimientos analíticos. En estas circunstancias, puede obtenerse alguna información mediante indagaciones, pero las indagaciones detalladas pueden tener que esperar hasta que esté disponible un primer borrador de los estados financieros de la entidad.

## 8.6 Observación e inspección



La observación e inspección:

- Sustentan las investigaciones hechas ante la dirección y otros; y
- Proporcionan información adicional sobre la entidad y su entorno.

Los procedimientos de observación e inspección habitualmente incluyen un procedimiento y una aplicación, según se describe en el anexo siguiente.

Anexo 8.6-1

Procedimiento	Aplicación potencial
<b>Observación</b>	Considérese observar: <ul style="list-style-type: none"><li>• Cómo opera y está organizada la entidad;</li><li>• Ubicaciones e instalaciones de la entidad;</li><li>• Estilo operativo de la dirección y actitud hacia el control interno;</li><li>• Operativa de diversos procedimientos de control interno; y</li><li>• Cumplimiento de políticas claves.</li></ul>
<b>Inspección</b>	Considerar inspeccionar documentos como: <ul style="list-style-type: none"><li>• Planes de negocios, estrategias y propuestas;</li><li>• Estudios del sector y reportajes de los medios sobre la entidad;</li><li>• Principales contactos y compromisos;</li><li>• Normativa y correspondencia con reguladores;</li><li>• Correspondencia con abogados, banqueros y otras partes interesadas;</li><li>• Políticas y registros contables;</li><li>• Manuales de control interno;</li><li>• Informes preparados por la dirección (tales como datos sobre resultados y estados financieros intermedios); y</li><li>• Otros informes, como por ejemplo actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad, informes de consultores, etcétera.</li></ul>

## **8.7 Diseño e implementación de controles internos**

Los procedimientos de valoración del riesgo también incluyen aquellos procedimientos implicados en la evaluación del diseño e implementación de controles internos relevantes. Estos procedimientos se tratan con más detalle en el Volumen 2, Capítulo 11 de esta Guía.

## **8.8 Otras fuentes de información sobre los riesgos**

Otros procedimientos realizados por el auditor pueden usarse para la valoración del riesgo. En el siguiente anexo se describen algunos ejemplos típicos.

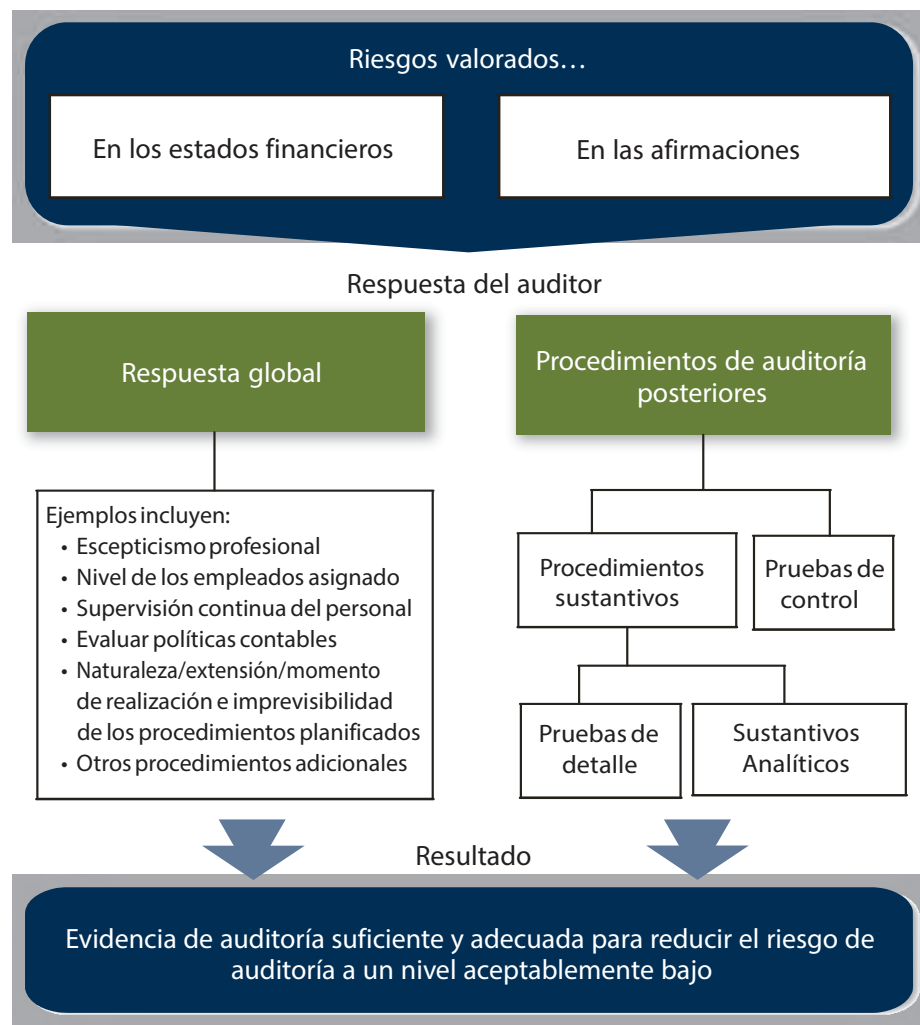
Anexo 8.8-1

Fuente	Descripción
<b>Aceptación o continuidad del cliente</b>	Información relevante obtenida a través de la ejecución de procedimientos preliminares.
<b>Trabajo previo</b>	<p>Experiencia relevante obtenida en encargos previos y otros tipos de encargos realizados para la entidad.</p> <p>Podría incluir::</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• áreas de interés en auditorías previas;</li> <li>• debilidades en el control interno;</li> <li>• cambios en la estructura organizativa, procesos de negocio y sistemas de control interno; y</li> <li>• incorrecciones materiales anteriores y si fueron corregidas oportunamente.</li> </ul>
<b>Información externa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagaciones ante el asesor legal o expertos en valoración externos.</li> <li>• Revisión de informes preparados por bancos o agencias calificadoras.</li> <li>• Información sobre el sector y estado de la economía obtenida a través de Internet, revistas de economía y comerciales y publicaciones normativas y financieras.</li> </ul>
<b>Discusiones del equipo de la auditoría</b>	Resultados de la discusión del equipo (incluyendo al socio) sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad de contener incorrecciones materiales, incluyendo fraude.

# 11. Respuesta a los riesgos valorados

Contenido del capítulo	NIA aplicables
Diseñar e implementar respuestas adecuadas a los riesgos valorados.	240, 300, 330, 500

Anexo 9.0-1



**Párrafo #    Objetivos en las NIA**

330.3	El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.
-------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Párrafo #    Extractos aplicables de las NIA**

300.9	El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de: (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315. (b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330. (c) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref: apartado A12)
330.7	Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor: (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo: (i) la probabilidad de que exista una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y (ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: apartados A9-A18) (b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: apartado A19)
500.6	El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: apartados A1-A25)

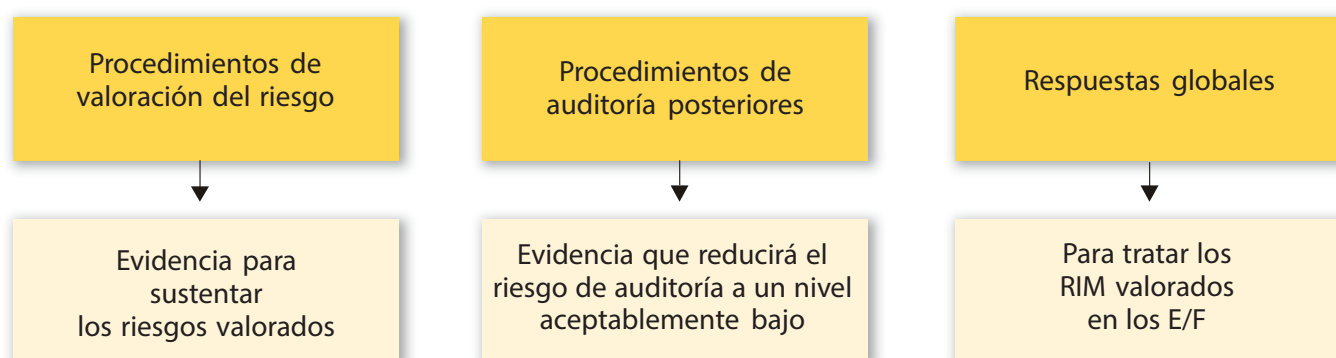
## 9.1 Descripción general

Los procedimientos de valoración del riesgo (véase Volumen 1, Capítulo 8 de esta Guía) se diseñan para identificar y valorar los riesgos tanto en los estados financieros como en las afirmaciones sobre transacciones, saldos contables e información a revelar materiales.

Los procedimientos de auditoría posteriores (véase Volumen 1, Capítulo 10 de esta Guía) se diseñan para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Su finalidad es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A continuación se ilustran las tres principales categorías de procedimientos de auditoría.

### Anexo 9.1-1



RMM= Riesgos de incorrección material

F/S= Estados financieros

Los riesgos valorados en los estados financieros son generalizados por naturaleza y requieren respuestas globales de auditoría como por ejemplo determinar la experiencia de aquellos que van a asignarse para realizar el trabajo, el grado de supervisión que se requiere y cualquier modificación requerida a la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría planificados.

Los riesgos valorados en las afirmaciones se refieren a los saldos contables, los tipos de transacciones e información a revelar concretas. La respuesta es llevar a cabo procedimientos de auditoría posteriores, tales como pruebas de detalle, pruebas de controles y procedimientos sustantivos analíticos.

El diseño de procedimientos de auditoría posteriores se ve afectado por:

- Los resultados de aplicar procedimientos de valoración del riesgo y las resultantes valoraciones del riesgo relativas a las afirmaciones; y



- Las respuestas globales desarrolladas por el auditor en relación con los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.

## 9.2 Respuestas globales a riesgos en los estados financieros

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
330.5	El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref: apartados A1-A3)

Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a riesgos que se relacionan de una manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que potencialmente afectan a muchas afirmaciones. Como resultado, estos riesgos (como por ejemplo sería la actitud deficiente de la dirección hacia el control) pueden contribuir de manera indirecta a incorrecciones materiales en las afirmaciones. Por ejemplo, si el contable de la entidad no es competente, pueden surgir muchas oportunidades de error o fraude en múltiples saldos contables, tipos de transacciones, o información a revelar en los estados financieros. En consecuencia, los riesgos en los estados financieros no se pueden tratar realizando procedimientos específicos de auditoría, sino que requieren una respuesta global.

Las NIA 240 y 330 muestran algunas posibles respuestas globales a los riesgos identificados en los estados financieros. Algunos ejemplos se exponen continuación.

Anexo 9.2-1

Posibles respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros	
<b>Gestión del encargo</b>	<p>Enfatizar al equipo de auditoría la necesidad de mantener el escepticismo profesional.</p> <p>Asignar al personal con más experiencia o a aquellos con habilidades especiales como por ejemplo especialistas forenses, en valoración o en TI.</p> <p>Proporcionar más supervisión continua al personal mientras realiza el trabajo.</p>

## Posibles respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros

### Incorporar imprevisibilidad en la selección de procedimientos de auditoría posteriores

Incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que se van a ejecutar. Esto es especialmente importante cuando se tratan los riesgos de fraude, porque las personas de la entidad pueden estar familiarizadas con los procedimientos de auditoría que se ejecutan normalmente y por tanto, tener más capacidad de ocultar información financiera fraudulenta.

La imprevisibilidad puede lograrse al:

- realizar procedimientos sustantivos sobre saldos contables seleccionados y afirmaciones no probadas de otro modo, por su materialidad o riesgo;
- ajustar el momento de realización de los procedimientos de auditoría respecto del esperado;
- usar diferentes métodos de muestreo; y
- realizar procedimientos de auditoría en diferentes ubicaciones, o sin previo aviso (como por ejemplo recuentos de existencias).

### Revisar los procedimientos de auditoría planificados

Incorporar cambios a la naturaleza, momento de realización, o extensión de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo:

- realizar procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de en una fecha intermedia;
- llevar a cabo una observación física o inspección de ciertos activos;
- realizar una revisión adicional de los registros de existencias para identificar artículos inusuales, cantidades inesperadas y otros artículos para aplicar procedimientos de seguimiento;
- realizar trabajo adicional para evaluar la razonabilidad de las estimaciones de la dirección y los juicios e hipótesis subyacentes.
- aumentar el tamaño de las muestras o realizar procedimientos analíticos a un nivel más detallado;
- usar técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) para:
  - reunir más evidencia sobre los datos contenidos en cuentas significativas o archivos de transacciones electrónicas;
  - realizar pruebas más extensas sobre las transacciones electrónicas y archivos de cuentas,
  - seleccionar transacciones de muestra de los archivos electrónicos claves,
  - seleccionar transacciones con características específicas, y
  - hacer pruebas sobre toda una población en vez de sobre una muestra;
- Solicitar información adicional a través de confirmaciones externas. Por ejemplo, en una confirmación de cuentas a cobrar, el auditor podría pedir confirmación de los detalles de los acuerdos de venta, incluyendo fecha, derechos de devolución y plazos de entrega; y
- Modificar la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener más evidencia de auditoría sustantiva.

## Posibles respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros

### Cambios en el enfoque de la auditoría

Considerar el conocimiento del entorno de control alcanzado.

Si el entorno de control es eficaz, el auditor puede tener más confianza en el control interno y confiar en la evidencia de auditoría generada internamente en la entidad. Esto podría significar:

- que se realice más trabajo de auditoría en una fecha intermedia en vez de al cierre del periodo; y
- un enfoque que use pruebas de controles así como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Si el entorno de control no es eficaz, podría dar como resultado:

- realizar más procedimientos de auditoría al cierre del periodo en vez de en una fecha intermedia;
- obtener mayor evidencia de auditoría a través de procedimientos sustantivos; y
- aumentar el número de ubicaciones a incluir en el alcance de la auditoría.

### Revisar las políticas contables utilizadas

Evaluar si la selección y aplicación de políticas contables por parte de la entidad, en particular las relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas, pueden ser un indicador de información financiera fraudulenta como resultado de los intentos de la dirección de manipular los beneficios.

## PUNTO A CONSIDERAR

### Momento de realización

Las respuestas globales pueden desarrollarse en la etapa de planificación y luego incorporarse en la estrategia global de la auditoría. En nuevos trabajos, las respuestas globales pueden desarrollarse en forma preliminar durante la planificación y más tarde confirmarse o cambiarse con base en resultados de la valoración del riesgo.

### Documentación

Establecer la respuesta global de auditoría y la estrategia de la auditoría en una entidad pequeña no necesita ser una tarea compleja y que consuma tiempo. En algunos casos, ambos pasos pudieran completarse preparando un breve memorándum a la terminación de la auditoría previa (asumiendo que cubre todos los asuntos que se requieren), el cual puede actualizarse después con base en discusiones con la administración.

## Abuso (exceso) de la administración

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
240.26	Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por lo tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: apartados A28-A30)
240.32	<p>Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;</li><li>(ii) Seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y</li><li>(iii) Considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref: apartados A41-A44)</li></ul></li><li>(b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude. Al realizar esta revisión, el auditor:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) Evaluará si los juicios formulados y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude; de ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y</li><li>(ii) Llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior. (Ref: apartados A45-A47)</li></ul></li><li>(c) En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra información obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref: apartado A48)</li></ul>
240.33	El auditor determinará si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados específicamente más arriba (es decir, cuando haya riesgos específicos adicionales de que la dirección eluda los controles que no estén cubiertos por los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos del apartado 32).

La elusión por parte de la dirección y el reconocimiento fraudulento de ingresos se presume que constituyen riesgos significativos (véase el Capítulo 10 del Volumen 2, de esta Guía) y se tratan como tales. Como resultado existen ciertos procedimientos de auditoría que deberían aplicarse en toda auditoría. Estos se indican en los extractos de la NIA anteriormente citados. En el siguiente anexo se incluyen algunos comentarios adicionales.

Anexo 9.2-2

<b>Procedimientos para tratar la elusión por la administración</b>	
<b>Asientos del diario</b>	<p>Identificar, seleccionar y hacer pruebas sobre asientos del diario y otros ajustes en base a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• un conocimiento del proceso de información financiera de la entidad y del diseño/implementación del control interno; y</li> <li>• consideración de: <ul style="list-style-type: none"> <li>- las características de los asientos fraudulentos del diario y otros ajustes,</li> <li>- la presencia de factores de riesgo de fraude que se relacionan con tipos de asientos del diario específicos y otros ajustes, e</li> <li>- las indagaciones ante personas involucradas en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales..</li> </ul> </li> </ul>
<b>Estimaciones</b>	<p>Revisar las estimaciones relativas a transacciones y saldos específicos para identificar posibles sesgos por parte de la dirección. Los procedimientos posteriores podrían incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• reconsiderar las estimaciones tomadas en su conjunto;</li> <li>• realizar una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas realizadas en el periodo anterior; y</li> <li>• determinar si el efecto acumulativo equivale a una incorrección material en los estados financieros.</li> </ul>
<b>Transacciones importantes</b>	<p>Obtener un conocimiento del fundamento empresarial de las transacciones significativas inusuales o ajenas al curso normal del negocio. Esto incluye una evaluación sobre si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la dirección está poniendo más énfasis en la necesidad de un tratamiento contable en particular que en los aspectos económicos de la transacción;</li> <li>• los acuerdos en torno a estas transacciones son excesivamente complejos;</li> <li>• la dirección ha discutido la naturaleza y la contabilización de estas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad;</li> <li>• en las transacciones participan partes vinculadas no identificadas previamente, o partes que no tienen los fondos o la fortaleza financiera para realizar la transacción sin asistencia de la entidad que se audita;</li> <li>• las transacciones en las que participan partes vinculadas que no consolidan, incluyendo entidades con finalidad especial, han sido revisadas y aprobadas adecuadamente por los responsables del gobierno de la entidad; y</li> <li>• existe la documentación adecuada.</li> </ul>

## Procedimientos para tratar la elusión por la administración

### Reconocimiento de ingresos

Realizar procedimientos analíticos sustantivos. Considerar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para identificar relaciones o transacciones de ingresos inusuales o inesperadas.

Confirmar con los clientes los términos relevantes de los contratos (aceptación, criterios, plazos de entrega y pago) y la ausencia de acuerdos paralelos (derecho a devolución de producto, cantidades de reventa garantizadas, etcétera).

## 9.3 Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones

### Párrafo # Extractos aplicables de las NIA

330.6	El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: apartados A4-A8)
-------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La valoración del auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones proporciona el punto de partida para:

- considerar el enfoque de auditoría adecuado; y
- diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores. Véase el Capítulo 10 del Volumen 1, para obtener una descripción detallada de los procedimientos de auditoría posteriores.

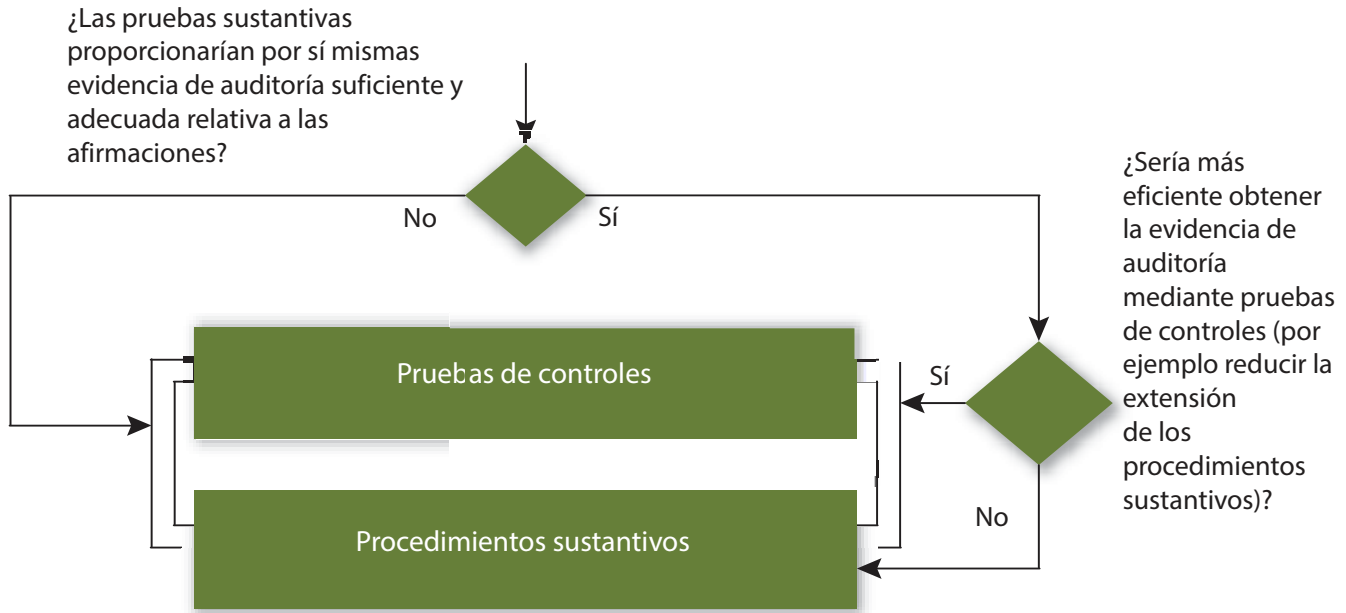
### **Un enfoque de auditoría adecuado**

El enfoque de la auditoría para diseñar e implementar procedimientos de auditoría posteriores se debe basar en la valoración de los riesgos identificados tanto en los estados financieros como en las afirmaciones.

Debido a que los riesgos valorados diferirán para cada tipo de transacciones, saldos contables e información a revelar materiales el enfoque de auditoría más eficaz variará. Por ejemplo, podría ser adecuado hacer pruebas a los controles sobre la integridad de las ventas y usar procedimientos sustantivos para las otras afirmaciones. Sobre cuentas a pagar, podría ser aplicable un enfoque sustantivo para todas las afirmaciones. La clave es realizar procedimientos de auditoría que respondan de manera adecuada a los riesgos identificados.

El siguiente anexo muestra algunas de las consideraciones a tener en cuenta al desarrollar el enfoque de auditoría adecuado para un saldo contable o tipo de transacción.

## Anexo 9.3-1



**Nota:** En entidades de pequeña dimensión, pueden no existir actividades de control fiables o ser muy limitadas. En estos casos, la única alternativa puede ser un enfoque primordialmente sustantivo.

### ***Diseñar y desarrollar procedimientos de auditoría posteriores***

La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores se basan y son sensibles a, los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Esto da un vínculo claro entre los procedimientos de auditoría posteriores del auditor y la valoración del riesgo.

El primer paso es revisar la información obtenida hasta la fecha, que constituirá la base para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores.

Este paso incluiría:

- la naturaleza y motivación de los riesgos valorados (como por ejemplo los riesgos de negocio y de fraude) en los estados financieros y en las afirmaciones.
- los saldos contables, tipos de transacciones, o información a revelar materiales para los estados financieros;
- la necesidad, en su caso, de realizar pruebas de controles, lo cual ocurriría en el caso de que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pudieran proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones;
- el conocimiento del auditor del entorno y de las actividades de control. En particular, si se han identificado controles internos relevantes que, si se ponen a prueba, darían una respuesta eficaz a los riesgos valorados de incorrección material en una afirmación concreta; y
- la naturaleza y extensión de procedimientos específicos de auditoría que ciertas NIA puedan requerir, o derivados de disposiciones y normativa locales.

Con base en esta información, el auditor puede diseñar la naturaleza y extensión de los procedimientos a ejecutar. A continuación, se incluyen algunas consideraciones sobre el diseño de procedimientos.

Anexo 9.3-2

Considerar	Impacto en el diseño de procedimientos de auditoría
<p><b>Naturaleza de la afirmación que se trata</b></p>	<p>¿Cuál es el procedimiento más adecuado para tratar esa afirmación en particular? Considerar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Efectividad</b> La evidencia de la integridad de las ventas puede obtenerse mejor mediante una prueba de controles, mientras que la evidencia para sustentar la valoración de las existencias probablemente se obtendrá con procedimientos sustantivos; y</li> <li>• <b>Confiabilidad de la evidencia obtenida</b> Proporcionar evidencia más fiable relativa a una afirmación. Una confirmación de cuentas a cobrar para determinar la existencia puede proporcionar mejor evidencia que simplemente examinar facturas o realizar algunos procedimientos analíticos.</li> </ul>
<p><b>Motivos del riesgo valorado</b></p>	<p>¿Cuáles son los motivos subyacentes a las valoraciones del riesgo? Incluirá la consideración de las características del área de los estados financieros de que se trate, los riesgos inherentes identificados y valorados y los controles internos relevantes. Si el riesgo valorado parece ser bajo como resultado de que se hayan diseñado e implementado controles internos relevantes, podría considerarse realizar pruebas de controles para confirmar el riesgo valorado y posiblemente reducir la extensión de los procedimientos sustantivos que, en otro caso, se requerirían.</p>
<p><b>Nivel valorado del riesgo</b></p>	<p>¿Se requiere evidencia de auditoría más fiable y relevante para algunos riesgos valorados? La extensión de los procedimientos existentes puede necesitar ampliarse, o puede necesitarse combinar diferentes tipos de procedimientos de auditoría, para obtener la seguridad necesaria. Por ejemplo, para asegurar la existencia de un artículo de alto valor de las existencias, puede realizarse una inspección física además de examinar la documentación de soporte.</p>
<p><b>Fuentes de información usadas</b></p>	<p>¿Los procedimientos de auditoría planificados se basan en información no financiera producida por el sistema de información de la entidad? Si es así, debería obtenerse evidencia sobre su exactitud e integridad. Por ejemplo, en un edificio de apartamentos, el número de unidades de renta multiplicado por la renta mensual se puede comparar con los ingresos totales. De ser así, sería importante asegurar que el número de unidades de renta es real y que las rentas mensuales concuerdan con los contratos de arrendamiento firmados.</p>
<p><b>Potencial para pruebas con doble finalidad</b></p>	<p>¿Sería eficiente realizar una prueba de controles conjuntamente con una prueba de detalle sobre la misma transacción? Por ejemplo, si se examinara una factura para obtener evidencia de la aprobación (pruebas de controles), podría también examinarse al mismo tiempo para probar otros aspectos de la transacción (pruebas de detalle).</p>



## ***Uso de afirmaciones al seleccionar la población sobre las que se van a realizar pruebas***

Cuando se diseña un procedimiento, el auditor debería considerar detenidamente la naturaleza de la afirmación relativa a la cual se obtiene la evidencia. Esto determinará el tipo de evidencia que se va a examinar, la naturaleza del procedimiento y la población de la cual seleccionar la muestra.

Por ejemplo, la evidencia relativa a la afirmación de **existencia** se debería obtener seleccionando partidas que ya están contenidas en un importe de los estados financieros. Seleccionar saldos contables a cobrar para su confirmación dará evidencia de que dicho saldo de cuentas a cobrar existe. Sin embargo, seleccionar partidas que ya están contenidas en un importe de los estados financieros no proporcionaría ninguna evidencia respecto a la afirmación de integridad.

Con relación a la **integridad**, las partidas deberían seleccionarse por la evidencia que indique que una partida debería estar incluida en el importe pertinente de los estados financieros. Para determinar si las ventas están completas (es decir, no hay ventas sin registrar), seleccionar órdenes de expedición y conciliarlas con facturas de ventas proporcionaría (sujeto a la integridad de las ordenes de expedición) evidencia sobre ventas omitidas.

## ***Momento de realización de los procedimientos***

El momento de realización se refiere a cuándo se ejecutan los procedimientos de auditoría, o el periodo o fecha aplicable a la evidencia de auditoría.

### ***¿Antes o al cierre del periodo?***

En la mayoría de los casos (en particular en entidades de pequeña dimensión), los procedimientos de auditoría se llevarán a cabo al cierre del periodo y con posterioridad. Además, cuanto más altos sean los riesgos de incorrección material, más probable será que se ejecuten los procedimientos sustantivos cerca o con posterioridad a la fecha de cierre del periodo.

En algunas situaciones, ejecutar los procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede ofrecer algunas ventajas. Por ejemplo:

- ayudar a identificar cuestiones significativas en una etapa inicial, lo que da tiempo para que se traten los problemas y se ejecuten procedimientos de auditoría posteriores;
- equilibrar la carga de trabajo de la firma de auditoría desplazando la ejecución de algunos procedimientos desde una temporada ocupada a un periodo en que haya más tiempo disponible;
- equilibrar la carga de trabajo del cliente al reducir el tiempo requerido tras el cierre del periodo para responder las indagaciones de auditoría y proporcionar la evidencia y hojas de trabajo solicitadas; y
- desarrollar los procedimientos sin aviso o en momentos imprevisibles.

El siguiente anexo muestra los factores a considerar cuando se determina si llevar a cabo procedimientos en una fecha intermedia.

---

Factores a considerar	
<b>Procedimientos de auditoría realizados antes del cierre del periodo</b>	¿En qué medida el entorno de control global es bueno? Es poco probable que hacer un recuento de existencias en una fecha intermedia y luego actualizar el recuento con los movimientos (entradas y salidas) sea suficiente si el entorno de control es deficiente. ¿En qué medida son los controles específicos sobre el saldo contable o tipo de transacciones que se está considerando buenos?
	¿Está disponible la evidencia que se requiere para realizar la prueba? Los archivos electrónicos pueden modificarse posteriormente, o procedimientos a observar que solo pueden ocurrir en ciertos momentos.
	¿Trataría un procedimiento realizado antes del cierre del periodo la naturaleza y sustancia del riesgo implicado?
	¿Tratarían los procedimientos intermedios el periodo o fecha relativa a la evidencia de auditoría?
	¿Cuánta evidencia adicional se requerirá para el periodo restante entre la fecha del procedimiento y el cierre del periodo?

El Volumen 1, Capítulo 10.5 proporciona información adicional sobre el momento de realización de las pruebas de controles.

### ***Después del final del periodo***

Ciertos procedimientos de auditoría pueden desarrollarse solo en, o después de, el final del periodo. Esto incluiría procedimientos de corte (cuando haya mínima dependencia del control interno), ajustes de final de periodo y eventos posteriores.

# 13. Procedimientos adicionales de auditoría

Contenido del capítulo

NIA relevantes

Las características y uso de los procedimientos adicionales de auditoría.

330, 505, 520

Anexo 10.0-1



## Párrafo # Extractos aplicables de las NIA

330.4

A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones.  
Los procedimientos sustantivos comprenden:
  - (i) Pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
  - (ii) Procedimientos analíticos sustantivos.
- (b) Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

## **10.1 Generalidades**

Este capítulo esboza las características y uso de procedimientos adicionales de auditoría diseñados en respuesta a los riesgos valorados al nivel de afirmación.

### **Procedimientos sustantivos**

El auditor desarrolla procedimientos sustantivos para:

- Reunir evidencia respecto de las afirmaciones subyacentes (Integridad-C, Existencia-E, Exactitud y Corte-AC, Valuación-V) incorporadas en los saldos contables y clases subyacentes de transacciones; y
- Detectar incorrecciones materiales.

Los procedimientos sustantivos típicos incluyen la selección de un saldo contable o una muestra representativa de transacciones para:

- Recalcular los montos registrados para su exactitud;
- Confirmar existencia de saldos (cuentas por cobrar, cuentas de bancos, inversiones, etc.);
- Asegurar que se registran las transacciones en el periodo correcto (pruebas de corte);
- Comparar montos entre periodos o con expectativas (procedimientos analíticos);
- Inspeccionar documentación de soporte (como facturas o contratos de ventas);
- Observar la existencia física de activos registrados (conteos de inventarios); y
- Revisar lo adecuado de las reservas hechas para pérdidas de valor (cuentas dudosas e inventario obsoleto).

### **Pruebas de control**

Las pruebas de control las desarrolla el auditor para reunir evidencia sobre la efectividad operacional de los procedimientos de control interno que:

- Se refieren a afirmaciones específicas cuando se planea dependencia de los controles; y
- Previenen que ocurran o detectan/corrigen incorrecciones materiales o fraude.

Las pruebas típicas de control incluyen la selección de una muestra representativa de transacciones o documentación de soporte para:

- Observar que se desarrolle la operación de un procedimiento del control interno;
- Inspeccionar evidencia de que el procedimiento de control se desarrolló;
- Investigar sobre cómo y cuándo se desarrolló el procedimiento; y
- Re-ejecutar la operación del procedimiento de control (como cuando el sistema de información es computarizado).

También puede reunirse evidencia sobre la operación del control usando Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAAC).

---

## 10.2 Procedimientos sustantivos

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIAS
330.18	Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref: apartados A42-A47)
330.19	El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: apartados A48-A51)
330.20	Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros: (a) Comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y (b) examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: apartado A52)
330.21	Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref: apartado A53)
330.22	Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de: (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o (b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: apartados A54-A57)
330.23	Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref: apartado A58)

Los procedimientos sustantivos los diseña el auditor para detectar incorrecciones materiales al nivel de afirmación. Hay dos tipos de procedimientos sustantivos, como se expone en seguida.

Anexo 10.2-1

<b>Procedimiento</b>	<b>Descripción</b>
<b>Pruebas de detalles</b>	Procedimientos diseñados para reunir evidencia que sustentará un monto de los estados financieros. Se usan para obtener evidencia de auditoría respecto de afirmaciones como las de existencia, exactitud y valuación.
<b>Procedimientos analíticos sustantivos</b>	Procedimientos diseñados para sustanciar un monto de los estados financieros con el uso de relaciones predecibles entre los datos financieros y los no financieros. Son principalmente aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo.

### **Pruebas de detalles**

Al diseñar procedimientos sustantivos para responder a los riesgos valorados, el auditor debe considerar los asuntos que se exponen en seguida.

Anexo 10.2-2

<b>A tratar:</b>	<b>Descripción</b>
<b>Cada saldo contable, tipo de transacciones y revelación de materialidad</b>	Esto se requiere además de los riesgos valorados de incorrección material.
<b>Procedimientos de auditoría requeridos</b>	<p>Esto debe incluir cualesquier procedimientos específicos necesarios para cumplir con las Normas Internacionales de Auditoría y con los requisitos locales. El Volumen 1, Capítulos 11 a 15 contiene un resumen de algunos de estos procedimientos. Los procedimientos requeridos incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar asientos materiales en el diario y otros ajustes hechos durante el curso de preparación de los estados financieros;</li> <li>• Referirse al abuso de la administración (ver Volumen 1, Capítulo 9.2); y</li> <li>• Hacer concordar los estados financieros con los registros contables subyacentes.</li> </ul>
<b>Necesidad de procedimientos de confirmación externa</b>	<p>Considerar la necesidad de obtener confirmaciones externas para tratar las afirmaciones asociadas con saldos contables y sus elementos (saldos de bancos, inversiones, cuentas por cobrar, etc.) u otros asuntos como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Términos de acuerdos y contratos;</li> <li>• Transacciones entre una entidad y otras partes; y</li> <li>• Evidencia sobre la ausencia de ciertas condiciones (por ejemplo, que no exista ningún "acuerdo lateral" en un contrato de ventas).</li> </ul> <p>Ver también la discusión sobre confirmaciones externas más adelante.</p>

A tratar:	Descripción
<b>Riesgos materiales</b>	Diseñar y desarrollar procedimientos sustantivos (pruebas de detalles) que sean específicamente responsivos a los riesgos identificados y proporcionar el alto nivel de seguridad de auditoría que se requiere.
<b>Momento de realización</b>	Si los procedimientos se desempeñan antes del final del periodo, el periodo remanente necesita ser tratado con el desarrollo de procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles o procedimientos adicionales sustantivos que den una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de auditoría de la fecha intermedia al final del periodo. Si se identifican incorrecciones inesperadas en la fecha intermedia, necesita considerarse la modificación de los restantes procedimientos planificados.

Al determinar qué procedimientos sustantivos son más responsivos a los riesgos valorados, el auditor puede desarrollar:

- Solo pruebas de detalles; o
- Cuando no haya un riesgo importante de incorrección material, solo procedimientos analíticos sustantivos; o
- Una combinación de pruebas de detalles y procedimientos analíticos sustantivos.

Cuando se desarrollen procedimientos analíticos sustantivos, se requiere que el auditor establezca la confiabilidad de los datos con los que se desarrolló la expectativa del auditor de los montos o relaciones registradas (como los datos no financieros).

### ***Desarrollo de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia***

Cuando se desempeñan procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor debe desarrollar procedimientos sustantivos adicionales o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles, para cubrir el periodo remanente. Esto proporciona una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría de la fecha intermedia al final del periodo, y reduce el riesgo de que las incorrecciones existentes al final del periodo no se detecten. Sin embargo, si los procedimientos sustantivos por sí mismos no fueran suficientes, deben también desarrollarse pruebas de los controles relevantes.

### ***Procedimientos para tratar el periodo entre la fecha intermedia y el final del periodo***

Cuando se desarrollan procedimientos en una fecha intermedia:

- Comparar información del final del periodo con información comparable en la fecha intermedia;
- Identificar montos que parezcan inusuales. Estos montos deben investigarse mediante procedimientos analíticos sustantivos adicionales o pruebas de detalles por el periodo intermedio;

- Cuando se planifique realizar procedimientos analíticos sustantivos, considerar si los saldos de final de periodo de los tipos particulares de transacciones o saldos contables son razonablemente predecibles respecto del monto, significado relativo y composición; y
- Considerar los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar los tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer cortes de contabilidad apropiados.

Los procedimientos sustantivos relacionados con el periodo remanente dependen de si el auditor ha desarrollado pruebas de controles.

### **Uso de procedimientos sustantivos desarrollados en periodos anteriores**

El uso de evidencia de auditoría obtenida de procedimientos sustantivos desarrollados en periodos anteriores puede ser útil en la planificación de auditoría, pero (a menos que haya una relevancia al año actual como el precio del costo de activos no circulantes o detalles de contratos) generalmente da poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual.

## **10.3 Confirmaciones externas**

<b>Párrafo #</b>	<b>Objetivo(s) NIA</b>
505.5	El objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
505.7	<p>Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse; (Ref: apartado A1)</li> <li>(b) La selección de la parte confirmante adecuada; (Ref: apartado A2)</li> <li>(c) El diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y (Ref: apartados A3-A6)</li> <li>(d) El envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda. (Ref: apartado A7)</li> </ul>



Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
505.8	<p>Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, este:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Indagará sobre los motivos de la dirección para ello y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos. (Ref: apartado A8)</li> <li>(b) Evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref: apartado A9)</li> <li>(c) Aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: apartado A10).</li> </ul>
505.9	<p>Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260. El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor, de conformidad con la NIA 705.</p>
505.10	<p>Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. (Ref: apartados A11-A16)</p>
505.11	<p>Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados. (Ref: apartado A17)</p>
505.12	<p>En cada caso de falta de contestación, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: apartados A18-A19)</p>
505.13	<p>Si el auditor ha determinado que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, los procedimientos de auditoría alternativos no proporcionarán la evidencia de auditoría que el auditor necesita. Si el auditor no obtiene dicha confirmación, determinará las implicaciones de esta circunstancia sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor de conformidad con la NIA 705. (Ref: apartado A20)</p>
505.14	<p>El auditor investigará las excepciones para determinar si son indicativas o no de incorrecciones. (Ref: apartados A21-A22)</p>

Párrafo # Extractos relevantes de las NIA	
505.15	<p>Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurran todas las siguientes condiciones: (Ref: apartado A23)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) El auditor ha valorado el riesgo de incorrección material como bajo y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación;</li> <li>(b) La población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeños y homogéneos;</li> <li>(c) Se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones en disconformidad; y</li> <li>(d) El auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatiendan dichas solicitudes.</li> </ul>
505.16	<p>El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional. (Ref: apartados A24-A25)</p>

Las confirmaciones externas frecuentemente se usan en relación con saldos contables (típicamente activos) y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas.

Las confirmaciones externas a menudo se usan para proporcionar evidencia de auditoría sobre la integridad de un pasivo y la existencia de un activo. La confirmación externa puede también dar evidencia sobre si el monto se ha registrado de manera exacta en los registros contables (exactitud) y en el periodo apropiado (corte). Las confirmaciones son menos relevantes para tratar problemas de valuación como la recuperabilidad de las cuentas por cobrar o la obsolescencia de las existencias de inventario.

Las situaciones típicas donde los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante incluyen:

- Saldos de bancos y otra información relevante a las relaciones con bancos;
- Saldos y condiciones de cuentas por cobrar;
- Inventarios retenidos por terceros en almacenes de depósito para procesamiento o en consignación;
- Escrituras de títulos de propiedad retenidas por abogados o financieros para custodia o seguridad;

- Inversiones retenidas para salvaguarda por terceros, o adquiridas de corredores pero no entregadas a la fecha del balance;
- Cantidades debidas a los prestadores, incluyendo términos relevantes de reembolso y pactos con restricciones; y
- Saldos y términos de cuentas por pagar.

En este anexo se exponen los asuntos que el auditor debe considerar.

*Anexo 10.3-1*

A tratar	Descripción
<b>Pruebas de doble propósito</b>	¿Hay una oportunidad de obtener evidencia de auditoría sobre otros asuntos importantes al mismo tiempo (como términos de un contrato, etc.)?
<b>Conocimiento de la materia por la parte confirmante</b>	Las respuestas serán más confiables si las da una persona informada en la materia.
<b>Capacidad/ disposición de responder de la parte confirmante</b>	<p>Considerar la confiabilidad de la evidencia obtenida si hay posibilidad de que la parte que confirma:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No acepte la responsabilidad;</li> <li>• Vea que una respuesta es demasiado costosa o que consume tiempo;</li> <li>• Tenga preocupaciones sobre una potencial responsabilidad legal;</li> <li>• Dé cuenta de las transacciones en diferentes monedas; o</li> <li>• No considere importantes las solicitudes de confirmación.</li> </ul>
<b>Objetividad de la parte confirmante</b>	<p>Considerar la confiabilidad de la evidencia obtenida si la parte confirmante es una parte relacionada. En esas situaciones, considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Confirmar detalles adicionales sobre la materia, como términos de convenios de ventas, incluyendo fechas, derechos de devolución y plazos de entrega; y</li> <li>• Complementar la confirmación con investigaciones con personal no de finanzas respecto de la materia, como cambios en convenios de ventas y plazos de entrega.</li> </ul>

La evidencia de auditoría generalmente se considera más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad. Por esta razón, las respuestas escritas a las solicitudes de confirmación recibidas directamente de terceros no relacionados pueden ayudar a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de incorrección material para las afirmaciones relacionadas.

Los requisitos de confirmación pueden resumirse como sigue.

Anexo 10.3-2

A tratar	Descripción
<b>Mantener control sobre el proceso de confirmación</b>	Esto incluye: <ul style="list-style-type: none"><li>• Considerar la información a ser confirmada o requerida;</li><li>• Seleccionar la parte confirmante apropiada;</li><li>• Evaluar las razones para cualquier negativa de la administración a permitir enviar las confirmaciones. Esto incluye la consideración de las implicaciones sobre los riesgos valorados, la posibilidad de fraude y qué procedimientos adicionales de auditoría se van a requerir ahora;</li><li>• Diseñar las solicitudes de confirmación;</li><li>• Determinar que las solicitudes estén rotuladas correctamente y contienen información para que las respuestas se envíen directamente al auditor; y</li><li>• Enviar las solicitudes, incluyendo solicitudes de seguimiento cuando sea aplicable, a la parte confirmante.</li></ul>
<b>¿Son confiables las respuestas?</b>	Si hay factores que den origen a dudas sobre la confiabilidad de la respuesta: <ul style="list-style-type: none"><li>• Obtener evidencia adicional de auditoría para resolver o confirmar las dudas;</li><li>• Considerar el fraude y otros impactos en los riesgos valorados; e</li><li>• Investigar excepciones para determinar si son indicadores de incorrecciones.</li></ul>
<b>Cuando no se recibe respuesta</b>	Desarrollar procedimientos alternativos de auditoría (si es posible) para obtener evidencia de auditoría relevante y confiable.
<b>Evaluar resultados generales</b>	¿Dieron los resultados de los procedimientos de confirmación externa la evidencia de auditoría relevante y confiable que se requiere?

## 10.4 Procedimientos analíticos sustantivos

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
520.5	<p>Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, el auditor: (Ref: apartados A4-A5)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (Ref: apartados A6-A11)</li><li>(b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; (Ref: apartados A12-A14)</li><li>(c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material; y (Ref: apartado A15)</li><li>(d) Determinar la suma de cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada, como la requerida por el apartado 7. (Ref: apartado A16)</li></ul>

Los procedimientos analíticos sustantivos implican una comparación de los montos o relaciones en los estados financieros con una expectativa desarrollada por información obtenida durante el entendimiento de la entidad, y otra evidencia de auditoría.

Si los riesgos inherentes son bajos para un tipo de transacciones, los procedimientos analíticos sustantivos por sí mismos pueden dar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Sin embargo, si el riesgo valorado es bajo debido a los controles internos relacionados, el auditor debe también desarrollar pruebas de esos controles. En consecuencia, para los riesgos materiales identificados, se deben usar siempre procedimientos analíticos en combinación con otras pruebas sustantivas o pruebas de controles.

Para usar un procedimiento analítico como un procedimiento sustantivo, el auditor debe diseñar el procedimiento para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de no detectar una incorrección material en la afirmación relevante. Esto significa que la expectativa de cuál debe ser el monto registrado es bastante precisa para indicar la posibilidad de una incorrección material, ya sea en lo individual o en agregado.

### PUNTO A CONSIDERAR

Para fines de planificación de la auditoría, los procedimientos analíticos sustantivos pueden agruparse en tres niveles distintos con base en el nivel de seguridad obtenida. Se describen abajo.

Impacto para reducir el riesgo de auditoría	Descripción
<b>Altamente efectivo</b> <i>(Nivel bajo nivel de riesgo de que el monto registrado esté representado de manera incorrecta)</i>	El procedimiento pretende ser la fuente primaria de evidencia respecto de una afirmación de los estados financieros. Comprueba de manera "efectiva" el monto registrado. Sin embargo, si el riesgo implicado es importante, debe complementarse con otros procedimientos relevantes.
<b>Moderadamente efectivo</b>	El procedimiento solo se propone corroborar evidencia obtenida de otros procedimientos. Se obtiene un moderado nivel de seguridad.
<b>Limitado</b>	Los procedimientos básicos, como comparar un monto del periodo actual con un periodo previo son útiles, pero solo brindan un nivel limitado de seguridad.

### Técnicas

Hay un número de posibles técnicas que pueden usarse para desarrollar los procedimientos analíticos. El objetivo es seleccionar la técnica más apropiada para dar los niveles propuestos de seguridad y precisión. Las técnicas incluyen:

- Análisis de relaciones (coeficientes);
- Análisis de tendencias;
- Análisis de punto equilibrio;
- Análisis de patrones; y
- Análisis de regresión.

Cada técnica tiene sus fuerzas y debilidades particulares que el auditor necesita considerar cuando diseña los procedimientos analíticos. Una técnica compleja como un análisis de regresión puede proporcionar conclusiones confiables estadísticamente sobre un monto registrado. Sin embargo, una técnica simple como multiplicar el número de apartamentos por la tasa de rentas aprobadas (por arrendamientos) y ajustar el resultado por desocupaciones reales puede proporcionar una estimación confiable y precisa del ingreso por rentas.

Factores a considerar	
<b>Diseño de procedimientos analíticos sustantivos</b>	Idoneidad dada la naturaleza de las afirmaciones.
	Confiabilidad de los datos (internos y externos) de los que se desarrolla la expectativa de los montos o ratios registrados. Esto requerirá pruebas sobre la exactitud, existencia e integridad de la información subyacente, como pruebas de controles o desarrollar otros procedimientos específicos de auditoría, posiblemente incluyendo el uso de Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAAC).
	Si la expectativa es o no suficientemente precisa para identificar una incorrección material al nivel deseado de seguridad.
	Monto de cualquier diferencia en los montos registrados contra los valores esperados que serían aceptables.

Preguntas a tratar	
<b>Establecer relaciones significativas entre la información</b>	¿Se desarrollan las relaciones desde un ambiente estable? <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez no sean posibles las expectativas confiables y precisas en un ambiente dinámico o inestable.</li> </ul>
	¿Se consideran las relaciones a un nivel detallado? <ul style="list-style-type: none"> <li>• El desagregado de montos puede proporcionar expectativas más confiables y precisas que un nivel agregado.</li> </ul>
	¿Hay factores de compensación o complejidad entre los componentes muy resumidos que pudieran oscurecer una incorrección material?
	¿Implican las relaciones partidas sujetas a discreción de la administración? <ul style="list-style-type: none"> <li>• Si es así, pueden dar expectativas menos confiables o menos precisas.</li> </ul>

El grado de confiabilidad de los datos usados para desarrollar expectativas necesita ser consistente con los niveles de seguridad y precisión que se pretenden derivar del procedimiento analítico. Pueden también requerirse otros procedimientos sustantivos para determinar si los datos subyacentes son suficientemente confiables. Pueden también considerarse pruebas de controles para tratar otras afirmaciones como la integridad, existencia y exactitud de los datos. El control interno sobre la información no financiera puede a menudo ponerse a prueba junto con otras pruebas de controles.

Preguntas a tratar	
<b>¿Son suficientemente confiables los datos para lograr el objetivo de la auditoría?</b>	¿Se obtienen los datos de fuentes dentro de la entidad o de fuentes independientes fuera de la entidad? La confiabilidad de la evidencia de auditoría se incrementa (con algunas excepciones) cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
	¿Desarrollan los datos de dentro de la entidad las personas no directamente responsables por su exactitud? • Si es así, considerar procedimientos adicionales para verificar exactitud.
	¿Se desarrollaron los datos bajo un sistema confiable con el control interno adecuado?
	¿Hay datos disponibles amplios de la industria para comparación con los datos de la entidad?
	¿Se sujetaron los datos a pruebas de auditoría en el periodo actual o en los previos?
	¿Se desarrollaron las expectativas del auditor respecto de los montos registrados de una variedad de fuentes?

Para evitar una dependencia injustificada de una fuente de datos que se use, el auditor debe desarrollar pruebas sustantivas de los datos subyacentes para determinar si son suficientemente confiables, o probar si los controles sobre la integridad, existencia y exactitud de los datos están operando de manera efectiva.

En algunos casos, los datos no financieros (por ejemplo, cantidades y tipos de artículos producidos) se usarán para desarrollar procedimientos analíticos. En consecuencia, el auditor necesita una base apropiada para determinar si los datos no financieros son suficientemente confiables para los fines de desarrollar los procedimientos analíticos.

### ***Diferencias de las expectativas***

Cuando se identifican diferencias entre los montos registrados y las expectativas del auditor, el auditor debe considerar el nivel de seguridad que se pretende que proporcionen los procedimientos y la materialidad del desempeño del auditor. El monto de la diferencia aceptable sin investigación necesitaría, en todo caso, ser menos que la materialidad del desempeño.

Los procedimientos usados para la investigación pudieran incluir:

- Reconsiderar los métodos y factores usados para formar la expectativa;
- Hacer investigaciones con la administración respecto de las causas de las diferencias de las expectativas del auditor y evaluar las respuestas de la administración, tomando en cuenta el entendimiento del negocio obtenido por el auditor durante el curso de la auditoría; y



- Desarrollar otros procedimientos de auditoría para corroborar las explicaciones de la administración.

Como resultado de esta investigación, el auditor puede concluir que:

- Las diferencias entre las expectativas del auditor y los montos registrados no representan incorrecciones; o
- Las diferencias pueden representar incorrecciones, y necesitan aplicarse procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en cuanto a si existe o no una incorrección material.

## ***Ejemplos de procedimientos analíticos sustantivos efectivos***

Anexo 10.4-4

<b>Monto en estados financieros</b>	<b>Relación y procedimiento</b>
<b>Ventas</b>	Precio de venta aplicado a las cantidades embarcadas.
<b>Gastos amortización</b>	Tasa de amortización aplicada a los saldos de activos de capital, permitiendo el efecto de adiciones y disposiciones.
<b>Elemento de gastos generales de inventario</b>	Relacionar gastos generales reales con mano de obra directa o volúmenes de producción.
<b>Gastos nómina</b>	Tasas de pago aplicadas a número de empleados.
<b>Gastos comisión</b>	Tasa de comisión aplicada a ventas.
<b>Acumulaciones nómina</b>	Nómina diría aplicada a número de días acumulados.

## ***Otros procedimientos analíticos***

El análisis puede adoptar la forma de:

- **Comparaciones detalladas de estados financieros o datos financieros actuales con los de periodos anteriores o con presupuestos de operación actuales**  
Un incremento en cuentas por cobrar sin el incremento correspondiente en ventas podría indicar que existe un problema en la cobrabilidad de las cuentas por cobrar. Un incremento en el número de empleados en una organización profesional llevaría al auditor a esperar un incremento en gastos de salarios y un incremento correspondiente en ingresos por honorarios profesionales.
- **Datos comparativos sobre los diversos tipos de productos vendidos o tipos de clientes**  
Esto podría ayudar a explicar las fluctuaciones en ventas mes a mes o periodo a periodo.

- **Análisis de relaciones**

Las relaciones pueden dar soporte para los estados financieros actuales (por ejemplo, comparables a normas de la industria o resultados de periodo anterior) o crear puntos para discusión. Ciertas instituciones, como bancos y asociaciones mercantiles, producen estadísticas financieras en cuanto a la industria total. Estas estadísticas pueden ser útiles cuando se comparan con las de la operación de una entidad y con las investigaciones hechas cuando ocurren diferencias con tendencias de la industria.

- **Gráficas**

Finalmente, considerar el uso de gráficas para presentar los resultados de los procedimientos. Las gráficas resaltan en forma visual las diferencias importantes de mes a mes o periodo a periodo.

## ***Uso de procedimientos analíticos para formar una opinión***

<b>Párrafo</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
520.6	El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. (Ref: apartados A17-A19)

Después de la terminación sustancial de la auditoría se requiere que el auditor use procedimientos analíticos para ayudar a evaluar la presentación general de los estados financieros.

El propósito de usar procedimientos analíticos en o cerca del final de la auditoría es determinar si los estados financieros como un todo son consistentes con el entendimiento del auditor de la entidad.

Estos procedimientos deben tratar preguntas como:

- **¿Corroboran las conclusiones extraídas de estos procedimientos las conclusiones formadas durante la auditoría de componentes o elementos individuales de los estados financieros?**

Los procedimientos analíticos pueden revelar que ciertas partidas de los estados financieros difieren de las expectativas formadas por el auditor con base en el conocimiento de la entidad del negocio y otra información acumulada durante la auditoría. Estas diferencias necesitarían investigarse usando procedimientos como los descritos antes. Esta investigación puede indicar la necesidad de cambios en presentación o revelación en los estados financieros.

- **¿Hay un riesgo de incorrección material que no haya sido reconocido previamente?**

Si se identifican riesgos adicionales, el auditor puede necesitar re-evaluar los procedimientos de auditoría planificados para responder de manera apropiada.

## 10.5 Pruebas de controles

Párrafo	Extractos relevantes de las NIA
330.8	<p>El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles); o</li><li>(b) Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref: apartados A20-A24)</li></ul>
330.9	<p>En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref: apartado A25)</p>
330.10	<p>Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) La manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;</li><li>(ii) La congruencia con la que se hayan aplicado, y</li><li>(iii) Las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: apartados A26-A29)</li></ul></li><li>(b) Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref: apartados A30-A31)</li></ul>
330.11	<p>El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto o a la totalidad del periodo, en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: apartado A32)</p>

### Propósito

Las pruebas de controles son pruebas diseñadas para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles. Los controles pueden prevenir completamente que ocurran incorrecciones materiales al nivel de afirmación, o detectarlos y luego corregirlos después de que han ocurrido. Los controles seleccionados para pruebas deben ser los que proporcionan la evidencia de auditoría necesaria para una afirmación relevante.

### **PUNTO A CONSIDERAR**

Un procedimiento de seguimiento paso a paso para determinar si se ha implementado un control no es una prueba de controles. Es un procedimiento de valoración del riesgo, cuyos resultados pueden determinar si serían útiles las pruebas de controles, y si es así, cómo deben diseñarse.

El auditor considera las pruebas de controles cuando:

- La valoración del riesgo se basa en una expectativa de que el control interno opera de manera efectiva; o
- Los procedimientos sustantivos por sí mismos no proporcionarán evidencia de auditoría suficiente y adecuada al nivel de afirmación. Esto podría aplicar cuando las ventas son por Internet y no se produce o mantiene ninguna documentación de las transacciones, que no sea mediante el sistema de TI.

La selección de tamaños de muestra para pruebas de controles se trata en el Volumen 2, Capítulo 17 sobre la extensión de las pruebas.

Se diseñan pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría sobre:

- Cómo se aplicaron los procedimientos de control interno en todo el periodo o en momentos relevantes del periodo auditado. Si se usaran controles sustancialmente diferentes en momentos diferentes durante el periodo, cada sistema de control debe considerarse por separado;
- La consistencia con que se aplicaron los procedimientos de control interno; y
- Quién y por qué medios aplicó los controles.

### **PUNTO A CONSIDERAR**

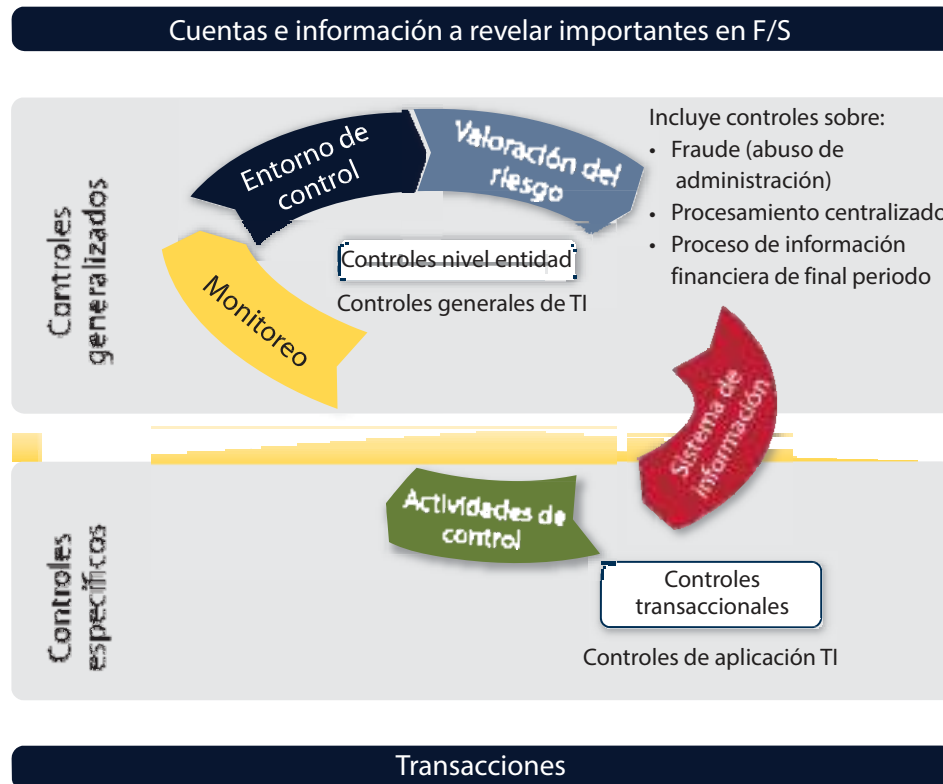
Cuando se auditan entidades pequeñas, los auditores suelen planificar el desarrollo de procedimientos sustantivos, bajo el supuesto de que las pruebas de actividades de control existentes no serían prácticas debido a la segregación limitada de funciones, etc. Antes de llegar a tal conclusión, considerar:

- La fortaleza del entorno de control y otros elementos del control interno;
- La existencia de actividades de control sobre las afirmaciones cuando sería más eficiente obtener evidencia mediante pruebas de controles; y
- Las afirmaciones donde los procedimientos sustantivos por sí mismos no reducirán los riesgos de incorrección material a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, este puede ser el caso para la integridad de los ingresos.

## Diseño de pruebas de controles

Las pruebas de controles se usan para obtener evidencia sobre la efectividad operativa de los controles incluidos en cualquiera de los cinco elementos del control interno. Para información adicional sobre estos elementos ver ilustración siguiente y el Volumen 1, Capítulo 5 de esta Guía.

Anexo 10.5-1



Los controles específicos (como las actividades de control) tratan directamente de la prevención o detección y corrección de incorrecciones, mientras que los controles generalizados proporcionan el fundamento para los controles específicos e influyen en su operación.

En pequeñas entidades, algunos controles generalizados (como el entorno de control) pueden también servir para tratar riesgos específicos de incorrección para una afirmación relevante (por ejemplo, cuando la administración senior está involucrada de manera directa en supervisar y aprobar las transacciones diarias). En este caso, si los controles generalizados se probaran y se encontrara que funcionan de manera efectiva, no habría necesidad de probar otros controles (como las actividades de control) relacionados con los riesgos particulares implicados.

## PUNTO A CONSIDERAR

El dominio de la administración por una sola persona no significa que el control interno sea débil o no exista. De hecho, el involucramiento de un gerente-dueño competente en las operaciones detalladas del día a día sería una fuerza importante del entorno de control. Sigue existiendo la oportunidad de que la administración eluda el control interno, pero puede reducirse en algún grado (virtualmente en cualquier tamaño de entidad) al implementar algunos sencillos controles antifraude. (Ver Volumen 1, Capítulo 5)

En otros casos, el vínculo entre controles generalizados y controles específicos puede ser más directo. Por ejemplo, algunos controles de monitoreo pueden identificar las fallas del control en controles específicos (proceso de negocios). Poner a prueba la efectividad de estos controles de monitoreo puede reducir (pero no eliminar) la necesidad de probar controles más específicos.

Las pruebas de controles generalizados (a menudo citados como controles a nivel entidad y generales de TI) tienden a ser más subjetivas (como evaluar el compromiso con la integridad o la competencia) y, por lo tanto, tienden a ser más difíciles de documentar que el control interno específico al nivel de proceso de negocios (como verificar si se autorizó un pago). Como resultado, las pruebas de controles a nivel entidad y generales de TI comúnmente se documentan con memoranda al archivo explicando el enfoque usado y los pasos de acción (por ejemplo, entrevistas del personal, evaluaciones, revisión de expedientes de empleados, etc.), junto con evidencia de soporte.

Este enfoque se ilustra en el siguiente ejemplo.

*Anexo 10.5-2*

*Pruebas de controles generalizados (a nivel entidad)*

<b>Componente de control= Entorno de control</b>	
<b>Riesgo tratado</b>	No se pone ningún énfasis en la necesidad de integridad y valores éticos.
<b>Controles identificados</b>	La administración requiere que todos los empleados nuevos firmen una forma declarando su acuerdo con los valores fundamentales de la firma y el entendimiento de las consecuencias por incumplimiento.
<b>Diseño del control</b>	Leer la forma que van a firmar los empleados y asegurarse de que efectivamente trata sobre temas de integridad y valores éticos.
<b>Implementación del control</b>	Revisar el expediente de un empleado para asegurarse de que haya una forma firmada, y considerar qué evidencia existe (como disciplina) de que los empleados realmente practican los valores. Esto podría basarse en una breve entrevista con un empleado.

**Componente de control= Entorno de control**

<b>Prueba de efectividad de los controles</b>	Seleccionar una muestra de archivos de empleados y asegurarse de que haya formas de acuerdo en el archivo y que están firmadas por el empleado. Esto debe complementarse haciendo algunas preguntas a una muestra de empleados sobre las políticas declaradas de la entidad.
<b>Documentación</b>	Preparar un memo que proporcione detalles de los archivos de los empleados seleccionados, y notas de las entrevistas (incluyendo el nombre de la persona y la fecha) junto con las conclusiones alcanzadas.

En seguida se listan algunos factores clave que debe considerar el auditor cuando diseñe una prueba de controles.

*Anexo 10.5-3*

<b>A tratar</b>	<b>Descripción</b>
<b>¿Qué riesgo de incorrección material y afirmación se está tratando?</b>	Identificar el riesgo de incorrección material y la afirmación relacionada que se debe tratar al desarrollar pruebas del control. Considerar entonces si la evidencia de auditoría sobre la afirmación relevante puede obtenerse mejor con el desarrollo de pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
<b>Confiabilidad de los controles</b>	Como una regla general, no vale la pena hacer pruebas a los controles que puedan resultar no ser confiables, porque los pequeños tamaños de muestras que se usan comúnmente para pruebas de controles se basan en que no se encuentre ninguna desviación. Si cualquiera de los siguientes factores es importante, puede ser más efectivo desarrollar procedimientos sustantivos (en tanto sea posible): <ul style="list-style-type: none"><li>• Antecedentes de errores.</li><li>• Cambios en el volumen o naturaleza de las transacciones.</li><li>• Los controles subyacentes a nivel entidad y controles generales de TI son débiles.</li><li>• Los controles pueden ser (o han sido) evadidos por la administración.</li><li>• Operación no frecuente del control.</li><li>• Cambios en personal o competencia de personas que desempeñan el control.</li><li>• Hay un elemento manual importante en el control que pudiera ser propenso a error.</li><li>• Operación compleja y juicios importantes implicados en su operación.</li></ul>
<b>Existencia de controles indirectos</b>	¿El control de la operación efectiva depende de otros controles? Esto podría incluir información no financiera producida por un proceso separado, el tratamiento de excepciones y revisiones periódicas de reportes de los gerentes.

A tratar	Descripción
<b>Naturaleza de la prueba para cumplir objetivos</b>	<p>Las pruebas de controles generalmente implican una combinación de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Investigaciones</b> con personal apropiado;</li> <li>• <b>Inspección</b> de documentación relevante;</li> <li>• <b>Observación</b> de las operaciones de la compañía; y</li> <li>• <b>Re-ejecución</b> de la aplicación del control.</li> </ul> <p>Notar que los cuestionamientos por sí mismos no serían suficiente evidencia para soportar una conclusión sobre la efectividad de un control. Por ejemplo, para probar la efectividad operativa del control interno sobre recepción de efectivo, el auditor podría observar los procedimientos para abrir la correspondencia y procesar los recibos de efectivo. Esto ya que una observación es pertinente solo en el momento en que se hace, el auditor debe complementar la observación con cuestionamientos al personal de la entidad e inspección de documentación sobre la operación de este control interno en otros momentos.</p>

### PUNTO A CONSIDERAR

#### *Determinar qué constituye una desviación del control*

Al diseñar una prueba de control, debe tomarse el tiempo para definir exactamente qué constituye un error o una excepción a la prueba. Esto ahorrará tiempo del personal de la auditoría para determinar si una excepción aparentemente menor (como un número incorrecto de teléfono) es, de hecho, una desviación del control.

### **Controles automatizados**

Puede haber algunos casos cuando las actividades de control las desarrolle una computadora y no exista documentación de soporte. En estas situaciones, el auditor puede tener que re-ejecutar algunos controles para asegurar que los controles de aplicaciones de software están funcionando como se diseñó. Otro enfoque es usar Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAAC). Un ejemplo de una TAAC es un paquete de software que puede importar el archivo de datos de una entidad (como de ventas o cuentas por pagar), que puede luego someterse a prueba. Estos programas pueden analizar datos del cliente para dar la evidencia de auditoría que se necesita. Además, brindan el potencial de desarrollar pruebas mucho más extensas de las transacciones y archivos de cuenta electrónicos. Algunos usos posibles de TAAC se exponen abajo.

Anexo 10.5-4

Uso de TAAC	
<b>Tipos típicos de procedimientos</b>	Extraer registros específicos, como pagos mayores a una cantidad específica o transacciones antes de una fecha dada.
	Extraer registros del inicio o del final de una base de datos.
	Identificar registros faltantes o duplicados.



## Uso de TAAC

### Tipos típicos de procedimientos (continúa)

Identificar posible fraude (usando la Ley de Benford).
Seleccionar transacciones muestra de archivos electrónicos que cotejen con parámetros o criterios predeterminados.
Seleccionar transacciones con características específicas.
Probar una población entera en vez de una muestra.
Recalcular (sumar) la cantidad total en importe de los registros en un archivo (como inventario) y verificar extensiones los precios.
Estratificar, resumir y calcular antigüedad de información.
Cotejar datos a través de los archivos.

Las pequeñas entidades suelen utilizar paquetes comerciales de software contable y otro software relevante sin que este sea modificado. Sin embargo, muchos paquetes cuentan con aplicaciones de controles que pudiera usar la entidad para reducir la extensión de errores y posiblemente disuadir del fraude. Los auditores podrían preguntar a sus clientes si estos controles se están usando y, si no, si tendría algún valor usarlos.

### **Momento de realización de las pruebas de controles**

#### Párrafo # Extractos relevantes de las NIA

330.11	El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: apartado A32)
330.12	Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor: (a) Obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y (b) Determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref: apartados A33-A34)
330.15	Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Las pruebas de controles pueden proporcionar evidencia de operación efectiva:

- En un momento particular del tiempo (es decir, conteo de inventario físico); o
- Después de un periodo de tiempo, como el periodo bajo auditoría.

Cuando las pruebas de controles se desarrollan antes del final del periodo, el auditor debe considerar qué evidencia adicional puede requerirse para cubrir el periodo remanente. Esta evidencia puede obtenerse extendiendo las pruebas para cubrir el periodo remanente o poniendo a prueba el monitoreo del control interno por la entidad.

Anexo 10.5-5

Factores a considerar	
Brecha entre las pruebas de controles y el final del periodo	Importancia de los riesgos valorados de incorrección material al nivel de afirmación.
	Controles específicos que se pusieron a prueba durante el periodo intermedio.
	Grado en el que se obtuvo la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de esos controles.
	Duración del periodo remanente.
	Hasta donde piensa el auditor reducir los procedimientos sustantivos adicionales con base en la dependencia del control interno.
	El entorno de control.
	Cualesquier cambios importantes en control interno, incluyendo cambios en el sistema de información, procesos, y personal que ocurrieran después del periodo intermedio.

**PUNTO A CONSIDERAR**

Cuando sea eficiente, se debe considerar desarrollar pruebas sobre la efectividad operativa de los controles internos al mismo tiempo que evaluar el diseño e implementación de controles.

**Uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores**

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
330.13	<p>Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La eficacia de otros elementos de control interno, incluidos el entorno del control, el seguimiento de los controles y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;</li> <li>(b) Los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;</li> <li>(c) La eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);</li> <li>(d) La eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;</li> <li>(e) Si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y</li> <li>(f) Los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref: apartado A35)</li> </ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
330.14	<p>Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A36)</li> <li>(b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: apartados A37-A39)</li> </ul>

### **Rotación de pruebas de controles**

Asumiendo que los factores incluidos en el siguiente anexo no sean aplicables, es posible que las pruebas de la efectividad operativa de los controles internos puedan solo necesitar aplicarse una vez cada tercera auditoría. El periodo real en que se pueda confiar en estas pruebas se basará en el juicio profesional, pero no puede exceder de dos años.

A continuación, los factores que descartarían el uso de la rotación de pruebas.

#### *Anexo 10.5-6*

#### **NO se permite el uso de pruebas de control desarrolladas en años anteriores cuando:**

- Se requiere dependencia del control para mitigar un "riesgo importante";
- La operación del control interno ha cambiado durante el periodo o el riesgo que mitigaba el control ha cambiado;
- Existe un débil entorno de control;
- El monitoreo continuo de la operación del control interno es malo;
- Hay un elemento manual importante en la operación de controles relevantes;
- Han ocurrido cambios del personal que afectan de manera importante la aplicación del control;
- Las circunstancias cambiantes indican la necesidad de cambios en la operación del control; y/o
- Los controles generales de TI son débiles o no son efectivos.

Antes de que pueda usarse evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, necesita establecerse la relevancia continua de esta evidencia cada periodo. Esto incluirá confirmar el entendimiento de esos controles específicos mediante:

- Investigación de cambios con la administración y otros; y
- Observación o inspección del control interno para determinar su implementación continua.

Cuando haya un número de controles donde pudiera usarse evidencia de auditorías anteriores, la confianza que se les de, dependencia de modo que se desarrollen algunas pruebas de controles internos durante cada auditoría. Poner a prueba cuando menos unos cuantos controles cada periodo también da evidencia colateral sobre la efectividad continua del entorno de control.

En general, mientras más altos los riesgos de incorrección material o mayor la dependencia depositada en el control interno, menor debe ser el periodo de tiempo entre pruebas de controles.

---

# 15. Estimaciones contables

Contenido del capítulo	NIA relevante
Procedimientos de auditoría relativos a la auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valor razonable e información a revelar relacionadas en una auditoría de estados financieros.	540

Anexo 11.0-1

**Evaluación del riesgo**

- ¿Qué estimaciones se requieren?
- ¿Cómo se prepararon las estimaciones?
- ¿Qué importantes son las estimaciones?
- ¿Se requiere un auditor experto?
- ¿Qué exactas eran las estimaciones del año anterior?
- ¿Alguna evidencia de administración parcial?
- ¿Hay implicación de una extensión de estimación incierta?

**Respuesta al riesgo**

- ¿Se han preparado las estimaciones de manera apropiada usando metodología consistente?
- ¿Es confiable la evidencia de soporte?
- ¿Alguna evidencia de fraude?

**Información**

¿La información a revelar de las estimaciones contables en los estados financieros está de acuerdo con el marco de referencia de información financiera? Si es un riesgo importante, ¿se ha hecho la revelación de una estimación incierta? Obtener manifestaciones (representaciones) de la administración.

Párrafo #	Objetivo(s) NIA
540.6	El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, reconocidas o reveladas en los estados financieros, son razonables; y</li> <li>(b) la correspondiente información revelada en los estados financieros es adecuada en el contexto del marco de información financiera aplicable.</li> </ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
540.7	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Estimación contable: una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación. Cuando esta NIA trata únicamente de las estimaciones contables que conllevan medidas a valor razonable, se emplea el término “estimaciones contables a valor razonable”.</li> <li>(b) Estimación puntual o rango del auditor: cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.</li> <li>(c) Incertidumbre en la estimación: la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.</li> <li>(d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información</li> <li>(e) Estimación puntual de la dirección: cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.</li> <li>(f) Desenlace de una estimación contable: importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable.</li> </ul>

## 11.1 Generalidades

Cuando se auditan estimaciones, el objetivo es obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si:

- Son razonables las estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables al valor razonable en los estados financieros, ya sean reconocidas o reveladas; y
- Si la información a revelar relacionada de los estados financieros es adecuada en el contexto del marco de información financiera aplicable.

Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse de manera precisa y, por lo tanto, tiene que hacerse una estimación. Estas estimaciones contables van desde la directa (como valores netos realizables para inventario y cuentas por cobrar) hasta la más compleja (como calcular ingresos por registrar por contratos a largo plazo y pasivos futuros por garantías de productos). Las estimaciones pueden a menudo implicar análisis considerables de datos históricos y actuales, y el pronóstico de eventos futuros como transacciones de ventas.

La medición de las estimaciones contables puede variar con base en los requisitos del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera implicada. Por ejemplo, el objetivo de medición de una estimación puede ser:

- Pronosticar el resultado de una o más transacciones, eventos o condiciones que dieron origen a la estimación contable; o
- Determinar el valor de una transacción actual o partida de los estados financieros con base en las condiciones prevalentes en la fecha de medición, como un precio estimado de mercado para un tipo particular de activo o pasivo. Esto debe incluir mediciones a valor razonable.

El riesgo de incorrección material resultante de una estimación, a menudo se basará en el grado de una estimación incierta implicada. Algunos de los factores a considerar se esbozan en el siguiente anexo.

*Anexo 11.1-1*

<b>Nivel implicado de una estimación incierta</b>	
<b>Bajo nivel de falta de seguridad (Menos RMM)</b>	<b>Alto nivel de falta de seguridad (RMM más alto)</b>
Actividades de negocios que no son complejas.	Depende altamente del juicio, como el resultado de litigio o el monto y oportunidad de flujos de efectivo futuros, dependiendo de ciertos eventos a muchos años en el futuro.
Relativa a transacciones de rutina.	NO se calcula usando técnicas de medición reconocidas.
Derivada de datos (referidos como "observables" en el contexto de contabilidad del valor razonable) fácilmente disponibles, como datos de tasa de interés publicados o precios de valores negociados en bolsa.	Los resultados de la revisión del auditor de estimaciones contables similares hechas en estados financieros del periodo anterior indican una diferencia sustancial entre la estimación contable original y el resultado real.
El método de medición prescrito por el marco de información financiera aplicable es simple y se aplica fácilmente.	Las estimaciones contables a valor razonable para instrumentos financieros derivados no se negocian públicamente.
Estimaciones contables a valor razonable, cuando el modelo usado para medir la estimación contable es bien conocido o generalmente aceptado, siempre y cuando los supuestos o insumos de información al modelo sean observables.	Estimaciones contables a valor razonable para las que se usa un modelo altamente especializado desarrollado por la entidad, o para el que hay supuestos o insumos que no pueden observarse en el mercado.

**Nota:** Se requiere que el auditor (en uso del juicio profesional) determine si cualquiera de las estimaciones contables identificadas (las que tienen una alta estimación incierta) da origen a riesgos significativos. Si se identifica un riesgo importante, se requiere también que el auditor obtenga un entendimiento de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control.

Cuando se hubiera obtenido la evidencia de auditoría, se debe evaluar la razonabilidad de las estimaciones y la extensión de cualquier incorrección material identificada:

- Cuando la evidencia soporte una estimación por puntos, la diferencia entre la estimación de auditoría y la estimación de la administración, constituye una incorrección material.
- Cuando el auditor ha concluido que usar el rango de auditoría da suficiente evidencia apropiada de auditoría, una estimación de la administración que esté fuera del rango de auditoría no sería soportada por la evidencia de auditoría. En tales casos, la incorrección material es no menos que la diferencia entre la estimación de la administración y el punto más cercano al rango de auditoría.

Una diferencia entre el resultado de una estimación contable y el monto originalmente reconocido o revelado en los estados financieros no necesariamente representa una incorrección material de los estados financieros. Este es particularmente el caso para estimaciones contables a valor razonable, ya que cualquier resultado observado es afectado invariablemente por eventos o condiciones posteriores a la fecha en que se estima la medición para fines de los estados financieros.

---



## 11.2 Evaluación del riesgo

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
540.8	<p>Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo y realizar actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal como requiere la NIA 315, el auditor, con el fin de disponer de una base para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material de las estimaciones contables, deberá obtener conocimiento de los siguientes aspectos: (Ref: apartado A12)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables, incluida la correspondiente información a revelar. (Ref: apartados A13-A15)</li><li>(b) El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros. Para obtener este conocimiento, el auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre los cambios de circunstancias que pueden dar lugar a estimaciones contables nuevas o a la necesidad de revisar las existentes. (Ref: apartados A16-A21)</li><li>(c) La manera en que la dirección realiza las estimaciones contables y los datos en los que se basan, incluidos: (Ref: apartados A22-A23)<ul style="list-style-type: none"><li>(i) el método y, en su caso, el modelo, empleado para realizar la estimación contable; (Ref: apartados A24-A26)</li><li>(ii) los controles relevantes; (Ref: apartados A27-A28)</li><li>(iii) si la dirección ha utilizado los servicios de un experto; (Ref: apartados A29-A30)</li><li>(iv) las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables; (Ref: apartados A31-A36)</li><li>(v) si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables y, si es así, los motivos correspondientes; y (Ref: apartado A37)</li><li>(vi) si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en este caso, el modo en que lo ha hecho. (Ref: apartado A38)</li></ul></li></ul>
540.9	<p>El auditor revisará el desenlace de las estimaciones contables incluidas en los estados financieros correspondientes al periodo anterior o, en su caso, su reestimación posterior a efectos del periodo actual. La naturaleza y extensión de la revisión a llevar a cabo por el auditor tendrá en cuenta la naturaleza de las estimaciones contables, y si la información obtenida de la revisión es o no relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las estimaciones contables realizadas en los estados financieros del periodo actual.</p> <p>Sin embargo, el propósito de la revisión no es poner en duda los juicios realizados en los periodos anteriores basados en la información disponible en aquel momento. (Ref: apartados A39-A44)</p>

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
540.10	Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material, como requiere la NIA 315, el auditor evaluará el grado de incertidumbre existente en la estimación asociado a cada estimación contable. (Ref: apartados A45-A46)
540.11	El auditor determinará si, a su juicio, alguna de las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación da lugar a riesgos significativos. (Ref: apartados A47-A51)

Para entidades de pequeña dimensión, la cantidad de trabajo invertido en preparar estimaciones será menos complejo, ya que sus actividades de negocio a menudo son limitadas y las transacciones son menos complejas. A menudo, una sola persona, como el propietario-gerente, identificará la necesidad de estimaciones contables y el auditor puede centrar las indagaciones en consecuencia. Sin embargo, también será menos probable que las entidades de pequeña dimensión tengan un experto de la dirección disponible para usar su experiencia y competencia para hacer las estimaciones puntuales requeridas. En estos casos, el riesgo de incorrección material podría realmente incrementarse, a menos, por supuesto, que se contrate a un experto de estas características.

#### **PUNTO A CONSIDERAR**

Cuando el uso de un experto de la dirección pudiera ayudar en gran manera al proceso de estimar, discutir esta necesidad con la dirección de la entidad tan pronto sea posible en el curso de la auditoría de modo que pueda tomarse la acción adecuada.

A continuación se muestran las áreas claves a tratar por el auditor.

#### *Anexo 11.2-1*

<b>A tratar</b>	<b>Descripción</b>
<b>¿Cómo se identifica la necesidad de una estimación?</b>	Podría ser consecuencia del marco contable que se use o de las transacciones, hechos y condiciones que puedan dar origen a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros. Además, el auditor debería hacer indagaciones ante la dirección sobre cambios en circunstancias que den origen a nuevas estimaciones contables o a la necesidad de revisar las existentes.

A tratar	Descripción
<b>Proceso de la administración para hacer estimaciones</b>	<p>Revisar y evaluar los procesos de estimación de la dirección incluyendo el desarrollo de las hipótesis, fiabilidad de los datos usados y cualquier proceso interno de aprobación o revisión. Cuando sea aplicable, esto podría también incluir el uso de un experto de la dirección.</p> <p>La necesidad de un experto de la dirección puede surgir debido a, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la naturaleza especializada del asunto que requiera estimación;</li> <li>• la naturaleza técnica de los modelos que se requieren para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable (como ciertas mediciones a valor razonable); y</li> <li>• la naturaleza inusual o poco frecuente de la condición, transacción, o hecho que requiere una estimación contable.</li> </ul>
<b>Resultados de estimaciones preparadas en periodos anteriores</b>	<p>Revisar el resultado de las estimaciones de periodos previos y entender los motivos de las diferencias entre las estimaciones del periodo anterior y los importes reales. Esto ayudará a entender:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la eficacia (o no) del proceso de estimación de la dirección;</li> <li>• la existencia de cualquier posible sesgo de la dirección (se requiere también una revisión de estimaciones por posible fraude, según la NIA 240);</li> <li>• la existencia de evidencia de auditoría pertinente; y</li> <li>• la extensión de la incertidumbre de la estimación, que puede requerirse se revele en los estados financieros.</li> </ul>
<b>Grado de la incertidumbre que envuelve a la estimación</b>	<p>Considerar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grado del juicio de la dirección implicado;</li> <li>• Sensibilidad a cambios en las hipótesis;</li> <li>• Existencia de técnicas de medición reconocidas que mitiguen la incertidumbre;</li> <li>• Duración del periodo del pronóstico y aplicabilidad de datos usados;</li> <li>• Disponibilidad de datos fiables de fuentes externas;</li> <li>• Grado en que se basa la estimación en datos observables o no observables; y</li> <li>• Susceptibilidad al sesgo.</li> </ul> <p><b>Nota:</b> Determinar si las estimaciones contables con una alta incertidumbre constituyen también “riesgos significativos” a los que debe responder el auditor.</p>
<b>Importancia de las estimaciones</b>	<p>Al valorar los riesgos de incorrección material, considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Asuntos descritos anteriormente en esta tabla;</li> <li>• Magnitud real o esperada de la estimación; y</li> <li>• Si la estimación es un riesgo significativo. véase “grado de la incertidumbre de la estimación”, más arriba.</li> </ul>

## 11.3 Respuestas a riesgos valorados

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
540.12	<p>Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el auditor determinará: (Ref: apartado A52)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la realización de la estimación contable; y (Ref: apartados A53-A56)</li><li>(b) si los métodos empleados en la realización de las estimaciones contables son adecuados y se han aplicado de forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones contables o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes. (Ref: apartados A57-A58)</li></ul>
540.13	<p>Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, como requiere la NIA 330, el auditor realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable. (Ref: apartados A59-A61)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Determinación de si los hechos acaecidos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría en relación con la estimación contable. (Ref: apartados A62-A67)</li><li>(b) Realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable y los datos en que se basa dicha estimación. Para ello, el auditor evaluará lo siguiente: (Ref: Apartados A68-A70)<ul style="list-style-type: none"><li>(i) Si el método de medición utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y (Ref: apartados A71-A76)</li><li>(ii) si las hipótesis empleadas por la dirección son razonables teniendo en cuenta los objetivos de la medición, según el marco de información financiera aplicable. (Ref: apartados A77-A83)</li></ul></li><li>(c) Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles relativos a la realización por la dirección de la estimación contable, junto con la aplicación de procedimientos sustantivos adecuados. (Ref: apartados A84-A86)</li><li>(d) Realización de una estimación puntual o establecimiento de un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección. Para ello: (Ref: apartados A87-A91)<ul style="list-style-type: none"><li>(i) Cuando el auditor emplee hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la dirección, el auditor obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la dirección para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del auditor tiene en cuenta variables relevantes, así como para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de la estimación puntual de la dirección. (Ref: apartado A92)</li><li>(ii) Cuando el auditor concluya que resulta adecuado utilizar un rango, el auditor reducirá el rango, sobre la base de la evidencia de auditoría disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables. (Ref: apartados A93-A95)</li></ul></li></ul>
540.14	<p>Para determinar las cuestiones señaladas en el apartado 12, o como respuesta al riesgo valorado de incorrección material de conformidad con el apartado 13, el auditor considerará si, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, son necesarias cualificaciones o conocimientos especializados, en relación con uno o más aspectos de las estimaciones contables. (Ref: apartados A96-A101)</p>

**Párrafo # Extractos relevantes de las NIA**

540.15	<p>En el caso de estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos aplicados para cumplir con los requerimientos de la NIA 330, el auditor evaluará lo siguiente: (Ref: apartado A102)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable. (Ref: apartados A103-A106)</li><li>(b) Si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son razonables. (Ref: apartados A107-A109)</li><li>(c) En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo. (Ref: apartado A110)</li></ul>
540.16	<p>En el caso de que, a juicio del auditor, la dirección no haya tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre las estimaciones contables realizadas que den lugar a riesgos significativos, si lo considera necesario, el auditor establecerá un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación contable. (Ref: apartados A111-A112)</p>

En entidades de pequeña dimensión, es probable que haya una participación activa de la dirección en el proceso de información financiera que incluye la preparación de estimaciones contables. Como resultado, pueden no existir controles sobre el proceso de estimación, y si existen, pueden operar informalmente. Por esta razón, la respuesta del auditor a los riesgos valorados es probable que sea de naturaleza sustantiva, realizando una o más de las otras respuestas que se muestran a continuación.

*Anexo 11.3-1*

<b>A tratar:</b>	<b>Descripción</b>
<b>¿Se han preparado las estimaciones de manera adecuada?</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hacer pruebas de cómo hizo la administración la estimación contable y los datos en que esta se basó. Evaluar si:<ul style="list-style-type: none"><li>– el método de medición usado es adecuado en función de las circunstancias, y</li><li>– los hipótesis que usa la dirección son razonables a la luz de los objetivos de medición del marco de información financiera aplicable.</li></ul></li><li>• Hacer pruebas de la eficacia operativa de los controles, si los hay, sobre cómo hizo la administración la estimación contable, junto con procedimientos sustantivos adecuados.</li><li>• Realizar una estimación puntual o un rango de estimación para evaluar la estimación puntual de la dirección. Si las hipótesis o métodos que usa el auditor difieren de los de la dirección, obtener un conocimiento de las hipótesis o métodos de la dirección suficiente para establecer que la estimación puntual o rango del auditor toma en cuenta variables relevantes. También evaluar cualquier diferencia importante con la estimación puntual de la dirección. De ser adecuado usar un rango, reducirlo, en base a evidencia de auditoría disponible, hasta que todos los resultados dentro del rango se consideren razonables.</li></ul>

A tratar:	Descripción
<p><b>¿En qué medida es fiable la evidencia de soporte?</b></p>	<p>Llevar a cabo uno o más de los siguientes procedimientos, tomando en cuenta la naturaleza de la estimación contable, la naturaleza de la evidencia que se va a obtener y el riesgo de incorrección material valorado, incluso si el riesgo valorado es un riesgo significativo:</p> <p>Revisar hechos posteriores al cierre del periodo para asegurar que respaldan las estimaciones de la dirección. Esto puede ser particularmente relevante en algunas entidades de pequeña dimensión con un propietario-gerente, cuando la dirección no tenga procedimientos de control formalizados sobre las estimaciones contables.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hacer pruebas sobre la información, los controles (si los hay), los métodos y las hipótesis que se usan.</li> <li>• En base a evidencia disponible y a discusiones con la dirección, realizar una estimación puntual o rango de razonabilidad independientes para compararla con la estimación de la entidad. El importe en que difiera la estimación de la dirección de la estimación puntual o se sitúe fuera del rango de razonabilidad se debería considerar como una incorrección.</li> <li>• Cuando haya un periodo mayor entre la fecha del balance y la fecha del informe de auditoría, la revisión de hechos de este periodo por el auditor puede ser una respuesta eficaz para las estimaciones contables distintas de las estimaciones contables a valor razonable.</li> </ul>
<p><b>Posible administración parcial</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar si hay indicadores de un posible sesgo de la dirección. Esto podría incluir cambios en la forma en que se calculan las estimaciones, o la selección de una estimación puntual que indique un patrón de optimismo o pesimismo, lo cual podría ocurrir cuando las estimaciones están constantemente en un extremo del rango de razonabilidad del auditor, o cuando el sesgo se mueve de un extremo del rango al otro en periodos sucesivos. Por ejemplo, cuando la dirección pone en venta el negocio y el objetivo de ganancias cambia de minimización de impuestos a maximización de ganancias.</li> <li>• Considerar el efecto acumulativo del sesgo en la preparación de las estimaciones contables de la dirección.</li> </ul>

Cuando la estimación es compleja o implica técnicas especializadas, el auditor puede determinar que es necesario usar el trabajo de un experto del auditor (véase el Capítulo 15.7 (NIA 620) del Volumen 1, para orientaciones sobre el uso del trabajo de un experto del auditor).

## 11.4 Elaboración del Informe

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
540.19	El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información revelada en los estados financieros relativa a las estimaciones contables se adecúa a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A120-A121)

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
540.20	En el caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el auditor evaluará, asimismo, la adecuación de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la estimación existente, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A122-A123)

El paso final es determinar si:

- se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Cuando no haya evidencia suficiente y adecuada o la evidencia refute las estimaciones de la dirección, el auditor debería discutir los hallazgos con la dirección y considerar la necesidad de cambiar la valoración del riesgo y realizar procedimientos de auditoría posteriores;
- las estimaciones contables o son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable, o tienen incorrecciones; y
- la información a revelar en los estados financieros sobre las estimaciones:
  - es conforme a los requerimientos del marco de información financiera aplicable, y
  - revela de manera adecuada la incertidumbre de la estimación, si da origen a riesgos significativos.

### ***Manifestaciones escritas***

El auditor debería obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto de la razonabilidad de las hipótesis significativas.

Considerar también obtener una manifestación escrita en cuanto a si las hipótesis reflejan de manera adecuada la intención y capacidad de la dirección de llevar a cabo acciones específicas relacionadas con cualquier medición del valor razonable o revelación.

---

# 17. Partes vinculadas

Contenido del capítulo	NIA aplicable
Procedimientos de auditoría sobre partes vinculadas y transacciones con estas partes.	550

## Anexo 12.0-1

<b>Valoración del riesgo</b>	<p>Identificar las partes vinculadas, incluyendo los cambios sobre periodos previos.</p> <p>Entender la naturaleza, extensión y finalidad de las transacciones.</p> <p>Considerar el potencial para fraude.</p> <p>Permanecer alerta ante transacciones con partes vinculadas durante toda la auditoría.</p> <p>Considerar los riesgos significativos.</p>	<b>Respuesta al riesgo</b>	<p>¿Sugiere alguna de las circunstancias identificadas por el auditor la participación de las partes vinculadas?</p> <p>Obtener evidencia para sustentar las afirmaciones de la dirección sobre la naturaleza, extensión y finalidad de las transacciones.</p> <p>Si son ajenas del curso normal del negocio, considerar la significatividad de las transacciones.</p> <p>Considerar la medición y reconocimiento de las transacciones y saldos.</p> <p>Considerar el posible fraude.</p>
<b>Informe</b>	<p>¿Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada?</p> <p>¿Existe una incorrección material?</p> <p>¿Es adecuada la revelación en los estados financieros?</p> <p>Obtener manifestaciones de la dirección.</p> <p>Informar sobre cualquier resultado.</p>		



**Párrafo #      Objetivos en las NIA**

- 540.9      Los objetivos del auditor son:
- (a) Sin con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes vinculadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:
    - (i) Reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y
    - (ii) Concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:
      - a. logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
      - b. no inducen a incorrección (en el caso de marcos de cumplimiento); y
  - (b) Asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

**Párrafo #      Extractos aplicables de las NIA**

- 550.10      A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Transacción realizada en condiciones de independencia mutua: una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.
  - (b) Parte vinculada -Una parte que es: (Ref: Apartados.A4-A7)
    - (i) Una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
    - (ii) En el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
      - a. Una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
      - b. Otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
      - c. Otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
        - i. Derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
        - ii. Propietarios que sean familiares próximos; o
        - iii. Personal clave de la dirección compartido.
- No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

## 12.1 Descripción general

Debido a que las partes vinculadas no son independientes entre sí, a menudo hay riesgos más altos de incorrección material en transacciones con partes vinculadas que en transacciones con partes no vinculadas. En consecuencia, los marcos de referencia de información financiera suelen contener requerimientos de contabilidad e información a revelar respecto de las transacciones y saldos de las partes vinculadas.

Estos requerimientos tienen como objetivo proporcionar a los usuarios de los estados financieros un conocimiento de la naturaleza de estas transacciones y saldos y de los efectos reales o potenciales.

A continuación se exponen algunos de los factores potenciales de riesgo respecto a transacciones con partes vinculadas.

### Anexo 12.1-1

Descripción	
<b>Transacciones demasiado complejas</b>	Las partes vinculadas pueden operar mediante un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras.
<b>Relaciones y transacciones no identificadas</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>Las relaciones con partes vinculadas pueden ocultarse ya que presentan una mayor oportunidad para colusión, ocultamiento, o manipulación por parte de la dirección.</li><li>Los sistemas de información de la entidad pueden no ser eficaces para identificar o resumir transacciones y saldos vigentes entre la entidad y sus partes vinculadas.</li><li>La dirección puede no tener conocimiento de la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas.</li></ul>
<b>No realizadas en el curso normal de los negocios</b>	Las transacciones con partes vinculadas pueden no ser realizadas bajo los términos y condiciones normales del mercado, pueden realizarse por debajo de valores razonables; o incluso sin retribución alguna.

La dirección es responsable de la identificación y revelación de las partes vinculadas y de contabilizar las transacciones. Esta responsabilidad requiere que la dirección implemente un control interno adecuado para asegurar que las transacciones con partes vinculadas se identifican y registran de manera adecuada en el sistema de información y se revelan en los estados financieros.

El auditor es responsable de mantener un estado de alerta ante la información con partes vinculadas cuando revise registros o documentos durante la auditoría. Esto incluye la inspección de ciertos documentos clave, pero no requiere una extensa investigación de registros y documentos para identificar específicamente a las partes vinculadas.

En las entidades de pequeña dimensión, es probable que estos procedimientos sean menos sofisticados e informales. La dirección puede no tener fácilmente la información sobre partes vinculadas (es improbable que los sistemas de contabilidad hayan sido realizados para identificar partes vinculadas), así que el auditor puede necesitar hacer indagaciones y revisar cuentas con partes específicas, etc., más allá de los registros contables y información a revelar en las cuentas.

## **Marcos de referencia de información financiera**

Debido a que las partes vinculadas no son independientes entre sí, muchos marcos de referencia de información financiera establecen requerimientos específicos de contabilidad y revelación para las relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas. Esto permite a los usuarios de los estados financieros entender su naturaleza y efectos reales o potenciales en los estados financieros.

Cuando el marco de información financiera aplicable establece requerimientos para la contabilidad y revelación de las partes vinculadas, el auditor tiene una responsabilidad de ejecutar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material que se originen por que la entidad no ha contabilizado o revelado de manera adecuada las relaciones, transacciones, o saldos con las partes vinculadas, de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Cuando el marco de información financiera aplicable establece requerimientos mínimos, o ninguno, sobre las partes vinculadas, sigue siendo necesario que el auditor obtenga un conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones con partes vinculadas de la entidad para poder concluir si los estados financieros, en la medida que los afectan esas relaciones y transacciones:

- logran una imagen fiel (para marcos de imagen fiel); o
- no inducen a error (para marcos de cumplimiento).

Cuando se identifica información que sugiere la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que no se identificaron o revelaron previamente por la dirección, se requiere que el auditor determine si las circunstancias confirman la existencia de estas relaciones o transacciones.

La NIA 550 proporciona orientación sobre la responsabilidad del auditor y los procedimientos de auditoría relativos a las partes vinculadas y a las transacciones con dichas partes.

### *Anexo 12.1-2*

<b>Responsabilidad del auditor cuando:</b>	<b>Descripción</b>
<b>El marco de información financiera aplicable establece requerimientos mínimos o ninguno</b>	Obtener un conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas de la entidad suficiente para: <ul style="list-style-type: none"><li>• Reconocer factores de riesgo de fraude, si los hay, que se originen de las relaciones y transacciones con partes vinculadas que sean relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude; y,</li><li>• Concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros en la medida en que se vean afectados por esas relaciones y transacciones, alcanzan una imagen fiel (para marcos de imagen fiel); o no inducen a error (para marcos de cumplimiento).</li></ul>
<b>El marco de información financiera aplicable fija los requerimientos</b>	Además de los pasos antes descritos, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para cumplir con los requerimientos específicos de contabilidad y revelación sobre relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas.

## 12.2 Evaluación del riesgo

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
550.11	Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría, el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref: apartado A8)
550.12	Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 y la NIA 240 se considerará de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o incorrección que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref: apartados A9-A10)
550.13	El auditor indagará ante la dirección sobre las siguientes cuestiones: (a) la identidad de las partes vinculadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref: apartados A11-A14) (b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y (c) la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.
550.14	El auditor indagará ante la dirección y otras personas de la entidad y aplicará otros procedimientos de valoración del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para: (Ref: apartados A15-A20) (a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; (b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas, y (Ref: apartado A21) (c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
550.15	<p>Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref: Apartados A22-A23)</p> <p>En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste inspeccionará lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;</li> <li>(b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y</li> <li>(c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.</li> </ul>
550.16	<p>En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre: (Ref: apartados A24-A25)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la naturaleza de dichas transacciones; y (Ref: apartado A26)</li> <li>(b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas. (Ref: apartado A27)</li> </ul>
550.17	<p>El auditor compartirá con los restantes miembros del equipo del encargo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad. (Ref: apartado A28)</p>
550.18	<p>En cumplimiento del requerimiento de la NIA 315 relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo. Para ello, el auditor considerará las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.</p>
550.19	<p>En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la NIA 240. (Ref: apartados A6 y A29-A30)</p>

Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material asociados con relaciones y transacciones con partes vinculadas, el auditor debería considerar las cuestiones expuestas a continuación.

Anexo 12.2-1

Identificar riesgos	Descripción
<p><b>Tratar la existencia, naturaleza e impacto de partes vinculadas y de transacciones con estas</b></p>	<p>Investigar sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La identidad de las partes vinculadas, incluyendo los cambios desde el periodo anterior.</li> <li>• La naturaleza de las relaciones entre la entidad y las partes vinculadas.</li> <li>• El tipo y finalidad de cualquier transacción con partes vinculadas.</li> <li>• Los controles, si los hay, que la dirección haya establecido para:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable;</li> <li>– autorizar y aprobar transacciones y acuerdos importantes con partes vinculadas; y</li> <li>– autorizar y aprobar transacciones y acuerdos importantes ajenos al curso normal de negocios.</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Considerar posible fraude</b></p>	<p>Discutir entre el equipo del encargo la susceptibilidad de los estados financieros a incorrecciones materiales debida a fraude o incorrección resultante de relaciones y transacciones con partes vinculadas.</p> <p>También considerar si la dirección está dominada por una sola persona o un grupo pequeño de personas sin controles de compensación. Son indicadores de influencia dominante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la parte vinculada ha vetado decisiones importantes de negocios hechas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad;</li> <li>• las transacciones significativas se refieren a la parte vinculada para su aprobación final;</li> <li>• hay poco o ningún debate entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad respecto de propuestas de negocios iniciadas por la parte vinculada; y</li> <li>• las transacciones que involucran a la parte vinculada (o un familiar cercano de la parte vinculada) rara vez son revisadas y aprobadas de manera independiente.</li> </ul> <p>Puede también existir influencia dominante si la parte vinculada ha jugado un papel de líder al fundar la entidad y sigue jugando este papel en la dirección de la entidad.</p> <p>Si se identifican factores de riesgo de fraude, hacer una valoración de los riesgos de incorrección material. Si pudiera existir un riesgo de incorrección material, generar una respuesta de auditoría adecuada.</p>

Identificar riesgos	Descripción
<b>Permanecer alerta al inspeccionar registros o documentos</b>	<p>Al inspeccionar registros o documentos, mantenerse siempre alerta a relaciones o transacciones no reveladas con partes vinculadas. En particular, inspeccionar los siguientes registros y documentos para partes vinculadas no identificadas o reveladas previamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• confirmaciones bancarias y legales obtenidas;</li> <li>• actas de juntas de accionistas y de los responsables del gobierno de la entidad; y</li> <li>• otros registros o documentos que se consideren necesarios en función de las circunstancias.</li> </ul> <p>Compartir siempre la información obtenida sobre las posibles partes vinculadas con otros miembros del equipo.</p>
<b>Identificar riesgos significativos</b>	Las transacciones importantes con partes vinculadas ajenas al curso normal de los negocios darían origen a riesgos significativos.

### PUNTO A CONSIDERAR

En entidades de pequeña dimensión, puede ser difícil la identificación de transacciones con partes vinculadas. Si el cliente usa un paquete de software estándar para registrar las transacciones, considerar obtener una copia electrónica de las transacciones e importarlas a una hoja de cálculo electrónica. Al usar las características de seleccionar y configurar los criterios de selección, puede ser posible obtener información sobre clientes/proveedores que han realizado solo una cuantas, transacciones pero de gran importe, o aquellos con transacciones significativas de un importe y naturaleza inusuales.

## 12.3 Respuesta al riesgo

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
550.20	Dentro del requerimiento de la NIA 330 de que el auditor responda a los riesgos valorados, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán los requeridos por los apartados 21-24. (Ref: apartados A31-A34)
550.21	En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.



Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
550.22	<p>Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del encargo; (Ref: apartado A35)</li> <li>(b) En caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e</li> <li>(ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;</li> </ul> </li> <li>(c) Aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados en relación con las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas; (Ref: apartado A36)</li> <li>(d) Reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y</li> <li>(e) Si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluará las implicaciones para la auditoría. (Ref: apartado A37)</li> </ul>
550.23	<p>En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) El fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos; (Ref: apartados A38-A39)</li> <li>(ii) Las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y</li> <li>(iii) Las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y</li> </ul> </li> <li>(b) Obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref: apartados A40-A41)</li> </ul>
550.24	<p>En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación. (Ref: apartados A42-A45)</p>

Para responder a los riesgos identificados de incorrección material asociados con relaciones y transacciones con partes vinculadas, el auditor debería considerar las cuestiones que se exponen en la siguiente continuación.



A tratar	Descripción
<p><b>Cuando el auditor identifica acuerdos o información que sugiere la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar si las circunstancias confirman su existencia;</li> <li>• Comunicar con prontitud la información al equipo del encargo;</li> <li>• Pedir a la dirección que identifique todas las transacciones con la parte vinculada;</li> <li>• Si la parte vinculada no fue previamente identificada, preguntar por qué. Considerar:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- fallo de algún control de identificación de partes vinculadas, y</li> <li>- fraude (la no revelación por parte de la dirección parece intencional);</li> </ul> </li> <li>• Reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones importantes con partes vinculadas sin revelar y realizar procedimientos de auditoría posteriores según sea necesario; y</li> <li>• Realizar procedimientos sustantivos de auditoría adecuados.</li> </ul>
<p><b>Transacciones importantes con partes vinculadas ajenas al curso normal del negocio</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspeccionar contratos o acuerdos , si los hay y evaluar si:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- El razonamiento sugiere posible información financiera fraudulenta u ocultación de malversación de activos,</li> <li>- Los términos son congruentes con las explicaciones de la dirección, y</li> <li>- Las transacciones están contabilizadas y reveladas de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y</li> </ul> </li> <li>• Asegurar que las transacciones se han autorizado y aprobado de manera adecuada.</li> </ul>
<p><b>Aseveraciones de la administración</b></p>	<p>Obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría sobre aseveraciones de la administración sobre la naturaleza y extensión de transacciones de partes vinculadas.</p> <p>Considerar si la confirmación externa de los saldos daría evidencia confiable.</p> <p>Considerar la cobrabilidad y valuación de los saldos de final de periodo.</p>

## 12.4 Información

Párrafo #	Extractos aplicables ]de las NIA
550.25	<p>Para la formación de una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700, el auditor evaluará: (Ref: apartado A46)</p> <p>(a) Si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (Ref: apartado A47)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
550.25	(c) Si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas: (i) impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o (ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).
550.26	En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que: (Ref: apartados A48-A49) (a) Han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y (b) Han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.
550.27	Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad. (Ref: Apartado A50)
550.28	El auditor incluirá en la documentación de auditoría los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas.

El auditor debería considerar las siguientes cuestiones.

Anexo 12.4-1

A tratar	Descripción
<b>Documentar e informar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Documentar los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones; y</li> <li>Comunicar a los responsables del gobierno de la entidad cualquier asunto importante que se origine durante la auditoría en conexión con partes vinculadas.</li> </ul>
<b>Obtener manifestación de la administración</b>	<p>Obtener manifestaciones escritas de la dirección (y de los responsables del gobierno de la entidad) de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>han revelado todas las partes vinculadas y sus transacciones; y</li> <li>Esas relaciones y transacciones se han contabilizado y revelado de manera adecuada en los estados financieros.</li> </ul>
<b>Determinar si necesita modificarse la opinión de auditoría</b>	<p>Modificar el informe del auditor si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>No es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada concerniente a partes vinculadas y sus transacciones; o</li> <li>No se considera adecuada las revelaciones de la dirección en los estados financieros (según requiere el marco financiero).</li> </ul>

# 19. Hechos posteriores

## Contenido del capítulo

## NIA aplicables

Responsabilidad del auditor respecto de hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros.

560

## Párrafo # Objetivos en las NIA

560.4

Los objetivos del auditor son:

- (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

## Párrafo # Extractos aplicables de las NIA

560.5

A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Fecha de los estados financieros: fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.
- (b) Fecha de aprobación de los estados financieros: fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos.  
(Ref: apartado A2)

## Párrafo # Extractos relevantes de las NIA

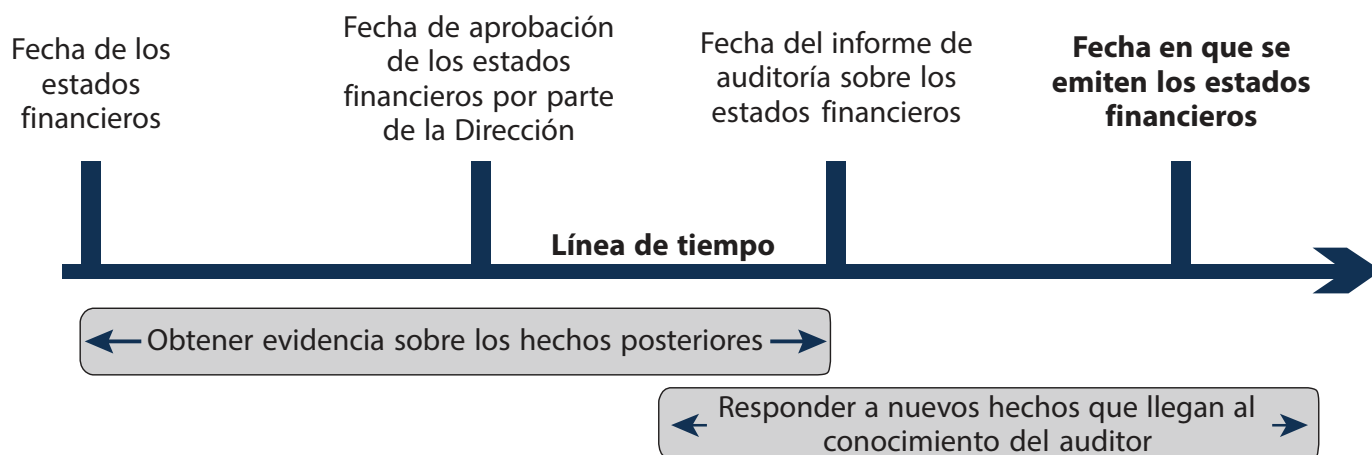
560.5	(a) Fecha del informe del auditor: fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700. (Ref: Apartado A3) (b) Fecha de publicación de los estados financieros: fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. (Ref: Apartados A4-A5) (c) Hechos posteriores al cierre: hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.
-------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 13.1 Descripción general

Esta norma da orientaciones sobre la responsabilidad del auditor respecto de hechos posteriores.

Los hechos posteriores ocurren después de la fecha de los estados financieros (la fecha del cierre del periodo). En el siguiente anexo se muestran otras fechas clave en la preparación, auditoría y emisión de los estados financieros.

#### Anexo 13.1-1



“Hechos posteriores” se refiere a:

- Hechos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría; y
- Sucesos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
560.6	<p>El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros o su revelación en estos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias. (Ref: apartado A6)</p>
560.7	<p>El auditor aplicará los procedimientos que el apartado 6 requiere, de modo que cubra el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría posteriores, que incluirán lo siguiente: (Ref: apartados A7-A8)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.</li> <li>(b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros. (Ref: apartado A9)</li> <li>(c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles. (Ref: apartado A10).</li> <li>(d) La lectura de los últimos estados financieros interinos de la entidad, posteriores al cierre, si los hubiera.</li> </ul>
560.8	<p>Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros o su revelación en estos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</p>
560.9	<p>El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de conformidad con la NIA 580, de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.</p>
560.10	<p>El auditor no tiene la obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría, pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor: (Ref: apartado A11)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;</li> <li>(b) Determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,</li> <li>(c) Indagará sobre el modo en que la dirección piensa tratar la cuestión en los estados financieros.</li> </ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
560.11	<p>Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.</li> <li>(b) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Ampliará los procedimientos de auditoría a los que se refieren los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría; y</li> <li>(ii) Proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados. La fecha del nuevo informe de auditoría no será anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.</li> </ul> </li> </ul>
560.12	<p>En los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la dirección limite la modificación de los estados financieros a los efectos del hecho o de los hechos posteriores al cierre que han dado lugar a la misma, y los responsables de la aprobación de los estados financieros no tengan prohibido limitar su aprobación a dicha modificación, el auditor puede limitar a la modificación los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores al cierre que el apartado 11(b)(i) requiere. En estos casos, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Rectificará el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a la citada modificación, lo cual indica, por lo tanto, que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros descrita en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros; o (Ref: apartado A12)</li> <li>(b) Proporcionará un informe de auditoría nuevo o rectificado que contenga una declaración, en un párrafo de énfasis o en un párrafo sobre otras cuestiones, a través de la cual se haga saber que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros, tal como se describe en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros.</li> </ul>
560.13	<p>En algunas jurisdicciones es posible que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la dirección que publique estados financieros modificados y, por consiguiente, el auditor no necesite proporcionar un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces: (Ref: apartados A13-A14)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada, como requiere la NIA 705, y, a continuación, entregará el informe de auditoría; o</li> <li>(b) Si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: apartados: A15-A16)</li> </ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
560.14	<p>Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los mismos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;</li> <li>(b) Determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,</li> <li>(c) Indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.</li> </ul>
560.15	<p>Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref: apartado A17)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.</li> <li>(b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.</li> <li>(c) Salvo que concurren las circunstancias descritas en el apartado 12: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Ampliará los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y</li> <li>(ii) Proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.</li> </ul> </li> <li>(d) Cuando concurren las circunstancias del apartado 12, rectificará el informe de auditoría o proporcionará un nuevo informe de auditoría, tal como requiere el apartado 12.</li> </ul>
560.16	<p>El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.</p>
560.17	<p>Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: apartado A18)</p>

## Fecha de aprobación de los estados financieros

Puede determinarse como se muestra en el anexo que sigue.

### Anexo 13.1-2

<b>Fecha del dictamen</b>	La fecha más cercana en que los que tienen la <b>autoridad reconocida</b> : <ul style="list-style-type: none"><li>determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluyendo las notas y</li><li>han afirmado que se han responsabilizado de esos estados financieros.</li></ul>
<b>La autoridad reconocida</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>Las personas que prescriben las disposiciones legales o reglamentarias y que siguen los procedimientos necesarios de aprobación de los estados financieros; y</li><li>Las personas indicadas por la propia entidad que siguen sus propios procedimientos de aprobación de los estados financieros.</li></ul>
<b>Necesidad de aprobación de accionistas</b>	La aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión del auditor sobre los estados financieros.

Para determinar la existencia de hechos posteriores y evaluar su impacto, el auditor debería llevar a cabo los siguientes pasos.

### Anexo 13.1-3

Procedimiento	Descripción
<b>Identificar cualquier hecho posterior</b>	<p>Desempeñar procedimientos de auditoría para identificar cualquier hecho posterior que pudiera requerir ajuste de, o revelación en, los estados financieros. Esto debe incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>Entendimiento de los procedimientos de la Dirección (si los hay) para identificar los hechos posteriores;</li><li>Hacer investigaciones con la Dirección (y con los encargados del gobierno corporativo) sobre:<ul style="list-style-type: none"><li>Nuevos compromisos, solicitudes de préstamo o garantías,</li><li>Ventas o adquisiciones de activos que hayan ocurrido o estén planeadas,</li><li>Incrementos en capital o emisión de instrumentos de deuda,</li><li>Acuerdos para fusionar o liquidar;</li><li>Activos apropiados por el gobierno o destruidos (por ejemplo, por incendio o inundación),</li><li>Litigios, reclamaciones y contingencias,</li><li>Cualesquier ajustes contables que se hayan hecho o que se contemple hacer,</li><li>Cualesquier eventos que hayan ocurrido o es probable que ocurran y que cuestionarán lo adecuado del supuesto de empresa en funcionamiento u otras políticas contables,</li><li>Cualesquier eventos pertinentes a la medición de estimaciones o provisiones en los estados financieros, y</li><li>Cualesquier eventos pertinentes a la recuperabilidad de activos;</li></ul></li></ul>



Procedimiento	Descripción
<b>Identificar cualquier hecho posterior</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leer las minutas, si las hay, de las juntas (de la Dirección y los encargados del gobierno corporativo) celebradas después de la fecha de los estados financieros, e investigar sobre asuntos discutidos en juntas de las que no haya aún minutas disponibles; y</li> <li>• Leer los informes financieros producidos después del final del periodo, si los hay.</li> </ul>
<b>Obtener declaraciones escritas</b>	<p>Considerar si pueden ser necesarias declaraciones escritas que cubran ciertos hechos posteriores como soporte de otras evidencias de auditoría, y por lo tanto, obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría.</p>
<b>Hechos que llegan a conocimiento del auditor</b> <i>(Después de la fecha del dictamen del auditor, pero antes de emitir los estados financieros)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Discutir el asunto con la Dirección (y con los encargados del gobierno corporativo);</li> <li>• Determinar si los estados financieros necesitan modificación y, de ser así: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Investigar cómo intenta la Dirección abordar el asunto en los estados financieros,</li> <li>- Desempeñar cualesquier procedimientos adicionales de auditoría que se requieran, y</li> <li>- Emitir un nuevo informe del auditor sobre los estados financieros modificados. Esto podría también incluir doble fecha del informe limitada a las modificación (ver Volumen 1, Capítulo 13.2) o la inclusión de un párrafo de énfasis de asunto; y</li> </ul> </li> <li>• Cuando la Dirección no modifica los estados financieros, el auditor debe emitir una opinión modificada del auditor.</li> <li>• Si el informe del auditor ya ha sido publicado, notificar a la Dirección (y a los encargados del gobierno corporativo) no publicar los estados financieros a terceros antes de que se hayan hecho las modificaciones necesarias.</li> <li>• Si los estados financieros se publican a pesar de la notificación, emprender la acción necesaria (después de consultar con el asesor legal) para prevenir que se use el informe del auditor como soporte.</li> </ul>
<b>Hechos que llegan a conocimiento del auditor</b> <i>(Después de emitir los estados financieros)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Discutir el asunto con la Dirección (y los encargados del gobierno corporativo);</li> <li>• Determinar si los estados financieros necesitan modificación y, de ser así, investigar cómo intenta la Dirección abordar el asunto en los estados financieros;</li> <li>• Si la Dirección modifica los estados financieros: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Extender los procedimientos de auditoría de los hechos posteriores a la fecha del nuevo informe a menos que el informe del auditor se modifique para incluir una fecha adicional limitada a una modificación particular (ver Volumen 1, Capítulo 13.2),</li> <li>- Desempeñar cualesquier procedimientos adicionales de auditoría que se requieran,</li> <li>- Revisar las acciones de la Dirección para asegurar que se informe de la situación a quien haya recibido los estados financieros publicados previamente y el correspondiente informe del auditor, y</li> <li>- Entregar un nuevo informe del auditor sobre los estados financieros modificados;</li> </ul> </li> </ul>

Procedimiento	Descripción
<b>Hechos que llegan a conocimiento del auditor</b> ( <i>Después de emitir los estados financieros</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>Emitir un nuevo informe del auditor o uno modificado que incluya un párrafo de énfasis de asunto (ver Volumen 1, Capítulo 13.2). Si la Dirección no da los pasos para asegurar que se informe de la situación a cualquiera que haya recibido los estados financieros previamente publicados: <ul style="list-style-type: none"> <li>Notificar a la Dirección (y a los encargados del gobierno corporativo) de que el auditor emprenderá la acción pertinente para buscar prevenir que se use el informe del auditor como soporte; y</li> </ul> </li> <li>Si, a pesar de esta notificación, la Dirección (o los encargados del gobierno corporativo) no dan los pasos necesarios, tomar la acción pertinente (como consultar con el asesor legal) para prevenir que se use el informe del auditor como soporte.</li> </ul>

### PUNTO A CONSIDERAR

Es en el interés tanto del auditor como del cliente completar el trabajo necesario para emitir el informe del auditor oportunamente. Esto minimizará el trabajo implicado para identificar, evaluar y, posiblemente, revelar los hechos posteriores en los estados financieros.

## 13.2 Doble fecha

Los hechos posteriores que se conocen después de la fecha del dictamen del auditor suelen dar como resultado que se requiera trabajo adicional de auditoría que afecta a los saldos de cuentas, estimaciones contables, provisiones y otras revelaciones en los estados financieros. En estas situaciones, se debe emitir un nuevo dictamen del auditor cuya fecha no debe ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros modificados.

Sin embargo, para ciertos hechos posteriores, el trabajo adicional de auditoría que se requiere puede limitarse únicamente a la modificación de los estados financieros según se describe en la nota pertinente a los estados financieros. En estas situaciones (suponiendo que lo permitan las leyes o regulaciones locales), debe retenerse la fecha original del informe, pero se añade una nueva fecha (fecha doble) para informar a los lectores que los procedimientos de auditoría posteriores a la fecha original se limitaron a la modificación posterior.

Ejemplo de una situación que implica doble fecha:

- El informe original del auditor se fechó el 15 de septiembre de 20XX;
- El 22 de octubre de 20XX, la entidad anunció la venta de una parte importante de su negocio. La Dirección preparó una nueva nota (Y) describiendo el evento para su inclusión en los estados financieros; y
- El trabajo de auditoría realizado en los detalles de la nota Y se completó el 3 de noviembre de 20XX.

La redacción revisada para la doble fecha del dictamen del auditor debe ser como sigue:

“15 de septiembre de 20XX, excepto para la Nota Y, que es del 3 de noviembre de 20XX.”

# 21. Empresa en funcionamiento

Contenido del capítulo	NIA relevante
La responsabilidad del auditor sobre el uso de la Dirección del supuesto de empresa en funcionamiento en los estados financieros, y la evaluación de la Dirección de la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.	570

## Anexo 14.0-1

### Evaluación del riesgo

Considerar y preguntar a la Dirección sobre la existencia de eventos/condiciones que puedan proyectar duda sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.  
Revisar la evaluación de la Dirección de posibles eventos/condiciones y cualesquier respuestas/planes.  
Permanecer alerta ante posibles condiciones o eventos durante la auditoría.

### Respuesta al riesgo

Si se han identificado eventos/condiciones:

- Pedir a la Dirección su plan de acción;
- Evaluar el plan de acción de la Dirección;
- Revisar la confiabilidad de los datos usados y el soporte para los supuestos que se usan en los pronósticos de flujo de efectivo.

Preguntar a la Dirección sobre eventos/condiciones más allá del periodo de evaluación de la Dirección.  
Considerar cualquier hecho o información adicional que esté disponible.

### Información

Determinar si:

- Existe una falta de seguridad de importancia relativa en relación con los eventos/condiciones identificados;
- El uso del supuesto de empresa en funcionamiento es apropiado.

¿Describen totalmente los estados financieros algún evento/condición de empresa en funcionamiento y revelan alguna falta de seguridad material?  
Obtener declaraciones de la Dirección.

<b>Párrafo #</b>	<b>Objetivo(s) NIA</b>
------------------	------------------------

570.9	Los objetivos del auditor son:
-------	--------------------------------

- |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <ul style="list-style-type: none"><li>(a) La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la adecuación de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;</li><li>(b) la determinación, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, de la existencia o no de una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y</li><li>(c) la determinación de las implicaciones para el informe de auditoría.</li></ul> |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

## 14.1 Generalidades

El supuesto de empresa en funcionamiento es fundamental para la preparación de los estados financieros.

La NIA 570 proporciona guías sobre la responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros respecto al supuesto de empresa en funcionamiento y de la evaluación de la Dirección de la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
------------------	----------------------------------------

570.2	De acuerdo con la hipótesis de empresa en funcionamiento, se considera que una entidad continuará con su negocio en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que la hipótesis de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones la hipótesis de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales). Cuando la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: apartado A1).
-------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

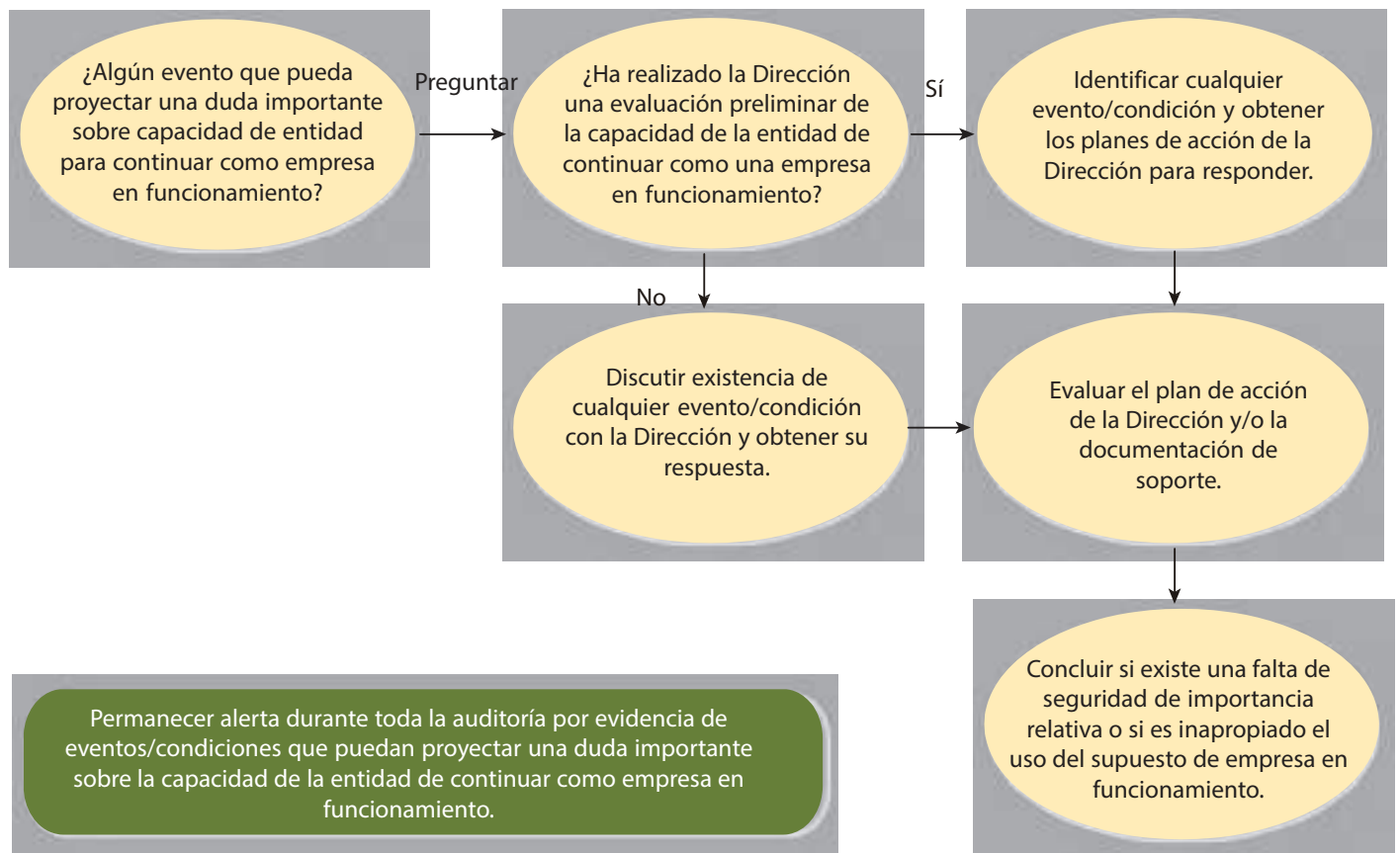
Bajo el supuesto de empresa en funcionamiento, ordinariamente se considera que una entidad continúa en negocios por el futuro previsible sin la intención ni la necesidad de liquidación, de dejar de operar o de buscar protección contra acreedores según las leyes o regulaciones. En consecuencia, los activos y pasivos se registran con base en que la entidad podrá realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal del negocio.

## 14.2 Procedimientos de evaluación del riesgo

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
570.10	<p>Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315, el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref: apartados A2-A5)</p> <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="337 495 1383 709">(a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o</li><li data-bbox="337 716 1383 930">(b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista de la hipótesis de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.</li></ul>
570.11	<p>El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: apartado A6)</p>

Los requisitos pueden resumirse como sigue.

Anexo 14.2-1



A continuación, ejemplos de algunos eventos o condiciones que, en lo individual o colectivamente, pueden proyectar una duda importante sobre el supuesto de empresa en funcionamiento.

Anexo 14.2-2

Indicadores	Descripciones
<b>Financieros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Posición de pasivo neto o pasivo neto circulante.</li> <li>• Préstamos a plazo fijo que se aproximan a madurez sin prospectos realistas de renovación o reembolso, o excesiva dependencia de préstamos a corto plazo para financiar activos de largo plazo.</li> <li>• Indicadores de retiro de soporte financiero por parte de acreedores.</li> <li>• Estados financieros históricos o prospectivos indican flujos de efectivo de operación negativos.</li> <li>• Coeficientes (ratios) financieros clave adversos.</li> <li>• Pérdidas de operación sustanciales o importante deterioro en el valor de activos que se usan para generar flujos de efectivo.</li> <li>• Atrasos o discontinuación de dividendos.</li> </ul>

Indicadores	Descripciones
<b>Financieros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Incapacidad de cumplir con los términos de convenios de préstamos.</li> <li>• Cambio de condiciones de crédito a efectivo contra entrega en las transacciones con proveedores.</li> <li>• Incapacidad de obtener financiamiento para desarrollo esencial de nuevos productos u otras inversiones esenciales.</li> </ul>
<b>Operativos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intenciones de la Dirección de liquidar la entidad o de cesar operaciones.</li> <li>• Pérdida clave de Dirección, sin reposición.</li> <li>• Pérdida de un mercado importante, cliente(s) clave(s), franquicia, licencia o proveedor(es) importante(s).</li> <li>• Dificultades de mano de obra.</li> <li>• Escasez de suministros importantes.</li> <li>• Emergencia de un competidor muy exitoso.</li> </ul>
<b>Otros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Incumplimiento con requisitos de capital u otros requisitos estatutarios.</li> <li>• Procedimientos legales o de regulación pendientes contra la entidad que pueden, si tienen éxito, dar como resultado reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.</li> <li>• Cambios en la ley o regulación o política de gobierno que se espera que afecten de manera adversa a la entidad.</li> <li>• Catástrofes no cubiertas con seguro o con un seguro pequeño.</li> </ul>

La importancia de estos eventos o condiciones a menudo puede mitigarse por otros factores. Por ejemplo, el efecto de que una entidad no pueda hacer sus pagos normales de deuda puede compensarse con planes de la Dirección de mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como disponer de activos, reprogramar las devoluciones de préstamos u obtener capital adicional. De modo similar, la pérdida de un proveedor importante puede mitigarse con la disponibilidad de una fuente alterna de suministro.

### 14.3 Valoración de la evaluación de la Dirección

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
570.12	El auditor valorará la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A7-A9; A11-A12)
570.13	Para valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su evaluación, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si esta específica un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (Ref: apartados A10-A12)

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
570.14	Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.
570.15	El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: apartados A13-A14)

### ***Evaluación de los planes de la Dirección en pequeñas entidades***

La Dirección de entidades pequeñas puede no haber preparado una evaluación detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Pueden usar de soporte, en vez de su conocimiento profundo del negocio y prospectos futuros anticipados.

Los procedimientos típicos de evaluación del auditor deben incluir:

- Discutir con la Dirección el financiamiento de mediano y largo plazo;
- Corroborar las intenciones de la Dirección contra el entendimiento obtenido sobre la entidad y evidencia documental;
- Satisfacer el requisito de que la Dirección alargue su periodo de evaluación a cuando menos 12 meses. Esto podría lograrse mediante discusión, investigación e inspección de la documentación de soporte, y que el auditor evalúe los resultados en cuanto a su factibilidad. Por ejemplo, una predicción de ingresos de ventas futuras podría soportarse con potenciales órdenes de ventas o contratos de ventas, e
- Investigar si la Dirección tiene conocimiento de eventos/condiciones más allá del periodo de la evaluación de la Dirección que pudieran proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Los factores particulares que pudieran proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento incluyen:

- **La capacidad de la entidad de soportar condiciones adversas**  
Las pequeñas entidades pueden tener capacidad de respuesta rápida para explotar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener las operaciones.
- **Disponibilidad de financiamiento**  
Podría incluir que bancos u otros prestadores dejen de soportar a la entidad. Podría incluir también un retiro o una alteración importante en los términos de un préstamo o garantías de préstamos del gerente-dueño (u otras partes relacionadas como miembros de la familia).
- **Otros cambios importantes**  
Podría incluir la posible pérdida de un proveedor principal, cliente importante, empleado clave o el derecho a operar bajo licencia, franquicia u otro acuerdo legal.



El siguiente anexo expone los procedimientos del auditor en estas situaciones.

Anexo 14.3-1

A tratar:	Descripción
<b>Evidencia documental disponible</b>	<p>Documentar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Términos de cualquier préstamo y financiamiento otorgados a la entidad;</li> <li>• Detalles de préstamos subordinados a un tercero como el banco;</li> <li>• Detalles de financiamiento por terceros con base en garantías o activos personales como prenda colateral; y</li> <li>• Detalles de otros cambios que pudieran proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.</li> </ul>
<b>Soporte adicional disponible</b>	<p>Evaluar la capacidad del gerente-dueño u otras partes relacionadas para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proporcionar el soporte adicional necesario como préstamos o garantías; y</li> <li>• Cumplir con las obligaciones bajo los acuerdos de soporte.</li> </ul>
<b>Otros cambios importantes</b>	<p>Abordar el impacto sobre las operaciones de un cambio importante como pérdida de un cliente clave, proveedor, empleado clave, o pérdida de ingreso de ventas debido a obsolescencia técnica, nueva competencia, etcétera.</p>
<b>Pedir confirmaciones escritas</b>	<p>Pedir confirmación escrita sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Términos y condiciones del soporte financiero que se proporciona;</li> <li>• Intenciones o entendimiento del gerente-dueño respecto del soporte que se proporciona.</li> </ul>

## 14.4 Respuesta al riesgo-Cuando se identifican los eventos/hechos

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
570.16	<p>Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref: apartado A15)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.</li> <li>(b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la empresa en funcionamiento, si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: apartado A16)</li> </ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
570.16 (continúa)	<p>(d) Cuando la entidad haya preparado una previsión de flujos de efectivo y el análisis de dicha previsión sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: (Ref: apartados A17-A18)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar la previsión; y</li> <li>(ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa la previsión están adecuadamente fundamentadas.</li> </ul> <p>(e) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.</p> <p>(f) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuación futura y con la viabilidad de dichos planes.</p>

Cuando el auditor identifique eventos/condiciones de empresa en funcionamiento, el siguiente paso es desempeñar procedimientos adicionales (incluyendo consideración de factores atenuantes) para determinar si existe o no una falta de seguridad material.

### ***Incertidumbre (falta de seguridad) material***

Pueden identificarse eventos o condiciones que proyecten duda sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y probabilidad de ocurrencia es tal que, a juicio del auditor, la revelación apropiada de la naturaleza e implicaciones de la falta de seguridad es necesaria para la presentación razonable de los estados financieros, o, en el caso de un marco de referencia de cumplimiento, para que los estados financieros no lleven a interpretaciones erróneas.

Los planes de acción de la Dirección para tratar los asuntos de empresa en funcionamiento incluyen típicamente una o más de las siguientes estrategias:

- Liquidar activos;
- Pedir prestado dinero o reestructurar deuda;
- Reducir o retrasar los gastos;
- Reestructurar operaciones, incluyendo operaciones y servicios;
- Buscar una fusión o adquisición; o
- Incrementar capital.

El siguiente anexo expone los pasos que debe dar el auditor para tratar asuntos de empresa en funcionamiento.

A tratar:	Descripción
<b>Obtener evaluación y plan de la Dirección</b>	Si no se ha proporcionado, pedir a la Dirección que haga una evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
<b>Evaluar planes de acción de la Dirección</b>	<p>Evaluar las acciones futuras de la Dirección para tratar la evaluación del negocio en marcha.</p> <p>Abordar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Mejorará la situación el resultado de los planes?</li> <li>• ¿Son factibles los planes bajo las circunstancias?</li> <li>• ¿Cuán confiables son los pronósticos de utilidades/flujo de efectivo, y qué soporte hay para los supuestos utilizados?</li> <li>• Identificar, discutir y obtener evidencia para otros factores que puedan afectar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tales como: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Malos resultados de operaciones recientes,</li> <li>- Incumplimientos de términos en obligaciones y convenios de préstamos,</li> <li>- Referencias en minutas de juntas a dificultades de financiamiento,</li> <li>- Existencia de litigios/reclamaciones y estimación de implicaciones financieras,</li> <li>- Existencia, legalidad y exigibilidad de arreglos para proporcionar o mantener soporte financiero con terceros y partes relacionadas,</li> <li>- Capacidad financiera de terceros y partes relacionadas para proporcionar fondos adicionales o garantías de préstamos,</li> <li>- Otros hechos posteriores, e</li> <li>- Indicadores de fraude tales como abuso de la Dirección, transacciones ficticias u ocultación de hechos de importancia relativa.</li> </ul> </li> <li>• Existencia continuada, términos y lo adecuado de las facilidades de préstamos.</li> <li>• Reportes sobre acciones reguladoras.</li> <li>• Lo adecuado del soporte para cualquier plan de disposición de activos.</li> </ul> <p>También considerar el impacto de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en que hizo la Dirección su evaluación y planes.</p>
<b>Obtener confirmaciones escritas</b>	Solicitar declaraciones escritas de la Dirección (y de los encargados del gobierno corporativo) respecto a sus planes de acción futura y factibilidad.

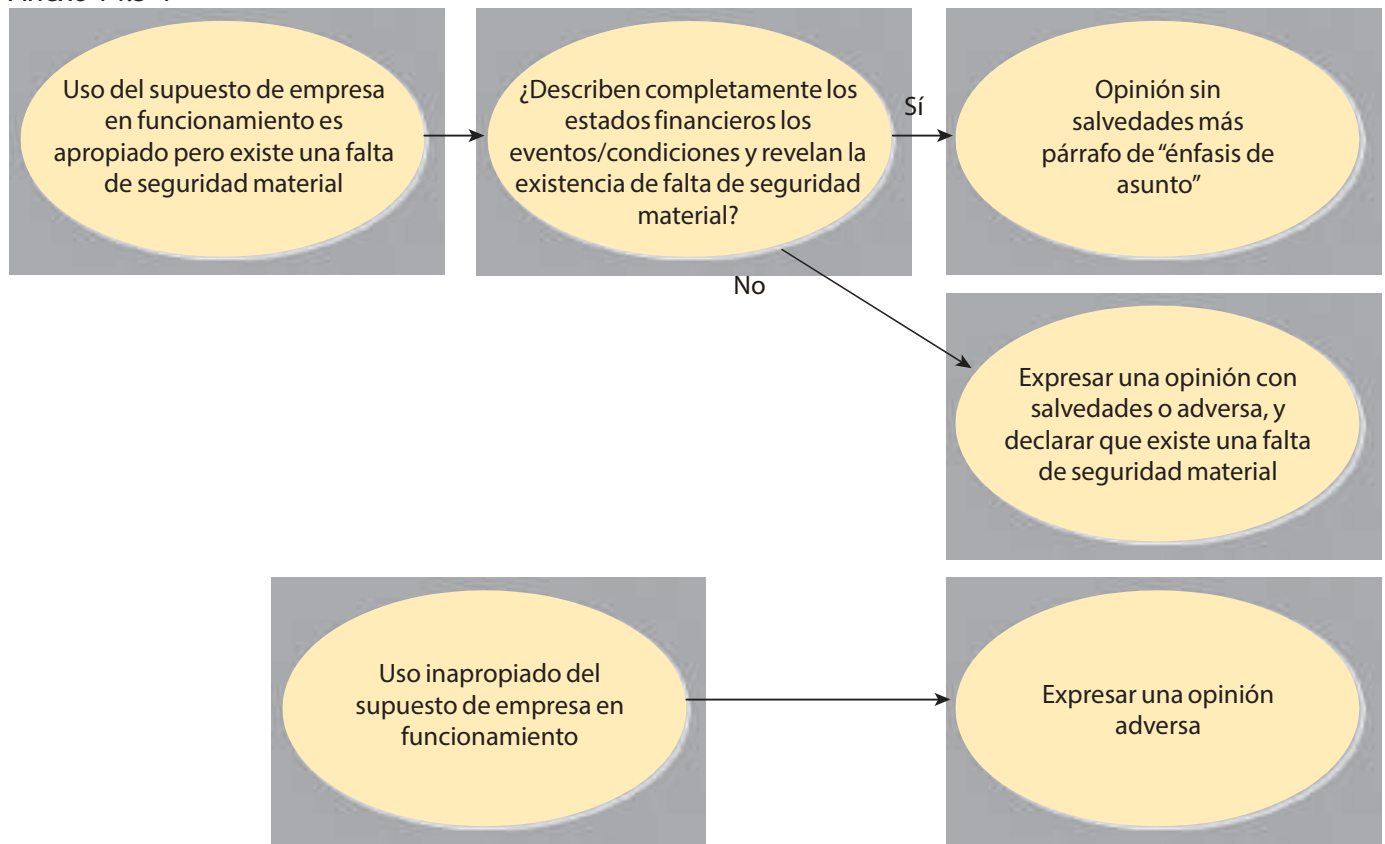
## 14.5 Información (dictamen)

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
570.17	<p>Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref: apartado A19)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) la presentación razonable de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de presentación razonable o</li><li>(b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.</li></ul>
570.18	<p>Si el auditor concluye que la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Describen adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o condiciones; y</li><li>(b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por lo tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: apartado A20)</li></ul>
570.19	<p>Si se revela la información adecuada en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada e incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Destacar la existencia de una incertidumbre material en relación con el hecho o la condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y</li><li>(b) Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 18. (Véase la NIA 706) (Ref: apartados A21-A22)</li></ul>
570.20	<p>Si la información revelada en los estados financieros no es adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según proceda, de conformidad con la NIA 705. El auditor manifestará en el informe de auditoría que existe una incertidumbre material y que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: apartados A23-A24)</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
570.21	Si los estados financieros se han preparado bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicha hipótesis no es adecuada, el auditor expresará una opinión desfavorable. (Ref: apartados A25-A26)
570.22	Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración, cuando el auditor se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones del hecho para el informe de auditoría. (Ref: apartado A27)
570.23	Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad, el auditor les comunicará los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación a los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;</li> <li>(b) si es adecuada la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros; y</li> <li>(c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros.</li> </ul>
570.24	Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso puede estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 17.

El paso final es determinar el impacto de eventos/condiciones no identificados sobre el dictamen del auditor y comunicar la decisión a la Dirección y a los encargados del gobierno corporativo, cuando sea aplicable. El siguiente anexo resume los requisitos.

Anexo 14.5-1



## 23. Resumen de requisitos de otras NIA

Contenido del capítulo	NIA relevantes
Un resumen de requisitos de auditoría en NIA específicas que no se tratan en otra parte de esta Guía.	250, 402, 501, 510 600, 610, 620, 720

### 15.1 Generalidades

Este capítulo contiene un resumen de los requisitos de auditoría contenidos en las NIA que no se han tratado de manera específica en otra parte de la Guía, según el anexo siguiente.

#### Anexo 15.1-1

NIA	Título	Referencia capítulo
250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	V1-15.2
402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios	V1-15.3
501	Evidencia de auditoría—Consideraciones específicas para determinadas áreas	V1-15.4
510	Encargos iniciales de auditoría—SalDOS de apertura	V1-15.5
600	Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	V1-15.6
610	Utilización del trabajo de los auditores internos	V1-15.7
620	Utilización del trabajo de un experto del auditor	V1-15.8
720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados	V1-15.9

## 15.2 NIA 250—Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

Anexo 15.2-1

<b>Valoración del riesgo</b>	<p>Entender:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El marco de referencia legal/regulatorio y su industria/sector.</li> <li>• Cómo cumple la entidad con el marco de referencia.</li> <li>• Investigar sobre cumplimiento con leyes y regulaciones.</li> <li>• Inspeccionar correspondencia con autoridades de licencias y regulatorias.</li> </ul>	<b>Respuesta al riesgo</b>	<p>Determinar casos de incumplimiento mediante procedimientos de auditoría como lectura de documentos, investigación con la Dirección y pruebas sustantivas.</p> <p>Determinar la naturaleza de cualquiera reclamación, discutir con la Dirección y evaluar el impacto en los estados financieros.</p>
<b>Información</b>		<p>¿Se han revelado de manera apropiada los casos de incumplimiento de importancia relativa en los estados financieros?</p> <p>Reportar a la Dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.</p> <p>Obtener manifestaciones de la Dirección.</p>	

Párrafo #	Objetivo(s) NIA
250.10	<p>Los objetivos del auditor son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros;</li> <li>(b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros; y</li> <li>(c) responder adecuadamente al incumplimiento o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.</li> </ul>



**Párrafo # Extractos relevantes de las NIA**

250.11	<p>A efectos de esta NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:</p> <p>Incumplimiento: acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad) por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o los empleados de la entidad.</p>
--------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

El incumplimiento por parte de la entidad con leyes o regulaciones podría dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

La responsabilidad de la prevención y detección del incumplimiento con leyes y regulaciones descansa en la Dirección y en los responsables del gobierno de la entidad. Las acciones de la Dirección para abordar estos riesgos podrían incluir:

- Mantener un registro de leyes importantes, y un registro de cualesquier quejas recibidas;
- Monitorear requisitos legales y diseñar procedimientos/controles internos para asegurar el cumplimiento con estos requisitos;
- Contratar asesores legales para ayudar en el monitoreo de los requisitos legales; y
- Desarrollar, publicitar, implementar y seguir un código de conducta.

Cuando el auditor detecta casos de incumplimiento, se necesitará considerar el impacto en los estados financieros y otros aspectos de la auditoría (como la integridad de la Dirección/empleados).

### **Evaluación del riesgo**

**Párrafo # Extractos relevantes de las NIA**

250.12	<p>Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, de conformidad con la NIA 315, el auditor adquirirá un conocimiento general del:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera; y</li><li>(b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref: apartado A7)</li></ul>
250.14	<p>El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: (Ref: apartado A9-A10):</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad; e</li><li>(b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.</li></ul>

Los procedimientos de valoración del riesgo implican obtener un entendimiento general del marco de referencia legal y regulatorio y de cómo cumple la entidad con ese marco de referencia. Este entendimiento general podría incluir los asuntos que se exponen a continuación.

Anexo 15.2-2

A tratar:	Descripción
<b>Identificar leyes y regulaciones relevantes a los estados financieros</b>	<p>Qué leyes y regulaciones abordan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿La forma y contenido de los estados financieros?</li> <li>• ¿Los temas de información financiera específica a la industria?</li> <li>• ¿Contabilidad de transacciones bajo contratos del gobierno?</li> <li>• ¿La acumulación o reconocimiento de gastos por costos de impuestos o pensiones?</li> </ul>
<b>Hacer investigaciones con la Dirección</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Qué otras leyes o regulaciones existen que pueda esperarse que tengan un efecto fundamental en las operaciones de la entidad (por ejemplo, licencias de operación, pactos con bancos, regulaciones ambientales, etcétera)?</li> <li>• Qué políticas y procedimientos se usan para: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Asegurar cumplimiento con leyes y regulaciones,</li> <li>- Identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones de litigios.</li> </ul> </li> <li>• ¿Qué incumplimientos (si los hay) de regulaciones u otras leyes han ocurrido y resultado en multas, litigios u otras consecuencias?</li> <li>• ¿Qué litigios pendientes u otras acciones existen por presunto incumplimiento con leyes y regulaciones?</li> </ul>
<b>Inspeccionar correspondencia</b>	<p>Revisar correspondencia, reportes y otras interacciones con autoridades relevantes de licencias y reguladoras.</p>

**Respuesta al riesgo**

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
250.13	<p>El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros. (Ref: apartado A8)</p>
250.15	<p>Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento. (Ref: apartado A11)</p>
250.16	<p>El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen manifestaciones escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de un posible incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref: apartado A12)</p>

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
250.17	En ausencia de incumplimientos identificados o de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 12 a 16.

El plan de auditoría debe tratar asuntos como los esbozados en el siguiente anexo.

Anexo 15.2-3

<b>A tratar:</b>	<b>Descripción</b>
<b>¿Hay casos de incumplimiento?</b>	Los procedimientos de auditoría podrían incluir: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Leer minutas y documentos relevantes, correspondencia, etcétera;</li> <li>• Investigar con la Dirección y con el asesor legal sobre litigios, reclamaciones, y evaluaciones; y</li> <li>• Desempeñar pruebas sustantivas de detalles de tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar.</li> </ul>
<b>Obtener manifestaciones de la Dirección</b>	Requerir a la Dirección que confirme que se han revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento con leyes y regulaciones.

### ***Incumplimiento identificado o sospecha de incumplimiento***

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
250.18	Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá: (Ref: apartado A13) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Conocimiento de la naturaleza del hecho y de las circunstancias en las que se ha producido; e</li> <li>(b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ref: apartado A14)</li> </ul>
250.19	Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref: apartados A15-A16)

<b>Párrafo # Extractos relevantes de las NIA</b>	
250.20	Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.
250.21	El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref: apartados A17-A18)
250.22	Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la misma y, por ello, tengan conocimiento de las cuestiones ya comunicadas por el auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un posible incumplimiento, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.
250.23	Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 22 se considera intencionado y material, el auditor lo comunicará a los responsables del gobierno de la entidad tan pronto como sea posible.
250.24	Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

Cuando se sospechan casos de posible incumplimiento con leyes y regulaciones, el auditor debe responder según el siguiente anexo.

*Anexo 15.2-4*

<b>Pasos</b>	<b>Respuesta del auditor</b>
1.	Obtener un entendimiento de la naturaleza del acto y las circunstancias. Esto debe ser suficiente para evaluar el posible efecto en los estados financieros.
2.	Documentar los resultados y discutirlos con la Dirección. Si se cree que el incumplimiento es intencional y de importancia relativa, el auditor debe comunicar el resultado sin retraso. Cuando no puede verificarse la información adecuada sobre la sospecha de incumplimiento y los efectos potenciales sobre los estados financieros, el auditor debe considerar el efecto de la falta de evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre el dictamen del auditor.

**Continúa...**

*...viene de la anterior*

Pasos	Respuesta del auditor
3.	Considerar las implicaciones del incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría. En particular, considerar la confiabilidad de las manifestaciones de la Dirección.
4.	Reportar el asunto al siguiente nivel superior de autoridad si implica a la Dirección senior o a los responsables del gobierno de la entidad. Cuando no exista autoridad superior, el auditor debe considerar la necesidad de obtener asesoría legal.
5.	Expresar una opinión modificada o una denegación si el incumplimiento tiene un efecto de importancia relativa en los estados financieros, y no se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros. (Ver Volumen 2, Capítulo 23)

## Documentación

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
250.29	El auditor hará constar en la documentación de auditoría los incumplimientos identificados, o los indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y los resultados de las discusiones con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad. (Ref: apartado A21)

La documentación típica incluye:

- Copias de registros o documentos relevantes; y
- Minutas de discusiones sostenidas con la Dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, u otras partes fuera de la entidad.

### 15.3 NIA 402—Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

Párrafo #	Objetivo(s) NIA
402.7	Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando esta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:  (a) Obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los controles internos de la entidad usuaria relevantes para la auditoría, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material; y (b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

<b>Valoración del riesgo</b>	<p>¿Qué servicios (relevantes a la auditoría) prestan las organizaciones de servicios?</p> <p>¿Qué controles internos hay instalados, relevantes a los servicios prestados?</p> <p>¿A qué grado se depende de los controles instalados en la organización de servicio?</p> <p>¿Hay disponible un reporte tipo 1 o un reporte tipo 2?</p>	<b>Respuesta al riesgo</b>	<p>¿Se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada dentro de la entidad usuaria? Si la respuesta es no:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hacer arreglos para que los procedimientos se realicen en la organización de servicios, o</li> <li>• Determinar si puede usarse como soporte un reporte tipo 2, si lo hay disponible.</li> </ul> <p>Investigar sobre hechos como fraude o incumplimiento con leyes y regulaciones.</p>
<div style="background-color: #ffc000; color: white; text-align: center; vertical-align: middle; padding: 10px; width: 50px; margin: 0 auto;"><b>Información</b></div> <p>No hacer referencia al trabajo de auditor del servicio a menos que el informe del auditor haya sido modificado (con salvedades).</p> <p>Si no obtuvo evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificar el dictamen del auditor.</p>			

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
402.8	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:</p> <p>(a) Controles complementarios de la entidad usuaria: controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.</p> <p>(b) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA “informe tipo 1”), informe que comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Una descripción preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y</li> <li>(ii) un informe elaborado por el auditor del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.</li> </ul>

## Párrafo # Extractos relevantes de las NIA

402.8  
(continúa)

- (c) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA "informe tipo 2"), informe que comprende:
- (i) una descripción preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un periodo específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un periodo específico; y
  - (ii) un informe elaborado por el auditor del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:
    - a. Su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y
    - b. una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.
- (d) Auditor de la entidad prestadora del servicio: auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de esta.
- (e) Organización de servicios: organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias.
- (f) ) Sistema de la organización de servicios: políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor del servicio.
- (g) Subcontratación de la organización de servicios subcontratada: organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias.
- (h) Auditor de la entidad usuaria: auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria.
- (i) Entidad usuaria: entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

Muchas entidades (incluyendo algunas muy pequeñas) a menudo subcontratan ciertas actividades financieras de procesamiento como:

- Nómina;
- Ventas por Internet;
- Servicios de TI;
- Dirección de activos (inventario, almacenamiento, inversiones, etcétera);y

- Servicios de teneduría de libros. Esto incluiría procesamiento de transacciones, mantenimiento de registros contables, y preparación de estados financieros.

Estas organizaciones de terceros (que prestan servicios relevantes a la información financiera) se conocen como "organizaciones de servicios".

Cuando se usan organizaciones de servicios, el auditor necesita considerar el efecto de estos arreglos sobre el control interno de la entidad. Esto incluye:

- Obtener suficiente información para evaluar los riesgos de incorrección material; y
- Diseñar una respuesta apropiada.

En pequeñas entidades, los servicios subcontratados pueden bien ser importantes al funcionamiento de la entidad, pero pueden no ser relevantes para la auditoría. Esto pudiera ocurrir cuando haya suficientes controles internos dentro de la entidad para abordar los riesgos de incorrección material, o cuando puedan realizarse procedimientos sustantivos de auditoría para abordar los riesgos identificados.

#### **PUNTO A CONSIDERAR**

Usar una organización de servicios para preparar los estados financieros no releva a la Dirección (y a los responsables del gobierno de la entidad) de sus responsabilidades por los estados financieros.

Hay dos tipos de reportes que pueden proporcionar las organizaciones de servicios a sus usuarios:

- **Reportes tipo 1-descripción y diseño de controles en una organización de servicios**  
Estos reportes proporcionan evidencia sobre el diseño e implementación de controles, pero no su efectividad operativa. Estos reportes pueden ser informativos, pero son de uso limitado al auditor para su entendimiento de si los controles clave en la organización de servicios operaron de manera efectiva durante el periodo que se está auditando.
- **Reportes tipo 2-descripción, diseño y efectividad operativa de controles**  
Estos reportes puede usarlos el auditor para considerar si:
  - Los controles puestos a prueba por el auditor de la organización de servicios son relevantes al tipo de transacciones de la entidad, saldos contables, información a revelar y aseveraciones relacionadas, y
  - Las pruebas de controles del auditor de la organización de servicios y sus resultados son adecuados (es decir, la duración del periodo cubierto por las pruebas del auditor de la organización de servicios y el tiempo transcurrido desde la realización de dichas pruebas).



## Evaluación del riesgo

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
402.9	<p>Para la obtención de conocimiento de la entidad usuaria de conformidad con la NIA 315, el auditor de dicha entidad obtendrá conocimiento del modo en que la misma utiliza los servicios de la organización de servicios en sus actividades, esto es, sobre: (Ref: Apartados A1-A2)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria, incluido el efecto de los mismos en el control interno de la entidad usuaria; (Ref: apartados A3-A5)</li><li>(b) la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de información financiera afectados por la organización de servicios; (Ref: apartado A6)</li><li>(c) el grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y (Ref: apartado A7)</li><li>(d) la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios, incluidos los términos contractuales aplicables a las actividades realizadas por la organización de servicios. (Ref: apartados A8-A11)</li></ul>
402.10	<p>Para la obtención de conocimiento del control interno relevante para la auditoría, de conformidad con la NIA 315, el auditor de la entidad usuaria evaluará el diseño y la implementación de los controles relevantes de la entidad usuaria relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios. (Ref: apartados A12-A14)</p>
402.11	<p>El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el control interno de la entidad usuaria, relevante para la auditoría, con la finalidad de disponer de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.</p>
402.12	<p>Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente mediante la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera;</li><li>(b) contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;</li><li>(c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o</li><li>(d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios. (Ref: apartados A15-A20)</li></ul>

Cuando se usan organizaciones de servicios, el auditor debe considerar los asuntos del siguiente anexo.

Anexo 15.3-2

A tratar:	Descripción
<p><b>¿Qué servicios (relevantes a la auditoría) se prestan?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- La naturaleza de servicios prestados,</li> <li>- Importancia relativa de las transacciones procesadas, y</li> <li>- Cuentas o procesos de información financiera que se afectan.</li> </ul> </li> <li>• Revisar los términos del contrato o acuerdo del nivel de servicio entre la entidad usuaria y la organización de servicios.</li> <li>• Determinar el grado de interacción (actividades) entre la organización de servicios y la entidad.</li> <li>• Revisar reportes de las organizaciones de servicios, auditores de servicios (incluyendo cartas de la Dirección), auditores internos o autoridades reguladoras sobre los controles en la organización de servicios.</li> </ul>
<p><b>¿Qué controles internos relevantes hay instalados?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Son relevantes a la auditoría los controles en la organización de servicios? Si no lo son, es suficiente un enfoque sustantivo. En caso de serlo, el auditor debe quedar satisfecho de que los controles en la organización de servicios están diseñados e implementados de manera apropiada.</li> <li>• ¿Hay controles establecidos por el usuario (que pudieran ponerse a prueba) que atenúen los riesgos de incorrección material, aparte de los controles en la organización de servicios? Por ejemplo, los controles del usuario sobre la nómina podrían incluir:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Comparar datos sometidos a la organización de servicios con reportes de la organización de servicios después del procesamiento de datos,</li> <li>- recalcular una muestra de los montos de nómina para exactitud del trabajo de oficina, y</li> <li>- Revisar el monto total de la nómina para su razonabilidad.</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>¿Qué grado de dependencia se deposita en los controles establecidos en la organización de servicios?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener todos los reportes tipo 1 y tipo 2 disponibles. Los contratos con organizaciones de servicios a menudo incluyen la provisión de esos reportes;</li> <li>• Contactar con la organización de servicios para obtener información específica;</li> <li>• Visitar la organización de servicios y desempeñar los procedimientos requeridos; o</li> <li>• Usar otro auditor para desarrollar los procedimientos requeridos.</li> </ul>

**PUNTO A CONSIDERAR**

Verificar el texto de los reportes de la organización de servicios por posibles restricciones sobre su uso. Estas restricciones pueden aplicar a la Dirección, a la organización de servicios y sus clientes, y a los auditores de la entidad.

## Respuesta al riesgo

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
402.13	<p>Para determinar si la evidencia de auditoría proporcionada por un informe tipo 1 o tipo 2 es suficiente y adecuada, el auditor de la entidad usuaria deberá satisfacerse de:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) La competencia profesional del auditor del servicio y de su independencia con respecto a la organización de servicios; y</li><li>(b) la adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe tipo 1 o tipo 2. (Ref: apartado A21)</li></ul>
402.14	<p>Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Evaluará si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;</li><li>(b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento del control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría; y</li><li>(c) determinará si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para la entidad usuaria y, en ese caso, obtendrá conocimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles. (Ref: apartados A22-A23)</li></ul>
402.15	<p>Con el fin de responder a los riesgos valorados de incorrección, de conformidad con la NIA 330, el auditor de la entidad usuaria:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Determinará si los registros mantenidos en la entidad usuaria proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y, en caso contrario,</li><li>(b) aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada o recurrirá a otro auditor con el fin de que aplique dichos procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: apartados A24-A28)</li></ul>
402.16	<p>Cuando la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria comporte la expectativa de que los controles de la organización de servicios operen eficazmente, el auditor de la entidad usuaria obtendrá evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles mediante uno o más de los procedimientos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Obteniendo un informe tipo 2, si lo hubiera;</li><li>(b) aplicando pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios; o</li><li>(c) recurriendo a otro auditor con el fin de que realice pruebas de controles en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: apartados A29-A30)</li></ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
402.17	<p>Si, de conformidad con el apartado 16(a), el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente, el auditor de la entidad usuaria determinará si el informe del auditor del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles, que sirva para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Evaluando si la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;</li> <li>(b) determinando si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para aquella y, en caso afirmativo, comprobando si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles y, si así es, realizando pruebas sobre su eficacia operativa.</li> <li>(c) evaluando la adecuación del periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización; y</li> <li>(d) evaluando si las pruebas de controles realizadas por el auditor del servicio y los resultados de dichas pruebas, tal como se describen en su informe, son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria y proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. (Ref: apartados A31-A39)</li> </ul>
402.19	<p>El auditor de la entidad usuaria indagará ante la dirección de esa entidad sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la entidad usuaria tiene conocimiento por alguna otra vía, de cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, o incorrecciones no corregidas que afecten a sus estados financieros. El auditor de la entidad usuaria evaluará el modo en que dichas cuestiones afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deba aplicar, incluido el efecto en sus conclusiones y su informe de auditoría. (Ref: apartado A41)</p>

Al responder a los riesgos evaluados, el auditor debe considerar los siguientes asuntos.

*Anexo 15.3-3*

A tratar:	Descripción
<p><b>¿Puede obtenerse la evidencia necesaria desde dentro de la entidad?</b></p>	<p>Si la respuesta es sí, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada concerniente a las aseveraciones relevantes en los estados financieros implicadas.</p> <p>Si es no, desarrollar procedimientos adicionales para obtener evidencia, como el uso de otro auditor para realizar procedimientos en la organización de servicios en nombre del auditor del usuario.</p>

A tratar:	Descripción
<b>Determinar el grado de dependencia que puede depositarse en el Reporte tipo 1 y en el Reporte tipo 2</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Considerar la competencia profesional e independencia del auditor y lo adecuado de las normas bajo las que se emitió el reporte;</li> <li>• Evaluar si la descripción y diseño de controles en la organización de servicios es por una fecha o por un periodo que sea apropiado para los fines del auditor del usuario;</li> <li>• Evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia proporcionada por el reporte para el entendimiento del control interno de la entidad usuaria relevante a la auditoría; y</li> <li>• Determinar si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes a la entidad usuaria y, de ser así, obtener un entendimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles.</li> </ul> <p>Tomar nota de que un reporte tipo 1 no da ninguna evidencia de que los controles internos en la organización de servicios operaron de manera efectiva durante un lapso de tiempo. Si no hay disponible un reporte tipo 2, puede ser necesario que el auditor desempeñe pruebas de controles en la organización de servicios, o use a otro auditor para realizar dichas pruebas.</p>
<b>Pruebas a registros y controles de la usuaria</b>	<p>Cuando sea posible, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de auditoría respecto de las aseveraciones relevantes en los estados financieros en los registros que posee la entidad usuaria.</p>
<b>Obtener evidencia de auditoría con la organización de servicios</b>	<p>Si los registros de la usuaria no son suficientes, obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles en la organización de servicios mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener un reporte tipo 2, si hay disponible;</li> <li>• Desarrollar pruebas de controles apropiadas en la organización de servicios; o</li> <li>• Usar otro auditor para desarrollar pruebas de controles en la organización de servicios en nombre del auditor del usuario.</li> </ul>
<b>Hacer investigaciones sobre eventos importantes</b> (Fraude, etc.)	<p>Investigar con la Dirección si han tenido conocimiento (o recibido aviso por la organización de servicios) de cualquier fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones, o representaciones erróneas no corregidas que pudieran afectar a los estados financieros.</p>

## Información

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
402.20	<p>El auditor de la entidad usuaria expresará una opinión modificada en su informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria. (Ref: apartado A42)</p>

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
402.21	Cuando exprese una opinión no modificada, el auditor de la entidad usuaria, en su informe de auditoría, no se referirá al trabajo del auditor del servicio salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha mención, el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con la opinión de auditoría. (Ref: apartado A43)
402.22	Si la referencia al trabajo del auditor del servicio en el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria es relevante para entender la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria, se indicará que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con su opinión. (Ref: apartado A44)

Cuando se usa un reporte tipo 1 o tipo 2 de una organización de servicios, el dictamen del auditor sobre la entidad no debe hacer referencia al reporte de la organización de servicios a menos que lo requiera la ley.

Sin embargo, es apropiado un dictamen modificado (con salvedades) del auditor si no pudiera obtenerse evidencia de auditoría suficiente y adecuada, relevante a la auditoría sobre la organización de servicios.

### **15.4 NIA 501—Evidencia de auditoría—Consideraciones específicas para determinadas áreas**

<b>Párrafo #</b>	<b>Objetivo(s) NIA</b>
501.3	El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la realidad y el estado de las existencias,</li> <li>(b) la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad; y</li> <li>(c) la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</li> </ul>

## Presencia en el conteo físico del inventario

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
501.4	<p>Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref: apartados A1-A3)<ul style="list-style-type: none"><li>(i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref: apartado A4)</li><li>(ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (Ref: apartado A5)</li><li>(iii) inspeccionar las existencias; y (Ref: apartado A6)</li><li>(iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref: apartados A7-A8)</li></ul></li><li>(b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.</li></ul>
501.5	<p>Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos en el apartado 4, el auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros. (Ref: apartados A9-A11)</p>
501.6	<p>Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.</p>
501.7	<p>Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705. (Ref: apartados A12-A14)</p>
501.8	<p>Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref: apartado A15)</li><li>(b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: apartado A16)</li></ul>



Cuando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor debe tratar su existencia y condiciones como se expone a continuación:

Anexo 15.4-1

Procedimiento	Descripción
<b>Asistir al conteo físico</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluar las instrucciones de la Dirección para registrar/controlar resultados del conteo;</li> <li>• Observar el desarrollo de procedimientos de conteo de la Dirección;</li> <li>• Inspeccionar el inventario y desarrollar conteos de prueba;</li> <li>• Conciliar cambios en inventario entre la fecha del conteo y el final del periodo; y</li> <li>• Desarrollar procedimientos alternativos si no es factible un conteo físico.</li> </ul>
<b>Confirmar/ Inspeccionar inventario retenido por otros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Solicitar confirmaciones en cuanto a cantidades/condición del inventario retenido; y</li> <li>• Realizar inspección u otros procedimientos de auditoría apropiados.</li> </ul>

### **Investigación sobre litigios y reclamaciones**

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
501.9	<p>El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes: (Ref: apartados A17-A19)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;</li> <li>(b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y</li> <li>(c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref: apartado A20)</li> </ul>
501.10	<p>Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por otras NIA, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, este aplicará procedimientos de auditoría alternativos. (Ref: apartados A21-A25)</p>



<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
501.11	El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, si: (a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si estos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y (b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.
501.12	El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

Para identificar litigios y reclamaciones que puedan dar origen a un riesgo de incorrección material, el auditor debe desarrollar los procedimientos que se esbozan a continuación.

*Anexo 15.4-2*

<b>Procedimiento</b>	<b>Descripción</b>
<b>Hacer investigaciones y revisar documentos relevantes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investigar con Dirección y otros;</li> <li>• Revisar minutas de juntas de los responsables del gobierno de la entidad;</li> <li>• Revisar correspondencia entre la entidad y su asesor legal; y</li> <li>• Revisar cuentas de gastos legales.</li> </ul>
<b>Comunicarse con asesor legal externo</b>	Cuando se identifican o sospechan litigios o reclamaciones, el auditor debe solicitar una carta de investigación, preparada por la Dirección y que envía el auditor, solicitando al asesor legal externo comunicar detalles de reclamaciones, etc., directamente al auditor. Si este procedimiento está prohibido, o cuando la Dirección niegue el permiso para hacer contacto con el asesor externo, deben realizarse procedimientos alternativos, como revisar toda la documentación disponible y hacer investigaciones adicionales. Si los procedimientos alternos son insuficientes, entonces la opinión del auditor debe modificarse.
<b>Obtener declaración de la Dirección</b>	Solicitar una manifestación escrita de la Dirección y de los responsables del gobierno de la entidad de que se han revelado todos los litigios y reclamaciones reales o posibles y se han contabilizado de manera apropiada en los estados financieros.

## Información de segmentos

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
501.13	<p>El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante: (Ref: apartado A26)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) La obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y (Ref: apartado A27)<ul style="list-style-type: none"><li>(i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable; y</li><li>(ii) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y</li></ul></li><li>(b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.</li></ul>

Como la información de segmentos no es aplicable a menudo en la auditoría de entidades pequeñas y medianas (PyME), no se abordan con más detalle en esta Guía.

### 15.5 NIA 510—Encargos iniciales de auditoría—Saldos de apertura

Párrafo #	Objetivo(s) NIA
510.3	<p>Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y</li><li>(b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en las mismas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</li></ul>

Esta norma da guías respecto de saldos iniciales cuando los estados financieros se auditan por primera vez, o cuando los estados financieros por el periodo anterior fueron auditados por otro auditor.

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
510.5	<p>El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.</p>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
510.6	<p>El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: apartados A1-A2)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;</li> <li>(b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y</li> <li>(c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: apartados A3–A7) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;</li> <li>(ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o</li> <li>(iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.</li> </ul> </li> </ul>
510.7	<p>Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA 450.</p>
510.8	<p>El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en las mismas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</p>
510.9	<p>Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y este expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315.</p>
510.10	<p>Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705. (Ref: apartado A8)</p>
510.11	<p>Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705.</p>

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
510.12	El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705, si concluye que: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o</li> <li>(b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</li> </ul>
510.13	Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 705 y la NIA 710. (Ref: apartado A9)

Los requisitos se resumen en seguida.

*Anexo 15.5-1*

<b>A tratar:</b>	<b>Descripción</b>
<b>¿Contienen los saldos iniciales manifestaciones erróneas que pudieran afectar al periodo actual?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leer los estados financieros más recientes y el informe del auditor precursor (si lo hay);</li> <li>• Determinar que los saldos de cierre del periodo anterior se han traspasado de manera correcta y reflejan uso de políticas contables apropiadas;</li> <li>• Revisar los papeles de trabajo del auditor precursor; y</li> <li>• Realizar procedimientos de auditoría en el periodo actual para obtener evidencia respecto de los saldos iniciales. Esto es particularmente importante cuando no fueron auditados los estados financieros del año anterior.</li> </ul>
<b>Determinar impacto de manifestaciones erróneas identificadas sobre el periodo actual</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desarrollar los procedimientos adicionales de auditoría que sean apropiados;</li> <li>• Evaluar cualquiera modificación del auditor precursor a la opinión de auditoría; y</li> <li>• Asegurar que las políticas contables que se reflejan en saldos iniciales se han aplicado de manera consistente en el periodo actual.</li> </ul>
<b>Determinar impacto sobre opinión de auditoría</b>	Si la opinión de auditoría modificada del auditor precursor sigue siendo relevante o los saldos iniciales contienen una manifestación errónea que afecte en forma material los estados financieros del periodo actual (cuyo efecto no fue contabilizado, presentado o revelado de manera apropiada), sería necesaria una opinión modificada (con salvedades) o una opinión adversa.

## 15.6 NIA 600—Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

### Párrafo # Objetivo(s) NIA

600.8	Los objetivos del auditor son los siguientes: <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo; y</li><li>(b) si actúa como auditor de los estados financieros del grupo:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) La comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y</li><li>(ii) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</li></ul></li></ul>
-------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### Párrafo # Extractos relevantes de las NIA

600.9	A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación: <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Componente: una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo (Ref: apartados A2-A4)</li><li>(b) Auditor del componente: auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente. (Ref: apartado A7)</li><li>(c) Dirección del componente: la dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.</li><li>(d) Importancia relativa del componente: la importancia relativa para un componente determinada por el equipo del encargo del grupo.</li><li>(e) Grupo: todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.</li><li>(f) ) Auditoría del grupo: la auditoría de los estados financieros del grupo.</li><li>(g) Opinión de auditoría del grupo: la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.</li></ul>
-------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Párrafo # Extractos relevantes de las NIA**

600.9 (continúa)	<p>h) Socio del encargo del grupo: el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.</p> <p>(i) Equipo del encargo del grupo: los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.</p> <p>(j) Estados financieros del grupo: los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término “estados financieros del grupo” también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante pero se encuentran bajo control común.</p> <p>(k) Dirección del grupo: la dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.</p> <p>(l) Controles del grupo: controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.</p> <p>(m) Componente significativo: componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: (i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o (ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material.</p>
---------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Esta norma da guías sobre las consideraciones especiales que aplican a las auditorías de grupo. Expone responsabilidades, comunicaciones y requisitos, para y entre:

- Los socios del encargo del grupo, los equipos del trabajo de grupo; y
- Los auditores de componentes que desempeñan trabajo (como auditar a una división, sucursal o subsidiaria del grupo) en nombre del equipo del encargo del grupo y luego reportan sobre los resultados.

Los requisitos expuestos pueden ser útiles también para otras situaciones cuando un auditor involucra a otro auditor en alguna parte de la auditoría de los estados financieros. (Esto podría incluir observar un conteo de inventario o realizar procedimientos específicos en una locación remota).

## PUNTO A CONSIDERAR

La definición de un componente del grupo es amplia. Antes de concluir que esta norma no es aplicable, asegurarse de que de veras no existe un componente significativo. Un componente podría ser resultado de la estructura organizacional de la entidad (como subsidiarias, sucursales, negocios conjuntos o entidades en que se invierte, cuya contabilidad es por los métodos de contabilidad de participación o de costo) o sistemas de información financiera organizados por función, producto, servicio o locación geográfica.

Si existe un componente significativo, esta norma expone un número de requisitos relativos a:

- Responsabilidad del socio del encargo del grupo;
- Planeación de la auditoría e importancia relativa;
- Valoración del riesgo y respuesta;
- Relaciones entre el equipo del encargo del grupo y auditores de componentes;
- Naturaleza y extensión de comunicaciones; y
- Controles a nivel grupo y el proceso de consolidación.

**Nota:** Asumiendo que las auditorías de grupo no son tan comunes en la auditoría de PyME, el siguiente anexo contiene solo extractos de los muchos requisitos contenidos en la norma.

### Anexo 15.6-1

Extractos resumidos de la sección de requisitos	
<b>Responsabilidad 600.11</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El socio del encargo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y desempeño del trabajo de auditoría del grupo, en cumplimiento con las normas profesionales.</li><li>• El informe del auditor sobre los estados financieros de grupo no debe referirse a un auditor de componentes.</li></ul>
<b>Aceptación/ Continuidad y planeación 600.12-16</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El equipo del encargo de grupo debe obtener un entendimiento del grupo, sus componentes y sus entornos, que sea suficiente para identificar componentes con probabilidad de ser componentes importantes.</li><li>• El socio del encargo del grupo debe estar de acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría del grupo.</li><li>• El equipo del encargo del grupo debe establecer una estrategia general de auditoría del grupo, y debe desarrollar un plan de auditoría del grupo.</li></ul>
<b>Entendimiento del grupo, sus componentes y sus entornos 600.17-18</b>	<p>El equipo del encargo del grupo debe obtener un entendimiento que sea suficiente para:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Confirmar o revisar su identificación inicial de componentes que probablemente sean significativos; y</li><li>• Evaluar los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo, ya sea debido a fraude o error.</li></ul>



## Extractos resumidos de la sección de requisitos

### Entendimiento del auditor de componentes 600.19-20

Si el equipo del encargo del grupo planea solicitar a un auditor de componentes que desempeñe trabajo en los estados financieros de un componente, el equipo del encargo del grupo debe obtener un entendimiento de:

- Si el auditor del componente entiende y cumplirá con los requisitos éticos que son relevantes a la auditoría de grupo y, en particular, si es independiente;
- La competencia profesional del auditor de componentes;
- Si el equipo del encargo del grupo podrá involucrarse en el trabajo del auditor de componentes al grado necesario para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- Si el auditor del componente opera en un entorno regulador que supervise activamente a los auditores.

### Importancia relativa 600.21-23

El equipo del encargo del grupo debe determinar:

- La importancia relativa para los estados financieros de grupo como un todo cuando establezca la estrategia general de auditoría del grupo;
- Montos menores a la importancia relativa de grupo, cuando sea aplicable, para clases particulares de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones;
- La importancia relativa de los componentes para aquellos donde los auditores de componentes desempeñen una auditoría o una revisión para fines de la auditoría de grupo; y
- El umbral sobre el que las representaciones erróneas no pueden considerarse como claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.

El equipo del encargo del grupo debe también evaluar lo apropiado de la importancia relativa del desempeño, determinada por el auditor del componente a nivel de componente.

### Respuesta a riesgos valorados 600.24-31

Se requiere al auditor que diseñe e implemente respuestas apropiadas para abordar los riesgos valorados de incorrección material de los estados financieros.

El equipo del encargo del grupo debe:

- Determinar el tipo de trabajo que va a desempeñar el equipo del encargo del grupo, o por los auditores del componente en su nombre, sobre la información financiera de los componentes;
- Evaluar lo apropiado de procedimientos adicionales para responder a los riesgos importantes identificados de incorrección material de los estados financieros del grupo; y
- Evaluar la propiedad, integridad, y exactitud de los ajustes de consolidación y reclasificaciones, y si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la Dirección.

Para un componente significativo debido a su importancia financiera en lo individual para el grupo, el equipo del encargo del grupo, o un auditor de componentes en su nombre, debe desarrollar una auditoría de la información financiera del componente, usando la importancia relativa del componente.



## Extractos resumidos de la sección de requisitos

<b>Proceso de consolidación 600.32-37</b>	<p>El equipo del encargo del grupo debe diseñar y desarrollar procedimientos adicionales de auditoría en el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material de los estados financieros de grupo que se originen del proceso de consolidación. Esto debe incluir evaluar si se han incluido todos los componentes en los estados financieros del grupo.</p> <p>Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con un final de periodo de información financiera que difiera del final del grupo, el equipo del encargo del grupo debe evaluar si se han hecho los ajustes apropiados a dichos estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.</p>
<b>Hechos posteriores 600.38-39</b>	<p>El equipo del encargo del grupo o los auditores del componente deben realizar procedimientos diseñados para identificar hechos posteriores que puedan requerir ajuste o revelación en los estados financieros del grupo.</p>
<b>Comunicación con el auditor de componentes 600.40-41</b>	<p>El equipo del encargo del grupo debe comunicar sus requisitos al auditor del componente oportunamente. Esta comunicación debe fijar el trabajo que se va a desarrollar, el uso que se hará de ese trabajo, y la forma y contenido de la comunicación del auditor del componente con el equipo del encargo del grupo. Esto debe incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Confirmación de que el auditor del componente cooperará con el equipo del encargo del grupo;</li><li>• Requisitos éticos y de independencia relevantes;</li><li>• Importancia relativa del componente;</li><li>• Riesgos importantes identificados de incorrección material de los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, y que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente; y</li><li>• Una lista de partes relacionadas preparada por la Dirección del grupo, y la comunicación oportuna de partes relacionadas no identificadas previamente por la Dirección del grupo o el equipo del encargo del grupo.</li></ul> <p>El equipo del encargo del grupo debe solicitar al auditor del componente que comunique asuntos relevantes para la conclusión del equipo del encargo del grupo, respecto a la auditoría del grupo. Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Cumplimiento del auditor del componente con:<ul style="list-style-type: none"><li>- Requisitos éticos, incluidas independencia y competencia profesional, y</li><li>- Los requisitos del equipo del encargo del grupo;</li></ul></li><li>• Qué información financiera del componente se está dictaminando;</li><li>• Casos de incumplimiento con leyes o regulaciones;</li><li>• Una lista de manifestaciones erróneas no corregidas;</li><li>• Indicadores de posible sesgo de la Dirección;</li><li>• Cualesquier deficiencias importantes en control interno a nivel de componente;</li><li>• Otros asuntos importantes que el auditor del componente haya comunicado o espere comunicar a los responsables del gobierno de la entidad del componente, incluido fraude o sospecha de fraude;</li></ul>

## Extractos resumidos de la sección de requisitos

### **Comunicación con el auditor de componentes 600.40-41** *(continúa)*

- Cualquier otro asunto que pueda ser relevante a la auditoría del grupo, incluyendo excepciones que se hayan notado en las manifestaciones escritas que el auditor del componente solicitara a la Dirección del componente; y
- Los resultados generales, conclusiones u opinión del auditor del componente.

### **Evaluación de suficiencia y propiedad de evidencia de auditoría obtenida 600.42-45**

- El equipo del encargo del grupo debe:
- Discutir los asuntos importantes que surjan de la evaluación de evidencia con el auditor del componente, Dirección del componente o Dirección del grupo, según sea apropiado; y
  - Determinar si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.
- Si el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el equipo del encargo del grupo debe determinar qué procedimientos adicionales se van a realizar, y si los va a realizar el auditor del componente o el equipo del encargo del grupo. El equipo del encargo del grupo debe evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con los procedimientos de auditoría realizados. El socio del encargo del grupo debe evaluar el efecto en la opinión de la auditoría del grupo de cualquier manifestación errónea no corregida, y cualquier caso donde no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

### **Comunicación con Dirección del grupo y responsables del gobierno de la entidad 600.46-49**

- El equipo del encargo del grupo debe determinar cuáles deficiencias identificadas del control interno ha de comunicar a la Dirección del grupo y a los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se ha identificado fraude, el equipo del encargo del grupo debe comunicar esto oportunamente al nivel apropiado de la Dirección del grupo.
- El equipo del encargo del grupo debe comunicar los siguientes asuntos:
- Generalidades del tipo de trabajo que se va a realizar en la información financiera de los componentes;
  - Generalidades de la naturaleza del involucramiento planeado del equipo del encargo del grupo en el trabajo que van a realizar los auditores de componentes en la información financiera de componentes importantes;
  - Casos donde la evaluación del equipo del encargo del grupo del trabajo de un auditor de componentes diera origen a una preocupación sobre la calidad del trabajo de dicho auditor;
  - Cualesquier limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso del equipo del encargo del grupo a la información pueda haber sido restringida; y
  - Fraude o sospecha de fraude que implique a la Dirección del grupo, Dirección del componente, empleados que tengan funciones importantes en controles a nivel grupo, u otros cuando el fraude diera como resultado una manifestación errónea de importancia relativa de los estados financieros del grupo.

## Extractos resumidos de la sección de requisitos

### Documentación 600.50

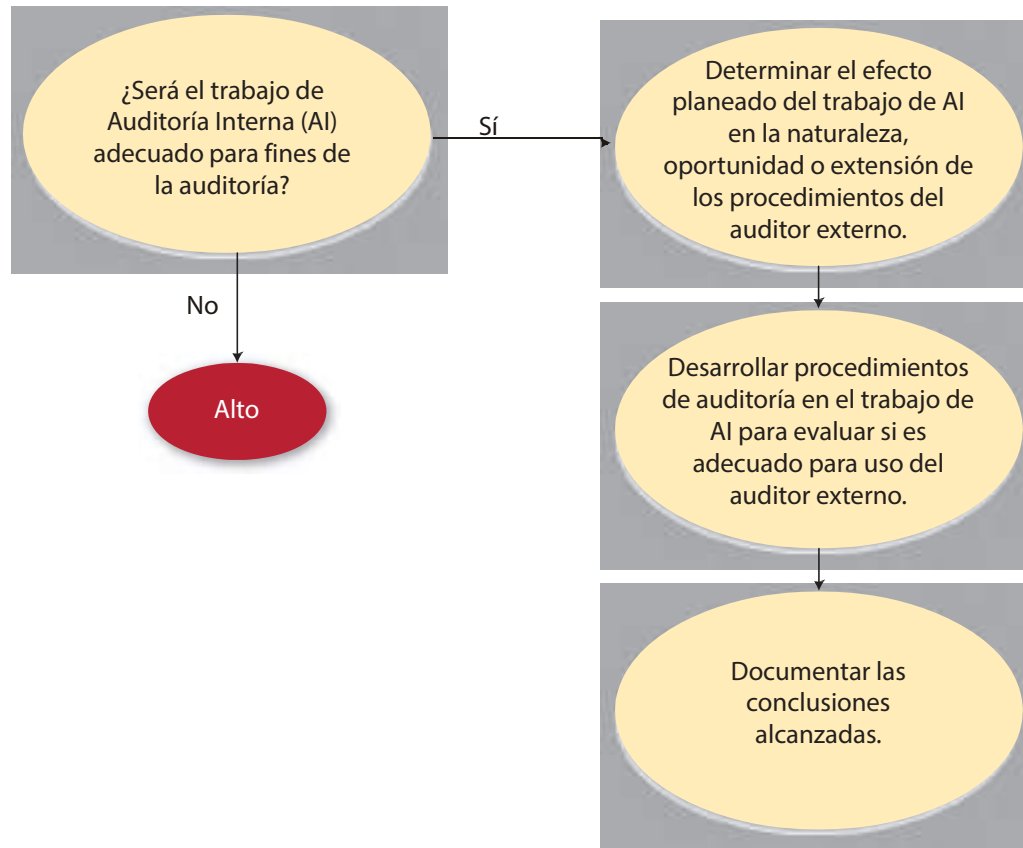
El equipo del encargo del grupo debe incluir en la documentación de auditoría los siguientes asuntos:

- Un análisis de los componentes, indicando aquellos que sean significativos y el tipo de trabajo realizado en la información financiera de los componentes;
- La naturaleza, momento de realización y extensión del involucramiento del equipo del encargo del grupo en el trabajo desarrollado por los auditores de componentes en los componentes importantes, incluyendo, cuando sea aplicable, la revisión del equipo del encargo del grupo de partes relevantes de documentación de auditoría de los auditores de los componentes y las conclusiones correspondientes; y
- Manifestaciones escritas entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requisitos del equipo del encargo del grupo.

## 15.7 NIA 610-Utilización del trabajo de los auditores internos

Párrafo #	Objetivo(s) NIA
610.6	<p>Los objetivos del auditor externo, cuando la entidad dispone de una función de auditoría interna que el auditor externo ha determinado que puede ser relevante para la auditoría, son:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Determinar si se utilizarán trabajos específicos de los auditores internos y, en su caso, la extensión de dicha utilización; y</li><li>(b) En caso de utilizar trabajos específicos de los auditores internos, determinar si dichos trabajos son adecuados para los fines de la auditoría.</li></ul>

Anexo 15.7-1



Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
610.8	<p>El auditor externo determinará:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Si es posible que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría; y</li> <li>(b) En caso afirmativo, el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo.</li> </ul>
610.9	<p>Para determinar si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines de la auditoría, el auditor externo evaluará:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La objetividad de la función de auditoría interna;</li> <li>(b) La competencia técnica de los auditores internos;</li> <li>(c) La probabilidad de que el trabajo de los auditores internos se realice con la debida diligencia profesional; y</li> <li>(d) Si es posible una comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor externo. (Ref: apartado A4)</li> </ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
610.10	<p>Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo, este tendrá en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La naturaleza y el alcance de los trabajos específicos realizados, o a realizar, por los auditores internos;</li> <li>(b) Los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones para determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar; y</li> <li>(c) El grado de subjetividad que interviene en la evaluación de la evidencia de auditoría reunida por los auditores internos para sustentar las afirmaciones correspondientes. (Ref: apartado A5)</li> </ul>
610.11	<p>Para utilizar trabajos específicos de los auditores internos, el auditor externo evaluará y aplicará procedimientos de auditoría para determinar su adecuación a los fines del auditor externo. (Ref: apartado A6)</p>
610.12	<p>Para determinar la adecuación de los trabajos específicos realizados por los auditores internos a los fines del auditor externo, este evaluará si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Los trabajos fueron realizados por auditores internos con una formación y una competencia técnica adecuada;</li> <li>(b) Los trabajos fueron adecuadamente supervisados, revisados y documentados;</li> <li>(c) Se ha obtenido evidencia de auditoría adecuada que permita a los auditores internos alcanzar conclusiones razonables;</li> <li>(d) Las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y, en su caso, los informes preparados por los auditores internos son congruentes con los resultados de los trabajos realizados; y</li> <li>(e) Cualquier excepción o cuestión inusual revelada por los auditores internos se ha resuelto adecuadamente.</li> </ul>
610.13	<p>Si el auditor externo utiliza trabajos específicos de los auditores internos, el auditor externo incluirá en la documentación de auditoría las conclusiones alcanzadas con respecto a la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos y los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo a dicho trabajo, de conformidad con el apartado 11.</p>

## Generalidades

En entidades mayores, a menudo se establece un departamento de auditoría interna para monitorear la efectividad de diversos aspectos del control interno. El alcance de las actividades de auditoría interna pudiera incluir:

- Monitoreo de ciertos elementos del control interno;
- Examen de información financiera y de operaciones;
- Revisión de actividades de operación;
- Revisión del cumplimiento con leyes y regulaciones;

- Dirección del riesgo; y/o
- Gobierno de la entidad.

Cuando los objetivos y alcance del trabajo de auditoría interna incluye una revisión de controles internos sobre la información financiera, puede ser soporte (sujeto a lo adecuado que sea) para que el auditor externo modifique la naturaleza y extensión de los procedimientos del auditor externo. Sin embargo, como los auditores internos son contratados por la entidad y forman parte de su control interno, no son completamente independientes. En consecuencia, su trabajo no sería soporte en el grado en que lo es el realizado por el equipo de auditoría externa.

### **Resumen de requisitos**

El siguiente anexo presenta un resumen de los requisitos.

#### *Anexo 15.7-2*

<b>Tarea</b>	<b>Consideraciones</b>
<b>¿Será adecuado el trabajo de auditoría interna para fines de la auditoría externa?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Cuáles son los objetivos y extensión de la función de auditoría interna?</li> <li>• ¿Qué tan objetiva (independiente) es la función de auditoría interna?</li> <li>• ¿Son técnicamente competentes los auditores internos?</li> <li>• ¿Se llevará a cabo su trabajo con el debido cuidado profesional?</li> <li>• ¿Es efectiva la comunicación entre los auditores internos y externos?</li> </ul>
<b>¿Qué efecto tendrá como soporte el trabajo de auditoría interna sobre la auditoría externa?</b>	<p>Considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Naturaleza y alcance de trabajo específico desarrollado o por desarrollar, por el auditor interno.</li> <li>• Riesgos valorados de incorrección material al nivel de aseveración para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar; y</li> <li>• Grado de subjetividad implicada en la valoración de la evidencia de auditoría reunida por los auditores internos para soporte de las aseveraciones relevantes.</li> </ul>
<b>Valorar lo adecuado del trabajo interno para soporte de la auditoría externa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Tuvieron los auditores internos que desarrollar el trabajo de entrenamiento técnico y pericia adecuados?</li> <li>• ¿Se supervisó, revisó y documentó el trabajo de manera apropiada?</li> <li>• ¿Se obtuvo evidencia de auditoría adecuada para facilitar a los auditores internos extraer conclusiones razonables?</li> <li>• ¿Fueron apropiadas en las circunstancias las conclusiones alcanzadas?</li> <li>• ¿Fueron los reportes preparados por los auditores internos consistentes con los resultados del trabajo desarrollado?</li> <li>• ¿Se resolvieron de manera apropiada las excepciones o asuntos inusuales revelados por los auditores internos?</li> </ul>
<b>Documentar resultados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conclusiones alcanzadas en la evaluación de lo adecuado del trabajo de los auditores internos; y</li> <li>• Descripción de los procedimientos de auditoría realizados por el auditor externo sobre dicho trabajo.</li> </ul>

En algunos casos, los servicios del grupo de auditoría interna pueden estar disponibles al auditor externo para expeditar el proceso de la auditoría y reducir los costos de la auditoría externa. En esas situaciones, sería útil convenir de antemano (preferiblemente por escrito) sobre asuntos como los siguientes:

- La naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo delegado a auditoría interna;
- La importancia relativa para los estados financieros como un todo (y, si es aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar particulares) y la importancia relativa del desempeño;
- Métodos propuestos de selección de partidas;
- Documentación del trabajo desarrollado; y
- Procedimientos de revisión e información.

### **Información**

El auditor externo tiene la responsabilidad exclusiva por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por el uso del trabajo de los auditores internos. En consecuencia, no debe hacerse ninguna referencia al trabajo de los auditores internos en el dictamen del auditor externo.

## **15.8 NIA 620-Utilización del trabajo de un experto del auditor**

<b>Párrafo #</b>	<b>Objetivo(s) NIA</b>
620.5	Los objetivos del auditor son: <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y</li><li>(b) En caso de utilizar el trabajo de un experto del auditor, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines del auditor.</li></ul>

Anexo 15.8-1

Valoración del riesgo

¿Se necesita un experto para obtener la evidencia de auditoría? Si la respuesta es sí:

- ¿Qué procedimientos se requerirán?
- ¿Es competente, capaz y objetivo el experto seleccionado?
- ¿Podemos entender la naturaleza del trabajo desarrollado por el experto?
- Convenir en términos del trabajo con el experto.

Respuesta al riesgo

Evaluar lo adecuado del trabajo desarrollado por el experto, incluidos los resultados, conclusiones, supuestos que se usaron y fuentes de datos.

Determinar si se requiere algún trabajo adicional de auditoría.

Información

No hacer referencia al trabajo de un experto a menos que se haya modificado el dictamen del auditor.

Si se obtuvo insuficiente evidencia apropiada de auditoría, modificar el informe del auditor.

**Párrafo #    Extractos relevantes de las NIA**

620.6	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:</p> <p>(a) Experto del auditor: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: apartado A1-A3)</p> <p>(b) Especialización: cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.</p> <p>(c) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.</p>
-------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

En algunas situaciones, el auditor puede requerir pericia (distinta a la de contabilidad o auditoría) para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Esto podría implicar usar el trabajo de un experto que proporcione evidencia de auditoría en forma de reportes, opiniones, valuaciones y manifestaciones. Se incluyen ejemplos en el siguiente anexo.



<b>¿Necesidad de un experto del auditor?</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Tomadores de inventario especializados;</li><li>• Valuaciones de activos como terrenos y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte, piedras preciosas, inventario e instrumentos financieros complejos;</li><li>• Determinación de cantidades o condición física de activos como minerales almacenados en lotes, mineral subterráneo y reservas de petróleo, y vida remanente útil de planta y maquinaria;</li><li>• Determinación de cantidades con el uso de técnicas o métodos especializados como valuaciones actuariales;</li><li>• El análisis de asuntos de cumplimiento fiscal complejos o inusuales;</li><li>• La medición de trabajo terminado, y por completar, en contratos en marcha; y</li><li>• Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y regulaciones.</li></ul>
----------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Esta norma da lineamientos sobre cómo puede usarse el trabajo de un experto como evidencia apropiada de auditoría.

En algunos casos, un auditor que no es un experto en un campo relevante que no sea la contabilidad o la auditoría puede ser capaz de lograr suficiente entendimiento en dicho campo como para desarrollar la auditoría sin un experto. Este entendimiento puede obtenerse mediante:

- Experiencia en auditoría de entidades que requieren pericia similar.
- Educación o desarrollo profesional en el campo particular. Puede incluir cursos formales o discusión (pero no consultas donde se proporcionen todos los hechos relevantes) con expertos en el campo relevante.
- Discusión con auditores que hayan desarrollado trabajos similares.

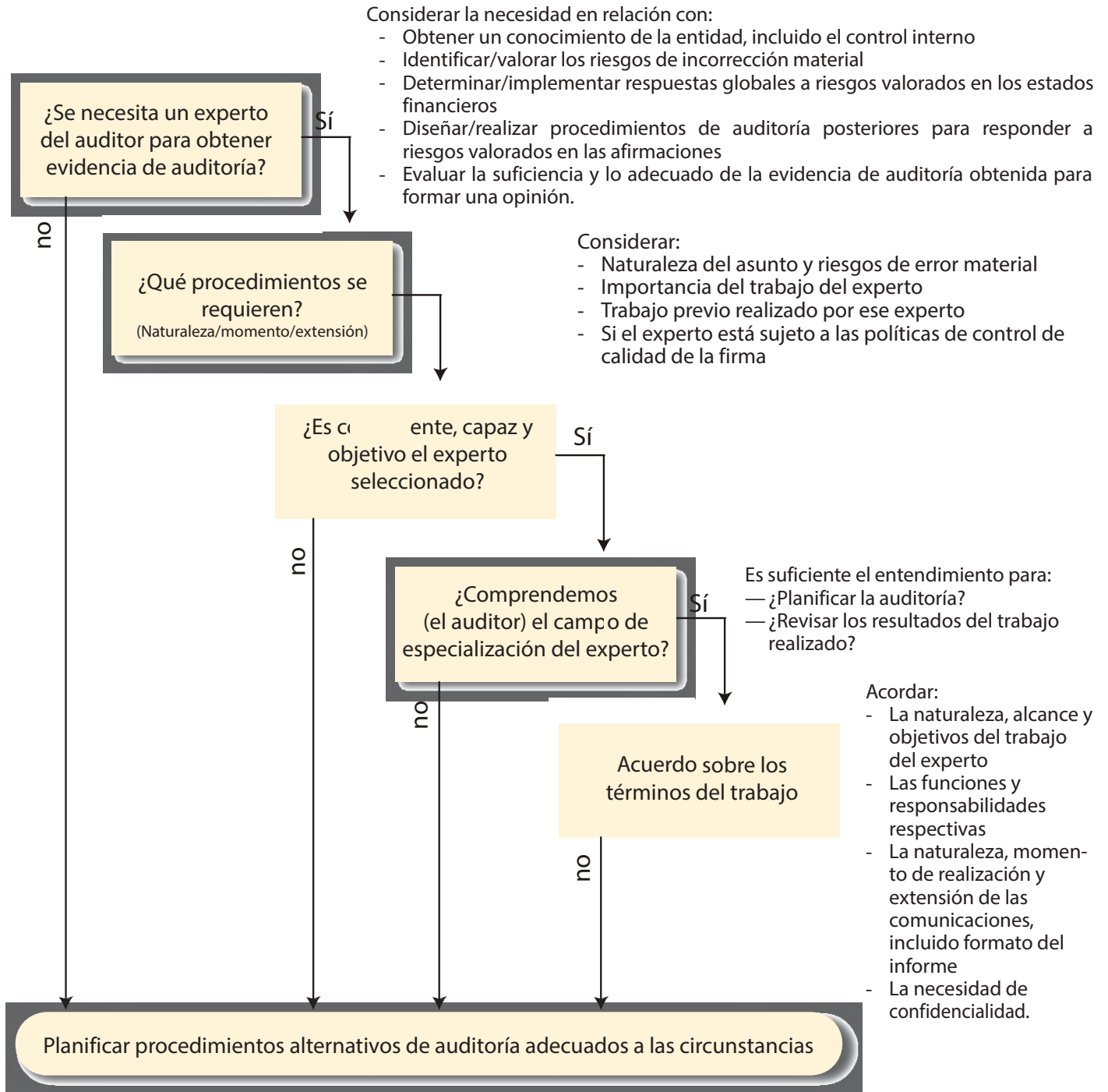
Nota: Sin importar si se usa o no el trabajo de un experto, el auditor mantiene la exclusiva responsabilidad por la opinión de auditoría expresada.

## Evaluación del riesgo

Párrafo #	Extractos relevantes de NIA
620.7	Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref: Apartados A4-A9)
620.8	La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA, variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref: Apartado A10) (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto; (b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto; (c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría; (d) el conocimiento y la experiencia del auditor, en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y (e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A11-A13)
620.9	El auditor evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref: apartados A14-A20)
620.10	El auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor, que le permita: (Ref: apartados A21-A22) (a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor; y (b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del auditor.
620.11	El auditor acordará con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, las siguientes cuestiones: (Ref: apartados A23-A26) (a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: apartado A27) (b) las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto; (Ref: apartados A28-A29) (c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y (Ref: apartado A30) (d) la necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad. (Ref: apartado A31)

El siguiente anexo resume las consideraciones al contratar a un experto del auditor.

Anexo 15.8-3



Considerar	Discusión
<p><b>¿Se necesita un experto del auditor para obtener evidencia de auditoría?</b></p>	<p>Considerar la necesidad en relación con:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener un conocimiento de la entidad, incluido el control interno;</li> <li>• Identificar/valorar los riesgos de incorrección material;</li> <li>• Determinar/implementar respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros;</li> <li>• Diseñar/realizar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados en las afirmaciones; y</li> <li>• Evaluar la suficiencia/lo adecuado de la evidencia de auditoría obtenida para formar una opinión.</li> </ul>
<p><b>¿Qué procedimientos de auditoría se requieren?</b></p>	<p>Considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La naturaleza de la cuestión y los riesgos de incorrección material;</li> <li>• La significatividad del trabajo del experto en el contexto de la auditoría;</li> <li>• El trabajo previo (si lo hay) realizado por ese experto; y</li> <li>• Si el experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma del auditor.</li> </ul>
<p><b>¿Es competente, capaz y objetivo el experto seleccionado?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La competencia se refieren a la naturaleza y nivel de especialización del experto.</li> <li>• La capacidad se refiere a la capacidad del experto para ejercer esa competencia en función de las circunstancias del encargo (por ejemplo, ubicación geográfica y disponibilidad de tiempo y recursos).</li> <li>• La objetividad se refiere a los posibles efectos que el sesgo, conflicto de interés, o la influencia de otros puedan tener sobre el juicio profesional o de negocio del experto.</li> </ul> <p>Otros factores a considerar incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Experiencia personal con trabajo previo de ese experto;</li> <li>• Discusiones con ese experto;</li> <li>• Discusiones con otros familiarizados con el trabajo de ese experto;</li> <li>• Conocimiento de las cualificaciones de ese experto, su pertenencia a un organismo profesional o asociación sectorial, licencia para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo;</li> <li>• Trabajos publicados o libros escritos por el experto; y</li> <li>• Las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma del auditor.</li> </ul>
<p><b>¿Comprendemos (el auditor) el campo de especialización del experto?</b></p>	<p>¿Hay suficiente conocimiento del campo de trabajo del experto del auditor para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Planificar la auditoría; y</li> <li>• Revisar los resultados del trabajo realizado?</li> </ul>

Considerar	Discusión
<b>Acuerdo sobre términos del encargo</b>	<p>Al establecer los términos del encargo, considerar factores como los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Acceso del experto a información sensible o confidencial de la entidad;</li> <li>• Las respectivas funciones o responsabilidades del auditor y del experto del auditor;</li> <li>• Cualquier requerimiento multi jurisdiccional, legal o regulatorio;</li> <li>• La complejidad del trabajo requerido;</li> <li>• Experiencia previa del experto del auditor con la entidad; y</li> <li>• La extensión del trabajo del experto y su importancia en el contexto de la auditoría.</li> </ul> <p>El acuerdo escrito debería abordar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto;</li> <li>• Funciones y responsabilidades respectivas;</li> <li>• Naturaleza, momento de realización y extensión de la comunicación, incluyendo el formato del informe y</li> <li>• Necesidad de confidencialidad.</li> </ul> <p>El anexo de la NIA 620 expone cuestiones que el auditor puede considerar para su inclusión en un acuerdo escrito con un experto externo.</p>

## Evaluación del trabajo desarrollado

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
620.12	<p>El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor, incluido: (Ref: apartado A32)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría; (Ref: apartados A33-A34)</li> <li>(b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: apartados A35-A37)</li> <li>(c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. (Ref: apartados A38-A39)</li> </ul>
620.13	<p>Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor: (Ref: apartado A40)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o</li> <li>(b) aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.</li> </ul>

**Evaluar lo adecuado del trabajo realizado por el**

Evaluar relevancia/razonabilidad de:

- Hallazgos/conclusiones del experto y congruencia con otra evidencia de auditoría.
- Hipótesis y métodos claves usados en función de las circunstancias.
- Datos fuente incluyendo su exactitud.

Acordar con el experto la naturaleza/extensión de cualquier trabajo posterior a realizar. Si el trabajo no es adecuado, planificar procedimientos de auditoría posteriores adecuados a las circunstancias.

Si el trabajo no es adecuado, planear procedimientos adicionales de auditoría apropiados a las circunstancias.

Si los resultados del trabajo del experto no son satisfactorios o son incongruentes con otra evidencia, el auditor debería resolver el problema. Esto puede implicar:

- Discusiones con la entidad y con el experto;
- Aplicar procedimientos adicionales de auditoría;
- Posiblemente contratar a otro experto; o
- Modificar el informe de auditoría.

**Informe**

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
620.14	En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión. (Ref: apartado A41)
620.15	Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión. (Ref: apartado A42)

El informe de auditoría no debe referirse al trabajo de un experto. Esta referencia podría malentenderse como una modificación del informe del auditor o una división de responsabilidad, y no se pretende ninguna de las dos cosas.

Sin embargo, si el auditor decide emitir un informe de auditoría modificado como resultado de la participación del experto, puede ser adecuado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse o describir el trabajo del experto, incluida la identidad del experto y la extensión de su participación. En

estas circunstancias, el auditor debe obtener el permiso del experto antes de hacer esta referencia. Si le niega el permiso y el auditor cree que es necesaria una referencia, el auditor puede necesitar buscar asesoramiento legal..

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

<b>Párrafo #</b>	<b>Objetivos en las NIA</b>
720.4	El objetivo del auditor es responder adecuadamente cuando los documentos que contienen los estados financieros auditados y el correspondiente informe de auditoría incluyen otra información que pueda menoscabar la credibilidad de los estados financieros y del informe de auditoría.

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos aplicables de las NIA</b>
720.6	El auditor examinará la otra información con el fin de identificar incongruencias materiales, si las hubiera, con los estados financieros auditados.
720.7	El auditor dispondrá lo necesario con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad para obtener la otra información antes de la fecha del informe de auditoría. Si no fuera posible obtener toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, el auditor examinará esta, tan pronto como sea factible. (Ref: apartado A5)
720.8	Si, en su examen de la otra información, el auditor identifica una incongruencia material, determinará si es necesario modificar los estados financieros auditados o la otra información.
720.9	Si es necesaria la modificación de los estados financieros auditados y la dirección rehúsa hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705.
720.10	Si es necesaria la modificación de la otra información y la dirección rehúsa hacerlo, el auditor comunicará dicha cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad; e <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) incluirá en el informe de auditoría un párrafo sobre "Otras cuestiones" que describa la incongruencia material, de conformidad con la NIA 706;</li> <li>(b) retendrá el informe de auditoría; o</li> <li>(c) renunciará al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así lo permiten. (Ref: apartado A6-A7)</li> </ul>

Párrafo #	Extractos relevantes de las NIA
720.11	Si es necesaria la modificación de los estados financieros auditados, el auditor seguirá los requerimientos aplicables de la NIA 560.
720.12	Si es necesaria la modificación de la otra información y la dirección acepta hacerlo, el auditor realizará los procedimientos necesarios en función de las circunstancias. (Ref: apartado A8)
720.13	Si es necesaria la modificación de la otra información y la dirección rehúsa hacerlo, el auditor notificará sus reservas en relación con la otra información a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada. (Ref: apartado A9)
720.14	Si, como resultado del examen de la otra información a efectos de identificar incongruencias materiales, el auditor detecta una manifiesta incorrección material en la descripción de un hecho, discutirá la cuestión con la dirección. (Ref: apartado A10)
720.15	Si, después de dicha discusión, el auditor aún considera que existe una aparente incorrección material en la descripción de un hecho, solicitará a la dirección que consulte a un tercero cualificado, tal como el asesor jurídico de la entidad, y tomará en consideración el asesoramiento recibido.
720.16	Si el auditor concluye que en la otra información existe una incorrección material en la descripción de un hecho, que la dirección rehúsa corregir, el auditor notificará sus reservas en relación con la otra información a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada. (Ref: apartado A11)

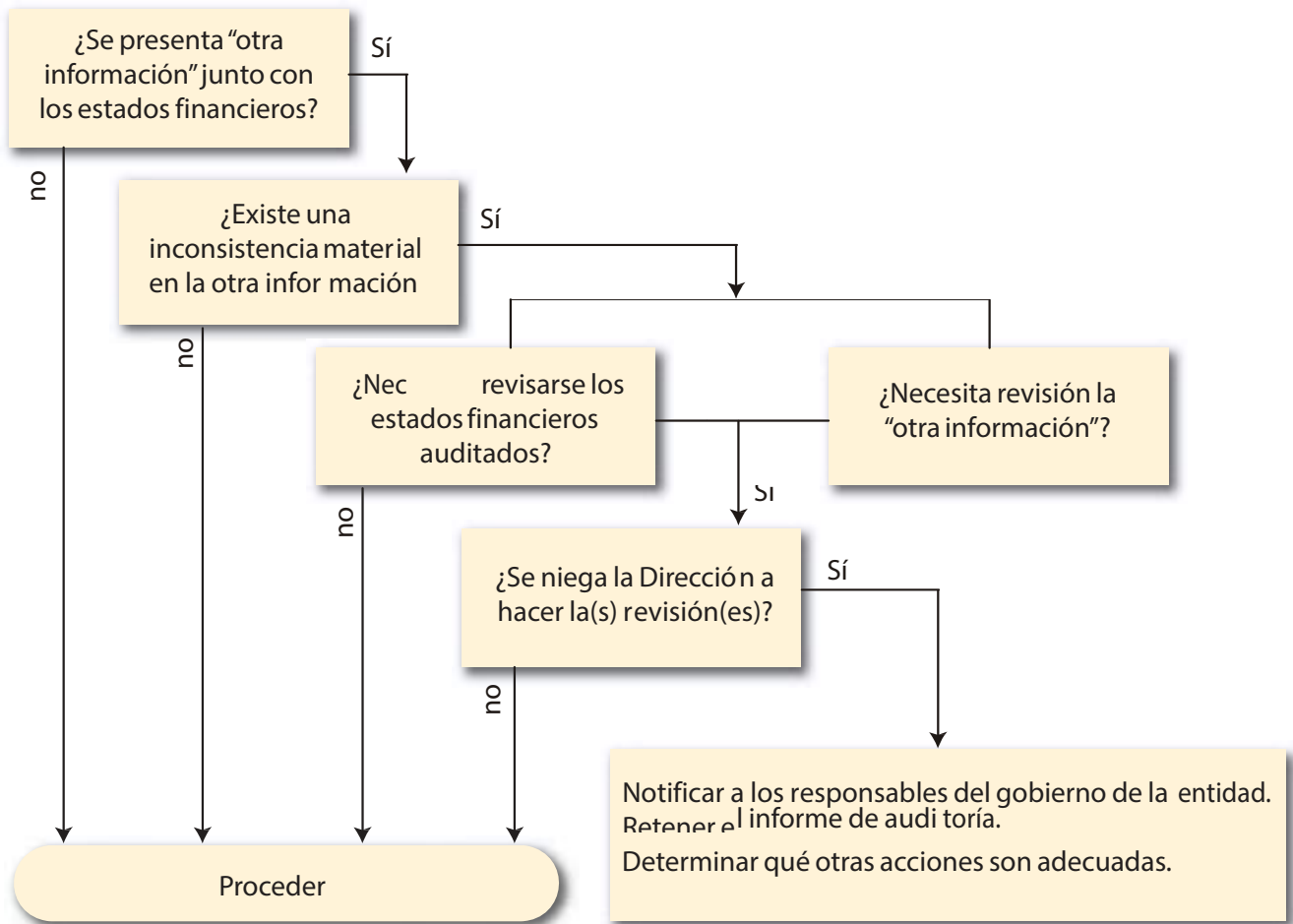
### **Descripción general**

Algunas entidades, como las que tienen muchas partes interesadas, publican (en formato papel o electrónico) un informe anual o anexan alguna información adicional a los estados financieros auditados. Cuando esto ocurre, el auditor tiene la responsabilidad de leer la otra información para identificar cualquier información que pudiera menoscabar la credibilidad de los estados financieros y del informe de auditoría. Si se encontrara tal información, el auditor necesita dar los pasos adecuados para rectificar la situación.



En el siguiente anexo se expone un resumen de algunos de los requerimientos claves.

Anexo 15.9-1



## 25. Documentación de auditoría

### Contenido del capítulo

Los diversos requerimientos asociados con la documentación de la planificación de la auditoría, la evidencia de auditoría obtenida y su archivo definitivo.

### NIA aplicables

NICC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330

### Párrafo # Objetivos en las NIA

230.5	El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione: <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y</li><li>(b) Evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.</li></ul>
-------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### Párrafo # Extractos aplicables de las NIA

230.6	A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: <ul style="list-style-type: none"><li>a) Documentación de auditoría: registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").</li><li>(b) Archivo de auditoría: una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.</li><li>(c) Auditor experimentado: una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) Los procesos de auditoría;</li><li>(ii) Las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;</li><li>(iii) El entorno empresarial en el que la entidad opera; y</li><li>(iv) Las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.</li></ul></li></ul>
230.7	El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref: apartado A1)

## 16.1 Descripción general

La documentación del archivo de la auditoría (en formato papel o electrónico) juega un papel crítico en:

- Ayudar al equipo del trabajo a planear y desarrollar la auditoría;
- Proporcionar evidencia para demostrar que los procedimientos de auditoría planificados se realizaron efectivamente;
- Ayudar a los revisores del encargo (incluyendo revisores de control de calidad del encargo) a llevar a cabo sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales;
- Registrar los juicios implicados para formar la opinión de auditoría; y
- Registrar las cuestiones de importancia permanente para auditorías de la entidad futuras.

### PUNTO A CONSIDERAR

No hay necesidad de proporcionar documentación sobre requerimientos de la NIA que no sean relevantes en esas circunstancias. Esto sería de aplicación cuando toda la NIA no fuese relevante (como la NIA 610, cuando la entidad no tiene función de auditoría interna), o cuando el requerimiento de la NIA es condicional y no existe la condición.

La buena documentación de la auditoría se organiza de manera adecuada y proporciona un registro del trabajo realizado, la evidencia de auditoría obtenida, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas.

#### Anexo 16.1-1

<b>La necesidad del archivo de la auditoría</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Da soporte a la base de las conclusiones del auditor concernientes a cada afirmación relevante en los estados financieros.</li><li>• Proporciona evidencia de que el encargo cumple con las normas profesionales.</li><li>• Proporciona evidencia de que los registros contables subyacentes concuerdan o reconcilian con los estados financieros</li></ul>
-------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La documentación de las auditorías de PYME generalmente será menos extensa que para entidades mayores. Esto es particularmente aplicable cuando:

- El socio del encargo realiza todo el trabajo de la auditoría. La documentación no debería incluir cuestiones relacionados con las discusiones del equipo, la asignación de responsabilidades, o la supervisión; y
- Algunas cuestiones son tan sencillas que pueden abordarse de manera más conveniente en un único documento con referencias cruzadas a los papeles de trabajo de soporte. Esto podría incluir una o más áreas, como el conocimiento de la entidad y su control interno, la estrategia global de la auditoría y el

plan de auditoría, la materialidad, los riesgos valorados, las cuestiones significativas que se tuvieron en cuenta y las conclusiones alcanzadas..

Muchas NIA contienen requerimientos específicos de documentación que sirven para aclarar los de la NIA 230. La siguiente tabla contiene una referencia a los párrafos de las NIA que muestran los requerimientos específicos de documentación. Esto no implica que no haya requerimientos de documentación en las NIA que no se incluyen en esta lista.

*Anexo 16.1-2*

<b>NIA</b>	<b>Título</b>	<b>Párrafos</b>
<b>210</b>	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	10-12
<b>220</b>	Control de calidad de la auditoría de estados financieros	24-25
<b>230</b>	Documentación de auditoría	Todos
<b>240</b>	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude	44-47
<b>250</b>	Consideración de disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros	29
<b>260</b>	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	23
<b>300</b>	Planeación de la auditoría de estados financieros	12
<b>315</b>	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno	32
<b>320</b>	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría	14
<b>330</b>	Respuestas del auditor a los riesgos valorados	28-30
<b>450</b>	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	15
<b>540</b>	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar	23
<b>550</b>	Partes vinculadas	28
<b>600</b>	Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	50
<b>610</b>	Utilización del trabajo de los auditores internos	13

## **16.2 Organización del archivo de la auditoría**

Un área que deben abordar las políticas de toda la firma es la organización e indexación del archivo de la auditoría. Un enfoque coherente que use un índice estándar tiene varias ventajas, como las siguientes:

- Facilita la localización de papeles de trabajo específicos y que se compartan entre los miembros del equipo de la auditoría;
- Facilita la revisión de archivos por los diversos revisores como el gerente, el socio del encargo, el revisor del control de calidad del encargo y los revisores de seguimiento del control de calidad;

- Proporciona coherencia entre los archivos de auditoría de la firma; y
- Ayuda con las funciones de control de calidad como verificar la falta de firmas de autorización, referencias cruzadas inválidas y notas de revisión poco claras..

La documentación de la auditoría generalmente se organiza en divisiones lógicas del trabajo con el uso de un sistema de indexación. Si el archivo es electrónico, la indexación puede ser en forma de carpetas y subcarpetas. Al crear cada pieza de documentación de la auditoría, se le dará una referencia única que la vincula directamente con el índice general del archivo.

En el siguiente anexo se resumen dos ejemplos de posibles índices de archivos de auditoría. El primer ejemplo agrupa los documentos de acuerdo con la etapa en que se preparan los documentos en el proceso de la auditoría. Véase que los documentos de finalización (en archivos en formato papel) generalmente se archivan al inicio del archivo para facilitar su referencia. El segundo índice agrupa documentos por área de estados financieros como cuentas a pagar, a cobrar, ventas, etc. En este archivo, todos los documentos relativos a la valoración del riesgo y respuesta al riesgo en el área de existencias se deberían mantener bajo el capítulo de existencias. Una tercera alternativa sería combinar los dos enfoques con algunos documentos organizados por etapa del proceso de la auditoría y otros, por el área de los estados financieros.

#### Anexo 16.2-1

Índice por fase de la auditoría (extractos de un índice)		Índice por área de los estados financieros (extractos de un índice)	
100-200	Estados financieros e informe de auditoría	10	Estados financieros e informe de auditoría
201-300	Declaraciones impuestos, etcétera	11	Memorandos de finalización del archivo, listas de verificación, etcétera
301-400	<b>Finalización del archivo:</b> memorandos sobre decisiones significativas, listas verificación y cartas de manifestación dirección	12	Estrategia global de auditoría
401-500	<b>Planificación de auditoría,</b> incluyendo estrategia de auditoría y materialidad	15	Materialidad
501-600	<b>Planificación del riesgo,</b> incluyendo conocimiento de la entidad y el control interno	A	Efectivo
601-700	<b>Respuesta al riesgo,</b> incluyendo planes detallados de auditoría por área de estados financieros	C	Cuentas a cobrar
701-799	<b>Otros</b> documentos de soporte como balances de prueba e informes	D	Existencias
800	Marcos de referencia de información financiera	BB	Cuentas a pagar
		DD	Deuda a largo plazo
		20	Ingresos
		30	Compras
		40	Nómina
		50	Impuestos
		100	Hechos posteriores
		120	Contingencias
		150	Otros documentos de soporte como balances de prueba e informes

## 16.3 Preguntas comunes sobre la documentación de la auditoría

Las siguientes son preguntas comunes sobre la documentación de la auditoría.

### Anexo 16.3-1

Pregunta	Respuesta
<b>¿Quién es el propietario del archivo de la auditoría?</b>	A menos que las disposiciones legales o reglamentarias especifiquen otra cosa, la documentación de la auditoría es propiedad de la firma de auditoría.
<b>¿Se requiere conservar copias de los registros examinados en el archivo de la auditoría?</b>	<p>No. Todo lo que se requiere es que se examinen algunas características identificativas de las transacciones/procedimientos, de modo que el trabajo pudiera repetirse o investigarse las excepciones según fuese necesario. Son características de identificación:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• No. Todo lo que se requiere es que se examinen algunas características identificativas de las transacciones/procedimientos, de modo que el trabajo pudiera repetirse o investigarse las excepciones según fuese necesario. Son características de identificación::</li><li>• Fechas y números únicos de transacción para una prueba de detalle;</li><li>• Alcance del procedimiento y la población que se usó (es decir, todas las entradas del diario por encima de importe específico del libro diario);</li><li>• Fuente, punto de partida, e intervalo de muestreo para muestras sistemáticas;</li><li>• Para indagaciones ante los empleados, sus nombres, designación de puestos y fechas de la indagación; y</li><li>• Para observaciones, el proceso o cuestión que se está observando, personas relacionadas con el proceso o cuestión, sus respectivas responsabilidades y lugar y momento en que se llevó a cabo la observación.</li><li>• Sin embargo, pueden incluirse resúmenes o copias de los registros de la entidad (como contratos y acuerdos significativos) si se considera adecuado.</li></ul>
<b>¿Se necesita que el preparador y posteriormente el revisor pongan sus iniciales y fecha en cada página del archivo de la auditoría?</b>	No. La disciplina de poner las iniciales en los papeles de trabajo (quién realizó y quién revisó el trabajo de auditoría) tiene el efecto de hacer responsable al equipo del encargo. Sin embargo, no significa que cada página del archivo de papeles de trabajo deba conener iniciales y fecha. Por ejemplo, la evidencia de la preparación y revisión podría indicarse por sección, módulo o unidad de archivo más que por páginas individuales. La preparación de papeles de trabajo (por lo general por los de ayudantes) y su revisión detallada (por lo general por el gerente) implicaría poner iniciales en cada sección, módulo o unidad del archivo de papeles de trabajo, mientras que una revisión general (por el socio) podría implicar sólo mirar secciones claves del archivo donde se hubieran hecho juicios profesionales significativos.

Pregunta	Respuesta
<b>¿Deberían documentarse TODAS las consideraciones y aplicación del juicio profesional?</b>	No. No es ni necesario ni factible que el auditor documente cada asunto considerado, o cada juicio profesional hecho. Los que necesitan documentarse son las cuestiones y juicios significativos sobre esas cuestiones durante la auditoría. La documentación de cuestiones y juicios significativos explica las conclusiones del auditor y refuerza la calidad de los juicios. Esto puede lograrse mediante la preparación del memorando de cuestiones significativas a la finalización de la auditoría.
<b>¿Se requiere conservar los borradores preliminares de los estados financieros si son sustancialmente incongruentes con los estados financieros finales?</b>	No. No existe un requerimiento que obligue a conservar documentación incorrecta o que se sustituyó.
<b>¿Es necesario documentar el incumplimiento de los requerimientos de las NIA que no sean realmente aplicables a la auditoría?</b>	No. Excepto en circunstancias especiales, se requiere el cumplimiento con cada requerimiento de las NIA que sea “aplicable”. Una NIA es claramente irrelevante cuando toda la NIA no es aplicable, o cuando un requerimiento de la NIA es condicional y no se da la condición.

## 16.4 Requerimientos específicos de documentación

### Valoración del riesgo

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
240.44	<p>En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor incluirá en la documentación de auditoría requerida por la NIA 315 evidencia de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; y</li> <li>b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.</li> </ul>

<b>Párrafo #</b>	<b>Extractos relevantes de las NIA</b>
240.47	Si el auditor concluye que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, incluirá en la documentación de auditoría las razones que sustentan dicha conclusión.
300.12	El auditor incluirá en la documentación de auditoría: (a) la estrategia global de auditoría; (b) el plan de auditoría; y (c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref: apartados A16-A19)
315.32	El auditor incluirá en la documentación de auditoría: (a) los resultados de la discusión entre el equipo del encargo, cuando lo requiera el apartado 10, así como las decisiones significativas que se tomaron; (b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, detallados en el apartado 11, así como de cada uno de los componentes del control interno enumerados en los apartados 14-24; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados; (c) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado 25; y (d) los riesgos identificados, así como los controles relacionados con los mismos, respecto de los que el auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos de los apartados 27-30. (Ref: apartados A131-A134)

La documentación típica de la auditoría debería incluir lo siguiente.

*Anexo 16.4-1*

<b>Fase de valoración del riesgo</b>	<b>Comentarios</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos previos al encargo (aceptación del encargo).</li> <li>• Valoraciones de independencia y ética.</li> <li>• Términos del encargo.</li> <li>• Consideraciones sobre materialidad.</li> <li>• Estrategia global de auditoría.</li> <li>• Discusiones del equipo de auditoría, incluidas las posibles causas de error material debido a fraude</li> </ul>	<p>Recordar actualizar la documentación de valoración del riesgo para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cualquier nuevo riesgo identificado posteriormente en la auditoría; y</li> </ul>



Fase de valoración del riesgo	Comentarios
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos de valoración del riesgo realizados y sus resultados.</li> <li>• Riesgos de incorrección material valorados e identificados (en general y en las afirmaciones), en base al conocimiento de la entidad obtenido y control interno relacionado (si lo hay).</li> <li>• Riesgos significativos.</li> <li>• Comunicaciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios necesarios en valoraciones del riesgo o materialidad identificados como resultado de realizar procedimientos de auditoría posteriores.</li> </ul>

## Respuesta al riesgo

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
230.9	<p>Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref: Apartado A12)</li> <li>(b) la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y</li> <li>(c) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. (Ref: Apartado A13)</li> </ul>
240.45	<p>El auditor incluirá en la documentación de auditoría referente a las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material que exige la NIA 330:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tienen con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones; y</li> <li>(b) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.</li> </ul>
330.28	<p>En la documentación de auditoría el auditor incluirá:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores aplicados;</li> <li>(b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y</li> <li>(c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref: Apartado A63)</li> </ul>
330.30	<p>La documentación de auditoría demostrará que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan.</p>

La documentación típica de auditoría debería incluir las siguientes partidas.

Anexo 16.4-2

Fase de respuesta al riesgo	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Un plan de auditoría que aborda:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las áreas materiales de los estados financieros;</li> <li>• Los riesgos valorados de incorrección material a los niveles de estados financieros y de afirmación;</li> <li>• La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores realizados que respondan a los riesgos valorados; y</li> <li>• Riesgos significativos identificados.</li> </ul> </li> <li>2. Naturaleza y extensión de consultas con otros.</li> <li>3. Significatividad y naturaleza de la evidencia obtenida para la afirmación que se está probando.</li> <li>4. Una explicación clara de los resultados obtenidos de la prueba y cómo se hizo seguimiento de cualquier excepción o desviación. Esto incluye:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las bases para la prueba;</li> <li>• La selección de la población;</li> <li>• El nivel del riesgo valorado; y</li> <li>• Los intervalos de muestreo y selección del punto de partida.</li> </ul> </li> <li>5. Acciones tomadas como resultado de procedimientos de auditoría que indican::               <ul style="list-style-type: none"> <li>• la necesidad de modificar los procedimientos de auditoría planificados;</li> <li>• que pueden existir incorrecciones materiales;</li> <li>• omisiones en los estados financieros; o</li> <li>• la existencia de deficiencias significativas en el control interno sobre la información financiera.</li> </ul> </li> <li>6. Cambios, en su caso, que se requieran a la estrategia global de auditoría.</li> <li>7. Uso de juicios significativos aplicados en cuestiones significativas al realizar el trabajo y evaluar los resultados.</li> <li>8. Discusiones con la dirección sobre cuestiones significativas.</li> <li>9. Memorando, análisis, detalles de hipótesis usados y cómo se estableció la validez de la información subyacente utilizada.</li> <li>10. Referencias cruzadas a la documentación de soporte y evidencia de que los estados financieros concuerdan o se concilian con los registros contables</li> </ol>	<p>La documentación de auditoría debería ser autónoma y no necesitar el suplemento de una explicación oral. Véase más adelante la discusión con un auditor con experiencia.</p> <p>Tener cuidado al seleccionar la población correcta para la afirmación sobre la que se realiza la prueba.</p> <p>No son necesarias copias de los registros del cliente, pero se requieren algunas características de identificación, como un número o fecha, etc., de modo que una persona pueda volver a aplicar la prueba si fuese necesario..</p>

## Informe

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
230.10	El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref: apartado A14)
230.11	Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia. (Ref: apartado A15)
230.12	Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento y los motivos de la inaplicación. (Ref: apartados A18-A19)
240.46	En la documentación de auditoría, el auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.

El siguiente anexo incluye una lista de la documentación de auditoría típica en la fase del informe o finalización del archivo.

### Anexo 16.4-3

Información	Comentarios
<ul style="list-style-type: none"><li>Programas de auditoría finalizados.</li><li>Evidencia de las revisiones de archivos (o sea, iniciales y listas de verificación, etcétera):<ul style="list-style-type: none"><li>Detalle (revisión por el gerente/supervisor),</li><li>Revisión de socio del encargo, y</li><li>Revisión de control de calidad del encargo, cuando sea aplicable.</li></ul></li><li>Información que no sea congruente o que sea contradictoria a las conclusiones finales.</li><li>Resumen del efecto financiero de errores sin ajustar identificados y la respuesta de la dirección (es decir, los ajustes hechos).</li><li>Incorrecciones no corregidas que no sean insignificantes.</li><li>Asuntos significativos que surjan:<ul style="list-style-type: none"><li>medidas tomadas para abordarlos (incluyendo evidencia adicional obtenida), y</li><li>la base para las conclusiones alcanzadas.</li></ul></li></ul>	<p>Tomar notas de las discusiones verbales con la dirección sobre cuestiones significativas y anotar sus respuestas. Esto ayudará a asegurar que la documentación de auditoría contenga el razonamiento de todas las decisiones tomadas. Incluir copias de mensajes de correo electrónico relevantes o de mensajes de texto intercambiados con el cliente que traten cuestiones significativas.</p>

Información	Comentarios
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si se proporcionó ayuda (cuando se permita según los requerimientos de independencia) para preparar el borrador de los estados financieros, describir la naturaleza de las discusiones mantenidas con la dirección para revisar el contenido de los estados. Esto debería incluir: <ul style="list-style-type: none"> <li>- fechas en que se mantuvieron las discusiones,</li> <li>- explicaciones sobre la aplicación de principios de contabilidad complejos, y</li> <li>- principales preguntas planteadas por la dirección.</li> </ul> </li> <li>• Copia de los estados financieros y del informe de auditoría, con referencia cruzada a las secciones del archivo de auditoría.</li> <li>• Razones para cualquiera desviación de un requerimiento relevante de una NIA y los procedimientos alternativos realizados para alcanzar el objetivo de ese requerimiento.</li> <li>• Cualquier documento de finalización del trabajo que requiera firma.</li> <li>• Copia de toda las comunicaciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.</li> <li>• Fecha del informe de auditoría y fecha de finalización de la documentación (ver análisis sobre la finalización del archivo).</li> </ul>	

## 16.5 El auditor con experiencia

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
230.8	<p>El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref: apartados A2-A5, A16-A17)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: apartado A6-A7)</li> <li>(b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y</li> <li>(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre las mismas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: apartados A8-A11)</li> </ul>

La documentación de auditoría debería ser tal que un auditor con experiencia, que no haya tenido una conexión previa con la auditoría, pueda comprender la auditoría (es decir, sin necesidad de una explicación oral):

- La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con los requerimientos de disposiciones legales, reglamentarias y profesionales aplicables;

- Los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida; y
- La naturaleza de las cuestiones significativas que surgieron y las conclusiones alcanzadas.

## **16.6 Documentos electrónicos**

Muchas firmas de auditoría han sustituido (o están en proceso de hacerlo) los archivos del encargo en formato papel por archivos electrónicos. En algunos casos, aun cuando el trabajo se haya realizado y revisado en forma electrónica, se mantienen archivos en formato papel como por ejemplo el archivo permanente del trabajo realizado. Los documentos/formularios se inician en forma digital, los registros de los clientes se escanean y todos los datos se almacenan electrónicamente. Se imprime en papel solo después de que todo el trabajo se ha finalizado y revisado.

Hay dos tipos de documentos electrónicos:

- Trabajo en curso; e
- Información estacionaria.

### **Trabajo en curso**

El trabajo en curso consiste en información dinámica que se está desarrollando y actualizando mientras avanza la auditoría. Los ejemplos incluyen formularios de auditoría en blanco y modelos de cartas, conocimiento del sector e indicadores clave de resultados, cuestionarios, árboles lógicos, políticas de la firma, diagnósticos y datos financieros del periodo anterior, información, hipótesis, etc., que puedan usarse para realizar los procedimientos analíticos de este periodo. Esta información suele estar contenida en aplicaciones de software y herramientas electrónicas de auditoría.

### **Información estacionaria**

La información estacionaria consiste en documentos finales del archivo, como los estados financieros y los papeles de trabajo finalizados, que no van a cambiar y pueden bien requerirse para referencia en años futuros. Los documentos finales o estacionarios deben mantenerse en un formato del que pueda recuperarse fácilmente la información en años posteriores.

### **Software de legado**

Dejar la información en un formato que usa una aplicación de software puede ser problemático si se actualiza la aplicación de software con un nuevo formato de archivo. Tal vez el archivo antiguo ya no pueda abrirse a menos que se mantenga también una copia de la antigua aplicación de software. Para solucionar este problema, muchas firmas están ahora guardando sus documentos de archivos finales en un formato portátil de documentos (PDF). El PDF lo han aceptado y usado las agencias gubernamentales y firmas de auditoría de todo el mundo. Las políticas de la firma deberían establecer que los documentos finales no pueden ser editados.

### **Ventajas de la automatización**

Mantener archivos de auditoría en forma electrónica facilita que se automaticen algunas funciones administrativas y proporciona una flexibilidad adicional a los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo:

- Se puede acceder a papeles de trabajo específicos directamente desde el índice;
  - Los archivos y documentos pueden compartirse o revisarse con otros fácilmente a distancia;
  - Se pueden crear, renombrar, cambiar, copiar, o borrar del índice nuevas carpetas y documentos;
-

- Puede contraerse el índice detallado para revelar su estructura general, o expandirlo según sea necesario, haciendo más fácil ver el panorama general y localizar documentos claves;
- Pueden darse nombres personalizados a los documentos importantes, lo cual puede ayudar a otros miembros del equipo a identificar los contenidos de un documento por su nombre;
- Pueden automatizarse las funciones de revisión como por ejemplo la verificación total o parcial del archivo de auditoría en busca de excepciones, notas pendientes de revisión y autorizaciones del preparador y revisor;
- Los miembros del equipo del encargo pueden compartir documentos del archivo con herramientas electrónicas de acceso y salida;
- Ciertos documentos pueden protegerse con contraseñas para mayor seguridad; y
- Puede restringirse el acceso a los archivos solo al personal autorizado.

### ***Uso de herramientas electrónicas en los papeles de trabajo***

Hay tres principios importantes a considerar cuando se usan herramientas electrónicas en la preparación de papeles de trabajo:

- Siguen siendo de aplicación todos los requerimientos de las NIA;
  - Los archivos electrónicos requieren una gestión de documentos electrónicos. Esto aborda cuestiones como accesibilidad (por ejemplo, acceso con contraseñas), seguridad de datos, gestión de aplicaciones (incluyendo formación práctica), rutinas de copias de seguridad, derechos de edición, lugares de almacenaje, procedimientos de revisión y decisiones sobre qué cambios a los archivos tendrán marcas de seguimiento para proporcionar el rastro de auditoría necesario; y
  - Deben conservarse los documentos finales (todos los documentos que se requiere mantener para soportar la opinión de auditoría) y estar accesibles de conformidad con las políticas de conservación de archivos de la firma.
-

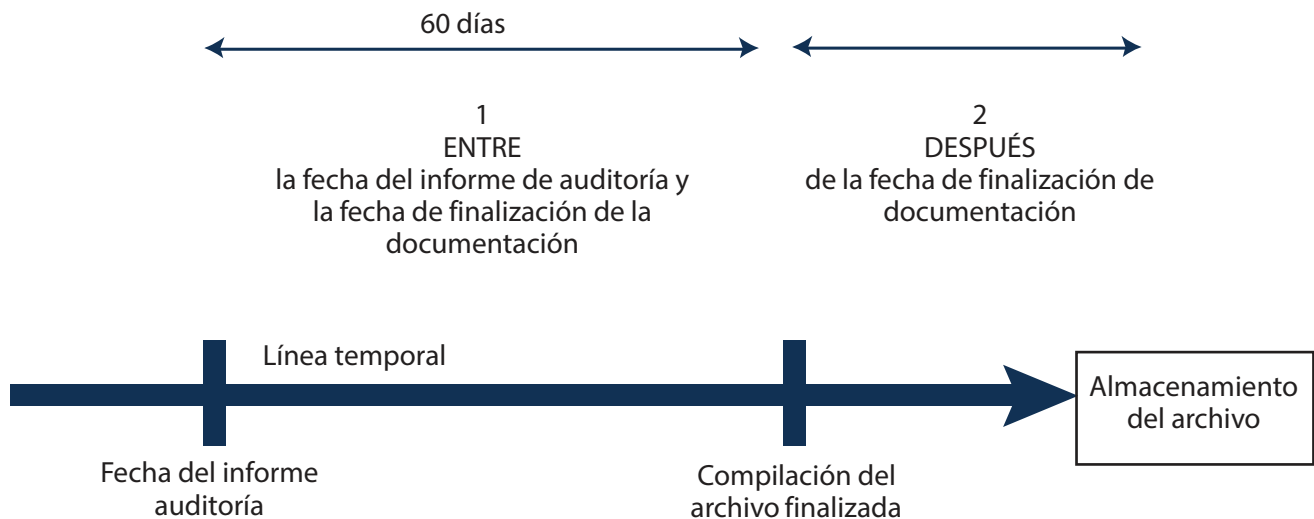
## 16.7 Finalización de archivos

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
230.13	<p>Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor documentará: (Ref: apartado A20)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) las circunstancias observadas;</li><li>(b) los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y</li><li>(c) la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.</li></ul>
230.14	<p>El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. (Ref: apartados A21-A22)</p>
230.15	<p>Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: apartado A23)</p>
230.16	<p>En circunstancias distintas a las previstas en el apartado 13, cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará: (Ref: apartado A24)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) los motivos específicos para hacerlas; y</li><li>(b) la fecha y las personas que las realizaron o revisaron.</li></ul>

Fechar el informe de auditoría significa que el trabajo de auditoría está finalizado. Después de esa fecha, no sigue la responsabilidad de buscar evidencia adicional de auditoría.

Después de la fecha del informe de auditoría, la compilación final de los archivos de auditoría debería realizarse oportunamente. Un límite adecuado de tiempo, antes del cual completar la compilación del archivo final de auditoría es habitualmente inferior a 60 días desde la fecha del informe de auditoría. Esto se ilustra en el siguiente anexo. Consulte la NICC 1 y a la NIA 230 para más detalles.

Anexo 16.7-1



**Cambios al archivo de la auditoría**

Los requerimientos cuando se hacen cambios al archivo de la auditoría son los siguientes.

Anexo 16.7-2

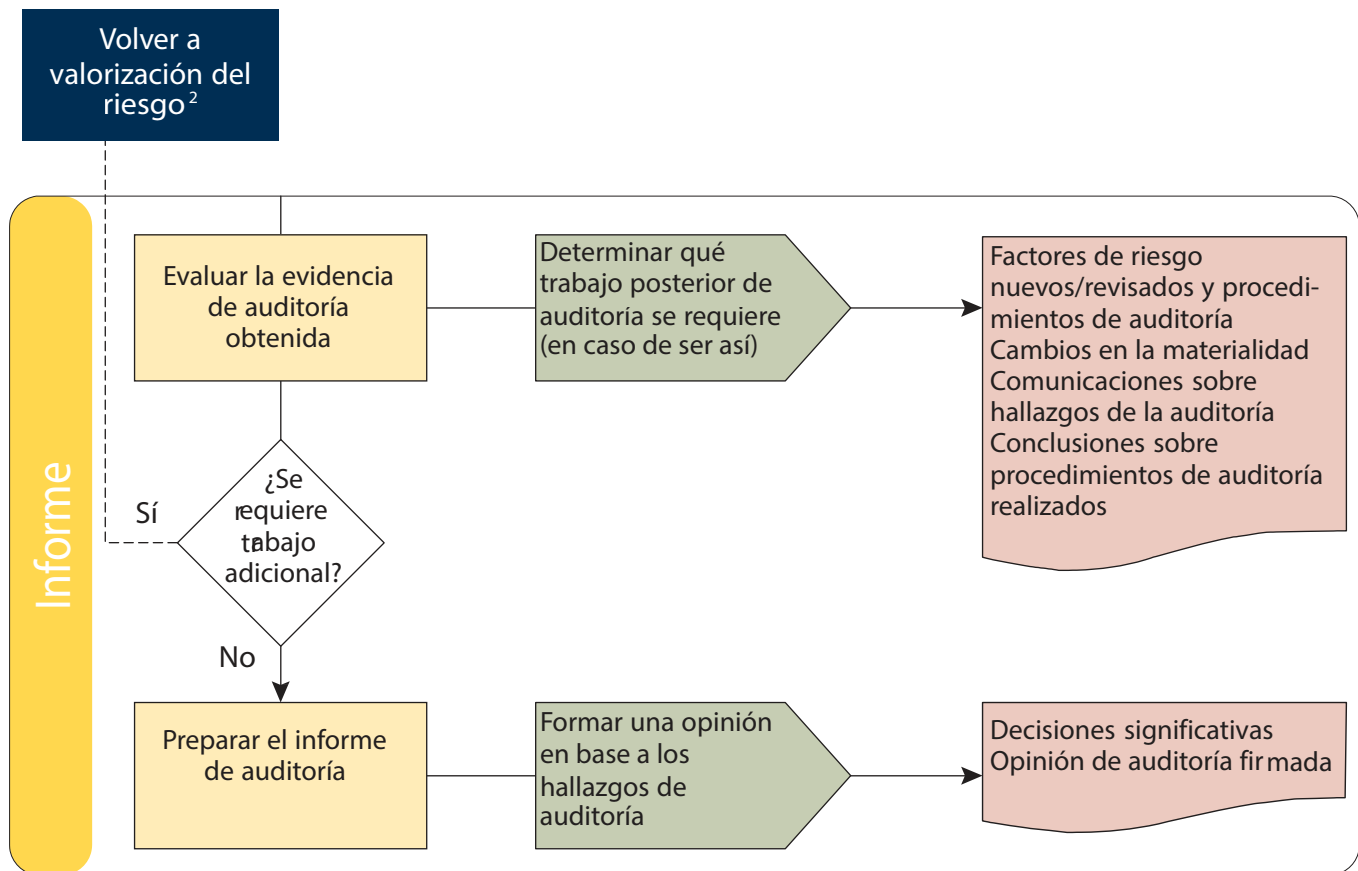
Periodo	Fechas	Requerimientos
1	ENTRE la fecha del informe de auditoría y la fecha de finalización de la documentación	<p>Para cambios administrativos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentar la naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida, quién preparó y revisó cada documento y cualquier memorando adicional al archivo que pueda requerirse;</li> <li>• Borrar o desechar la documentación sustituida;</li> <li>• Seleccionar, conciliar y hacer referencia cruzada de los papeles de trabajo; y</li> <li>• Firmar cualquier lista de verificación de finalización sobre el proceso de compilación del archivo.</li> </ul> <p>Para cambios en la evidencia de auditoría o en las conclusiones alcanzadas, debería prepararse documentación adicional que aborde tres cuestiones claves:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando y quién hizo y revisó (cuando sea aplicable) estos cambios;</li> <li>• Los motivos específicos para los cambios; y</li> <li>• El efecto, si lo hay, de los cambios en las conclusiones de auditoría.</li> </ul>
Periodo	Fechas	Requerimientos
2	DESPUÉS de la fecha de finalización de la documentación	<p>NINGUNA documentación debería eliminarse o desecharse del archivo de auditoría hasta que haya expirado el periodo de conservación de archivos de la firma.</p> <p>Cuando sea necesario añadir elementos (incluyendo modificaciones) a la documentación de la auditoría después de la fecha de finalización de la documentación, deberían responderse las tres cuestiones claves sobre cambios en la evidencia de auditoría, que se muestran en el apartado 1 anterior independientemente de la naturaleza de las adiciones.</p>



# 17. Formación de la opinión sobre los estados financieros

Contenido del capítulo	NIA aplicables
Requerimientos y consideraciones relacionadas con: <ul style="list-style-type: none"> <li>Formar una opinión sobre los estados financieros, y</li> <li>Preparación de un informe de auditoría redactado en forma adecuada</li> </ul>	700

Anexo 17.0-1



Nota:

- Referirse a la NIA 230 para una lista más completa de la documentación que se requiere.
- La planeación (NIA 300) es un proceso continuo e iterativo en toda la auditoría.

**Párrafo # Objetivos en las NIA**

700.6	<p>Los objetivos del auditor son:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y</li><li>(b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.</li></ul>
-------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Párrafo # Extractos relevantes de las NIA**

700.7	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.</li><li>(b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento. El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o</li><li>(ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.</li></ul>El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.</li><li>(c) Opinión no modificada (o favorable): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</li></ul>
700.8	<p>"Estados financieros" en esta NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas". Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros y lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.</p>
700.9	<p>En esta NIA, las "Normas Internacionales de Información Financiera" hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board), y las "Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público" se refieren a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board).</p>

## **17.1 Descripción general**

El paso final en el proceso de auditoría es evaluar la evidencia de auditoría obtenida, considerar el impacto de cualquier incorrección material identificada, formar una opinión de auditoría y preparar un informe de auditoría con la redacción adecuada.

Este capítulo se refiere a:

- Los estados financieros preparados de conformidad con uno o ambos marcos de referencia con fines generales diseñados para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios;
- Formar una opinión sobre un conjunto completo de estados financieros con fines generales. Esta se basa en una evaluación de las conclusiones derivadas de la evidencia de auditoría obtenida; y
- Expresar claramente esa opinión mediante un informe escrito que también describe la base para dicha opinión.

Los capítulos 23 y 24 del Volumen 2 de esta Guía tratan situaciones en las que se requieren una opinión modificada, un párrafo de énfasis, o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.

Para auditorías realizadas de conformidad con las NIA, el texto del informe opinión no modificada (o favorable) del auditor deberá contener un mínimo de elementos. La redacción será estándar, excepto cuando se añadan párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones adicionales.

La consistencia en el Informe de auditoría ayuda a:

- Promover la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables las auditorías que han sido realizadas de conformidad con normas globalmente reconocidas; y
- Promover el conocimiento del usuario e identificar circunstancias inusuales (como modificaciones al informe de auditoría) cuando ocurren.

En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros pueden prescribir una redacción diferente de la opinión del auditor. Sin embargo, las responsabilidades del auditor para formar la opinión siguen siendo las mismas. Cuando la redacción difiera de significativamente de la redacción de la norma internacional, el auditor debería considerar el riesgo de que los usuarios malinterpreten el grado de seguridad obtenido. Si existe tal riesgo, podría añadirse una aclaración adicional en el informe de auditoría.

## **17.2 Marcos de referencia de información financiera**

La opinión del auditor sobre los estados financieros se formará en el contexto de un marco general de referencia “con fines generales” aplicable. Este es un marco de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios. Los marcos de referencia aceptables incluyen:

- Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas;
-

- Normas Internacionales de Información Financiera; y
- Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

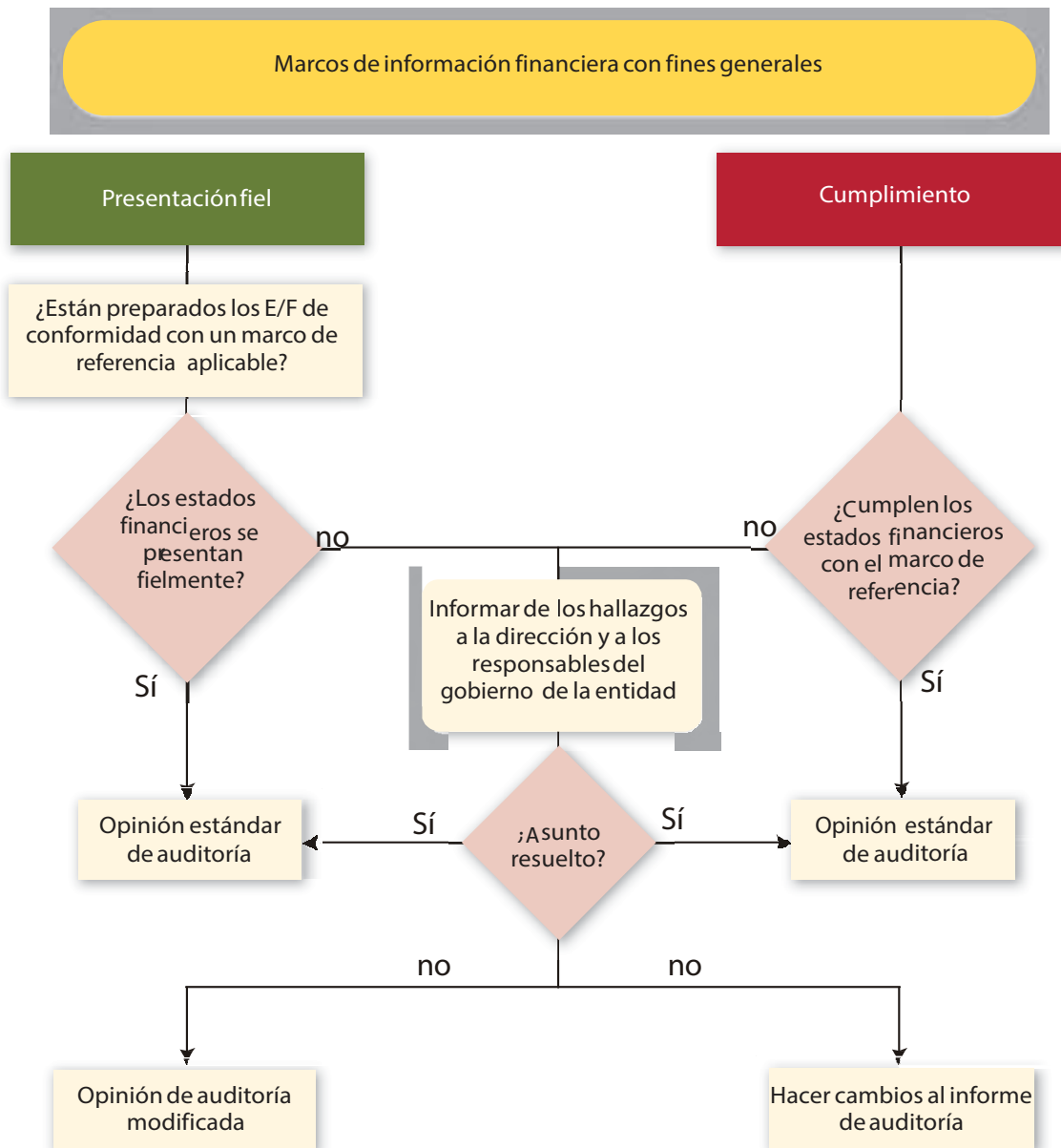
Hay dos tipos de marco general de referencia: el “marco de imagen fiel” y el “marco de cumplimiento”. Estos marcos de referencia se describen a continuación.

Anexo 17.2-1

Marcos de referencia	Descripción
<p><b>Marco de imagen fiel</b></p>	<p>Un marco de información financiera (como las Normas Internacionales de Información Financiera) que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, y:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) Reconoce de manera explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección, revele información adicional a aquéllas que, específicamente, son requeridas por el marco, o</li> <li>ii) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que estos sea necesario sólo circunstancias extremadamente poco frecuentes.</li> </ul> <p>El auditor informa sobre si los estados financieros “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o “expresan la imagen fiel de” la información que los estados financieros están diseñados para presentar.</p>
<p><b>Marco de cumplimiento</b></p>	<p>Un marco de información financiera que requiere cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados i) e ii) anteriores con relación a la presentación “fiel”. No se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Un ejemplo sería un marco de información financiera estipulado por una disposición legal o reglamentaria diseñado para cumplir con las necesidades de información de una amplia gama de usuarios.</p> <p>El auditor informa sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con, por ejemplo, “La Ley de Sociedades de la Jurisdicción X”.</p>

A continuación se presenta un árbol de decisiones para formar una opinión bajo los dos marcos generales de referencia.

Anexo 17.2-2



En algunos casos, puede requerirse al auditor que realice una auditoría de conformidad con ambos marcos de referencia. En estas situaciones, la opinión del auditor se debería referir tanto al marco de imagen fiel como a las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

### Normas nacionales

Es adecuada una referencia en el informe de auditoría tanto a las Normas Internacionales de Auditoría como a las normas nacionales de auditoría cuando no exista conflicto entre los requerimientos de ambos conjuntos de normas. Si existe un conflicto, el informe de auditoría debería solo referirse a las normas de auditoría (ya sea las Normas Internacionales de Auditoría o las normas nacionales de auditoría) de conformidad con cuáles se ha preparado el informe de auditoría.

Por ejemplo, la NIA 570 requiere que el auditor añada un párrafo de énfasis para resaltar un problema de empresa en funcionamiento, mientras que algunas normas nacionales de auditoría prohíben este párrafo.

### 17.3 Formación de la opinión

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
700.10	El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
700.11	<p>Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;</li> <li>(b) a conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada; y</li> <li>(c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.</li> </ul>
700.12	El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: apartados A1-A3)
700.13	<p>En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;</li> <li>(b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;</li> <li>(c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;</li> <li>(d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;</li> <li>(e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A4)</li> <li>(f) ) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.</li> </ul>
700.14	<p>Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y</li> <li>(b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.</li> </ul>

Párrafo # Extractos aplicables de las NIA	
700.15	El auditor evaluará si los estados financieros describen el marco de información financiera aplicable o hacen referencia a él de manera adecuada. (Ref: apartados A5-A10).
700.16	El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
700.17	El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o</li> <li>(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.</li> </ul>
700.18	Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705. (Ref: apartado A11).
700.19	Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: apartado A12).

Cuando se forma una opinión, el auditor necesita asegurarse de que los estados están preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, como muestra el anexo siguiente.

#### Anexo 17.3-1

Consideraciones	
<b>Formación de una opinión de auditoría</b>	<p><b>Materialidad</b></p> <p>Concluir si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La materialidad sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros reales de la entidad.</li> <li>• Las incorrecciones no corregidas (incluyendo incorrecciones no corregidas de periodos anteriores), ya sea individualmente o de forma agregada, podrían dar como resultado una incorrección material.</li> </ul>

## Consideraciones

### Formación de una opinión de auditoría (continúa)

#### Evidencia de auditoría

- ¿Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada?
- ¿Son razonables las estimaciones contables hechas por la dirección?
- ¿Corroboran los procedimientos analíticos realizados al final o cerca del final de la auditoría las conclusiones formadas durante la auditoría?

#### Políticas contables

- ¿Revelan de manera adecuada los estados financieros las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas?
- ¿Son congruentes las políticas contables con el marco de información financiera y adecuadas a las circunstancias?

#### Información a revelar en los estados financieros

- ¿Se refieren a o describen los estados financieros el marco de información financiera aplicable?
- ¿Se han hecho todas las revelaciones en los estados financieros que requiere el marco de información financiera aplicable?
- ¿Es adecuada la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada estado financiero?
- ¿Contienen las revelaciones adecuadas que permitan a los usuarios a quienes se destina comprender el efecto de las transacciones o hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros?
- ¿Es relevante, fiable, comparable, comprensible y suficiente la información presentada?
- ¿Proporcionan los estados financieros revelaciones adecuadas para permitir a los usuarios de la información comprender el efecto de las transacciones y hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros?

#### Marcos de imagen fiel

- ¿La presentación global, estructura y contenido generales (incluyendo las revelaciones en notas) representa fielmente las transacciones y hechos subyacentes de conformidad con el marco de información financiera aplicable? Si no es así, ¿hay necesidad de proporcionar información a revelar adicional a la que específicamente requiere el marco de referencia para asegurar una presentación fiel?
- Son los estados financieros, después de cualquier ajuste hecho por la dirección como resultado del proceso de auditoría, congruentes con el conocimiento obtenido sobre la entidad y su entorno?

#### Marcos de referencia de cumplimiento

- ¿Inducen a error los estados financieros? Esto es probable solo en circunstancias extremadamente poco frecuentes..

En base a los resultados de las evaluaciones mostradas anteriormente, el auditor debería determinar qué tipo de informe de auditoría (modificada o no modificada) es adecuado en función de las circunstancias, como se muestra a continuación:



Tipo de opinión	Conclusiones del auditor
<b>Opinión no modificada</b>	Los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales,, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y sería adecuada una opinión no modificada.
<b>Opinión modificada</b> (modificada adversa o de negación)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o</li> <li>• No puede obtenerse evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. El, Capítulo 23 del Volumen 2 de esta Guía aborda el tema de las modificaciones al informe de auditoría.</li> </ul>

## 17.4 Forma y redacción del informe de auditoría

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
700.20	El informe de auditoría será escrito. (Ref: apartados A13-A14)
700.21	El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: apartado A15)
700.22	El informe de auditoría irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo. (Ref: apartado A16)
700.23	<p>El apartado introductorio del informe de auditoría: (Ref: apartados A17-A19)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;</li> <li>(b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;</li> <li>(c) identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;</li> <li>(d) remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y</li> <li>(e) especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.</li> </ul>
700.24	Esta sección del informe de auditoría describe las responsabilidades de las personas pertenecientes a la entidad que sean responsables de la preparación de los estados financieros. No es necesario que el informe de auditoría se refiera específicamente a "la dirección", sino que utilizará el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
700.25	El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidad de la dirección [u otro término adecuado] en relación con los estados financieros".
700.26	El informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros. La descripción incluirá una explicación de que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. (Ref: apartados A20- A23)
700.27	Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la explicación en el informe de auditoría de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros debe referirse a "la preparación y presentación fiel de los estados financieros" o a "la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel", según proceda.
700.28	El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidad del auditor".
700.29	En el informe de auditoría se manifestará que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría. (Ref: apartado A24)
700.30	En el informe de auditoría se hará constar que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. El informe de auditoría también explicará que dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. (Ref: apartados A25-A26)
700.31	<p>El informe de auditoría describirá en qué consiste una auditoría indicando que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos destinados a obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros;</li> <li>(b) los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por la entidad de los estados financieros con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor tenga también la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre su eficacia; y</li> <li>(c) una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como de la presentación global de los estados financieros.</li> </ul>

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
700.32	Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción de la auditoría en el informe de auditoría se referirá a “la preparación y presentación fiel por la entidad de los estados financieros” o a “la preparación por la entidad de estados financieros que expresan la imagen fiel”, según proceda.
700.33	El informe de auditoría señalará si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
700.34	El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Opinión”.
700.35	<p>Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) los estados financieros presentan la imagen fiel, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o</li> <li>(b) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].</li> </ul> <p>(Ref: apartados A27-A33)</p>
700.36	Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: apartados A27, A29-A33)
700.37	En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board), en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.
700.38	Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA de informar sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que llevará por subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. (Ref: apartados A34-A35)
700.39	Si el informe de auditoría contiene una sección separada relativa a otras responsabilidades de información, los títulos, afirmaciones y explicaciones a los que se refieren los apartados 23-37 llevarán por subtítulo “Informe sobre los estados financieros”. El “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” figurará a continuación del “Informe sobre los estados financieros”. (Ref: apartado A36)

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
700.40	El informe de auditoría deberá estar firmado. (Ref: apartado A37)
700.41	<p>La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: apartados A38-A41)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y</li> <li>(b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.</li> </ul>
700.42	El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.
700.43	<p>Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe de auditoría, este informe se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo, todos los siguientes elementos: (Ref: apartado A42)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) un título;</li> <li>(b) un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo;</li> <li>(c) un párrafo introductorio en el que se identifiquen los estados financieros auditados;</li> <li>(d) una descripción de la responsabilidad de la dirección (u otro término adecuado, véase el apartado 24) en relación con la preparación de los estados financieros;</li> <li>(e) una descripción de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros y el alcance de la auditoría, que incluya: <ul style="list-style-type: none"> <li>• una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a las disposiciones legales o reglamentarias; y</li> <li>• una descripción de lo que se entiende por auditoría de conformidad con dichas normas;</li> </ul> </li> <li>(f) un párrafo de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, véase el apartado 37);</li> <li>(g) la firma del auditor;</li> <li>(h) la fecha del informe de auditoría; y</li> <li>(i) la dirección del auditor.</li> </ul>

Párrafo #	Extractos aplicables de las NIA
700.44	<p>Un auditor puede estar obligado a llevar a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta (las "normas de auditoría nacionales"), y, además, puede haber cumplido con las NIA al realizar la auditoría. Si éste es el caso, el informe de auditoría puede referirse a las Normas Internacionales de Auditoría así como a las normas nacionales de auditoría, pero el auditor únicamente lo hará si: (Ref: apartados A43-A44)</p> <p>(a) no hay conflicto entre los requerimientos de las normas nacionales de auditoría y los de las NIA que pudiese llevar al auditor (i) a formarse una opinión distinta, o (ii) a no incluir un párrafo de énfasis que, en el caso de que se trate, sea necesario según las NIA; y</p> <p>(b) el informe de auditoría incluye, como mínimo, todos los elementos enumerados en el apartado 43(a)-(i) cuando el auditor utilice el formato o la redacción establecidos por las normas de auditoría nacionales. La referencia a las disposiciones legales o reglamentarias contenida en el apartado 43(e) debe entenderse como referencia a las normas nacionales de auditoría. El informe de auditoría identificará, por lo tanto, dichas normas nacionales de auditoría.</p>
700.45	<p>Cuando el informe de auditoría se refiera tanto a las normas nacionales de auditoría como a las Normas Internacionales de Auditoría, se identificará la jurisdicción de origen de las normas nacionales de auditoría.</p>
700.46	<p>Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si dicha información adicional se diferencia claramente de los estados financieros auditados. Si dicha información adicional no se diferencia claramente de los estados financieros auditados, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.</p>
700.47	<p>La opinión del auditor abarcará la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable pero que, sin embargo, forme parte integrante de los estados financieros, porque no se pueda diferenciar claramente de los estados financieros auditados, debido a su naturaleza y al modo en que se presenta.</p>

El informe de auditoría comunica la siguiente información al lector:

- Responsabilidades de la dirección;
- Responsabilidades del auditor y una descripción de la auditoría;
- La auditoría fue realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría;

- El marco de información financiera que se aplicó; y
- La opinión del auditor sobre los estados financieros.

El tipo de informe de auditoría se verá afectado por el marco de información financiera aplicado, por cualquier requerimiento adicional derivado de disposiciones legales o reglamentarias y por la inclusión de cualquier información complementaria. El informe de auditoría se titula el “informe del auditor independiente”, y se requieren encabezados para cada uno de las siguientes secciones:

- Informe sobre los estados financieros;
- Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros;
- Responsabilidad del auditor; y
- Opinión.

Otros títulos de sección que pueden usarse cuando sea aplicable son:

- Párrafo de énfasis; e
- Informe sobre otros requerimientos derivados requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias.

Los principales componentes del informe de auditoría (que tiene que ser escrito) se exponen en el siguiente anexo.

*Anexo 17.4-1*

<b>Componente</b>	<b>Comentarios</b>
<b>Título</b>	<b>Informe del auditor independiente</b> Usar la palabra “independiente” distingue el informe del auditor independiente de los informes emitidos por otros.
<b>Destinatario</b>	<b>Aquellos para quienes se preparó el informe</b> Por lo general accionistas o los responsables del gobierno de la entidad. Esto puede también puede ser dictado por las circunstancias del trabajo o por las disposiciones reglamentarias locales.
<b>Párrafo introductorio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifica a la entidad cuyos estados financieros se han auditado.</li> <li>• Manifiesta que los estados financieros han sido auditados.</li> <li>• Identifica el título de cada uno de los estados financieros que forman el conjunto completo de estados financieros.</li> <li>• Remite al resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas.</li> <li>• Especifica la fecha y periodo que cubren los estados financieros.</li> </ul> <p>Cuando se presenta información adicional, aclara si la misma está cubierta por la opinión de auditoría o indica claramente que no está cubierta.</p>

Componente	Comentarios
<b>Responsabilidad de la dirección</b> (u otro término adecuado) <b>en relación con los estados financieros</b>	<p>Explica que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El informe manifiesta que la dirección es responsable de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la preparación e imagen fiel de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y</li> <li>• el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o a error.</li> </ul> <p>La responsabilidad de la dirección incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptar la responsabilidad del control interno necesario para permitir que los estados financieros estén libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o a error;</li> <li>• Seleccionar y aplicar políticas contables adecuadas;</li> <li>• Asegurar que la información contenida en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;</li> <li>• Asegurar una revelación adecuada que asegure que los usuarios de los estados financieros comprendan las transacciones materiales; y</li> <li>• Hacer estimaciones contables que sean razonables en función de las circunstancias.</li> </ul>
<b>Responsabilidad del auditor</b>	<p>Declara que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros en base a la auditoría. Esto incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Manifiestar que la auditoría fue realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. El informe de auditoría debería también explicar que dichas normas requieren que el auditor cumpla con los requerimientos éticos y que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.</li> <li>• Describir una auditoría manifestando que: <ul style="list-style-type: none"> <li>- una auditoría conlleva aplicar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros,</li> <li>- los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, ya sea debida a fraude o a error. Al hacer esas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por la entidad de los estados financieros con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, pero no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad, y</li> <li>- Una auditoría también incluye evaluar lo adecuado de las políticas contables aplicadas, la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como de la presentación global de los estados financieros.</li> </ul> </li> <li>• Manifiestar que el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido es suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor.</li> </ul>



Componente	Comentarios
<b>Responsabilidad del auditor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción de la auditoría deberá referirse a “la preparación y presentación fiel por la entidad de los estados financieros” o “la preparación por la entidad de estados financieros que expresan la imagen fiel”, según proceda en función de las circunstancias.</li> </ul>
<b>Opinión del auditor</b>	<p><b>Marcos de presentación fiel</b></p> <p>Manifiesta si los estados financieros expresan la imagen fiel, en todos los aspectos materiales, (o presentan fielmente) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o alguna redacción similar según requieran las disposiciones legales o reglamentarias.</p> <p><b>Marcos de cumplimiento</b></p> <p>Manifiesta si los estados financieros están preparados en todos los aspectos materiales de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Cuando el marco de información financiera no sean las Normas Internacionales de Información Financiera, la redacción de la opinión debería identificar la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera (por ejemplo, ...de conformidad con las Normas de Información Financiera en país X...).</p>
<b>Otras responsabilidades de información</b>	Ciertas normas, leyes, o prácticas generalmente aceptadas de una jurisdicción pueden requerir o permitir que el auditor informe sobre otras responsabilidades. Tales cuestiones deberían tratarse en un párrafo separado después de la opinión del auditor.
<b>Firma del auditor</b>	La firma del auditor se basará en lo que sea adecuado para la jurisdicción en particular. Podría ser el nombre de la firma de auditoría, el nombre propio del auditor, o ambos. Puede también requerirse la titulación profesional en el ámbito de la contabilidad del auditor o la referencia al reconocimiento de la firma o auditor por la autoridad adecuada que concede autorizaciones.
<b>Fecha del informe</b>	<p>La fecha del informe no debe ser anterior a la fecha en que el auditor obtuvo evidencia de auditoría suficiente y adecuada la que basar su opinión. Esta evidencia incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• que se ha preparado un conjunto completo de estados financieros;</li> <li>• se ha tenido en cuenta el efecto de hechos y transacciones (de los cuales el auditor tuvo conocimiento) que ocurrieron hasta dicha fecha (consulte la NIA 560); y</li> <li>• aquellos con autoridad reconocida afirman haber asumido la responsabilidad de los estados financieros.</li> </ul>
<b>Dirección del auditor</b>	Indicar el nombre del lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

### **Opinión de auditoría no modificada Marco de imagen fiel**

Se ilustra a continuación la redacción estándar de un informe de auditoría (según NIA 700) sobre estados financieros con fines generales, preparado de conformidad con un marco de imagen fiel y expresando una opinión no modificada.



## **INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

(Destinatario correspondiente)

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20x1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.

### **Responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

### **Opinión**

En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales), la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20x1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

((Firma del auditor)

((Fecha del informe de auditoría)

((Dirección del auditor)

## ***Opinión de auditoría — no modificada Marco de cumplimiento***

Se ilustra en seguida la redacción estándar para un informe del auditor sobre estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento y expresando una opinión no modificada.

## **INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

(Destinatario correspondiente )

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**

La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

### **Responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

### **Opinión**

En nuestra opinión, los estados financieros de la Sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción X.

(Firma del auditor)

(Fecha del informe de auditoría)

(Dirección del auditor)

## **17.5 Otros requerimientos de información**

En algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor que informe sobre cuestiones adicionales a las que según las NIA son responsabilidad del auditor, tal y como se detalla en el siguiente anexo.

Discusión	
<b>Requerimientos adicionales de información</b>	<p>Se puede requerir que el auditor comente sobre cuestiones como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lo adecuado de los registros contables de la entidad;</li> <li>• Cuestiones específicas si llegan al conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría; y</li> <li>• Resultados de realizar procedimientos adicionales especificados.</li> </ul>
<b>Informes en un encabezado separado</b>	<p>Para asegurarse de que los usuarios comprenden estas responsabilidades adicionales, el auditor debería informar sobre ellas en una sección separada en el informe de auditoría (por ejemplo, bajo un nuevo sub-encabezado "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios").</p>

## 17.6 Información adicional presentada junto con los estados financieros

La información adicional es aquella presentada junto con los estados financieros auditados, pero que el marco de información financiera aplicable no requiere. La información adicional puede requerirse por disposición legal, reglamentaria o normativa, o puede presentarse de manera voluntaria.

La información adicional (no requerida por el marco de información financiera aplicable) necesita estar claramente diferenciada de los estados financieros auditados a menos que sea parte integral de los mismos. Si esta información adicional no está claramente diferenciada, el auditor solicitará a la dirección que cambie su presentación. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor explicará en su informe que dicha información adicional no ha sido auditada.

Presentación de información adicional junto con los estados financieros	
<b>Diferenciar claramente la información adicional</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etiquetar claramente la información como "no auditada".</li> <li>• Eliminar cualquier referencia cruzada de los estados financieros a la información adicional no auditada.</li> <li>• Presentar la información adicional no auditada separada de los estados financieros.</li> <li>• Identificar los números de página en el informe de auditoría en que se presentan los estados financieros auditados.</li> </ul>

El hecho de que la información adicional no sea auditada no releva al auditor de la responsabilidad de asegurar que esa información no induce a error o es incongruente con la otra información contenida en los estados financieros auditados. (Consultar el Capítulo 15.9 del Volumen 1, relativo a la NIA 720-Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.)

## 17.7 Auditorías realizadas de conformidad con las NIA y con las normas nacionales de auditoría

Cuando se requiere que el auditor informe sobre el cumplimiento de normas de auditoría nacionales y con las NIA, debería hacerse referencia a ambos conjuntos de normas en el informe de auditoría.

La referencia tanto a las Normas Internacionales de Auditoría como a las normas de auditoría nacionales es adecuada si se cumplen las siguientes condiciones.

### Anexo 17.7-1

Condiciones	
<b>Referirse al cumplimiento tanto con NIA como con normas nacionales</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El informe de auditoría cumple con cada una de las NIA aplicables a la auditoría</li><li>• Se han realizado todos los procedimientos de auditoría posteriores, necesarios para cumplir con las normas nacionales.</li><li>• Se ha identificado en el informe de auditoría la jurisdicción o país de origen de las normas de auditoría.</li><li>• Se han incluido todos los elementos (ver Anexo 17.4-1) del informe estándar de auditoría (incluso si se usa la distribución y redacción especificada en disposiciones legales o reglamentarias nacionales).</li></ul>

No es adecuada una referencia tanto a las Normas Internacionales de Auditoría como a las normas nacionales de auditoría cuando existe un conflicto entre los requerimientos en las NIA y los de las normas nacionales de auditoría, que daría como resultado:

- que el auditor se forme una opinión diferente al aplicar las normas nacionales que la adecuada para las normas NIA; y
- la omisión de información adicional, como un párrafo de énfasis, que requieren las NIA pero no permiten las normas nacionales.

## 17.8 Informes del auditor modificados

Consultar el Capítulo 23 del Volumen 2, de esta Guía, que trata de las modificaciones al informe de auditoría.

