

2011

Universidad Nacional Autónoma de
Nicaragua
FAREM- Estelí

Normas Internacionales de Auditoria



Elaborado por : Lic. Jeyling Alfaro Manzanares
Julio 2011





Índice de Contenidos

I Unidad: Objetivos y Principios Generales de una Auditoria de Estados Financieros.....	1
1. Objetivos de una Auditoria.	
2. Principios Generales de una Auditoria.	
3. Alcance de la Auditoria.	
4. Seguridad Razonable.	
5. Responsabilidad por los Estados Financieros.	
6. Cartas Compromiso de Auditoria.	
7. Auditorias Recurrentes.	
II Unidad: Control de Calidad para el Trabajo de Auditoria.....	12
1. Firmas de Auditoria.	
2. Requisitos Profesionales.	
3. Habilidades y Competencia.	
4. Asignación del Trabajo de Auditoria.	
5. Delegación del Trabajo de Auditoria.	
6. Consultas en el Trabajo de Auditoria.	
III Unidad: Documentación.....	24
1. Introducción.	
2. Formas y Contenido de los Papeles de Trabajo.	
3. Confidencialidad, Salvaguarda y Propiedad de los Papeles de Trabajo.	
IV Unidad: Fraude y Error.	32
1. Introducción.	
2. Responsabilidad de la Administración.	
3. Responsabilidad del Auditor.	
4. Limitaciones Inherentes a la Auditoria.	
5. Procedimientos Cuando hay Indicios que puede Existir Fraude y Error.	
6. Informe de Fraude y Error.	
7. Retiro del Trabajo	
V Unidad: Planeación y Conocimiento del Negocio.	41
1. Obtención del Conocimiento.	
2. Uso del Conocimiento.	
3. Planeación del Trabajo.	
4. Plan global de Auditoria.	
5. Programas de Auditoria.	
VI Unidad: Importancia Relativa de la Auditoria y Evaluación del Riesgo y Control Interno al Realizar la Auditoria.....	50
1. Importancia Relativa.	
2. La Relación entre la Importancia Relativa y el Riesgo de Auditoria.	
3. Introducción a la Evaluación y Control Interno.	
4. Riesgo Inherente.	
5. Sistema de Contabilidad y de Control Interno.	
6. Riesgo de Control.	
7. Relación entre la Evaluación del Riesgo Inherente y de Control.	
8. Riesgo de Detección.	
9. Comunicación de Debilidades.	
10. Ejemplo del Caso.	



VII Unidad: Trabajos Iniciales - Balances de Apertura y Procedimientos.....	61
1. Procedimientos de Auditoria.	
2. Conclusión de Auditoria y Dictámenes.	
3. Naturaleza y Propósito de los Procedimientos Analíticos.	
4. Procedimientos Analíticos al Planear la Auditoria.	
5. Los Procedimientos Analíticos, como Procedimientos Sustantivos.	
6. Procedimientos Analíticos en la Revisión Global al Final de la Auditoria.	
7. Investigación de Partes Inusvalor.	
VIII Unidad: Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros.	66
1. Elementos Básicos del Dictamen.	
2. El Dictamen del Auditor.	
3. Dictámenes de Auditoria Modificados.	
4. Circunstancia que Pueden dar como Resultado a algo Diferente que una Opinión.	
IX Unidad: El Dictamen del Auditor sobre Compromisos de Auditoria con Propósito Especial.....	76
1. Consideraciones Generales.	
2. Dictámenes Preparados con una Base Integral Distinta de las NIC.	
3. Dictámenes Sobre un Componente de los Estados Financieros.	
4. Dictámenes Sobre Cumplimiento con Convenios Contractuales.	
5. Dictámenes Sobre Estados Financieros Resumidos.	
X Unidad: Consideraciones Particulares en la Auditoria de Negocios.....	84
1. Características de los Negocios Pequeños.	
2. Impacto de las Características del Negocio Pequeño en la Auditoria.	
3. El Dictamen del Auditor.	
XI Unidad: Auditoria en un Ambiente de Sistema de Información por Computadora.....	88
1. Introducción a la Auditoria en un Ambiente Informado.	
2. Habilidad y Competencia del Auditor.	
3. Planeación de la Auditoria.	
4. Evaluación del Riesgo de la Auditoria.	
5. Procedimientos de Auditoria Aplicados en un Ambiente Informativo.	
XII Unidad: Evaluaciones del Riesgo y Control Interno, Características y Consideraciones del Sistema de Información de Cómputo.....	91
1. Estructura Organizacional.	
2. Naturaleza del Procedimiento.	
3. Aspecto del Diseño y del Procedimiento del Sistema de Información de Cómputo.	
4. Controles Generales del Sistema de Información de Cómputo.	
5. Evaluación del Sistema de Cómputo.	
6. Descripción de las Técnicas de Auditoria (TACC´s)	
7. Uso de las TACC´s.	
XIII Unidad: Consideraciones de Asuntos Ambientales en la Auditoria de Estados Financieros.....	96
1. Propósito de las Consideraciones de Asuntos Ambientales.	
2. Guía Sobre Aplicación de la NIA “Conocimiento del Negocio”	
3. Guía Sobre Aplicación de la NIA “Evaluación del Riesgo y Control Interno”	
4. Guía Sobre Aplicación de la NIA “Consideraciones de Leyes y Reglamentos en una Auditoria de Estados Financieros”	
5. Informe de las Consideraciones de Asuntos Ambientales.	
6. Perspectiva del Sector Público.	



I UNIDAD: OBJETIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA N° 1)

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional sobre Auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre el objetivo y los principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. Esta NIA deberá leerse conjuntamente con el Marco de Referencia de las Normas Internacionales de Auditoría.

OBJETIVO DE UNA AUDITORÍA

2. **El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado.** Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son "dar una visión verdadera y justa" o "presentar razonablemente, respecto de todo lo sustancial", que son términos equivalentes.
3. Aunque la opinión del auditor aumenta la credibilidad de los estados financieros, el usuario no puede asumir que la opinión es una seguridad en cuanto a la futura viabilidad de la entidad ni a la eficiencia o efectividad con que la administración ha conducido los asuntos de la entidad.

PRINCIPIOS GENERALES DE UNA AUDITORÍA

4. **El auditor deberá cumplir con el "Código de Ética para los Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores. Los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor son:**
 - a) Independencia;
 - b) Integridad;
 - c) Objetividad;
 - d) Competencia profesional y debido cuidado;
 - e) Confidencialidad;
 - f) Conducta profesional; y
 - g) Normas técnicas.
5. **El auditor deberá conducir una auditoría de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría.** Estas contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo o de otro tipo.
6. **El auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén sustancialmente representados en forma errónea.** Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperaría encontrar evidencia para apoyar las representaciones de la administración y no asumir que son necesariamente correctas.

ALCANCE DE UNA AUDITORÍA

7. El término "alcance de una auditoría" se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría. **Los procedimientos requeridos para conducir una auditoría de acuerdo a las NIAs deberán ser determinados por el auditor teniendo en cuenta los requisitos de las NIAs, a los organismos profesionales importantes, la legislación, los reglamentos y, donde sea apropiado, los términos del contrato de auditoría y requisitos para dictámenes.**



CERTEZA RAZONABLE

8. Una auditoría de acuerdo a las NIAs tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros tomados en forma integral están libres de representaciones erróneas sustanciales. **Certeza Razonable** es un concepto que se refiere a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas sustanciales en los estados financieros tomados en forma integral. La certeza razonable tiene relación con el proceso de auditoría total.
9. Sin embargo, hay limitaciones inherentes en una auditoría que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas sustanciales. Estas limitaciones resultan de factores como:
El uso de pruebas
Las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno (por ejemplo, la posibilidad de colusión).
El hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es más bien persuasiva que conclusiva.
10. También, el trabajo emprendido por el auditor para formar una opinión está influido por el ejercicio de juicio, en particular respecto a:
 - a. El acopio de evidencia de auditoría, por ejemplo, para decidir la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y
 - b. La extracción de conclusiones basadas en la evidencia de auditoría reunida, por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las estimaciones hechas por la administración al preparar los estados financieros.
11. Más aún, otras limitaciones pueden afectar la persuasividad de la evidencia disponible para extraer conclusiones sobre aseveraciones particulares de los estados financieros (por ejemplo, transacciones entre partes relacionadas). En estos casos, ciertas NIAs identifican procedimientos especificados que proporcionarán, a causa de la naturaleza de las aseveraciones particulares, suficiente evidencia de auditoría apropiada en ausencia de:
 1. Circunstancias inusuales que aumentan el riesgo de representaciones erróneas sustanciales más allá de lo que ordinariamente se esperaría; o
 2. Cualquiera indicación de que ha ocurrido una representación errónea sustancial.

RESPONSABILIDAD POR LOS ESTADOS FINANCIEROS

12. Si bien el auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la administración de la entidad. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.

PERSPECTIVA DEL SECTOR PÚBLICO

13. Independientemente de si una auditoría está siendo conducida en el sector privado o público, los principios básicos de auditoría permanecen los mismos. Lo que puede diferir para las auditorías llevadas a cabo en el sector público es el objetivo y alcance de la auditoría. Estos factores son a menudo atribuibles a diferencias en el mandato de la auditoría y a los requerimientos legales o la forma de informar (por ejemplo, puede requerirse a las entidades del sector público preparar informes financieros adicionales).
14. Cuando se llevan a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor necesitará tomar en cuenta los requerimientos específicos de cualesquier otros reglamentos, ordenanzas, o directivas ministeriales importantes que afecten el mandato de auditoría y cualesquier requerimientos especiales de auditoría, incluyendo la necesidad de considerar temas de seguridad nacional. Los mandatos de auditoría pueden ser más específicos que los del sector privado, y a menudo abarcan un rango más extenso de objetivos y un alcance más amplio del que es ordinariamente aplicable para la auditoría de estados financieros del sector privado. Los mandatos y requerimientos pueden también afectar, por ejemplo, el grado de discreción del



auditor para establecer la sustancialidad, al reportar fraude o error, y para la forma del dictamen de auditoría. Pueden también existir diferencias en el enfoque y estilo de la auditoría. Sin embargo, estas diferencias no constituirían una diferencia en los principios básicos y procedimientos esenciales.

Clase Práctica N° 01
Fecha de Entrega: _____

I. Complete correctamente las siguientes aseveraciones.

1. _____ Se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.
2. _____ Es un concepto que se refiere a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas sustanciales en los estados financieros tomados en forma integral.

II. Indique cuáles de las siguientes afirmaciones son verdaderas y cuales son falsas, justifique las falsas.

- a. La responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la administración de la entidad. _____
- b. Una auditoría de acuerdo a las NIAs tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros tomados en forma integral están libres de representaciones erróneas sustanciales. _____
- c. El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado. _____
- d. El auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros así como también tiene la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros. _____
- e. Las Normas Internacionales de Auditoría son emitidas por el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. _____

III. Desarrolle.

1. El auditor deberá cumplir con el "Código de Ética para los Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores. Los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor se mencionan a continuación, Explique con sus propias palabras a que se refiere cada uno de ellos.
 - a. Independencia;
 - b. Integridad;
 - c. Objetividad;
 - d. Competencia profesional y debido cuidado;
 - e. Confidencialidad;
 - f. Conducta profesional;
 - g. Normas técnicas.
2. El auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, Explique a través de un ejemplo a que se refiere el término escepticismo profesional.



IV. Seleccione la respuesta correcta.

3. La Auditoría Financiera es:
 - a) El examen del Balance General
 - b) El examen crítico de la Situación Financiera
 - c) El examen crítico y sistemático del sistema de información de la Empresa
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores

4. Uno de objetivos principales de la Auditoría Financiera es:
 - a) Opinar sobre la razonabilidad de los Estados Financieros
 - b) Verificar la exactitud de la información financiera
 - c) Revisar los Estados Financieros
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores

3. El Código de Ética de la Contaduría Pública:
 - a) Hace respetar la profesión
 - b) Garantiza el nivel de desempeño profesional de calidad
 - c) Orienta a los Contadores Públicos
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores

4. El Contador Público debe mantener un alto sentido ético porque:
 - a) Su actividad cumple una función social
 - b) Es una profesión bien remunerada
 - c) No puede quedar mal con los clientes
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores



TÉRMINOS DE LOS TRABAJOS DE AUDITORIA

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre:
 - a. El acuerdo de los términos del trabajo con el cliente; y
 - b. La respuesta del auditor a una petición de un cliente para cambiar los términos de un trabajo por otro que brinda un nivel más bajo de certidumbre.
2. El auditor y el cliente deberán acordar los términos del trabajo. Los términos convenidos necesitarían ser registrados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato.
3. Esta NIA pretende ayudar al auditor en la preparación de cartas compromiso relativas a auditorías de estados financieros. Los lineamientos son también aplicables a servicios relacionados. Cuando se ha de prestar otros servicios como servicios de asesoría sobre impuestos, contabilidad, o administración, puede ser apropiado emitir cartas por separado.
4. En algunos países, el objetivo y alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor son establecidas por la ley. Aún en esas situaciones el auditor puede todavía encontrar que las cartas compromiso son informativas para sus clientes.

CARTAS COMPROMISO DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO PRINCIPAL DE UNA CARTA COMPROMISO

6. La forma y contenido de las cartas compromiso pueden variar para cada cliente, pero generalmente incluirían referencia a:
 - a) El objetivo de la auditoría de estados financieros.
 - b) Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
 - c) El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos, o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor.
 - d) La forma de cualesquier informes u otra comunicación de resultados del trabajo.
 - e) El hecho de que, a causa de la naturaleza de prueba (pruebas selectivas) y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas.
 - f) Acceso sin restricción a cualesquier registros, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.
7. El auditor puede también desear incluir en la carta:
 - a) Arreglos respecto de la planeación de la auditoría.
 - b) Expectativa de recibir de la administración una confirmación escrita referente a las representaciones hechas en conexión con la auditoría.
 - c) Petición al cliente de confirmar los términos del trabajo acusando recibo de la carta compromiso.
 - d) Descripción de cualesquiera otras cartas o informes que el auditor espere emitir para el cliente.



- e) Bases sobre las que se calculan los honorarios y cualesquier arreglos para facturación.
8. Cuando se considere importante, pudieran señalarse los siguientes puntos:
- a) Arreglos concernientes a la involucración de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
 - b) Arreglos concernientes a la involucración de auditores internos y algún otro personal del cliente.
 - c) Arreglos por hacer con el auditor precursor, si hay uno, en el caso de una auditoría inicial.
 - d) Cualquiera restricción de la responsabilidad del auditor cuando exista tal posibilidad.
 - e) Una referencia a cualesquier acuerdos adicionales entre el auditor y el cliente.
- En el apéndice se expone un ejemplo de una carta compromiso de auditoría.*

AUDITORÍAS DE COMPONENTES

9. Cuando el auditor de una entidad tenedora (o controladora) es también el auditor de su subsidiaria, rama o división (componente), los factores que influyen en la decisión de si hay que mandar una carta compromiso por separado al componente, incluyen:
- a) Quién nombra al auditor del componente..
 - b) Si debe emitirse un dictamen de auditoría sobre el componente por separado.
 - c) Requisitos legales..
 - d) El grado de cualquier trabajo desempeñado por otros auditores.
 - e) Proporción en que la tenedora es propietaria.
 - f) Grado de independencia de la administración del componente.

AUDITORÍAS RECURRENTE

10. En las auditorías recurrentes, el auditor deberá considerar si las circunstancias requieren que los términos del trabajo sean revisados y si hay necesidad de recordarle al cliente los términos existentes del trabajo.
11. El auditor puede decidir no mandar una nueva carta compromiso cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer apropiado el mandar una nueva carta:
- a) Cualquiera indicación de que el cliente malentende el objetivo y alcance de la auditoría.
 - b) Cualesquier términos del trabajo revisados o especiales.
 - c) Un cambio reciente de alta gerencia, consejo de directores, o propiedad.
 - d) Un cambio importante en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.
 - e) Requisitos legales.

ACEPTACIÓN DE UN CAMBIO EN EL TRABAJO

12. Un auditor a quien se pide, antes de la terminación del trabajo, que cambie el trabajo a uno que proporcione un nivel más bajo de certidumbre, deberá considerar si es apropiado hacerlo.
13. Una petición de un cliente para que el auditor cambie el trabajo puede ser resultado de un cambio en las circunstancias que afectan la necesidad del servicio, un malentendido en cuanto a la naturaleza de una auditoría o servicio relacionado originalmente solicitado, o una restricción sobre el alcance del trabajo, ya sea impuesta por la administración o causada por las circunstancias. El auditor debe considerar cuidadosamente la razón dada para la petición, particularmente las implicaciones de una restricción sobre el alcance del trabajo.
14. Un cambio en las circunstancias que afecta los requerimientos de la entidad o un malentendido concerniente a la naturaleza del servicio originalmente pedido sería ordinariamente considerado una base razonable para pedir un cambio en el trabajo. En contraste, un cambio no sería considerado razonable si mostrara que el cambio se refiere a información que es incorrecta, incompleta, o de algún otro modo insatisfactorio.



15. Antes de convenir en cambiar un trabajo de auditoría a un servicio relacionado, un auditor que fue contratado para desempeñar una auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) debe considerar, además de los asuntos anteriores. Cualesquiera implicaciones legales o contractuales del cambio.
16. Si el auditor concluye, que hay justificación razonable para cambiar el trabajo y si el trabajo de auditoría desarrollado cumple con las NIAs aplicables al trabajo cambiado, el dictamen emitido sería el apropiado para los términos revisados del trabajo. Para evitar confusiones al lector, el dictamen no incluiría referencia a:
 - a) El trabajo original; o
 - b) Cualesquier procedimientos que puedan haber sido desempeñados en el trabajo original, excepto donde el trabajo sea cambiado a un trabajo para llevar a cabo procedimientos convenidos y así. la referencia a los procedimientos desempeñados es una parte normal del dictamen.
17. Donde los términos del trabajo son cambiados, el auditor y el cliente deberán estar de acuerdo sobre los nuevos términos.
18. El auditor no deberá estar de acuerdo con un cambio de trabajo donde no hay justificación razonable para hacerlo. Un ejemplo podría ser un trabajo de auditoría donde el auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada respecto de cuentas por cobrar y el cliente pide que el trabajo sea cambiado a un trabajo de revisión para evitar una opinión de auditoría calificada o una abstención de opinión.
19. Si el auditor no puede estar de acuerdo con un cambio del trabajo y no se le permite continuar el trabajo original, el auditor deberá retirarse y considerar si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, de reportar a otras partes, como el consejo de directores o de accionistas, las circunstancias que hacen necesario el retiro.

PERSPECTIVA DEL SECTOR PÚBLICO

20. El propósito de la carta compromiso es informar al auditado sobre la naturaleza del trabajo y clarificar las responsabilidades de las partes involucradas. La legislación y reglamentos que gobiernan las operaciones de las auditorías del sector público generalmente ordenan el nombramiento de un auditor del sector público y puede no ser una práctica común el uso de cartas compromiso de auditoría. No obstante, puede ser útil a ambas partes, una carta que exponga la naturaleza del trabajo o que reconozca un trabajo no indicado en el mandato legislativo. Los auditores del sector público tienen que considerar seriamente la emisión de cartas compromiso de auditoría cuando se hagan cargo de una auditoría.
21. Los párrafos 12 a 19 de esta NIA tratan de la acción que un auditor del sector privado puede realizar cuando hay intentos de cambiar un trabajo de auditoría a uno que proporcione un nivel más bajo de seguridad. En el sector público pueden existir requisitos específicos dentro de la legislación que gobierna el mandato de auditoría; por ejemplo, puede requerirse al auditor que reporte directamente a un ministro, a la legislatura o al público si la administración (incluyendo al jefe de departamento) intenta limitar el alcance de la auditoría.

APÉNDICE: EJEMPLO DE UNA CARTA COMPROMISO DE AUDITORÍA

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

**Al Consejo de Administración o al Representante Apropriado de la Alta Gerencia:**

Ustedes nos han solicitado que auditemos el balance general de fecha.... y los estados relativos de resultados y flujos de efectivo por el año que termina en esa fecha. Por medio de la presente, tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este compromiso. Nuestra auditoría será realizada con el objetivo de que expresemos una opinión sobre los estados financieros.

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

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

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

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

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

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

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

XYZ y Cía.

Acuse de recibo a nombre de ABC y Cía.

(Firmada)

Nombre y Título

Fecha



Clase Práctica N° 02
Fecha de Entrega: _____

I. Complete correctamente las siguientes aseveraciones.

1. La _____ ayuda a evitar malos entendidos de los términos del compromiso, y forma la base de una relación entre el auditor y el cliente
2. El auditor, como parte de la planeación del trabajo, acostumbra a formalizar un convenio con el cliente con respecto a la Auditoría para la cual ha sido contratado. Esto se realiza por medio de una carta compromiso donde se describe:
 - a) _____
 - b) _____
 - c) _____
 - d) _____

II. Señale cual de las siguientes afirmaciones son verdaderas o falsas, en caso de las falsas explique ¿Por qué?

- a. En las auditorías recurrentes, el auditor deberá considerar si las circunstancias requieren que los términos del trabajo sean revisados y si hay necesidad de recordarle al cliente los términos existentes del trabajo.: Verdadera _____ Falsa _____
- b. Una carta compromiso de auditoria nunca puede incluir la base de cálculo sobre los honorarios de la auditoria. Verdadera _____ Falsa _____
- c. Las normas internacionales de auditoria están en contra de las auditorias recurrentes. Verdadera _____ Falsa _____
- d. las normas internacionales de auditoria establecen que en nunca el auditor de la casa matriz puede ser el auditor de sus sucursales. Verdadera _____ Falsa _____
- e. El auditor no deberá estar de acuerdo con un cambio de trabajo donde no hay justificación razonable para hacerlo. Verdadera _____ Falsa _____
- f. En una carta compromiso no se puede expresar el hecho de que, a causa de la naturaleza de prueba (pruebas selectivas) y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas. Verdadera _____ Falsa _____

III. Conteste.

1. Si el auditor no está de acuerdo con un cambio del trabajo y no se le permite continuar el trabajo original ¿Qué deberá hacer este?
2. ¿Cuál es la diferencia entre una auditoria de componentes y una auditoria recurrente?



IV. Desarrolle.

1. A usted se le encargo llevar a cabo una auditoria de **Silva Service**, un negocio no constituido como sociedad anónima, dirigido por Dot Silva. La señora Silva le indica que no debe preocuparse por el inventario del invernadero, pues estima que de ninguna manera una persona en la posición de usted puede obtener información alguna de inspeccionar las plantas. Se ofreció para darle una carta detallando el importe con el que deben aparecer las plantas en el balance general.
 - a) De acuerdo con la clasificación de la auditoria ¿Cuál se está practicando en esta empresa?
 - b) La NIA 1 Objetivos y Principios Básicos que Regulan una Auditoria de Estados Financieros, establece que para que el auditor puede emitir una opinión sobre los estados financieros deberá tener certeza razonable, ¿Servirá la carta de la señora Silva como evidencia suficiente para determinar el valor en que deben aparecer las plantas en el balance general? Razone su respuesta.
2. Aunque la opinión del auditor aumenta la credibilidad de los estados financieros, el usuario no puede asumir que la opinión es una seguridad en cuanto a la futura viabilidad de la entidad ni a la eficiencia o efectividad con que la administración ha conducido los asuntos de la entidad.
 - ✓ Explique que opinión merece la afirmación anterior.
3. A continuación se le presenta dos ejemplos de cartas compromiso de auditoria, analice cada una de estas y exprese su opinión sobre las mismas, con el objetivo de ver si cumplen con lo establecido por las normas internacionales de Auditoria, en caso de no estar de acuerdo con estas con respecto a su contenido, señale que aspectos no contiene y redáctelas nuevamente.

a)

Consejo de Administración Compañía ABC

Esta carta es para confirmar nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro trabajo y la naturaleza y limitación de los servicios los que proporcionaremos. Nuestro trabajo será conducido de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoria, aplicable a trabajos con procedimientos convenidos así lo indicaremos en nuestro informe.

Hemos convenido en realizar los siguientes procedimientos e informarles los resultados de hechos, resultantes de nuestro trabajo.

Los procedimientos que realizaremos no constituirán una auditoria ni una revisión hecha de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoria y por consiguiente, no se expresará ninguna certeza.

Esperamos toda la cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualesquier registros, documentación y otra información solicitada en conexión con nuestro trabajo.

Nuestros honorarios, que serán facturados conforme el trabajo progresa, se basan en el tiempo requerido por los individuos asignados al trabajo más gastos directos. Las tarifas por hora individuales varían de acuerdo con el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas.

Favor de firmar y regresa la copia anexa de esta carta para indicar que concuerda con su entendimientos de los términos del trabajo, incluyendo los procedimientos específicos en los que hemos convenido sean realizados.

Audidores Moncada y Compañía.

Acuse de Recibo a Nombre de
Compañía ABC por
Nombre y Título
Fecha



b)

AUDITORES ANDINOS LTDA.

Managua, Nicaragua.

Señores

JUNTA DIRECTIVA

OFIMUEBLES Ltda.

Ciudad.

De acuerdo con su solicitud que auditemos los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES Ltda. al 31 de diciembre de 2008 y 2009, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Por medio de la presente, tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este compromiso. Nuestra auditoría será realizada con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Efectuaremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría de General Aceptación vigentes en Nicaragua. Dichas normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de manifestaciones erróneas importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que soporta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad usados y las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como la presentación global de los estados financieros.

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

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

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

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

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

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

Atentamente,

AUDITORES ANDINOS LTDA.

CONTADORES PÚBLICOS

**II UNIDAD: CONTROL DE CALIDAD PARA EL TRABAJO DE AUDITORIA (NIA N° 7)****INTRODUCCIÓN**

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el control de calidad:
 - a) Políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general; y
 - b) Procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.
2. **Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán implementarse tanto al nivel de la firma de auditoría como en las auditorías en particular.**
3. En esta NIA los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye enseguida:
 - a) **"El auditor"** significa la persona con la responsabilidad final por la auditoría;
 - b) **"Firma de auditoría"** significa ya sea los socios de una firma que proporciona servicios de auditoría o un practicante único que proporciona servicios de auditoría, según sea apropiado;
 - c) **"Personal"** significa todos los socios y personal profesional involucrado en la práctica de auditoría de la firma; y
 - d) **"Auxiliares"** significa personal involucrado en una auditoría particular, distinta del auditor.

FIRMA DE AUDITORÍA

4. **La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría o con normas o prácticas nacionales relevantes.**
5. La naturaleza, tiempos, y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de un número de factores como el tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio. Consecuentemente, las políticas y procedimientos adoptados por firmas de auditoría en particular variarán, igual que el grado de su documentación. En un apéndice a esta NIA se presentan ejemplos ilustrativos de procedimientos de control de calidad.
6. **Los objetivos de las políticas de control de calidad que adopte una firma de auditoría ordinariamente incorporarán lo siguiente:**
 - a) **Requisitos profesionales:** El personal de la firma observará los principios de Independencia, Integridad, Objetividad, Confidencialidad, y Conducta Profesional.
 - b) **Competencia y habilidad:** La firma deberá tener personal que haya alcanzado, y mantenga los Estándares Técnicos y Competencia Profesional requerida para ser capaces de cumplir sus responsabilidades con el Cuidado Debido.
 - c) **Asignación:** El trabajo de auditoría deberá asignarse a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos para las circunstancias.
 - d) **Delegación:** Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo desempeñado cumple con normas de calidad adecuadas.
 - e) **Consultas:** Cada vez que sea necesario, se consultará, dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y conocimientos apropiados.
 - f) **Aceptación y retención de clientes:** Se deberá realizar una evaluación de los clientes prospecto y una revisión, sobre una base continua, de los clientes existentes. Al tomar la decisión de aceptar o retener a un cliente, se deberán considerar la capacidad e independencia de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada, y la integridad de la administración del cliente.



- g) **Monitoreo:** Se deberá monitorear la continuada adecuación y efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.
- 7. Las políticas y procedimientos generales de control de calidad de la firma deberán comunicarse a su personal en una manera que brinde certidumbre de que las políticas y procedimientos son comprendidos e implementados.

AUDITORÍAS PARTICULARES

- 8. **El auditor deberá implementar aquellos procedimientos de control de calidad que sean, en el contexto de las políticas y procedimientos de la firma, apropiados a la auditoría en particular.**
- 9. El auditor, y los auxiliares con responsabilidades de supervisión, considerarán la competencia profesional de los auxiliares que desarrollan el trabajo delegado a ellos, cuando decidan el grado de dirección, supervisión, y revisión apropiados para cada auxiliar.
- 10. Cualquiera delegación de trabajo a auxiliares será de una manera que proporcione certidumbre de que dicho trabajo será desempeñado con debido cuidado por personas que tienen el grado de competencia profesional requerido en las circunstancias.

DIRECCIÓN

- 11. Los auxiliares a quienes se delega trabajo necesitan la dirección apropiada. La dirección implica informar a los auxiliares de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que van a desarrollar. También implica informarles de asuntos, como la naturaleza del negocio de la entidad y de los posibles problemas de contabilidad o de auditoría que puedan afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría con los que se involucran.
- 12. El programa de auditoría es una herramienta importante para la comunicación de las direcciones de auditoría. El presupuesto de tiempos y el plan global de la auditoría son también útiles para comunicar las direcciones de la auditoría.

SUPERVISIÓN

- 13. La supervisión está muy relacionada con la dirección y la revisión y puede implicar elementos de ambas.
- 14. El personal que desempeña responsabilidades de supervisión desarrolla las siguientes funciones durante la auditoría:
 - a) **Monitorear el avance de la auditoría para considerar si:**
 - i. Los auxiliares tienen la habilidad y competencia necesarias para llevar a cabo sus tareas asignadas;
 - ii. Los auxiliares comprenden las direcciones de auditoría; y
 - iii. El trabajo está siendo realizado de acuerdo con el plan global de auditoría y el programa de auditoría;
 - b) Ser informados de y plantear cuestiones importantes de contabilidad y auditoría surgidas durante la auditoría, mediante la valoración de su importancia y la modificación del plan global de auditoría y del programa de auditoría según sea apropiado; y
 - c) Resolver cualesquiera diferencias de juicio profesional entre el personal y considerar el nivel de consulta que sea apropiado.



REVISIÓN

15. **El trabajo desarrollado por cada auxiliar necesita ser revisado por personal de cuando menos igual competencia para considerar si:**
 - a) El trabajo ha sido desarrollado de acuerdo con el programa de auditoría;
 - b) El trabajo desarrollado y los resultados obtenidos han sido adecuadamente documentados;
 - c) Todos los asuntos significativos de auditoría han sido resueltos o se reflejan en conclusiones de auditoría;;
 - d) Los objetivos de los procedimientos de auditoría han sido logrados; y
 - e) Las conclusiones expresadas son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado y soportan la opinión de auditoría.

16. **Los puntos siguientes necesitan ser revisados oportunamente**
 - a) El plan global de auditoría y el programa de auditoría;
 - b) Las evaluaciones de los riesgos inherente y de control, incluyendo los resultados de pruebas de control y las modificaciones, si las hay, hechas al plan global de auditoría y al programa de auditoría como resultado consecuente;
 - c) La documentación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos sustantivos y las conclusiones resultantes, incluyendo los resultados de consultas; y
 - d) Los estados financieros, los ajustes de auditoría propuestos, y el dictamen propuesto del auditor.

17. El proceso de revisar una auditoría puede incluir, particularmente en el caso de grandes auditorías complejas, solicitar a personal no involucrado por otra parte en la auditoría, a desempeñar ciertos procedimientos adicionales antes de emitir el dictamen del auditor.

PASOS PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA Y ENCARGADO DE CADA UNO DE ELLOS

PASOS	ENCARGADO
1. Carta o Invitación a Ofertar (Términos de Referencia)	Empresa.
2. Propuesta Técnica y Económica	Firma de Auditoria.
3. Selección o Notificación	Empresa.
4. Firma del Contrato.	Empresa y La firma de Auditoria.
5. Planeación de la Auditoria	Firma de Auditoria.
6. Trabajo de Campo	Firma de Auditoria.
7. Trabajo de Oficina	Firma de Auditoria.
8. Informe Preliminar	Firma de Auditoria.
9. Informe Final	Firma de Auditoria.

La Propuesta de Servicios Profesionales comienza con el primer contacto entre el Auditor y el Cliente, ésta es sin duda la más clara aplicación de la norma de auditoria relativa a la Planeación del Servicio.

Con base a la información preliminar se debe proceder a preparar la información necesaria para instrumentar la auditoria, la cual incluye:

- 1) **PROPUESTA TECNICA - ECONOMICA.**
 - **Naturaleza** (tipo de auditoria que se pretende realizar).
 - **Alcance** (áreas de aplicación).
 - **Antecedentes** (recuento de auditorias anteriores y estudios de mejoramiento previos).



- **Objetivos** (logros que se pretenden alcanzar con la aplicación de la auditoría).
- **Estrategia** (ruta fundamental para orientar el curso de acción y asignación de recursos).
- **Justificación** (demostración de la necesidad de instrumentarla).
- **Acciones** (iniciativas o actividades necesarias para su ejecución).
- **Recursos** (requerimientos humanos, materiales y tecnológicos).
- **Costo** (estimación global y específica de recursos financieros necesarios).
- **Resultados** (beneficios que se esperan lograr).
- **Información Complementaria** (material e investigaciones que pueden servir como elementos de apoyo).

2) CONTRATO DE SERVICIOS PROFESIONALES.

EJEMPLO DE PROPUESTA TÉCNICA - ECONÓMICA

Gómez y Asociados es una Entidad Jurídica constituida el siete de Enero del dos mil Siete ante el oficio notarial del notario público doctor Malcon Gómez Talavera e inscrita en el registro público mercantil del departamento de Estelí el día siete de marzo del mismo año, al amparo del ordenamiento jurídico Nicaragüense muy especialmente el código de comercio, la ley para el ejercicio del contador público y el reglamento de la misma ley.

Los socios de Gómez y Asociados poseen amplia experiencia y capacidad profesional en la prestación de servicios profesionales por más de cuatro años en el campo de la Contaduría Pública y Finanzas, auditoría, consultoría jurídica con énfasis en impuestos laboral civil y mercantil.

Todos los socios y miembros del staff profesional de Gómez y Asociados observan y cumplen las Normas Internacional de Auditoría (NIA), Normas Internaciones de Contabilidad (NIC) y el Código de Ética Profesional que rige la profesión de contador público.

Actualmente Gómez y Asociados está acreditada en los registros del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, Cámaras de Firmas Privadas de Contadores Públicos y Consultores, Contraloría General de la República.

Enfoque de nuestro trabajo de auditoría externa a los Estados Financieros de Universal de Imprentas, S.A. al 30 de Junio del 2010.

Nuestro trabajo consistirá en un examen de los EEFF al 30 de Junio del 2010 de Universal de Imprentas, S.A.

Nuestra auditoría se efectuará atendiendo a NAGA's y a las NIA's así como también a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados con el fin de poder expresar una opinión sobre los Estados Financieros.

Elaboramos procedimientos de auditoría para lograr los objetivos y evaluar los resultados de dichos procedimientos, estos incluyen las siguientes etapas:

- a. Planificación de trabajo.
- b. Aplicación y desarrollo del programa de auditoría y evaluación del control interno
- c. Ejecución de los procedimientos de auditoría.
- d. Revisión de los borradores de los informes.

Objetivos del Trabajo a Realizar.

Objetivo General:

Auditar los Estados Financieros del período fiscal comprendido entre el primero de julio de 2009 al 30 de junio del año 2010.

**Objetivo Específico:**

1. Verificar si los estados financieros están libre de representaciones erróneas.
2. Comprobar si los estados financieros están elaborados bajo los PCGA.
3. Verificar si la interpretación que se ha visualizado hasta la fecha de los estados financieros es la correcta.
4. Revisar el cumplimiento de las normas de control interno y de las recomendaciones dadas en auditorías anteriores.
5. Elaborar el informe final.

Enfoque del Trabajo.**a. Organización del Trabajo.**

Nuestra auditoría comienza al más alto nivel de organización para entender el sistema de control que la Universal de imprentas S.A utiliza para dirigir las operaciones con el objetivo de identificar inherentes y de control existente y potenciales su conjunto para relacionarlos con los riesgos a nivel de componentes y aseveraciones individuales. Los procedimientos de carácter general que desarrollaremos para alcanzar los objetivos descritos se detallan a continuación.

1. Procedimientos Organizativos.

- Reunión interna del equipo de auditoría asignado para que todos conozcan la naturaleza de las operaciones de la empresa Universal de imprentas S.A. y que estén informados de las políticas y nuevas expectativas de la administración.
- Reunión con la directiva y órgano de la administración tanto de la casa matriz como de las sucursales.

2. Procedimientos Electrónicos de Datos.

En la determinación de la oportunidad naturaleza y alcance de nuestras pruebas para la auditoría a los EEFF. Consideramos la magnitud del uso de sistemas computarizados en aplicaciones contables significativas.

b. Alcance de la Auditoría.

1. Pruebas Detalladas. Nuestro plan de pruebas detalladas está basado tomando en cuenta la naturaleza de los riesgos y de control y de las condiciones existentes que pudieran tener impacto significativo en los EEFF, los resultados de sus operaciones del patrimonio y de su flujo de efectivo por el período terminado a esa fecha.

A continuación se presentan los procedimientos detallados de auditoría para poder alcanzar los objetivos establecidos.

2. Procedimiento de Auditoría. Estos procedimientos podrían ser modificados en base a las condiciones actuales y situaciones específicas de la universal de imprentas S.A.

a. Procedimientos Preliminares.

1. Estructura organizativa de caja.
2. Los manuales de funciones y requisitos de procedimientos y de contratación debidamente aprobados.
3. Evaluación del control interno.
4. Reglamentos internos de trabajo y de higiene y seguridad.
5. La composición y tendencia de los datos financieros.
6. Los estados financieros año 2009-2010.
7. Revisión de las conciliaciones bancarias.
8. Revisión de las nóminas.

b. EEFF. De Universal de Imprentas S.A. para el Período Terminado al 30 de Junio del 2010.

Examinaremos los estados financieros de Universal de Imprentas S.A. y sus operaciones para el período terminado al 30 de junio del 2010 incluyendo el efectivo en caja y bancos los inventarios, cuentas por cobrar,



propiedad planta y equipo, préstamos bancarios a corto plazo y largo plazo, capital contable y el estado de resultados.

Nuestra opinión sobre los estados financieros de Universal de Imprentas S.A., estarán de acuerdo con las NAGA, los PAGA y las NIA. Dichos estados presentarán la situación financiera de la misma la cual es responsabilidad de la administración la auditoría de todas las cuentas y saldos importantes que reflejan los estados financieros.

c. Procedimientos Específicos.

Estos procedimientos se harán considerando la importancia de cada cuenta el volumen de las transacciones registradas y sobre la importancia de los activos, pasivos y capital incluyendo las fortalezas y debilidades del control interno como mínimo efectuaremos los siguientes procedimientos.

1) Efectivo en Caja y Banco: Revisaremos los estados de cuentas del efectivo en caja y bancos de cada una de las cuentas bancarias de la empresa Universal de imprentas S.A con la información recolectada o suministrada por el banco procederemos a:

- a) Verificar y registrar las correspondientes conciliaciones bancarias de los fondos de la Universal de imprentas S.A.
- b) Verificar en los registros contables los intereses que han generado las cuentas bancarias.
- c) Confirmar directamente con el banco los saldos de cada cuenta bancaria.
- d) Realizaremos arquezos sorpresivos de los fondos en caja de la Universal de imprentas S.A.

2) Inventario:

- a) Evaluación de control interno.
- b) Análisis y verificación del método de valuación de inventarios.
- c) Inspección física de los inventarios.

3) Cuentas por Cobrar:

- a) Realizar un análisis de los saldos que integran estas cuentas.
- b) Efectuar confirmaciones de saldos.

4) Propiedad Planta y Equipo:

- a) Análisis de los movimientos de los activos fijos.
- b) Verificaremos la existencia física de los activos fijos adquiridos por la empresa.
- c) Análisis de la depreciación acumulada y ligar contra las cuentas de resultado.
- d) Verificar la consistencia del procedimiento del cálculo de la depreciación y su efecto en los resultados de la Universal de imprentas S.A.

5) Préstamo por Pagar.

Obtener relación detallada que integran los préstamos por pagar a corto y largo plazo.

- a) Preparar y enviar confirmaciones sobre principal e intereses por los adeudos contraídos con instituciones financieras
- b) Análisis de los cálculos de los intereses generados por estas operaciones y su correcto registro contable.
- c) Verificación y análisis de los ajustes monetarios de las obligaciones a corto y largo plazo.

6) Cuentas por Pagar.

Las principales cuentas que consideraremos en este rubro son:

Cuentas por pagar.

Gastos acumulados por pagar.

Retenciones por pagar.

Impuestos por pagar.

7) Capital Contable.

- a) Analizaremos las principales cuentas de este rubro para determinar la razonabilidad de sus saldos.



b) Análisis de integración de superávit al 30 de junio del 2010.

8) Informática.

- a) Grado de respaldo y seguridad de la información procesada.
- b) Ventajas y beneficio de los principales reportes que generan los sistemas.

9) Nómina.

- a) Revisaremos el correcto cálculo de todas las obligaciones, deducciones o ingresos para cada empleado.
- b) Estructura del control interno.

Realizaremos y evaluaremos la estructura aplicable de control interno de la empresa para obtener una compensación suficiente de las políticas y procedimientos que han sido puestas en operación.

Incluiremos las condiciones reportable y las deficiencias como hallazgos en el informe de control interno.

Informe de Auditoría.

Al concluir nuestro trabajo de auditoría presentaremos un informe a la empresa Universal de imprenta S.A. del tipo corto.

Dictamen.

EEFF Básicos al 30 de Junio 2010

Estado de Flujo de Efectivo.

Nota a los Estados Financieros.

En esta carta se incluirá conclusiones sobre deficiencias del control interno, control administrativo, financieros desarrollo de la organización y otros asuntos de importancia además presentaremos una carta de gerencia de las observaciones y recomendaciones relacionadas con aquellas deficiencias del control interno que se detecten durante el desarrollo de la auditoría.

Fecha Estimada de Ejecución de Auditoría.

Una vez aceptada esta carta compromiso de inmediato iniciaremos nuestra labor, siempre y cuando que al iniciar el trabajo en la empresa se nos brinde la colaboración necesaria en la obtención de información del EEFF al 30 de junio del 2010 de forma completa.

Estimamos que a más tardar dentro del término de 20 días presentaremos a su consideración el informe en borrador para su conversión y aceptación previa a la entrega del informe en versión final.

Personal Asignado a la Auditoría.

Para la ejecución de esta auditoría hemos estimado asignar el siguiente personal.

Auditor Encargado: Lic. María Teresa Gómez.

Auditor Asistente: Lic. Jaime Lanuza.

Señor de Auditoría: Lic. Lucila Ibarra Zelaya.

Experiencia de la Firma en Trabajos Similares.

Sobre la experiencia de la firma Gómez y Asociados nos permitimos darles a conocer otros trabajos realizados anteriormente.



Nombre del Cliente

Fondo de Desarrollo Rural.
Fundación José Nieborowski
Proyecto Eco Turístico Mirafior
Asociación de Trabajadores del Campo

Tipo de Trabajo

Auditoría Financiera y de Cumplimiento.
Consultaría Administrativa.
Auditoría Financiera y de Cumplimiento.
Auditoría Financiera y de Cumplimiento.

Honorarios y Gastos

A. Honorarios.

Los honorarios aquí asignados han sido estimados considerando los siguientes aspectos:

- La capacidad y experiencia de nuestro personal asignado a esta auditoria.
- El tiempo que nuestro personal a diferentes niveles invertirá en la auditoria.
- El tiempo en incurrir es calculado en base a las actividades que se planean desarrollar en la auditoria.

Basado en lo anterior descrito, hemos estimado que nuestros honorarios por la auditoria que realizaremos en la empresa Universal de Imprentas S.A. correspondiente al periodo del 01 de Julio de 2009 al 30 de junio del 2010 serán de C\$66,000 (Sesenta y seis mil córdobas netos). Estos honorarios no incluyen el 10% de impuesto general (IR) del cual somos retenedores.

De ser aceptada esta propuesta para llevar a efecto esta auditoria, los honorarios serán pagados de la siguiente manera:

Al inicio de la Auditoria (20%)	C\$ 13,200.00
Después de iniciada (30%)	19,800.00
Restante 50% al concluido el trabajo	<u>33,000.00</u>
Total	<u>C\$ 66,000.00</u>

B. Gastos.

Durante el tiempo que permanezca el grupo de auditores en el desarrollo de nuestro trabajo, alimentación, serán por cuenta de la empresa.

Les agradecemos por la oportunidad que nos brindan para prestarles nuestros servicios profesionales como auditores externos y en señal de aceptación le rogamos firmar al pie de la copia adjunta y devolvémosla, indicando así estar conforme con todos los términos expresados en esta carta compromiso.

Atentamente;

Gómez y Asociados.

Aceptamos esta Carta Compromiso
Universal de Imprentas S.A.
Firma _____ Fecha _____

**EJEMPLO DE CONTRATO DE SERVICIOS PROFESIONALES****CONTRATO DE SERVICIOS PROFESIONALES N° 001/07-A****“Auditoría Financiera Y de Cumplimiento de los Recursos de la Empresa:****UNIVERSAL DE IMPRENTAS, S.A”****y****AUDITORES ASOCIADOS & Co. LTDA.**

Entre los suscritos, **MANUEL LOPEZ**, mayor de edad, casado, Lic. En Administración de Empresa, identificado con cédula ciudadana N° **001-150360-0004B** y de este domicilio quien actúa en nombre y representación de **LA EMPRESA UNIVERSAL DE IMPRENTAS, S.A.**, cuyo financiamientos provienen de fondos propios y capital donado por organismos no gubernamentales y quien en adelante se denominara **EL CONTRATANTE** por una parte y por la otra el señor **ABEL A. RAYO ALANIZ**, identificado con cédula ciudadana N° **165-170163-0001W**, mayor de edad, casado, Licenciado en Contaduría Pública y Auditoria, y de este domicilio, quien actúa en nombre y representación de la firma **Auditores Asociados & Co. Ltda.**, Sociedad debidamente autorizada en Escritura Pública número ochenta, en la ciudad de Managua, a las nueve de la mañana del veinticuatro de enero del años dos mil, ante el oficio notarial de la Doctora Elena López Malespín e inscrita con el número 31,805, página 188/189, Tomo 140 del Libro de Personas del Registro Público de Managua y quien en adelante se denominará **EL CONTRATISTA**, hemos acordado celebrar el presente Contrato de Servicios Profesionales, el que se regirá por las cláusulas siguientes:

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO

Realización de Auditoria Financiera y de Cumplimiento a la EMPRESA UNIVERSAL DE IMPRENTAS, S.A. para el período comprendido del 1 de julio de 2009 al 30 de junio del 2010

CLÁUSULA SEGUNDA: DOCUMENTOS DEL CONTRATO

Forman parte integrante de este Contrato por orden de prelación los anexos siguientes:

Anexo 1: Términos de Referencia.

Anexo 2: Oferta Técnica y Oferta Económica.

CLÁUSULA TERCERA: VIGENCIA DEL CONTRATO.

Este Contrato inicia el día 01 de Julio y finaliza el 06 de Agosto del año 2010 y el informe final será entregado a la Empresa el día 13 de Agosto del 2010.

CLÁUSULA CUARTA: RESULTADOS ESPERADOS.

Los comprendidos en los Términos de Referencia.

CLÁUSULA QUINTA: MONTO Y FORMA DE PAGO DEL CONTRATO

La Auditoría tiene un costo de C\$ 66,000.00 (**SESENTA Y SEIS MIL CÓRDOBAS NETOS**).

La forma de pago se hará de la siguiente manera:

- 20 % a la firma del Contrato
- 30 % después de iniciada
- 50 % contra entrega del informe final

CLÁUSULA SEXTA: DOMICILIO CONTRACTUAL

Para todos los efectos legales, el domicilio contractual será la ciudad de Estelí y las notificaciones serán recibidas por las partes en las siguientes direcciones:

LA EMPRESA: Del Hotel el Mesón 2 Cuadras al Norte y Media Cuadra al Este, Barrio René Barrantes, Estelí.-



EL CONTRATISTA: De ASOGANOR 2 Cuadras al Sur, Barrio Hermanos Cárcamo – Estelí.-

CLÁUSULA SEPTIMA: OBLIGACIONES DE EL CONTRATISTA

EL CONTRATISTA para llevar a cabo los servicios, se obliga a lo siguiente:

1. Ejecutar los servicios de acuerdo a los términos pactados.
2. Entregar a la EMPRESA todos los informes, materiales de trabajo así como todos los documentos o materiales de apoyo adquiridos, recopilados o elaborados por EL CONTRATISTA durante la ejecución del contrato.
3. Respetar y acatar las condiciones establecidas en este Contrato.
4. Respetar y cumplir la vigencia del Contrato.
5. Mantener la confidencialidad sobre los informes y materiales de trabajo, de la misma manera mantendrá la confidencialidad sobre toda la información que su personal reciba y obtenga de la EMPRESA en cumplimiento del presente Contrato.
6. Cumplir con los objetivos del Contrato conforme a lo convenido.
7. Comunicar por escrito toda solicitud que varíe, modifique o altere las condiciones establecidas en este Contrato, para su respectiva aprobación por parte de la EMPRESA.

CLÁUSULA OCTAVA: OBLIGACIONES DE LA EMPRESA

LA EMPRESA se obliga a lo siguiente:

1. Ser el facilitador para el requerimiento de toda la información y documentación necesaria solicitada por el Contratista, a fin que no existan limitaciones al alcance de la Consultoría
2. Efectuar el pago de conformidad a lo descrito en la cláusula quinta del presente contrato.-
3. Brindar cualquier otro tipo de ayuda relacionada con el trabajo que se realiza y que sea solicitada por el CONTRATISTA, para un mejor resultado del trabajo.

CLÁUSULA NOVENA: FUERZA MAYOR

En caso de que por fuerza mayor o caso fortuito se interrumpiera el Trabajo, se prolongará el período por un tiempo no menor al número de días no trabajados por ese motivo.

Tanto EL CONTRATISTA como LA EMPRESA no asumirán responsabilidad alguna por el incumplimiento debido a fuerza mayor.

CLÁUSULA DÉCIMA: ATRIBUCIONES DE LA EMPRESA

LA EMPRESA podrá suspender el PAGO a EL CONTRATISTA mediante resolución motivada por escrito, cuando éste incurra en algunas de las causales siguientes:

- 1) Demora injustificada en el cumplimiento de alguna de las obligaciones contraídas en este contrato.
- 2) Incumplimiento de las condiciones fijadas en el presente Contrato y en los indicados en los Términos de Referencia.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: PROHIBICIONES

- 1) EL CONTRATISTA no podrá ceder parcial ni totalmente, la ejecución del presente contrato.

**CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: RESCISION DEL CONTRATO**

Queda establecida la facultad de LA EMPRESA y EL CONTRATISTA de rescindir el Contrato mediante comunicación escrita entre los suscritos.

EL CONTRATISTA y LA EMPRESA podrán rescindir el Contrato si ambos faltaren a cualquiera de sus obligaciones reflejadas en los Términos de Referencia y en este Contrato.

En caso de que EL CONTRATISTA rescinda el Contrato sin justificación, LA EMPRESA procederá en su contra mediante las acciones judiciales correspondientes.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCERA: RELACIONES Y CONTROVERSIAS

El presente Contrato **no genera relación laboral** alguna entre LA EMPRESA y EL CONTRATISTA, ni con sus empleados, ni compromiso alguno con sus proveedores.

LA EMPRESA y EL CONTRATISTA procurarán en lo posible resolver de **forma amistosa** los conflictos relacionados con el contrato que pudieran surgir entre ellos o entre el gestor de LA EMPRESA y el contratista.

Toda vez que haya surgido un conflicto, las partes notificarán mutuamente por escrito sus posiciones sobre el asunto así como cualquier solución que consideren posible.- Si una de las partes lo considera útil, se reunirán para tratar de resolver el conflicto.- Cada una de las partes deberá responder en un plazo de 3 días a una petición de arreglo amistoso.- El plazo para alcanzar un arreglo amistoso será de 5 días.

Si fracasara la tentativa de alcanzar un arreglo amistoso o si una de las partes no responde a tiempo a una petición en este sentido, cada una de las partes tendrá derecho a pasar a la etapa siguiente para resolver el conflicto con arreglo a lo dispuesto en este Contrato.

Las partes podrán acordar la solución del conflicto recurriendo a una **conciliación por mediación** de un tercero dentro de un plazo de treinta días. En caso de ser infructuosa la conciliación se procederá a resolver el conflicto originado con arreglo a la **Legislación Nacional del Contratista**.

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA: CONFORMIDAD

Los suscritos **MANUEL LOPEZ** por una parte y **ABEL A. RAYO ALANIZ** por otra parte, expresan su conformidad, aprueban, ratifican y firman todo lo antes mencionado y estipulado obligándose a su fiel cumplimiento, en tres tantos de un mismo tenor, en la ciudad de Estelí, al primer día del mes de Julio del año dos mil diez.

Manuel López
CONTRATANTE

Abel A. Rayo Alaníz
CONTRATISTA



CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COMERCIO Y DESARROLLO

Los problemas técnicos son con frecuencia más importantes para las pequeñas firmas de auditoría del mundo que suelen carecer de personal propio para apoyar la aplicación de las NIA.

Es muy probable que en este extremo del mercado se sienta más la necesidad de apoyo para la aplicación. Reconociendo esto, la IFAC ha estado trabajando para prestar apoyo práctico a las firmas pequeñas y medianas a fin de que aumenten su capacidad para aplicar las NIA en forma eficiente y efectiva. Este apoyo incluye la elaboración de una guía para el uso de las normas internacionales de auditoría en las firmas pequeñas y medianas, y el suministro de recursos de información basados en la web. Sin embargo, incluso las firmas de auditoría mundiales, que en general se mantienen actualizadas respecto de las NIA, pueden tener problemas para capacitar y formar a su personal de auditoría para garantizar una aplicación coherente en sus redes internacionales, especialmente cuando se trata de NIA que se han vuelto a redactar, o que se han revisado y redactado nuevamente, en el marco del Proyecto Claridad de la IAASB.

Una cuestión vinculada con el mejoramiento de la calidad y la coherencia de la aplicación de las NIA en todo el mundo es el efecto que el entorno cultural puede tener en la interpretación de los requisitos. En particular, conceptos clave como "escepticismo" y "juicio profesional" pueden no interpretarse en la forma en que los entiende la IAASB, especialmente en jurisdicciones que no tienen una cultura de autoridad investigadora. Otros conceptos importantes, como el de "a mayor jerarquía mayor exigencia", valores éticos e independencia también pueden resultar relativamente nuevos o no apreciarse claramente, sobre todo en entornos donde la integridad moral no se valora y la corrupción es corriente. El problema, por tanto, consiste en educar a los profesionales no sólo para que entiendan el significado técnico de los requisitos de las NIA, sino también para que comprendan el espíritu que éstas encarnan cuando las apliquen.

Algunas de las primeras pruebas de las mejoras en la calidad de la auditoría proceden de países que ya han adoptado las NIA. Por ejemplo, los que respondieron a una encuesta efectuada como parte de un proyecto encargado por la IFAC sobre la cadena de suministro de información financiera sostuvieron que veían mejoras en el proceso de auditoría, como un enfoque más sistemático y exámenes más analíticos, con énfasis en los riesgos y controles. También indicaron que normas más exigentes requerirán auditores que tuvieran un mejor conocimiento de las entidades cuyas cuentas verificaban y una comprensión más profunda de los procesos de información financiera de esas entidades.

La aplicación de las NIA plantea importantes problemas prácticos que requieren una respuesta coordinada en el plano nacional con la participación de todas las partes interesadas pertinentes, incluidos el gobierno, las entidades reguladoras, los emisores nacionales de normas, los órganos contables, firmas de auditoría y profesionales, organizaciones de capacitación y proveedores. Una estrategia nacional efectiva debe establecer prioridades, distribuir las funciones planificadas (incluida la comunicación), y fijar un calendario realista para la aplicación, también debe especificar los recursos humanos y financieros requeridos, y la forma en que se movilizarán con carácter sostenible para iniciar y continuar el proceso de aplicación.

Clase Práctica N° 03

Fecha de Entrega: _____

Por lo Anterior:

- 1) ¿Qué opinión tiene usted sobre el control de calidad en trabajos de auditoría al respecto?
- 2) ¿Tiene algo que ver la situación económica de cada país?
- 3) Realice un resumen con sus propias palabras.



III UNIDAD: DOCUMENTACIÓN (NIA N° 9)

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.
2. El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar la opinión de auditoría y dar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.
3. **"Documentación"** significa el material (**papeles de trabajo**) preparados por y para, u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos, u otros medios.
4. **Los papeles de trabajo:**
 - a) auxilian en la planeación y desempeño de la auditoría;
 - b) auxilian en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría; y
 - c) registran la evidencia de auditoría resultante del trabajo de auditoría desempeñado, para apoyar la opinión del auditor.

FORMA Y CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

5. El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría.
6. El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desempeñados, y por lo tanto los resultados, y las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida. Los papeles de trabajo incluirían el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran un ejercicio de juicio, junto con la conclusión del auditor. En áreas que impliquen cuestiones difíciles de principio o juicio, los papeles de trabajo registrarán los hechos relevantes que fueron conocidos por el auditor en el momento de alcanzar las conclusiones.
7. La extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional ya que ni es necesario ni práctico documentar todos los asuntos que el auditor considera. Al evaluar la extensión de los papeles de trabajo que se deberán preparar y ser retenidos, puede ser útil para el auditor considerar qué es lo que sería necesario para proporcionar a otro auditor sin experiencia previa con la auditoría una posibilidad de comprensión del trabajo desempeñado y la base de las decisiones de principios tomadas, pero no los aspectos detallados de la auditoría. Ese otro auditor quizá sólo pueda obtener una comprensión de los aspectos detallados de la auditoría discutiéndolos con los auditores que prepararon los papeles de trabajo.
8. **La forma y contenido de los papeles de trabajo son afectadas por asuntos como:**
 - a) La naturaleza del trabajo
 - b) La forma del dictamen del auditor
 - c) La naturaleza y complejidad del negocio
 - d) La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad
 - e) Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión, y revisión del trabajo desempeñado por los auxiliares
 - f) Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso de la auditoría
9. Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en particular. El uso de papeles de trabajo estandarizados (por ejemplo, listas de control, cartas machote, organización estándar de papeles de trabajo) puede mejorar la eficiencia



con que son preparados y revisados dichos papeles de trabajo. Facilitan la delegación de trabajo a la vez que proporcionan un medio para controlar su calidad.

10. Para mejorar la eficiencia de la auditoría, el auditor puede utilizar calendarios, análisis y otros documentos preparados por la entidad. En tales circunstancias, el auditor necesitaría estar satisfecho de que esos materiales han sido apropiadamente preparados.
11. **Los papeles de trabajo regularmente incluyen:**
 - Información referente a la estructura organizacional de la entidad.
 - Extractos o copias de documentos legales importantes, convenios, y minutas.
 - Información concerniente a la industria, entorno económico y entorno legislativo dentro de los que opera la entidad.
 - Evidencia del proceso de planeación incluyendo programas de auditoría y cualesquier cambios al respecto.
 - Evidencia de la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno.
 - Evidencia de evaluaciones de los riesgos inherentes y de control y cualesquiera revisiones al respecto.
 - Evidencia de la consideración del auditor del trabajo de auditoría interna y las conclusiones alcanzadas
 - Análisis de transacciones y balances.
 - Análisis de tendencias e índices importantes
 - Evidencia de que el trabajo desempeñado por los auxiliares fue supervisado y revisado.
 - Una indicación sobre quién desempeñó los procedimientos de auditoría y cuándo fueron desempeñados..
 - Detalles de procedimientos aplicados respecto de componentes cuyos estados financieros sean auditados por otro auditor
 - Copias de comunicaciones con otros auditores, expertos y otras terceras partes.
 - Copias de cartas o notas referentes a asuntos de auditoría comunicados a, o discutidos con la entidad, incluyendo los términos del trabajo y las debilidades sustanciales en control interno.
 - Cartas de representación recibidas de la entidad.
 - Conclusiones alcanzadas por el auditor concerniente a aspectos importantes de la auditoría, incluyendo cómo se resolvieron los asuntos excepcionales o inusuales, si los hay, revelados por los procedimientos del auditor.
 - Copias de los estados financieros y dictamen del auditor
12. En el caso de auditorías recurrentes, algunos archivos de papeles de trabajo pueden ser clasificados como archivos de auditoría "permanentes" que son actualizados con nueva información de importancia que subsiste, distinto de los archivos de auditoría periódicos que contienen información que se relaciona primordialmente a la auditoría de un único periodo.

CONFIDENCIALIDAD, SALVAGUARDA, RETENCIÓN Y PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

13. El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con requisitos legales y profesionales de retención de registros.
14. Los papeles de trabajo son propiedad del auditor. Aunque algunas porciones o extractos de los papeles de trabajo pueden ponerse a disposición de la entidad a discreción del auditor, no son un sustituto de los registros contables de la entidad.



Clase Práctica N° 04
Fecha de Entrega: _____

I. Encierre en un círculo la respuesta correcta.

1. - Los papeles de trabajo de la Auditoría:

- a.- Los obtiene el Auditor
- b.- Son elaborados por el Auditor
- c.- Sirven de fuente de información posterior
- d.- Son prueba de un trabajo profesional
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

2. - Los papeles de trabajo permiten cumplir con:

- a.- La Norma Planeación y Supervisión
- b.- La Norma de Obtención de Evidencia Suficiente
- c.- La Norma de Cuidado y Diligencia profesional
- d.- La Norma de Evaluación del Control Interno
- e.- Todas las anteriores
- f.- Ninguna de las anteriores

3. - Los papeles de trabajo son de propiedad:

- a.- Del Auditor
- b.- De la empresa Auditada
- c.- De los organismos de control y autoridades
- d.- Todas las anteriores
- e.- Ninguna de las anteriores

II. Conteste correctamente las interrogantes.

1. ¿Qué significa documentación?
2. ¿Por qué considera importante la documentación en el desarrollo de una auditoría?
3. Enumere las funciones de los papeles de trabajo.



CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo, pueden clasificarse desde dos puntos de vista: Por su uso y su contenido.

a) *POR SU USO*

De acuerdo a la utilización que tengan los Papeles de Auditoría en el período examinado o en varios períodos, éstos se clasifican en Archivo de la Auditoría y Archivo Continuo o Permanente de Auditoría

1. *Archivo De La Auditoría*

Son papeles de uso limitado para una sola Auditoría; se preparan en el transcurso de la misma y su beneficio o utilidad solo se referirá a las cuentas, a la fecha o por período a de que se trate. El contenido del archivo de la auditoría puede ser:

- Estados financieros del período sujeto a examen y el período anterior
- Hojas de trabajo de los estados financieros sujetos a examen
- Cédulas sumarias de los rubros de los estados financieros
- Cédulas analíticas y subanalíticas de las cédulas sumarias
- Resultados de las circularización
- Análisis de las pruebas de auditoría practicadas
- Documentos preparados por el cliente utilizados en la auditoría

2. *Archivo Continuo de Auditoría*

Como su nombre lo indica, son aquellos que se usarán continuamente siendo útiles para la comprobación de las cuentas no sólo en el período en el que se preparan, sino también en ejercicios futuros; sus datos se refieren normalmente al pasado, al presente y al futuro.

Este expediente debe considerarse como parte integrante del conjunto de papeles de trabajo de todas y cada una de las auditorías a las cuales se refiera los datos que contiene. También se conoce como el archivo permanente. El contenido del Archivo Permanente puede ser:

- Historia de la Compañía
- Contratos y Convenios a largo plazo
- Sistema y Políticas Contables
- Estados Financieros de los últimos años
- Estado Tributario
- Conclusiones y recomendaciones de las últimas auditorías
- Hojas de trabajo de la última auditoría

b) *POR SU CONTENIDO*

De acuerdo al contenido de cada papel de trabajo, estos se clasifican en Hojas de Trabajo, Cédulas Sumarias y Cédulas Analíticas

1. *Hoja de Trabajo*

Son hojas multicolumnares en las cuales se listan agrupamientos de cuentas de mayor con los saldos sujetos a examen. Sirven de resumen y guía o índice de las restantes cédulas que se refieran a cada cuenta. Estos papeles representan los estados financieros en conjunto. Aquí se inicia la técnica del análisis pues se empieza a descomponer el todo en unidades de estudio más pequeñas. El método usado es el deductivo. Puede hacerse este



listado como simple balance de comprobación, sin buscar orden alguno en las cuentas; pero se encontrará muy conveniente hacerlo siguiendo el ordenamiento del Balance General y del Estado de Resultados.

Cada rubro de la Hoja de Trabajo estará representado por una Cédula Sumaria. Es de advertir que no necesariamente el rubro debe representar una cuenta de mayor, pues a criterio del Auditor, este puede agrupar dos o más si así se le facilita el examen. El criterio para agrupar las cuentas en cédulas sumarias es la homogeneidad de las cuentas agrupadas, pues se requiere que las conclusiones del examen del grupo sea aplicable a todas las cuentas examinadas.

Las hojas de trabajo contendrán los saldos del ejercicio anterior con el fin de hacer comparaciones. También se anotarán en estas hojas de trabajo los ajustes y reclasificaciones que resulten de la revisión, para obtener en ellas las cifras finales o de Auditoría que son las referidas en el dictamen.

El esquema de una Hoja de Trabajo es el presentado cuando se describió la estructura de las cédulas de auditoría. Es importante destacar que la columna que contiene los saldos a examinar representa el primer término de la ecuación de auditoría, es decir, la evidencia primaria. Estos saldos son la primera evidencia que el auditor tiene acerca de los estados financieros a dictaminar, por tanto él debe comprobar la razonabilidad de estos saldos para emitir su opinión, en otras palabras debe obtener evidencia corroborativa de esta evidencia primaria para encontrar la evidencia suficiente y competente que le exige la norma relativa a la ejecución del trabajo.

La obtención de evidencia corroborativa, constituye en sí el trabajo de campo y es la labor más dispendiosa de la auditoría. Esta evidencia corroborativa se obtiene por medio de técnicas y procedimientos de auditoría, las cuales tienen el propósito de convencer al auditor y solo al auditor de la razonabilidad o no de los saldos sometidos a examen. Dado que estas técnicas y procedimientos de auditoría solo buscan convencer al auditor, este tiene la plena autonomía de determinar las técnicas a aplicar y el alcance de las mismas, cualquier interferencia en la aplicación de las técnicas y procedimientos que el auditor ha decidido se constituye en una limitación al alcance del examen y amerita una salvedad en el informe, en el párrafo del alcance, la cual puede tener trascendencia en el párrafo de la opinión si el auditor por medio de otras técnicas y procedimientos alternativos no logra obtener evidencia suficiente y competente.

En la hoja de trabajo, la evidencia primaria la constituye los saldos a examinar los cuales se encuentran en la columna "Saldo a Dic. 31 año de examen", mediante el uso de técnicas y procedimientos de auditoría, que ocupan la labor del trabajo de campo se encuentra la evidencia corroborativa, la cual se plasma en las columnas "Ajustes y Reclasificaciones" si existen discrepancias con la evidencia primaria. A continuación se obtiene la evidencia suficiente y competente que es el saldo que le consta al auditor el cual se encuentra en la columna "Saldo a dic. Según auditoría"

Esquema de una Hoja de Trabajo para Pasivos:

(Siguiendo Página...)



OFIMUEBLES LTDA. BALANCE GENERAL PASIVOS AUDITORIA A DICIEMBRE 31 DE 200A		EVIDENCIA PRIMARIA		EVIDENCIA CORROBORATIVA		EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE	
		Elaboró: R.Z.F. Supervisó G.C.M					
SUMARIAS	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DEBE HABER		SALDO DIC 31 SEGUN AUDITORIA		
AA	OBLIGACIONES FINANCIERAS	97'725.521	137'023.326			137'023.326	
BB	PROVEEDORES	95'889.437	136'700.969			136'700.969	
CC	CUENTAS POR PAGAR	38'524.007	29'500.421			29'500.421	
DD	IMPUESTOS GRAVAM. Y TASAS	3'833.154	4'184.404			4'184.404	
EE	OBLIGACIONES LABORALES	17'035.740	35'517.659			35'517.659	
FF	PASIVOS ESTIMADOS Y PROVIS.	1'856.916	2'753.887			2'753.887	
GG	DIFERIDOS	2'357.430	4'895.673			4'895.673	
HH	OTROS PASIVOS	5'890.324	6'701.543			6'701.543	
II	BONOS Y PAPELES COMERC.	36'505.271	70'271.350			70'271.350	
	TOTALES	\$ 299'617.800	427'549.232	Σ		427'549.232	Σ
Fuente :Balance General							
Σ	Totalizado			Conclusión: El Pasivo representa razonablemente las obligaciones externas de la empresa			

2. Cédulas Sumarias o de Resumen

Son aquellas que contienen el primer análisis de los datos relativos a uno de los renglones de las hojas de trabajo y sirven como nexo entre ésta y las cédulas de análisis o de comprobación.

Las cédulas sumarias normalmente no incluyen pruebas o comprobaciones; pero conviene que en ellas aparezcan las conclusiones a que llegue el Auditor como resultado de su revisión y de comprobación de la o las cuentas a la que se refiere.

Las cédulas sumarias se elaboran teniendo en cuenta los rubros correspondientes a un grupo homogéneo, que permita el análisis de manera más eficiente. Para cada sumaria debe existir un rubro en la Hoja de Trabajo.

Esquema de una Cédula Sumaria de Efectivo:

(Siguiete Página...)



INDICE		ANALITICAS		SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DEBE	HABER	SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA
110505	CAJA	80.000	100.000				110510	100.000
111005	BANCOS	278.128	1.688.000				111009	1.688.000
TOTALES		358.128	1.788.042	Σ			1	1.788.042 Σ
Fuente : libro Mayor								
Σ Totalizado		Conclusión: El disponible representa razonablemente los recursos en efectivo de la empresa						

Referencias cruzadas

3. Cédulas Analíticas o de Comprobación

En estas cédulas se detallan los rubros contenidos en las cédulas sumarias, y contienen el análisis y la comprobación de los datos de estas últimas, desglosando los renglones o datos específicos con las pruebas o procedimientos aplicados para la obtención de la evidencia suficiente y competente. Si el estudio de la cédula analítica lo amerita, se deben elaborar sub-cédulas.

En términos generales la cédula analítica es la mínima unidad de estudio, aunque como se afirma en el párrafo precedente existen casos en los cuales se hace necesario dividir la analítica para un mejor examen de la cuenta. Las analíticas deben obligatoriamente describir todos y cada uno de las técnicas y procedimientos de auditoría que se efectuaron en el estudio de la cuenta, pues en estas cédulas y en las subanalíticas se plasma el trabajo del auditor y son las que sirven de prueba del trabajo realizado.

En este nivel se ha desarrollado el método deductivo, pues se ha partido de lo general (los estados financieros) y se ha llegado a lo particular (la cédula analítica o subanalítica). Ahora se debe iniciar el método inductivo, es decir, partir de lo particular (la cédula analítica o subanalítica) para llegar a lo general (los estados financieros) y de esta manera emitir una opinión sobre estos estados tomados en conjunto.

Para iniciar el método inductivo es necesario ir registrando los valores obtenidos en las subanalíticas con las analíticas, los de las analíticas con las sumarias y las sumarias con las hojas de trabajo. En otras palabras, realizar el trabajo inverso, hasta llenar completamente las hojas de trabajo. Cuando se termina de llenar la última hoja de trabajo se ha terminado el trabajo de campo de la auditoría y se procede entonces a la labor de evaluación para emitir el dictamen. Es necesario efectuar referencias cruzadas de los saldos que obtiene el auditor a raíz de su examen, estas consisten en anotar frente al valor y dentro de un círculo el índice de la cédula a la cual se traslada



el saldo obtenido y en la cédula que lo recibe igualmente anotar el índice de la cédula de donde procede. Ambos valores deben coincidir exactamente para que se considere referencia cruzada.

Esquema de una Cédula Analítica de Bancos:

111005						
INDUSTRIAL ANDINA S.A.						
CÉDULA ANALÍTICA						
BANCOS						
AUDITORIA A DICIEMBRE 31 DE 2.00A		Elaboró : R.Z.F. Supervisó G.G.M				
INDICE	SUB-ANALITICAS	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DEBE HABER		SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA
11100501	Banco Unido	40.000	300.000	⊕		300.000
				⊖		11100501
11100502	Banco Andino	200.000	750.000	⊕		750.000
				⊖		11100502
11100503	Banco del Campo	38.128	638.000	⊕		638.000
				⊖		11100503
	TOTALES	278.128	1 688.000	Σ		Σ 1 688.000
	\$					11
	Fuente : Archivos de Bancos					
Σ	Totalizado			Conclusión: El disponible en Bancos representa razonablemente los recursos en efectivo de la empresa depositados en instituciones financieras		
⊕	Conciliado					
⊖	Circularizado					

4. Cédulas Sub-Analíticas

En algunas cuentas se requiere elaborar cédulas adicionales a las analíticas para examinar otras cuentas que se desagregan de estas últimas. Tienen similitud con la cédulas analíticas pues son la mínima unidad de análisis y en ellas se deben obligatoriamente describir todas y cada una de las técnicas y procedimientos de auditoría que se aplicaron en la cuenta. Las pruebas aplicadas originan documentos que deben indexarse utilizando el índice de la sub-analítica adicionándole números consecutivos separados por una barra inclinada.

Ejemplo: La reconciliación bancaria del Banco Andino de la cuenta 0008-987-765-09-1 debe llevar en su parte superior como índice 11100502-01/ 1, la reconciliación de la cuenta 0008-987-766-34-1 del mismo banco llevará el índice 111005-02/1, de igual manera la cuenta 0008-987-766-89-2 tendrá como índice 111005-03/1. De idéntica manera se procederá con los restantes documentos que se desprendan del análisis de cada cuenta de este banco, el índice variará en el número consecutivo que le corresponda.

Esquema de una Cédula Sub-Analítica del Banco Andino:

(Siguiete Página...)



INDICE		CUENTA No.	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DEBE HABER		SALDO DIC 31 SEGÚN AUDITORIA	
11100502								
INDUSTRIAL ANDINA S.A. CÉDULA SUB-ANALÍTICA BANCO ANDINO AUDITORIA A DICIEMBRE 31 DE 2.00A				Elaboró : R.Z.F. Supervisó G.C.M				
11100502-01		0008-987-765-09-1	140.000	550.000	⊗		550.000	
11100502-02		0008-987-766-34-1	60.000	48.900	⊗		48.900	
11100502-03		0008-987-766-89-2		151.100	⊗		151.100	
		TOTALES	\$ 200.000	750.000	Σ		Σ 750.000 111005	
		Fuente : Auxiliares			Conclusión:			
		Σ Totalizado			El disponible en el Banco Andino representa razonablemente los recursos en efectivo de la empresa depositados en esta institución financiera.			
		⊗ Conciliado						
		⊗ Circularizado						

IV UNIDAD: FRAUDE Y ERROR (NIA N° 11)

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros.
2. Al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, el auditor debería considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude o error.
3. El término "**fraude**" se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceras partes, que da como resultado una representación errónea de los estados financieros. El fraude puede implicar:
 - Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos
 - Malversación de activos



- Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos
 - Registro de transacciones sin sustancia
 - Mala aplicación de políticas contables
4. El término "**error**" se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, como:
- Equivocaciones matemáticas o de oficina en los registros subyacentes y datos contables
 - Omisión o mala interpretación de hechos
 - Mala aplicación de políticas contables

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

5. La responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa en la administración por medio de la implementación y continuada operación de sistemas de contabilidad y de control interno adecuados. Tales sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de fraude y error.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

6. El auditor no es ni puede ser hecho responsable de la prevención de fraude y error. El hecho de que se lleve a cabo una auditoría anual, sin embargo, actúa como un aminoramiento.

EVALUACIÓN DEL RIESGO

7. Al planear la auditoría el auditor debería evaluar el riesgo de que el fraude y error puedan causar que los estados financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa y debería averiguar con la administración sobre cualquier fraude o error importante que haya sido descubierto.
8. Además de debilidades en el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno y del no-cumplimiento con controles internos identificados, las condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude y error incluyen:
- Cuestiones con respecto de la integridad o competencia de la administración
 - Presiones inusuales dentro o sobre una entidad
 - Transacciones inusuales
 - Problemas para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría

En el Apéndice se exponen ejemplos de estas condiciones o eventos.

DETECCIÓN

9. Basado en la evaluación del riesgo, el auditor debería diseñar procedimientos de auditoría para obtener certeza razonable de que son detectadas las representaciones erróneas que surgen de fraude y error que son de importancia relativa a los estados financieros tomados globalmente.
10. Consecuentemente, el auditor busca suficiente evidencia apropiada de auditoría de que no han ocurrido fraude y error que puedan ser de importancia para los estados financieros o que, si han ocurrido, el efecto del fraude está reflejado en forma correcta en los estados financieros o que el error está corregido. La probabilidad de detectar errores ordinariamente es más alta que la de detectar fraude, ya que el fraude ordinariamente se acompaña por actos específicamente planeados para ocultar su existencia.
11. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría (ver párrafos 12-14) hay un riesgo inevitable de que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude y, a un menor grado, de error, puedan no ser detectadas. El descubrimiento subsecuente de representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, resultantes de fraude o error existentes durante el periodo cubierto por el dictamen del auditor, no indica, en sí mismo, que el auditor haya dejado de apegarse a los principios básicos y procedimientos esenciales de una auditoría. Se puede determinar si el



auditor se apegó a estos principios y procedimientos por medio de la adecuación de los procedimientos de auditoría realizados en las circunstancias y lo apropiado del dictamen del auditor basado en los resultados de dichos procedimientos de auditoría.

LIMITACIONES INHERENTES A UNA AUDITORÍA

12. Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas, aun si la auditoría está propiamente planeada y desempeñada de acuerdo con las NIAs.
13. El riesgo de no detectar representaciones erróneas resultantes de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea resultante de error, porque el fraude ordinariamente implica actos que tienen la intención de ocultarlo, tales como colusión, falsificación, falla deliberada en el registro de transacciones, o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor. A menos que la auditoría revele evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a aceptar las representaciones como verdaderas, y los registros y documentos como genuinos. Sin embargo, de acuerdo con NIA "Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros", el auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden encontrarse condiciones o eventos que indiquen que puede existir fraude o error.
14. Mientras que la existencia de sistemas de contabilidad y control interno efectivos reduce la probabilidad de representaciones erróneas de los estados financieros, resultantes de fraude y error, siempre habrá algún riesgo de que los controles internos dejen de operar según fueron diseñados. Más aún, cualquier sistema de contabilidad y de control interno puede ser poco efectivo contra el fraude que implica colusión entre los empleados, o el fraude cometido por la administración. Ciertos niveles de administración pueden estar en posición de sobrepasar los controles que prevendrían fraudes similares por otros empleados; por ejemplo, dando direcciones a sus subordinados de registrar incorrectamente las transacciones o de ocultarlas, o suprimiendo información relativa a las transacciones.

PROCEDIMIENTOS CUANDO HAY INDICACIÓN DE QUE PUEDE EXISTIR FRAUDE O ERROR

15. Cuando la aplicación de procedimientos de auditoría diseñados a partir de las evaluaciones del riesgo, indica la posible existencia de fraude o error, el auditor debería considerar el efecto potencial sobre los estados financieros. Si el auditor cree que el fraude o error que se indica podría tener un efecto de importancia sobre los estados financieros, el auditor debería desempeñar los procedimientos modificados o adicionales apropiados.
16. El grado de dichos procedimientos modificados o adicionales depende del juicio del auditor respecto de:
 - a) los tipos de fraude y error indicados;
 - b) la probabilidad de su ocurrencia; y
 - c) la probabilidad de que un tipo particular de fraude o error pudiera tener un efecto importante sobre los estados financieros.

A menos que las circunstancias indiquen claramente de otra manera, el auditor no puede asumir que un caso de fraude o error ocurre aisladamente. Si es necesario, el auditor ajusta la naturaleza, tiempos y grado de los procedimientos sustantivos.

17. El desempeño de procedimientos modificados o adicionales ordinariamente haría posible para el auditor confirmar o desechar una sospecha de fraude o error. Cuando la sospecha de fraude o error no es desecheda por los resultados de los procedimientos modificados o adicionales, el auditor debería discutir el asunto con la administración y considerar si el asunto ha sido reflejado o corregido apropiadamente en los estados financieros. El auditor debería considerar el posible impacto sobre el dictamen del auditor.



18. El auditor debería considerar las implicaciones importantes de fraude y error en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de las representaciones de la administración. A este respecto, el auditor reconsidera la evaluación del riesgo y la validez de las representaciones de la administración, en caso de fraude o error no detectados por los controles internos o no incluidos en las representaciones de la administración. Las implicaciones de casos particulares de fraude o error descubiertos por el auditor, dependerá de la relación de la perpetración y ocultamiento, si los hay, del fraude o error con los procedimientos específicos de control y el nivel de la administración o de los empleados involucrados.

REPORTE DE FRAUDE Y ERROR

A la Administración

19. El auditor debería comunicar los resultados actuales a la administración tan pronto sea factible si:
- a) el auditor sospecha que puede existir fraude, aún si el efecto potencial sobre los estados financieros no sería de importancia relativa; o
 - b) realmente se encuentra que existe fraude o error importante
20. Al determinar a un representante apropiado de la entidad a quien reportar las ocurrencias de posible o real fraude o de error importante, el auditor considerará todas las circunstancias. Respecto del fraude, el auditor evaluaría la probabilidad de involucración de la administración senior. En la mayoría de los casos que implican fraude, sería apropiado reportar el asunto a un nivel en la estructura de la organización de la entidad por sobre del nivel responsable de las personas que se presume estén implicadas. Cuando se duda de las personas con la responsabilidad más alta y última de la dirección global de la entidad, el auditor ordinariamente buscaría asesoría legal para auxiliarse en la determinación de los procedimientos a seguir.

A los Usuarios del Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros

21. Si el auditor concluye que el fraude o error tiene un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros y no ha sido reflejado o corregido en forma apropiada en los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa.
22. Si la entidad impide al auditor que obtenga suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si ha ocurrido, o es probable que ocurra, fraude o error que pueda ser de importancia relativa para los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión sobre los estados financieros con base en una limitación en el alcance de la auditoría.
23. Si el auditor no puede determinar si ha ocurrido fraude o error a causa de las limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la entidad, el auditor debería considerar el efecto sobre el dictamen del auditor.

A las Autoridades Reguladoras y Ejecutoras

24. El deber de confidencialidad del auditor ordinariamente le impediría el reportar fraude o error a una tercera parte. Sin embargo, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad es sobrepasado por el estatuto, la ley o las cortes de justicia (por ejemplo, en algunos países se requiere al auditor que reporte fraude o error de las instituciones financieras a las autoridades supervisoras). El auditor puede necesitar buscar asesoría legal en tales circunstancias, dando debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público.

RETIRO DEL TRABAJO

25. El auditor puede concluir que el retiro del trabajo es necesario cuando la entidad no toma las acciones de remedio respecto del fraude que el auditor considera necesarias en las circunstancias, aún cuando el fraude



no sea de importancia relativa para los estados financieros. Los factores que afectarían la conclusión del auditor incluyen las implicaciones de la involucración de la más alta autoridad dentro de la entidad, lo que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración, y los efectos sobre el auditor respecto de continuar en asociación con la entidad. Para llegar a esta conclusión, el auditor ordinariamente buscaría asesoría legal.

26. Según se expresa en el "Código de Ética para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores, al recibir un requerimiento del auditor propuesto el auditor existente debería comunicar si hay razones profesionales por las que el auditor propuesto no debería aceptar el nombramiento. El grado al cual un auditor existente puede discutir los asuntos de un cliente con un auditor propuesto dependerá de si se ha obtenido el permiso del cliente para hacerlo y/o de los requerimientos legales o éticos que aplican en cada país relativos a dicha revelación. Si hay alguna de esas razones u otros asuntos que necesitan ser revelados, el auditor existente, tomando en cuenta las restricciones legales y éticas incluyendo, donde sea apropiado, el permiso del cliente, dará detalles de la información y discutirá libremente con el auditor propuesto todos los asuntos relevantes al nombramiento. Si el permiso del cliente es negado por éste, para discutir sus asuntos con el auditor propuesto, ese hecho deberá revelarse al auditor propuesto.

APÉNDICE: EJEMPLOS DE CONDICIONES O EVENTOS QUE AUMENTAN EL RIESGO DE FRAUDE O ERROR

Cuestiones Respecto a la Integridad o Competencia de la Administración

- La administración está dominada por una persona (o un grupo pequeño) y no hay un consejo o comité de vigilancia efectivo
- Hay una estructura corporativa compleja donde la complejidad no parece estar justificada
- Hay una continua falla para corregir debilidades importantes en el control interno donde tales correcciones son factibles
- Hay un alto porcentaje de rotación de personal clave financiero y de contabilidad
- Hay una importante y prologada escasez de personal en el departamento de contabilidad
- Hay cambios frecuentes de asesoría legal o de auditores

Presiones Inusuales Dentro o Sobre una Entidad

- La industria está declinando y las fallas están aumentando
- Hay un capital de trabajo inadecuado debido a ganancias decrecientes o a una expansión demasiado rápida
- La calidad de las utilidades se deteriora, por ejemplo, toma de riesgos aumentada respecto de ventas a crédito, cambios en las prácticas de negocio o selección de políticas contables alternativas que mejoren el ingreso
- La entidad necesita una tendencia a la alta de las ganancias para soportar el precio de mercado de sus acciones debido a que se contempla una oferta pública, un cambio de posesión u otra razón
- La entidad tiene una inversión importante en una industria o línea de productos que se distingue por su rápido cambio
- La entidad depende fuertemente de uno o unos cuantos productos o clientes
- Presión financiera sobre los altos directivos
- Se ejerce presión sobre el personal de contabilidad para que complete los estados financieros en un periodo de tiempo excepcionalmente corto

Transacciones Inusuales

- Transacciones inusuales, especialmente cerca de fin de año, que tienen un efecto importante sobre utilidades
- Transacciones o tratamientos contables complejos
- Transacciones con partes relacionadas
- Pagos por servicios (por ejemplo, a abogados, consultores o agentes) que parecen excesivos en relación con el servicio proporcionado



Problemas en la Obtención de Suficiente Evidencia Apropriada de Auditoría

- Registros inadecuados, por ejemplo, archivos incompletos, excesivos ajustes a libros y cuentas, transacciones no registradas de acuerdo a los, procedimientos normales y cuentas de control fuera de balance.
- Documentación inadecuada de transacciones, como falta de la autorización apropiada, documentos soporte no disponibles y alteración a documentos (cualesquier de estos problemas de documentación cobran mayor importancia cuando se refieren a grandes transacciones o transacciones insólitas).
- Un excesivo número de diferencias entre los registros de contabilidad y confirmaciones de terceras partes, evidencia conflictiva de auditoría y cambios inexplicables en los porcentajes de operación.
- Respuestas evasivas o irrazonables por parte de la administración a las averiguaciones de auditoría.

Algunos Factores Exclusivos de un Entorno de Sistemas de Información por Computadora que se Relacionan con las Condiciones y Eventos Descritos Antes, incluyen:

- Incapacidad de extraer información de los archivos de computadora debido a falta, u obsolescencia, de documentación de los contenidos de registros o de programas.
- Gran número de cambios de programa que no están documentados, aprobados y puestos a prueba
- Balance global inadecuado de transacciones de computadora y bases de datos con las cuentas financieras.

Clase Práctica N° 05

Fecha de Entrega: _____

I. Complete correctamente.

1. _____ se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceras partes, que da como resultado una representación errónea de los estados financieros.

II. Indique si las siguientes afirmaciones son verdaderas o falsas.

a. Si el auditor concluye que el fraude o error tiene un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros y no ha sido reflejado o corregido en forma apropiada en los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa _____

b. Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas, aun si la auditoría está propiamente planeada y desempeñada de acuerdo con las NIAs _____

c. Si la entidad impide al auditor que obtenga suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si ha ocurrido, o es probable que ocurra, fraude o error que pueda ser de importancia relativa para los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión sobre los estados financieros con base en una limitación en el alcance de la auditoría _____

d. El auditor puede concluir que el retiro del trabajo es necesario cuando la entidad no toma las acciones de remedio respecto del fraude que el auditor considera necesarias en las circunstancias, aún cuando el fraude no sea de importancia relativa para los estados financieros _____

e. Mientras que la existencia de sistemas de contabilidad y control interno efectivos reduce la probabilidad de representaciones erróneas de los estados financieros, resultantes de fraude y error, siempre habrá algún riesgo de que los controles internos dejen de operar según fueron diseñados _____



f. En la mayoría de los casos que implican fraude, sería apropiado reportar el asunto a un nivel en la estructura de la organización de la entidad por sobre del nivel responsable de las personas que se presume estén implicadas_____

III. Explique brevemente.

1. El riesgo de no detectar representaciones erróneas resultantes de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea resultante de error, ¿Explique el por qué de esto?
2. ¿Cuál es la diferencia entre fraude y error? De al menos dos ejemplos de cada caso.
3. ¿Cuál es la responsabilidad de la administración y la del auditor en la detección y prevención del fraude y error?
4. Además de debilidades en el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno y del no-cumplimiento con controles internos identificados, existen condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude y error. Mencione cuáles son éstas condiciones y de 2 ejemplos para cada una de éstas.

IV. Lea analíticamente y desarrolle.

¿Quién Quiere un Buen Auditor?

Introducción

Durante muchos años, la pregunta del título me dio vueltas en la cabeza sin encontrarle respuesta. (Algunos malintencionados dirían que, efectivamente, había allí espacio suficiente...). Lo que advertía, como tantos otros auditores internos (y seguramente externos también) era una paradoja. Alguien nos contrataba para auditar, evaluar profesional y fundamentadamente una gestión. Luego, cuando nuestros informes contradecían lo que esa persona hubiera querido escuchar, se enfurecía y pretendía forzar las circunstancias para que nuestro reporte se ajustara a sus deseos y no a los hechos.....

Concluí mi trayectoria como auditor interno después de veinte años en los cuales fui desde semi-senior hasta director de auditoría. La paradoja permaneció conmigo, irresuelta. Después de eso, viajé a los Estados Unidos para hacer una auditoría de cumplimiento en la prevención del lavado de activos. El objetivo de este trabajo era examinar los procesos y control interno de una casa de cambios estadounidense, para identificar si existían brechas que pudieran ser aprovechadas por potenciales lavadores para victimizar a la entidad. Bajo la ley estadounidense, existe la figura de “ceguera voluntaria”, por la cual los administradores deben demostrar su diligencia para prevenir y detectar estas circunstancias.

Detectamos el caso de un ciudadano senegalés que había hecho más de trescientas auto-transferencias entre Nueva York y Dakar en el transcurso de un año calendario. Es decir, supuestamente se enviaba a sí mismo dinero desde Nueva York para recogerlo en Dakar. Esta operación no es sospechosa si se realiza ocasionalmente, pero la frecuencia con que este individuo la realizaba hacía ver que era materialmente imposible que viajara tanto. Evidentemente, alguien recibía el dinero en Dakar utilizando su nombre, y así se ocultaba el nombre de quienes realmente intervenían en la transacción. La casa de cambios debió haber reportado estas operaciones como sospechosas de lavado de dinero, y eventualmente negarse a atender al cliente sospechoso luego de cierto tiempo.

La noche anterior a presentar este hallazgo a la vicepresidente de finanzas de la casa de cambios estaba inquieto. De acuerdo con mi experiencia de tantos años ella iba a irritarse, defenderse y negar cualquier responsabilidad. Según mi punto de vista el cobro de nuestros honorarios, el mantenimiento del cliente y mi propio trabajo estaban en peligro.....Con esos pensamientos me fui a dormir. La noche fue literalmente una pesadilla.



A la mañana siguiente, cuando presentamos el informe, ella validó metódicamente la veracidad de la evidencia presentada. Una vez satisfecha, y con una sonrisa de oreja a oreja dijo, “¡Bendito sea Dios! .En dos semanas más tengo una inspección gubernamental y si esto lo hubieran detectado ellos yo hubiera terminado seguramente acusada de “ceguera voluntaria”. Ya mismo corrijo esto. Buen trabajo.” Quedé petrificado. ¿Es que ella quería realmente auditores que le dijeran la verdad y le marcaran errores cuando estos existían? ¿Auditores objetivos? En mi experiencia pasada, esto no me había sucedido.....

Formulación Conceptual de los Perfiles de Auditoría Interna y Auditores Internos

Primeramente, debemos diferenciar entre el perfil de un auditor en tanto individuo, y el perfil de un departamento o equipo de auditoría interna. Así como el equipo puede reunir colectivamente atributos que ningún integrante individualmente posee en su totalidad, puede ser que el perfil del departamento sea diferente del de algunos de sus integrantes. Generalmente, el perfil actitudinal del equipo de auditoría interna será el de quien conduce la unidad, el DEA – director ejecutivo de auditoría. Pero, inadvertidamente, algún o algunos subalternos pueden ponerle una “cáscara de banana”, y sesgar su juicio. Después de todo, los auditores son los “ojos y oídos” del DEA.

La segunda aclaración pertinente es recordar el sabio aserto: “toda discusión que se prolongue lo suficiente deviene semántica”. El uso de las palabras encierra el riesgo de que bajo el uso de la misma expresión estemos hablando de conceptos diferentes. Los vocablos “auditoría interna y auditor interno” no escapan a esta circunstancia.

¿Qué Dirán los Presidentes de Compañías cuando Hablan de sus Auditores Internos?

Vinculado con los dos comentarios precedentes, podemos imaginar una reunión en la cual los Presidentes de compañías se reúnen para hablar de sus empresas. Llegado el momento de hablar de sus equipos de auditoría interna, comentarían:

Presidente 1. Estoy muy conforme con mi equipo de auditoría interna. Detectaron un faltante de varios millones en mercaderías, identificaron a los responsables e impulsaron acciones legales que dejaron a todos ellos entre rejas.

Presidente 2. Yo no estaría conforme con eso. ¿Te habían advertido anteriormente de fallas en el control del depósito? ¿Y en los sistemas informáticos que administran existencias? ¿Y en el reclutamiento de personal?

Presidente 3. Después de todo, quizás tus auditores hayan querido tapar sus propias negligencias y omisiones anteriores.....

Primer Perfil de los Auditores Internos: “Perro Asesino”

En todo ser humano, y en toda organización constituida por seres humanos, conviven un ángel y un demonio. A poco que un Presidente de compañía intenta gestionarla, advierte que la gestión se degrada por estos vicios de los seres humanos: fraude, vagancia, mentiras.....

El auditor “Perro Asesino” es entonces contratado para remediar estos males: identificar y perseguir ladrones, vagos y mentirosos. Como todo perro asesino, tiene sus limitaciones. Si el amo le ordena atacar a un ladrón armado, lo desarma y en su caso, lo mata.

Pero si el amo le ordena atacar al niño de al lado que ingresó a buscar la pelota que cayó en nuestro patio, el perro asesino le infiere heridas mortales.....

El perro asesino no sabe, ni le interesa demasiado, discernir entre ladrones y niños. Para eso confía en su amo. Tampoco puede ayudar demasiado a su amo en cuestiones que involucren buen criterio: ¿por qué nos roban tan



seguido? ¿No será mejor reforzar la seguridad con rejas y otras medidas en lugar de estar corriendo ladrones todo el tiempo? Al poco tiempo, el amo advierte que el perro asesino es un nuevo problema.....

Segundo Perfil de los Auditores Internos “Perro Faldero”

Después de un par de niños atacados por su auditor “perro asesino”, el amo, o sea el Presidente de la compañía, decide reemplazarlo por otro perfil. Después de todo, las causas judiciales emprendidas por los padres de los niños van contra el dueño del perro asesino y no contra el perro.....

Así hace su aparición el “perro faldero”. Para este auditor, hay varias cosas que le están vedadas:

- Puede recomendar mejoras pero no puede criticar gestión. Obviamente, recomendar que algo mejore sin poder demostrar que está mal no deja margen para tomar una decisión racional. Sus informes no son completos, objetivos, ni equitativos. Si el auditado está de acuerdo en implementar sus recomendaciones, lo hacen, de lo contrario no. El “perro faldero” tiene buen criterio pero no puede morder, ni siquiera gruñir.....La gestión de la organización deviene en una laxitud atroz.
- ¡Ni se le vaya a ocurrir al “perro faldero” sugerir que puede haber fraude! Después de todo, fue por eso que el anterior “perro asesino” fue sacrificado. Así es que el “perro faldero” invierte horas, días, meses y hasta años en explorar mejoras al control interno con los delincuentes que están robándole a la compañía.....Y si no logra resultados, es apremiado por el Presidente de la compañía que lo incita a usar más persuasión. El faldero mueve frenéticamente la cola, corre y ladra. Pero como no puede gruñir ni morder, el fraude prospera como mosquitos en verano.....

El Auditor Interno del Siglo XXI. El “Perro Sabueso”

El sabueso es un perro que ayuda a seguir el rastro correcto. Ejercita el juicio, y por tanto es más eficaz que un perro asesino. Y tiene el prestigio de que se confíe en su olfato, y por tanto es inmensamente más útil que el complaciente perro faldero.

El auditor interno de los tiempos actuales tiene que ser un profesional con amplia formación gerencial. No se puede aportar valor evaluando temas que desconoce, tratando de aprender del auditado o agredirlo para que él o ella adviertan que el auditor está perdido y no sabe qué hacer.

“Nunca es triste la verdad, lo que no tiene es remedio”. Si hay fraude, hay fraude y la acción correctiva debe orientarse en ese sentido. Pero si hay ineficiencia hay que emprender acciones radicalmente distintas. El sabueso debe saber determinar, ante un desvío, cuanto hay de fraude y cuanto de negligencia. Y el sabueso no muerde al ladrón, lo pone cara a cara con los policías. El sabueso no investiga por sí solo los fraudes, lo hace en equipo con los especialistas.

Conclusiones – La Reconversión que Urgentemente Debemos Empezar

Es altamente probable que los auditores y equipos de auditoría interna actuales respondan más al arquetipo “perro asesino” o “perro faldero”, y sólo en muy pequeña cantidad al modelo “perro sabueso”.

La reconversión es urgente. Pero uno de los peores errores que podemos cometer es tratar de convertir a los “perros asesinos” en falderos, o viceversa. No está en su naturaleza, y no va a servir para nada, según surge de lo ya comentado.

Habría que entrenar el olfato de ambos, faldero y asesino. Después de todo, todos los perros tienen olfato. Habría que moderar el impulso agresivo de los perros asesinos. Explicarles que pueden acorrallar a los ladrones y gruñirles, pero ya no morderlos.

Y habría que ver si se puede lograr que los falderos tengan valor y credibilidad para acorrallar y gruñir. Personalmente, esto último me parece lo más difícil de lograr.



Después de haber leído atentamente esta conversación, responda lo siguiente:

1. ¿Qué situación se presenta anteriormente, Fraude o error? ¿Por qué?
2. Explique a criterio de ustedes como grupo por qué era importante que la empresa recibiera la verdad de parte de la entidad auditora.
3. ¿Existen o no auditores objetivos?
4. En su experiencia personal, ¿Qué opina de los auditores internos?
5. Desde su punto de vista ¿Qué principios éticos son de importancia para un auditor? ¿Por qué?
6. Teniendo en cuenta que una de las actividades que es posible que le toque como profesional de la contaduría es ser auditor, que tipo de perfil del auditor le gustaría tener, Explique su respuesta.

V UNIDAD: PLANEACIÓN Y CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO

Conocimiento del Negocio

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre lo que significa un conocimiento del negocio, por qué es importante para el auditor y los miembros del personal de una auditoría que desempeñan un trabajo, por qué es relevante para todas las fases de una auditoría, y cómo obtiene y usa el auditor dicho conocimiento.
2. **Al desempeñar una auditoría de estados financieros, el auditor debería tener u obtener un conocimiento del negocio suficiente para que sea posible al auditor identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor, puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o en el examen o en el dictamen de auditoría.** Por ejemplo, dicho conocimiento es usado por el auditor al evaluar los riesgos inherentes y de control y al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.
3. El nivel de conocimiento del auditor para un trabajo incluiría un conocimiento general de la economía y la industria dentro de la que la entidad opera, y un conocimiento más particular de cómo opera la entidad. El nivel de conocimiento requerido por el auditor ordinariamente sería, sin embargo, menor que el poseído por la administración. En el Apéndice se expone una lista de asuntos a considerar en un trabajo específico.

OBTENCIÓN DEL CONOCIMIENTO

4. Antes de aceptar el trabajo, el auditor debería obtener un conocimiento preliminar de la industria y de los dueños, administración y operaciones de la entidad que va a ser auditada, y consideraría si puede obtenerse un nivel de conocimiento del negocio adecuado para desempeñar la auditoría.
5. Enseguida de la aceptación del trabajo, se obtendría información adicional y más detallada. Al grado que sea factible, el auditor obtendría el conocimiento requerido al principio del trabajo. Al avanzar la auditoría, esa información sería evaluada y actualizada y se obtendría más información.



6. Obtener el conocimiento requerido del negocio es proceso continuo y acumulativo de recolección y evaluación de la información y de relacionar el conocimiento resultante con la evidencia de auditoría e información en todas las etapas de la auditoría. Por ejemplo, aunque la información se reúne en la etapa de planeación, ordinariamente se afina y se aumenta en etapas posteriores de la auditoría al ir sabiendo más los auditores y auxiliares sobre el negocio.
7. Para trabajos continuos, el auditor actualizaría y reevaluaría la información reunida previamente, incluyendo información de los papeles de trabajo del año anterior. El auditor también desempeñaría procedimientos diseñados para identificar cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría.
8. El auditor puede obtener un conocimiento de la industria y de la entidad de un número de fuentes. Por ejemplo:
 - Experiencia previa con la entidad y su industria
 - Discusión con personas de la entidad (por ejemplo, directores, y personal operativo senior)
 - Discusión con personal de auditoría interna y revisión de dictámenes de auditoría interna
 - Discusión con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la industria
 - Discusión con personas enteradas fuera de la entidad (por ejemplo, economistas de la industria, reglamentadores de la industria, clientes, abastecedores, competidores)
 - Publicaciones relacionadas con la industria (por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos, revistas de comercio, reportes preparados por bancos y corredores de valores, periódicos financieros)
 - Legislación y reglamentos que afecten en forma importante a la entidad
 - Visitas a los locales de la entidad y a instalaciones de sus plantas
 - Documentos producidos por la entidad (por ejemplo, minutas de juntas, material enviado a accionistas, o presentado a autoridades reglamentadoras, literatura promocional, informes anuales y financieros de años anteriores, presupuestos, informes internos de la administración, informes financieros provisionales, manual de políticas de la administración, manuales de sistemas de contabilidad y control interno, catálogo de cuentas, descripciones de puestos, planes de mercadotecnia y de ventas)

USO DEL CONOCIMIENTO

9. Un conocimiento del negocio es un marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional. Comprender el negocio y usar esta información apropiadamente ayuda al auditor para:
 - Evaluar riesgos e identificar problemas
 - Planear y desempeñar la auditoría en forma efectiva y eficiente
 - Evaluar evidencia de auditoría
 - Proporcionar mejor servicio al cliente
10. El auditor hace juicios sobre muchos asuntos a lo largo del curso de la auditoría en los que el conocimiento del negocio es importante. Por ejemplo:
 - Evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control
 - Considerar los riesgos del negocio y la respuesta de la administración al respecto
 - Desarrollar el plan global de auditoría y el programa de auditoría
 - Determinar un nivel de importancia relativa y evaluar si el nivel de importancia relativa que se escogió sigue siendo apropiado
 - Evaluar la evidencia de auditoría para establecer si es apropiada y la validez de la aseveraciones relacionadas de los estados financieros
 - Evaluar las estimaciones contables y las representaciones de la administración
 - Identificar áreas donde pueden ser necesarias una consideración y habilidades de auditoría especiales
 - Identificar partes relacionadas y transacciones de partes relacionadas
 - Reconocer información conflictiva (por ejemplo, representaciones contradictorias)



- Reconocer circunstancias inusuales (por ejemplo, fraude e incumplimiento con leyes y reglamentos, relaciones inesperadas de datos estadísticos de operación con los resultados financieros reportados)
 - Hacer investigaciones informadas y evaluar la razonabilidad de las respuestas
 - Considerar lo apropiado de las políticas contables y de las revelaciones de los estados financieros
11. **El auditor debería asegurarse que los auxiliares asignados a un trabajo de auditoría obtengan suficiente conocimiento del negocio para ser capaces de desarrollar el trabajo de auditoría delegado a ellos.** El auditor se aseguraría también que comprenden la necesidad de estar alertas para información adicional y la necesidad de compartir esa información con el auditor y los otros auxiliares.
12. **Para hacer un uso efectivo del conocimiento del negocio, el auditor debería considerar cómo afecta a los estados financieros tomados como un todo y si las aseveraciones de los estados financieros son consistentes con el conocimiento del auditor del negocio.**

APÉNDICE: CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO - ASUNTOS A CONSIDERAR

Esta lista cubre un amplio rango de asuntos aplicables a muchos trabajos; sin embargo, no todos los asuntos serán relevantes para cada trabajo y el listado no es necesariamente completo.

A. Factores Económicos Generales

- Nivel general de actividad económica (por ejemplo, recesión, crecimiento)
- Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento
- Inflación, revaluación de la moneda
- Políticas gubernamentales
 - Monetaria
 - Fiscal
 - Impuestos - corporativo y otros
 - Incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda del gobierno)
 - Tarifas, restricciones de comercio
- Tasas y controles de moneda extranjera

B. La Industria - Condiciones Importantes que Afectan al Negocio del Cliente

- El mercado y la competencia
- Actividad cíclica o por temporada
- Cambios en la tecnología del producto
- Riesgo del negocio (por ejemplo, alta tecnología, alta moda, facilidad de entrada para la competencia)
- Operaciones en reducción o en expansión
- Condiciones adversas (por ejemplo, demanda a la baja, capacidad en exceso, seria competencia de precios)
- Índices clave y estadísticas de operación
- Prácticas y problemas de contabilidad específicos
- Requisitos y problemas ambientales
- Marco de referencia regulador
- Suministro y costo de energía
- Prácticas específicas o únicas (por ejemplo, relativas a contratos de trabajo, métodos financieros, métodos de contabilidad)

C. La Entidad

1. Administración y Propiedad - Características Importantes

- Estructura corporativa-privada, pública, gobierno (incluyendo cualesquier cambios recientes o planeados)
- Dueños beneficiarios y partes relacionadas (local, extranjero, reputación y experiencia del negocio)



- Estructura del capital (incluyendo cualesquier cambios recientes o planeados)
- Estructura organizacional
- Objetivos, filosofía, planes estratégicos de la administración
- Adquisiciones, fusiones o disposiciones de actividades del negocio (planeadas o recientemente ejecutadas)
- Fuentes y métodos de financiamiento (actual, histórica)
- Consejo de directores:
 - Composición
 - Reputación y experiencia individuales en negocios
 - Independencia de y control sobre la administración de operaciones
 - Frecuencia de reuniones
 - Existence of auditcommittee and scope of itsactivities (existencia de un comité de auditoría y alcance de sus actividades)
 - Cambios en asesores profesionales (por ejemplo, abogados)
- Administración de operaciones
 - Experiencia y reputación
 - Rotación
 - Personal financiero clave y su status en la organización.
 - Personal del departamento de contabilidad
 - Incentivo o plan de bonos como parte de la remuneración (por ejemplo, con base en utilidades)
 - Uso de pronósticos y presupuestos
 - Presiones sobre la administración (por ejemplo, dominio sobreextendido de un individuo, soporte del precio de acciones, plazos límite irrazonables para anunciar resultados)
 - Sistemas de información de la administración
- Función de auditoría interna (existencia, calidad).
- Actitud hacia el entorno de control interno

2. *El Negocio de la Entidad - Productos, Mercados, Proveedores, Gastos, Operaciones*

- Naturaleza del (los) negocio(s) (por ejemplo, manufacturero, mayorista, servicios financieros, importación/exportación).
- Locación de instalaciones de producción. bodegas, oficinas.
- Empleados (por ejemplo, por localidad, suministro, niveles salariales, contratos de sindicato, compromisos de pensión, reglamentación gubernamental).
- Productos o servicios y mercados (por ejemplo, clientes importantes y contratos, términos de pago, márgenes de utilidad, participación del mercado, competidores, exportaciones, políticas de precios, reputación de productos, garantía, libreta de pedidos, tendencias, estrategia y objetivos de mercadotecnia, procesos de manufactura.
- Proveedores importantes de bienes y servicios (por ejemplo, contratos a largo plazo, estabilidad del suministro, términos de pago, importaciones, métodos de entrega como "justo a tiempo").
- Inventarios (por ejemplo, locaciones, cantidades).
- Franquicias, licencias, patentes.
- Categorías importantes de gastos.
- Investigación y desarrollo
- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera-coberturas.
- Legislación y reglamentos que afectan en forma importante a la entidad
- Sistemas de información-actual, planes de cambio.
- Estructura de deuda, incluyendo convenios y restricciones.

3. *Desempeño Financiero - Factores Concernientes a la Condición Financiera de la Entidad y su Capacidad de Ganancias.*

- Índices clave y estadísticas de operación.
- Tendencias.



4. **Entorno para Informes - Influencias Externas que Afectan a la Administración en la Preparación de los Estados Financieros.**
5. **Legislación**
 - Entorno y requerimientos reglamentarios
 - Impuestos.
 - Temas de cuantificación y revelación peculiares del negocio
 - Requerimientos para informes de auditoría
 - Usuarios de los estados financieros

Planeación

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la planeación de una auditoría de estados financieros. Esta NIA tiene como marco de referencia el contexto de las auditorías recurrentes. En una primera auditoría, el auditor puede necesitar extender el proceso de planeación más allá de los asuntos que aquí se discuten.
2. **El auditor deberá planear el trabajo de auditoría de modo que la auditoría sea desempeñada en una manera efectiva.**
3. "Planeación" significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El auditor planea desempeñar la auditoría en manera eficiente y oportuna.

PLANEACIÓN DEL TRABAJO

4. La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos
5. El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del auditor con la entidad y conocimiento del negocio.
6. Adquirir conocimiento del negocio es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros.
7. El auditor puede desear discutir elementos del plan global de auditoría y ciertos procedimientos de auditoría con el comité de auditoría, administración y personal de la entidad, para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría y para coordinar los procedimientos de la auditoría con el trabajo de los empleados de la entidad. El plan global de auditoría y el programa de auditoría, sin embargo, permanecen como responsabilidad del auditor.

EL PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA

8. **El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su**



forma y contenido precisos variarán de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor.

9. Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:
- a) *Conocimiento del negocio*
 - Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad
 - Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar incluyendo cambios desde la fecha de la anterior auditoría
 - El nivel general de competencia de la administración
 - b) *Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno*
 - Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas
 - El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría
 - El conocimiento acumulable del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera se ponga en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos
 - c) *Riesgo e importancia relativa*
 - Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes
 - El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría
 - La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de periodos pasados, o de fraude
 - La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables
 - d) *Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos*
 - Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría
 - El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría
 - El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa
 - e) *Coordinación, dirección, supervisión y revisión*
 - El involucramiento de otros auditores en la auditoría de componentes, por ejemplo, subsidiarias, sucursales y divisiones
 - El involucramiento de expertos
 - El número de locaciones
 - Requerimientos de personal
 - f) *Otros asuntos*
 - La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado
 - Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas
 - Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias
 - La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo

EL PROGRAMA DE AUDITORÍA

10. **El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global.** El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempos en el que son presupuestadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.



11. Al preparar el programa de auditoría, el auditor debería considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor debería también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y el involucramiento de otros auditores o expertos. Los otros asuntos anotados en el párrafo 9 pueden necesitar ser considerados en más detalle durante el desarrollo del programa de auditoría.

CAMBIOS AL PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA Y AL PROGRAMA DE AUDITORÍA

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

Clase Práctica N° 06

Fecha de Entrega: _____

Caso Práctico Planificación

Le ha sido encomendado realizar la auditoría de los estados contables de la empresa **Pampa Food S.A.** cuyo ejercicio económico cerró el 31 de marzo de 2009. El trabajo de Auditoría se encuentra en la etapa de Planificación, y usted ya realizó las entrevistas preliminares con la gerencia de la empresa. Asimismo ha repasado los archivos permanentes que el Estudio de Auditoría para el cual usted trabaja, posee de la misma.

Su tarea es finalizar con la etapa de Planificación, para lo cual deberá definir áreas de los estados contables, calcular y justificar las variaciones sufridas durante el ejercicio, detectar los riesgos existentes, e identificar los controles claves. Luego deberá concluir el trabajo definiendo por cada área de los estados contables el enfoque general que se le dará al trabajo de auditoría.

A continuación se transcriben los apuntes por usted, tomados de los puntos más importantes que surgieron de las entrevistas con la gerencia y del archivo permanente consultado.

Resumen Archivo Permanente Al 31 de Marzo 2008:

La actividad principal de **Pampa Food S.A.** es la producción y comercialización de servicios de catering.

La empresa adquiere la mercadería (insumos) a proveedores nacionales, para luego elaborarlas en su planta y posteriormente comercializarla como servicio de catering. La cartera de clientes (54 clientes) está compuesta por comedores de empresas, comedores de colegios y algunos hospitales. Aproximadamente el 70% de las ventas es destinada a tres principales clientes (Comedores industriales).

Es política de la empresa no pagar indemnizaciones por despidos al personal.

Auditoría Ejercicio Finalizado Al 31 de Marzo 2008:

La empresa opera con una gran cantidad de cuentas corrientes bancarias. Las conciliaciones bancarias son realizadas solo al cierre del ejercicio. La mercadería utilizada para elaborar los productos terminados posee una corta vida útil por tratarse de alimentos frescos.

La empresa es atendida por nuestro estudio en el área de impuestos. Su principal tarea es revisar las liquidaciones de impuestos periódicamente.



El personal de la empresa realiza inventarios físicos cíclicos como medida de control interno.

Los Activos Intangibles se amortizan a 10 años, mientras que los Bienes de Uso tienen una vida útil promedio de 20 años.

Los Costos estándares son revisados periódicamente y comparados con los costos reales por la Gerencia Administrativa - Financiera.

Entrevista con el Gerente General, Realizada Durante Marzo 2009:

El incremento constante, aunque paulatino, de nuevos clientes ha generado un aumento en las ventas, según estimaciones realizadas durante el ejercicio, en aproximadamente un 10%.

Asimismo, se efectuaron mejoras de estructura y ordenamiento en la elaboración de productos para eficientizar los procesos allí realizados, obteniendo una disminución entre el 1% y el 2% de los costos. Complementariamente a las mejoras de procesos, se motivó al personal con gratificaciones, producto del resultado del ejercicio anterior, que fue distribuido también entre el directorio y los accionistas de la empresa.

Los procesos de mejora encarados generaron presión laboral, dando lugar (en algunas personas) a conductas indeseadas que terminaron siendo desvinculadas de la empresa. De todas maneras la mayoría del personal desvinculado fue reemplazado por nuevos empleados, en iguales condiciones de contratación que los anteriores.

Otra medida para eficientizar el proceso de elaboración fue la de realizar las compras de mercaderías a diferentes proveedores, alternándolos con el fin de buscar mejores y menores precios. Durante el ejercicio cerrado no hubo adquisiciones de bienes de uso ni de activos intangibles de significación.

En cuanto a la organización interna, el Gerente General está a cargo de: autorizar las Órdenes de Compra, así como los cambios de proveedores para la adquisición de Mercaderías; autorizar las adquisiciones de Bienes de Uso; controlar y autorizar los servicios facturados en cuanto a los precios (de acuerdo a los contratos firmados con los clientes) y cantidades y productos (con remitos conformados por los clientes).

Entrevista con el Gerente Financiero, Realizada Durante Marzo 2009:

A principios del ejercicio finalizado en marzo 2009, se ha implementado un nuevo sistema computadorizado de información para el área comercial de la empresa (Ventas, Cuentas a Cobrar, Cobranzas). La implementación y puesta en marcha del sistema fue problemática debido a numerosos inconvenientes sufridos, lo cual generó atrasos en la registración de las operaciones. Estos inconvenientes y atrasos fueron solucionados en los meses de diciembre a enero, funcionando el sistema con total normalidad actualmente.

Con el fin de cumplir con la decisión de lograr una mayor eficiencia en los costos, la Gerencia Administrativa Financiera ha implementado una serie de controles en algunos circuitos de la empresa: las Órdenes de Compra son autorizadas por la Gerencia General, quien también aprueba los cambios de proveedores, y autoriza las Órdenes de Pago que deben estar acompañadas de Remito y Factura original para su aprobación.

El personal de planta es registrado (palpado) al ingresar y al retirarse de la empresa. La mercadería antes de ser recibida es controlada con la Orden de Compra y el Remito del proveedor por personal ajeno al depósito. La mercadería recibida es degustada por personal de Control de Calidad. Las facturas de los proveedores son controladas con las cantidades recibidas.

Desde principios del ejercicio se comenzó a conciliar los bancos mensualmente, no existiendo partidas pendientes significativas al cierre del ejercicio. Asimismo las rendiciones de Fondo Fijo comenzaron a ser semanales.



En cuanto al área contable, existen diferencias importantes entre la contabilidad y los registros del sistema de saldos de cuentas corrientes a cobrar. No así entre las cuentas auxiliares de proveedores que son conciliadas mensualmente con el mayor de la cuenta contable.

En el área de recursos humanos, el Gerente Adm. Financiero ratificó la vigencia de la política seguida por la empresa de no pagar indemnizaciones por despidos. Además aludió a la existencia de problemas en las liquidaciones de haberes ya que recibió numerosos reclamos de los empleados por diferencias en las liquidaciones. Dicho inconveniente es justificado por la gran carga de trabajo que posee el único empleado a cargo de las tareas de Recursos Humanos en la empresa, ya que su compañero fue despedido a mediados del año pasado.

A continuación se encuentran los Estados de Situación Patrimonial y de Resultados al 31 de marzo de 2008 y 31 de marzo de 2009.

Estado de Situación Patrimonial	31/03/2009	31/03/2008
<u>Activo</u>		
<u>Activo Corriente</u>		
Caja y Bancos (Nota 2.1)	98,210.00	95,350.00
Créditos por Venta (Nota 2.2)	530,334.00	473,513.00
Bienes de Cambio (Nota 2.4)	196,420.00	181,870.00
Total de Activo Corriente	<u>824,964.00</u>	<u>750,732.00</u>
<u>Activo No Corriente</u>		
Bienes de Uso (Anexo III)	353,556.00	376,123.00
Activos Intangibles (Anexo IV)	785,680.00	827,032.00
Total del Activo No corriente	<u>1,139,236.00</u>	<u>1,203,155.00</u>
Total Activo	<u>1,964,200.00</u>	<u>1,953,887.00</u>
<u>Pasivo</u>		
<u>Pasivo Circulante</u>		
Cuentas por Pagar (Nota 2.5)	451,766.00	422,211.00
Deberes Sociales y Fiscales	235,704.00	279,980.00
Total Pasivo Corriente	<u>687,470.00</u>	<u>702,191.00</u>
Patrimonio Neto	<u>1,276,730.00</u>	<u>1,251,696.00</u>
Total Pasivo más Patrimonio Neto	<u>1,964,200.00</u>	<u>1,953,887.00</u>
Estado de Resultados	31/03/2009	31/03/2008
Ventas	2,305,607.00	2,096,006.00
Costo de Ventas	(1,729,205.00)	(1,586,427.00)
Gastos Comerciales	(115,280.00)	(108,755.00)
Gastos de Administración	(92,224.00)	(88,677.00)
Gastos Financieros y por Tenencias	(11,528.00)	(11,414.00)
Otros Ingresos	4,611.00	4,854.00
Ganancia del Ejercicio	<u>361,980.00</u>	<u>305,587.00</u>



VI UNIDAD: IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORIA Y EVALUACIÓN DEL RIESGO Y CONTROL INTERNO AL REALIZAR LA AUDITORIA

Importancia Relativa de la Auditoría

INTRODUCCIÓN

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría.

El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando conduzca una auditoría.

La “**Importancia relativa**” está definida dentro del “Marco de Referencia para la Preparación de Estados Financieros” preparado por el “Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) en los términos siguientes:

“La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, mas que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil”.

IMPORTANCIA RELATIVA

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado. La evaluación de qué es importante es un asunto de juicio profesional.

Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo, deberán considerarse tanto el monto (cantidad) como la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad cuando sea probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando sea probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación.

El auditor deberá considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si ese error se repitiera cada mes.

El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global del estado financiero como en relación a saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales y reguladores y consideraciones que se refieren a saldos de una cuenta de los estados financieros y sus relaciones con otras cuentas. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

La importancia relativa deberá ser considerada por el auditor cuando:



- (a) Determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y
- (b) Evalúa el efecto de las representaciones erróneas

LA RELACIÓN ENTRE IMPORTANCIA RELATIVA Y EL RIESGO DE AUDITORÍA

Cuando el auditor planea la auditoría, deberá considerar qué haría que los estados financieros estuvieran representados erróneamente con una importancia relativa. La evaluación del auditor de la importancia relativa, relacionada con saldos de cuentas y clases de transacciones específicas, ayuda al auditor a decidir sobre aspectos como qué partidas examinar y si aplicar procedimientos de muestreo y analíticos. Esto da capacidad al auditor para seleccionar procedimientos de auditoría que, en combinación, pueda esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, que es que mientras más alto sea el nivel de importancia relativa, más bajo es el riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensará esto:

- (c) Reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales; o
- (d) Reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

EVALUACIÓN DEL EFECTO DE REPRESENTACIONES ERRÓNEAS

Al evaluar la apropiada presentación de los estados financieros, el auditor deberá evaluar si el valor acumulado de las representaciones erróneas no corregidas que han sido identificadas durante la auditoría, es de importancia relativa.

Si la administración se niega a ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría ampliados no capacitan al auditor para concluir que el valor acumulado de las representaciones erróneas no corregidas no es de importancia relativa, el auditor deberá considerar la modificación apropiada de su dictamen de acuerdo con la NIA “El Dictamen del Auditor sobre Estados Financieros”.

Evaluaciones de Riesgo Y Control Interno

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
2. **El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.**



3. "Riesgo de auditoría" significa el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
4. "Riesgo inherente" es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.
5. "Riesgo de control" es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.
6. "Riesgo de detección" es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.
7. "Sistema de contabilidad" significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las que se procesan las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos.
8. El término "Sistema de control interno" significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integridad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable. El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:
 - a) **"el ambiente de control"** que significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. El ambiente de control tiene un efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestales estrictos y una función de auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos específicos de control. Sin embargo, un ambiente fuerte no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno. Los factores reflejados en el ambiente de control incluyen:
 - La función del consejo de directores y sus comités
 - Filosofía y estilo operativo de la administración
 - Estructura organizacional de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.
 - Sistema de control de la administración incluyendo la función de auditoría interna, políticas de personal, y procedimientos y segregación de deberes.
 - b) "procedimientos de control" que significa aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad. Los procedimientos específicos de control incluyen:
 - Reportar, revisar y aprobar conciliaciones
 - Verificar la exactitud aritmética de los registros
 - Controlar las aplicaciones y ambiente de los sistemas de información por computadora, por ejemplo, estableciendo controles sobre
 - Cambios a programas de computadora
 - Acceso a archivos de datos
 - Mantener y revisar las cuentas de control y las balanzas de comprobación.



- Aprobar y controlar documentos
 - Comparar datos internos con fuentes externas de información.
 - Comparar los resultados de cuentas de efectivo, valores e inventario con los registros contables.
 - Limitar el acceso físico directo a los activos y registros.
 - Comparar y analizar los resultados financieros con las cantidades presupuestadas.
9. En la auditoría de estados financieros, el auditor está interesado sólo en aquellas políticas y procedimientos dentro de los sistemas de contabilidad y de control interno que son relevantes para las aseveraciones de los estados financieros. La comprensión de los aspectos relevantes de los sistemas de contabilidad y de control interno, junto con las evaluaciones del riesgo inherente y de control y otras consideraciones, harán posible para el auditor:
- a) identificar los tipos de potenciales representaciones erróneas de importancia relativa que pudieran ocurrir en los estados financieros;
 - b) considerar factores que afectan el riesgo de representaciones erróneas sustanciales; y
 - c) diseñar procedimientos de auditoría apropiados.
10. Al desarrollar el enfoque de auditoría, el auditor considera la evaluación preliminar del riesgo de control (conjuntamente con la evaluación del riesgo inherente) para determinar el riesgo de detección apropiado por aceptar para las aseveraciones del estado financiero y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para dichas aseveraciones.

RIESGO INHERENTE

11. **Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor debería evaluar el riesgo inherente a nivel del estado financiero. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor debería relacionar dicha evaluación a nivel de aseveración de saldos de cuenta y clases de transacciones de importancia relativa, o asumir que el riesgo inherente es alto para la aseveración.**
12. Para evaluar el riesgo inherente, el auditor usa juicio profesional para evaluar numerosos factores, cuyos ejemplos son:
- a) *A nivel del estado financiero*
 - La integridad de la administración
 - La experiencia y conocimiento de la administración y cambios en la administración durante el periodo, por ejemplo, la inexperiencia de la administración puede afectar la preparación de los estados financieros de la entidad.
 - Presiones inusuales sobre la administración, por ejemplo, circunstancias que podrían predisponer a la administración a dar una representación errónea de los estados financieros, tales como el que la industria está pasando por un gran número de fracasos de negocios o una entidad que carece de suficiente capital para continuar operaciones.
 - La naturaleza del negocio de la entidad, por ejemplo, el potencial para obsolescencia tecnológica de sus productos y servicios, la complejidad de su estructura de capital, la importancia de las partes relacionadas y el número de locaciones y diseminación geográfica de sus instalaciones de producción.
 - Factores que afectan la industria en la que opera la entidad, por ejemplo, condiciones económicas y de competencia según identificadas por las tendencias e índices financieros, y cambios en tecnología, demanda del consumidor y prácticas de contabilidad comunes a la industria.
 - b) *A nivel de saldo de cuenta y clase de transacciones*
 - Cuentas de los estados financieros probables de ser susceptibles a representación errónea, por ejemplo, cuentas que requirieron ajuste en el periodo anterior o que implican un alto grado de estimación.



- La complejidad de transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir usar el trabajo de un experto.
- El grado de juicio implicado para determinar saldos de cuenta.
- Susceptibilidad de los activos a pérdida o malversación, por ejemplo, activos que son altamente deseables y movibles como el efectivo.
- La terminación de transacciones inusuales y complejas, particularmente en o cerca del fin del periodo.
- Transacciones no sujetas a procesamiento ordinario

SISTEMAS DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL INTERNO

13. Los controles internos relacionados con el sistema de contabilidad están dirigidos a lograr objetivos como:
- Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
 - Todas las transacciones y otros eventos son prontamente registrados en el monto correcto, en las cuentas apropiadas y en el periodo contable apropiado, a modo de permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado.
 - El acceso a activos y registros es permitido sólo de acuerdo con la autorización de la administración.
 - Los activos registrados son comparados con los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada respecto de cualquiera diferencia.

LIMITACIONES INHERENTES DE LOS CONTROLES INTERNOS

14. Los sistemas de contabilidad y de control interno no pueden dar a la administración evidencia conclusiva de que se han alcanzado los objetivos a causa de limitaciones inherentes. Dichas limitaciones incluyen:
- El usual requerimiento de la administración de que el costo de un control interno no exceda los beneficios que se espera sean derivados.
 - La mayoría de los controles internos tienden a ser dirigidos a transacciones de rutina más que a transacciones que no son de rutina.
 - El potencial para error humano debido a descuido, distracción, errores de juicio y la falta de comprensión de las instrucciones.
 - La posibilidad de burlar los controles internos a través de la colusión de un miembro de la administración o de un empleado con partes externas o dentro de la entidad.
 - La posibilidad de que un persona responsable de ejercer un control interno pudiera abusar de esa responsabilidad, por ejemplo, un miembro de la administración sobrepasando un control interno.
 - La posibilidad de que los procedimientos puedan volverse inadecuados debido a cambios en condiciones, y de que el cumplimiento con los procedimientos pueda deteriorarse.

COMPRENSIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL INTERNO

15. Al obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno para planear la auditoría, el auditor obtiene un conocimiento del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, y de su operación. Por ejemplo, un auditor puede desarrollar una prueba de "rastreo", o sea, seguirle la pista a unas cuantas transacciones por todo el sistema de contabilidad. Cuando las transacciones seleccionadas son típicas de las transacciones que pasan a través del sistema, este procedimiento puede ser tratado como parte de las pruebas de control. La naturaleza y alcance de las pruebas de rastreo desarrolladas por el auditor son tales que ellas solas no proporcionarían suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una evaluación de riesgo de control que sea menos que alto.
16. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno variará según, entre otras cosas:
- El tamaño y complejidad de la entidad y de su sistema de computación.
 - Consideraciones sobre importancia relativa



- El tipo de controles internos implicados
 - La naturaleza de la documentación de la entidad de los controles internos específicos.
 - La evaluación del auditor del riesgo inherente
17. Ordinariamente, la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno, que es importante para la auditoría se obtiene a través de experiencia previa con la entidad y se suplementa con:
- a) investigaciones con la administración, personal de supervisión y otro personal apropiado en diversos niveles organizacionales dentro de la entidad, junto con referencia a la documentación, como manuales de procedimientos, descripciones de puestos y diagramas de flujos;
 - b) inspección de documentos y registros producidos por los sistemas de contabilidad y de control interno; y
 - c) observación de las actividades y operaciones de la entidad, incluyendo observación de la organización de operaciones por computadora, personal de la administración, y la naturaleza del proceso de transacciones.

SISTEMA DE CONTABILIDAD

18. El auditor debería obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:
- a) las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;
 - b) cómo se inician dichas transacciones;
 - c) registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; y
 - d) el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.

AMBIENTE DE CONTROL

19. El auditor debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad.

PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

20. **El auditor debería obtener una comprensión de los procedimientos de control suficiente para desarrollar el plan de auditoría.** Al obtener esta comprensión el auditor consideraría el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si es necesaria alguna comprensión adicional sobre los procedimientos de control. Como los procedimientos de control están integrados con el ambiente de control y con el sistema de contabilidad, al obtener el auditor una comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad, es probable que obtenga también algún conocimiento sobre procedimientos de control, por ejemplo, al obtener una comprensión del sistema de contabilidad referente a efectivo, el auditor ordinariamente se da cuenta de si las cuentas bancarias están conciliadas. Ordinariamente, el desarrollo del plan global de auditoría no requiere una comprensión de procedimientos de control para cada aseveración de los estados financieros en cada cuenta y clase de transacción.

RIESGO DE CONTROL

EVALUACIÓN PRELIMINAR DEL RIESGO DE CONTROL

21. La evolución preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa. Siempre habrá algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno.



22. **Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa.**
23. El auditor ordinariamente evalúa el riesgo de control a un alto nivel para algunas o todas las aseveraciones cuando:
- los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no son efectivos; o
 - evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no sería eficiente.
24. **La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración del estado financiero debería ser alta a menos que el auditor:**
- pueda identificar controles internos relevantes a la aseveración que sea probable que prevengan o detecten y corrijan una representación errónea de importancia relativa; y**
 - planee desempeñar pruebas de control para soportar la evaluación.**

DOCUMENTACIÓN DE LA COMPRENSIÓN Y DE LA EVALUACIÓN DEL RIESGO DE CONTROL

25. **El auditor debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría:**
- la comprensión obtenida de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad; y**
 - la evaluación del riesgo de control.** Cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto, el auditor debería documentar también la base para las conclusiones.
26. Pueden usarse diferentes técnicas para documentar información relativa a los sistemas de contabilidad y de control interno. La selección de una técnica particular es cuestión de juicio por parte del auditor. Son técnicas comunes, usadas solas o en combinación, las descripciones narrativas, los cuestionarios, las listas de verificación, y los diagramas de flujo. La forma y extensión de esta documentación es influida por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad. Generalmente, mientras más complejos los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad y más extensos los procedimientos del auditor, más extensa necesitará ser la documentación del auditor.

PRUEBAS DE CONTROL

27. Las pruebas de control se desarrollan para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de:
- el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, es decir, si están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa; y
 - la operación de los controles internos a lo largo del periodo.
28. Algunos de los procedimientos para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno pueden no haber sido específicamente planeados como pruebas de control pero pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad del diseño y operación de los controles internos relevantes a ciertas aseveraciones y, consecuentemente, servir como pruebas de control. Por ejemplo, al obtener la comprensión sobre los sistemas de contabilidad y de control interno referentes a efectivo, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la efectividad del proceso de conciliación de bancos a través de investigaciones y observación.
29. Cuando el auditor concluye que los procedimientos desempeñados para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno también proporcionan evidencia de auditoría sobre la adecuación de diseño y efectividad de operación de las políticas y procedimientos relevantes a una



particular aseveración de los estados financieros, el auditor puede usar esa evidencia de auditoría, provisto que sea suficiente, para soportar una evaluación de riesgo de control a un nivel menos que alto.

30. Las pruebas de control pueden incluir:
- Inspección de documentos que soportan transacciones y otros eventos para ganar evidencia de auditoría de que los controles internos han operado apropiadamente, por ejemplo, verificando que una transacción ha sido autorizada.
 - Investigaciones sobre, y observación de, controles internos que no dejan rastro de auditoría, por ejemplo, determinando quién desempeña realmente cada función, no meramente quién se supone que la desempeña.
 - Reconstrucción del desempeño de los controles internos, por ejemplo, la conciliación de cuentas de bancos, para asegurar que fueron correctamente desempeñados por la entidad.
31. **El auditor debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquiera evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras más baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.**
32. Cuando está obteniendo evidencia de auditoría sobre la operación efectiva de los controles internos, el auditor considera cómo fueron aplicados, la consistencia con que fueron aplicados durante el periodo y por quién fueron aplicados. El concepto de operación efectiva reconoce que pueden haber ocurrido algunas desviaciones. Las desviaciones de los controles prescritos pueden ser causadas por factores como cambios en personal clave, fluctuaciones de temporada importantes en el volumen de transacciones, y error humano. Cuando las desviaciones son detectadas el auditor hace investigaciones específicas respecto de esos asuntos, particularmente la programación de tiempos en los cambios de personal en funciones clave de control interno. El auditor entonces se asegura que las pruebas de control cubran en forma apropiada dicho periodo de cambio o fluctuación.
33. En un ambiente de sistemas de información por computadora, los objetivos de pruebas de control no cambian de los de un ambiente manual; sin embargo, pueden cambiar algunos procedimientos de auditoría. El auditor puede encontrar necesario, o puede preferir, usar técnicas de auditoría con ayuda de computadoras. El uso de dichas técnicas, por ejemplo, herramientas de interrogatorio a archivos o datos de pruebas de auditoría, puede ser apropiado cuando los sistemas de contabilidad y de control interno no dan evidencia visible que documente el desempeño de los controles internos que están programados dentro de un sistema de contabilidad computarizado.
34. **Basado en los resultados de las pruebas de control, el auditor debería evaluar si los controles internos están diseñados y operando según se contempló en la evaluación preliminar de riesgo de control.** La evaluación de desviaciones puede dar como resultado que el auditor concluya que el nivel evaluado de riesgo de control necesita ser revisado. En tales casos el auditor modificaría la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

CALIDAD Y OPORTUNIDAD DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

35. Ciertos tipos de evidencia de auditoría obtenida por el auditor son más confiables que otros. Ordinariamente, la observación del auditor proporciona evidencia de auditoría más confiable que meramente hacer investigaciones, por ejemplo, el auditor podría obtener evidencia de auditoría sobre la apropiada segregación de deberes al observar al individuo que aplica un procedimiento de control o haciendo investigaciones con el personal apropiado. Sin embargo, la evidencia de auditoría obtenida por algunas pruebas de control, como observación, pertenece sólo al momento del tiempo en que fue aplicado el procedimiento. El auditor puede decidir, por lo tanto, suplementar estos procedimientos con otras pruebas de control capaces de proporcionar evidencia de auditoría sobre otros periodos de tiempo.



36. Al determinar la evidencia de auditoría apropiada para soportar una conclusión sobre riesgo de control, el auditor puede considerar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas. En un trabajo continuo, el auditor estará consciente de los sistemas de contabilidad y de control interno a través del trabajo llevado a cabo previamente pero necesitará actualizar el conocimiento adquirido y considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional de cualesquier cambios en control. **Antes de apoyarse en procedimientos desempeñados en auditorías previas, el auditor debería obtener evidencia de auditoría que soporte esta confiabilidad.** El auditor debería obtener evidencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de cualesquier cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, ya que dichos procedimientos fueron desempeñados y debería evaluar su impacto sobre la confiabilidad que intenta depositarles el auditor. Mientras más largo el tiempo desde que se desempeñaron dichos procedimientos, menos seguridad puede resultar.
37. **El auditor debería considerar si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del periodo.** Si se usaron controles sustancialmente diferentes en tiempos diferentes durante el periodo, el auditor debería considerar cada uno separadamente. Una falla en los controles internos por una porción específica del periodo requiere consideración por separado de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados a las transacciones y otros eventos de ese periodo.
38. El auditor puede decidir desempeñar algunas pruebas de control durante una visita intermedia antes del final del periodo. Sin embargo, el auditor no puede confiar en los resultados de dichas pruebas sin considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional relacionada con el resto del periodo. Los factores que tendrá que considerar incluyen:
- Los resultados de las pruebas provisionales.
 - La extensión del periodo remanente.
 - Si han ocurrido cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno durante el periodo remanente.
 - La naturaleza y monto de las transacciones y otros eventos y los saldos implicados.
 - El ambiente de control, especialmente controles de supervisión.
 - Los procedimientos sustantivos que el auditor planea llevar a cabo.

EVALUACIÓN FINAL DEL RIESGO DE CONTROL

39. **Antes de la conclusión de la auditoría, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otra evidencia de auditoría obtenida por el auditor, el auditor debería considerar si la evaluación del riesgo de control es confirmada.**

RELACIÓN ENTRE LAS EVALUACIONES DE RIESGOS INHERENTE Y DE CONTROL

40. La administración a menudo reacciona a situaciones de riesgo inherente diseñando sistemas de contabilidad y de control interno para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas y por lo tanto, en muchos casos, el riesgo inherente y el riesgo de control están altamente interrelacionados. En estas situaciones, si el auditor se decide a evaluar los riesgos inherente y de control por separado, hay una posibilidad de una evaluación inapropiada del riesgo. Como resultado, el riesgo de auditoría puede ser más apropiadamente determinado en dichas situaciones haciendo una evaluación combinada.

RIESGO DE DETECCIÓN

41. El nivel de riesgo de detección se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente, influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que deben desempeñarse para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. Algún riesgo de detección estaría siempre presente aún si un auditor examinara 100 por ciento del saldo de una cuenta o



clase de transacciones porque, por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no conclusiva.

42. **El auditor debería considerar los niveles evaluados de riesgos inherente y de control al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.** A este respecto, el auditor consideraría:
- la naturaleza de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar pruebas dirigidas hacia partes independientes fuera de la entidad y no pruebas dirigidas hacia partes o documentación dentro de la entidad, o usar pruebas de detalles para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos;
 - la oportunidad de procedimientos sustantivos, por ejemplo, desempeñándolos al fin del periodo y no en una fecha anterior; y
 - el alcance de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar un tamaño mayor de muestra.
43. Hay una relación inversa entre riesgo de detección y el nivel combinado de riesgos inherente y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherente y de control son altos, el riesgo de detección aceptable necesita estar bajo para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherente y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Refiérase al Apéndice para una ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría.
44. Mientras que las pruebas de control y procedimientos sustantivos son distinguibles en cuanto a su propósito, los resultados de cualquiera de los dos tipos de procedimientos puede contribuir al propósito del otro. Las representaciones erróneas descubiertas al conducir los procedimientos sustantivos pueden causar que el auditor modifique la evaluación previa de riesgo de control. Refiérase al Apéndice para una ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría.
45. Los niveles evaluados de riesgo inherente y de control no pueden ser suficientemente bajos para eliminar la necesidad para el auditor de desempeñar algún procedimiento sustantivo. **Sin importar los niveles evaluados de riesgo inherente y de control, el auditor debería desempeñar algunos procedimientos sustantivos para los saldos de las cuentas y clases de transacciones de importancia relativa.**
46. La evaluación del auditor de los componentes del riesgo de auditoría puede cambiar durante el curso de una auditoría, por ejemplo, puede llegar información a la atención del auditor cuando desempeña procedimientos sustantivos que difiera importantemente de la información sobre la que el auditor originalmente evaluó los riesgos inherentes y de control. En tales casos, el auditor modificaría los procedimientos sustantivos planeados basado en una revisión de los niveles evaluados de los riesgos inherentes y de control.
47. **Mientras más alta la evaluación del riesgo inherente y de control, más evidencia de auditoría debería obtener el auditor del desempeño de procedimientos sustantivos.** Cuando tanto el riesgo inherente como el de control son evaluados como altos, el auditor necesita considerar si los procedimientos sustantivos pueden brindar suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. **Cuando el auditor determina que el riesgo de detección respecto de una aseveración de los estados financieros para el saldo de una cuenta o clase de transacciones de importancia relativa, no puede ser reducido a un nivel aceptablemente bajo, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.**

RIESGO DE AUDITORÍA EN EL NEGOCIO PEQUEÑO

48. El auditor necesita obtener el mismo nivel de seguridad para expresar una opinión no calificada sobre los estados financieros tanto de entidades pequeñas como grandes. Sin embargo, muchos controles internos



que serían relevantes para entidades grandes no son prácticos en el negocio pequeño. Por ejemplo, en pequeños negocios, los procedimientos de contabilidad pueden ser desarrollados por unas cuantas personas que pueden tener responsabilidades tanto de operación como de custodia, y por lo tanto faltaría la segregación de deberes o estaría severamente limitada. La inadecuada segregación de deberes puede, en algunos casos, ser cancelada por un fuerte sistema de control de la administración en el que existen controles de supervisión del dueño/gerente a causa del conocimiento personal directo de la entidad e involucramiento en las transacciones. En circunstancias donde la segregación de deberes es limitada y falta la evidencia de auditoría de los controles de supervisión, la evidencia de auditoría necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados financieros puede tener que obtenerse completamente a través del desempeño de procedimientos sustantivos.

COMUNICACIÓN DE DEBILIDADES

49. Como resultado de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y de las pruebas de control, el auditor puede darse cuenta de las debilidades en los sistemas. **El auditor debería hacer saber a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidad, sobre las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno, que hayan llegado a la atención del auditor.** La comunicación a la administración de las debilidades de importancia relativa ordinariamente sería por escrito. Sin embargo, si el auditor juzga que la comunicación oral es apropiada, dicha comunicación sería documentada en los papeles de trabajo de la auditoría. Es importante indicar en la comunicación que sólo han sido reportadas debilidades que han llegado a la atención del auditor como un resultado de la auditoría y que el examen no ha sido diseñado para determinar la adecuación del control interno para fines de la administración.

Clase Práctica N° 07

Fecha de Entrega: _____

Caso Práctico Factores de Riesgos

1. Usted ha determinado los siguientes factores de riesgo durante la etapa de planificación de **El Riesgo S.A.:**
- a) La Gerencia del ente ha decidido discontinuar la elaboración de un producto.
 - b) Existen numerosas partidas pendientes en las conciliaciones de los registros auxiliares de Deudores por ventas con la cuenta de control del mayor general.
 - c) Un competidor ha introducido un nuevo producto en el mercado.
 - d) Los deudores por ventas pertenecen a industrias que están experimentando condiciones desfavorables.
 - e) Existen devoluciones significativas a los proveedores.
 - f) Se han verificado compromisos de compra pendientes de significación.
 - g) Los cambios de los datos permanentes de la nómina de personal no son adecuadamente controlados.
 - h) Existen transacciones significativas de activo fijo entre **El Riesgo S.A.** y su sociedad controlada **La Arriessada S.A.**
 - i) Los fondos fijos no son liquidados en fechas cercanas al cierre del período.
 - j) Los cálculos de los impuestos son complejos debido a las diferentes actividades del ente.
2. **Tarea a realizar:** Para cada uno de los factores detallados, determinar el tipo de riesgo involucrado (Inherente o de Control) mencionando además el principal componente afectado. Justifique su respuesta.



VII UNIDAD: TRABAJOS INICIALES - BALANCES DE APERTURA Y PROCEDIMIENTOS

Trabajos Iniciales – Balances de Apertura

INTRODUCCIÓN

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de los saldos de apertura cuando los estados financieros son auditados por primera vez o cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor. Esta NIA debería también considerarse de modo que el auditor se haga consciente de las contingencias y compromisos existentes al principio del período.

Para trabajos de auditoría iniciales, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que:

- a) **Los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que de manera importante afecten los estados financieros del período actual;**
- b) **los saldos de cierre del período anterior han sido pasados correctamente al período actual o, cuando sea apropiado, han sido reexpresados; y**
- c) **las políticas contables apropiadas son aplicadas consistentemente o que los cambios en políticas contables han sido contabilizados en forma apropiada y revelados en forma adecuada.**

“Saldos de apertura” significan aquellos saldos de cuenta que existen al principio del período. Los saldos de apertura se basan en los saldos de cierre del período anterior y reflejan los efectos de:

- a) transacciones de períodos anteriores; y
- b) políticas contables aplicadas en el periodo anterior.

En un trabajo inicial de auditoría, el auditor no habrá obtenido previamente evidencia de auditoría que soporte dichos saldos de apertura.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

La suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría que el auditor necesitará obtener respecto de los saldos de apertura depende de asuntos como:

- Las políticas contables seguidas por la entidad.
- Si los estados financieros del período anterior fueron auditados, y de ser así, si el dictamen del auditor fue modificado
- La naturaleza de las cuentas y el riesgo de representaciones erróneas en los estados financieros
- La importancia relativa de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del período actual.

El auditor necesitará considerar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables apropiadas y que esas políticas son aplicadas consistentemente en los estados financieros del período actual. Cuando hay cualquier cambio en las políticas contables o, consecuentemente, su aplicación, el auditor deberá considerar si son apropiados y contabilizados en forma debida y revelados adecuadamente.

Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor actual podría obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de los saldos de apertura al revisar los papeles de trabajo del auditor antecesor. En estas circunstancias, el auditor actual también consideraría la competencia profesional e independencia del auditor antecesor. Si el dictamen del auditor del período anterior fue modificado, el auditor deberá prestar especial atención en el período actual al asunto que dio lugar a la modificación.



Cuando los estados financieros del período anterior no han sido auditados o cuando el auditor no puede estar satisfecho con el uso de los procedimientos descritos en el párrafo anterior, el auditor necesitará desarrollar otros procedimientos como los discutidos en los dos párrafos siguientes.

Para activos y pasivos corrientes ordinariamente puede obtenerse alguna evidencia como parte de los procedimientos de la auditoría del período actual. Por ejemplo, el cobro (pago) de saldos de apertura de cuentas por cobrar (cuentas por pagar) durante el período actual proporcionará alguna evidencia de auditoría de su existencia, derechos y obligaciones, integridad y valuación al principio del período. En el caso de inventarios, sin embargo, es más difícil para el auditor estar satisfecho respecto del inventario en existencia al principio del período. Por lo tanto, ordinariamente son necesarios procedimientos adicionales tales como observar una toma actual de inventario físico y conciliarlo con las cantidades del inventario de apertura, comprobando la valuación de las partidas del inventario de apertura, y comprobando la utilidad bruta y el corte. Una combinación de estos procedimientos puede proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Para activos y pasivos no corrientes, como activos fijos, inversiones y deuda a largo plazo, el auditor ordinariamente deberá examinar los registros subyacentes a los saldos de apertura. En ciertos casos, el auditor quizá pueda obtener confirmación de los saldos de apertura con terceros, por ejemplo, para deudas e inversiones a largo plazo. En otros casos, el auditor puede aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones de auditoría y dictámenes

Si, después de aplicar los procedimientos incluyendo los expuestos arriba, el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría concerniente a los saldos de apertura, el dictamen del auditor debería incluir:

(a) una opinión calificada, por ejemplo:

“No observamos el conteo del inventario físico declarado en \$xxx al 31 de Diciembre de 19XX, ya que dicha fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos satisfacernos respecto de las cantidades y monto del inventario en esa fecha por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes, si los hubiere, que pudieran haber sido necesarios si hubiéramos podido observar el conteo del inventario físico y quedar satisfechos respecto del saldo de apertura del inventario, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19XX, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(b) una abstención de opinión; o

(c) en aquellas jurisdicciones donde sea permitido, una opinión que sea calificada o de abstención respecto de los resultados de operaciones y no calificada respecto de la posición financiera, por ejemplo:

"No observamos el conteo del inventario físico declarado en \$xxx al 31 de diciembre de 19XX, ya que esa fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos satisfacernos respecto de las cantidades y monto del inventario en esa fecha por otros procedimientos de auditoría.

Debido a la importancia de este asunto en relación con el estado de resultados de la Compañía para el año terminado el 31 de Diciembre de 19XX, no estamos en posición de expresar, y no lo hacemos, una opinión sobre los estados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha.

En nuestra opinión, el balance general presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19XX, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si los saldos de apertura contienen representaciones erróneas que pudieran afectar de manera importante los estados financieros del período actual, el auditor debería informar a la administración y, después de haber obtenido la autorización de la administración, al auditor antecesor, si lo hay. **Si el efecto de la representación**



errónea no está contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.

Si las políticas contables del período actual no han sido aplicadas consistentemente en relación con los saldos de apertura y si el cambio no ha sido contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.

Si el dictamen del auditor del período anterior de la entidad fue con salvedades, el auditor deberá considerar el efecto consecuente sobre los estados financieros del período actual. Por ejemplo, si hubo una limitación al alcance, como la debida a la incapacidad de determinar el inventario de apertura en el período anterior, el auditor puede no necesitar calificar o abstenerse de opinar sobre el periodo actual. **Sin embargo, si una salvedad respecto de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo relevante o importante para los estados financieros del periodo actual, el auditor deberá repetir la salvedad en el dictamen del período actual.**

Procedimientos Analíticos

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.
2. **El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y de revisión global de la auditoría.** Los procedimientos analíticos pueden también ser aplicados en otras etapas.
3. "Procedimientos analíticos" significa el análisis de índices y tendencias significativo incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistente con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.

NATURALEZA Y PROPÓSITO DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

4. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad con, por ejemplo:
 - Información comparable de periodos anteriores.
 - Resultados anticipados de la entidad, tales como presupuestos o pronósticos, o expectativas del auditor, como una estimación de depreciación.
 - Información similar de la industria, como una comparación de la proporción de ventas de la entidad a cuentas por cobrar, con promedios de la industria o con otras entidades de tamaño comparable en la misma industria.
5. Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones:
 - Entre elementos de información financiera que se esperaría se conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad, como porcentajes marginales brutos.
 - Entre información financiera e información no financiera relevante, tal como costos de nómina a un número de empleados.
6. Pueden usarse variados métodos para desempeñar los procedimientos mencionados arriba. Estos van de simples comparaciones a análisis complejos usando técnicas avanzadas de estadística. Los procedimientos analíticos pueden ser aplicados a los estados financieros consolidados, a los estados financieros de componentes (como subsidiarias, divisiones o segmentos) y a elementos individuales de información financiera. La selección de procedimientos, métodos y nivel de aplicación, por el auditor, es un asunto de juicio profesional.



7. Los procedimientos analíticos son usados para los siguientes fines:
 - a) ayudar al auditor a planear la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría;
 - b) como procedimientos sustantivos cuando su uso puede ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros;
 - y
 - c) como una revisión global de los estados financieros en la etapa de revisión final de la auditoría.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS EN LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA

8. **El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeación para ayudar en la comprensión del negocio y en identificar áreas de riesgo potencial.** La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos del negocio de los cuales no tenía conciencia el auditor y ayudará a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
9. Los procedimientos analíticos al planear la auditoría usan información tanto financiera como no financiera, por ejemplo, la relación entre ventas y superficie de espacio de venta o volumen de mercancías vendido.

LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS COMO PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

10. La confianza del auditor en los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección relativo a aseveraciones específicas de los estados financieros puede derivarse de las pruebas de detalles, de procedimientos analíticos, o de una combinación de ambos. La decisión sobre qué procedimientos usar para lograr un objetivo particular de auditoría se basa en el juicio del auditor sobre la efectividad y eficiencia esperadas de los procedimientos disponibles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros.
11. El auditor ordinariamente averiguará con la administración sobre la disponibilidad y confiabilidad de información necesitada para aplicar procedimientos analíticos y los resultados de cualquiera de estos procedimientos desempeñados por la entidad. Puede ser eficiente usar datos analíticos preparados por la entidad, siempre y cuando el auditor esté satisfecho de que dichos datos están apropiadamente preparados.
12. Cuando tenga la intención de desempeñar procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos, el auditor necesitará considerar un número de factores como:
 - Los objetivos de los procedimientos analíticos y el grado al cual pueden ser confiables sus resultados (párrafos 14 a 16).
 - La naturaleza de la entidad y el grado al cual puede desagregarse la información, por ejemplo, los procedimientos analíticos pueden ser más efectivos cuando se aplican a información financiera sobre secciones individuales de una operación o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de la entidad como un todo.
 - La disponibilidad de la información, lo mismo financiera, como presupuestos o pronósticos, que no financiera, como el número de unidades producidas o vendidas.
 - La confiabilidad de la información disponible, por ejemplo, si los presupuestos son preparados con suficiente cuidado.
 - La relevancia de la información disponible, por ejemplo, si los presupuestos han sido establecidos como resultados por esperar y no como metas por lograr.
 - Fuente de la información disponible, por ejemplo, las fuentes independientes de la entidad son ordinariamente más confiables que las fuentes internas.
 - La comparabilidad de la información disponible, por ejemplo, la información general de la industria puede necesitar ser suplementada para ser comparable con la de una entidad que produce y vende productos especializados.



- El conocimiento ganado durante auditorías previas, junto con la comprensión del auditor de la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno y de los tipos de problemas que en periodos anteriores han dado lugar a ajustes contables.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS EN LA REVISIÓN GLOBAL AL FINAL DE LA AUDITORÍA

13. **El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos al o cerca del final de la auditoría al formarse una conclusión global sobre si los estados financieros como un todo son consistentes con el conocimiento del auditor, del negocio.** Las conclusiones extraídas de los resultados de dichos procedimientos se pretende que corroboren las conclusiones formadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros y que ayuden a llegar a las conclusiones globales respecto de la razonabilidad de los estados financieros. Sin embargo, también pueden identificar áreas que requieren procedimientos adicionales.

GRADO DE CONFIABILIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

14. La aplicación de los procedimientos analíticos se basa en la expectativa de que las relaciones entre los datos existen y continúan en ausencia de condiciones conocidas en contrario. La presencia de estas relaciones proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. Sin embargo, la confiabilidad en los resultados de procedimientos analíticos dependerá de la evaluación del auditor del riesgo de que los procedimientos analíticos puedan identificar las relaciones según se espera cuando, de hecho, existe una representación errónea de importancia relativa.
15. El grado de confiabilidad que el auditor pone sobre los resultados de los procedimientos analíticos depende de los siguientes factores:
 - a) importancia relativa de las partidas implicadas, por ejemplo, cuando los balances de inventario son de importancia, el auditor no confía sólo en los procedimientos analíticos para formar conclusiones. Sin embargo, el auditor puede apoyarse solamente en los procedimientos analíticos para ciertas partidas de ingreso y de gastos cuando individualmente no son de importancia relativa;
 - b) otros procedimientos de auditoría dirigidos hacia los mismos objetivos de auditoría, por ejemplo, otros procedimientos desempeñados por el auditor al revisar la posibilidad de cobranza de las cuentas por cobrar, tales como la revisión de recibos de efectivo subsecuentes, podría confirmar o disipar las preguntas suscitadas por la aplicación de procedimientos analíticos sobre la antigüedad de las cuentas de clientes;
 - c) exactitud con la que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos. Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperaría mayor consistencia en la comparación de los márgenes de utilidad bruta de un periodo con otro que en la comparación de gastos discrecionales, como investigación o publicidad; y
 - d) evaluaciones de riesgos inherente y de control, por ejemplo, si el control interno sobre el procesamiento de órdenes de venta es débil y por lo tanto, el riesgo de control es alto, puede requerirse más confianza en las pruebas de detalles de transacciones y balances que en los procedimientos analíticos para extraer conclusiones sobre cuentas por cobrar.
16. El auditor necesitará considerar poner a prueba los controles, si los hay, sobre la preparación de información usada al aplicar los procedimientos analíticos. Cuando dichos controles son efectivos el auditor tendrá mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos. Los controles sobre información no financiera pueden a menudo ser puestos a pruebas conjuntamente con las pruebas de controles relacionadas con la contabilidad. Por ejemplo, una entidad, al establecer controles sobre el procesamiento de facturas de venta puede incluir controles sobre el registro de las ventas por unidad. En estas circunstancias, el auditor podría poner a prueba los controles sobre los registros de ventas por unidad conjuntamente con pruebas de los controles sobre el procesamiento de facturas de ventas.



INVESTIGACIÓN DE PARTIDAS INUSUALES

17. **Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de las cantidades pronosticadas, el auditor debería investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia corroborativa apropiada.**
18. La investigación de fluctuaciones y relaciones inusuales ordinariamente comienza con investigaciones con la administración, seguidas por:
 - a) corroboración de las respuestas de la administración, por ejemplo, comparándolas con el conocimiento del auditor del negocio y con otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría; y
 - b) consideración de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría basados en los resultados de dichas investigaciones, si la administración no es capaz de proporcionar una explicación o si la explicación no es considerada adecuada.

VIII UNIDAD: EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

INTRODUCCIÓN

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor, emitido como resultado de una auditoría practicada por un auditor independiente de los estados financieros de una entidad. Muchos de los lineamientos proporcionados pueden adaptarse a dictámenes del auditor sobre información financiera distinta de los estados financieros.

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros.

Este análisis y evaluación incluye considerar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a un marco de referencia aceptable para informes financieros, ya sean las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) o normas o prácticas nacionales relevantes. Puede también ser necesario considerar si los estados financieros cumplen con los requerimientos legales y estatutarios.

El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de opinión por escrito sobre los estados financieros tomados en conjunto como un todo.

ELEMENTOS BÁSICOS DEL DICTAMEN DEL AUDITOR

Título

El dictamen del auditor deberá tener un título apropiado.

Destinatario

El dictamen del auditor deberá estar dirigido en forma apropiada según requieran las circunstancias del trabajo y las regulaciones locales. El dictamen por lo regular se dirige a los accionistas o al consejo de directores de la entidad, cuyos estados financieros están siendo auditados.

Entrada o Párrafo Introductorio

El dictamen del auditor deberá identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período cubierto por los estados financieros.

El dictamen deberá incluir una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.



Una Ilustración de estos Asuntos en un Párrafo Introductorio es:

“Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1, junto con los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros con base en nuestra auditoría.”

Párrafo de Alcance

El dictamen del auditor deberá describir el alcance de la auditoría declarando que fue conducida de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas o de acuerdo con normas o prácticas nacionales relevantes según sea apropiado.

El dictamen deberá incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y realizada para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes.

El dictamen del auditor deberá describir la auditoría en cuanto incluye:

- a) Examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia para soportar los montos y revelaciones de los estados financieros;
- b) Evaluar los principios de contabilidad usados en la preparación de los estados financieros;
- c) Evaluar las estimaciones importantes hechas por la administración en la preparación de los estados financieros; y,
- d) Evaluar la presentación general de los estados financieros.

El dictamen deberá incluir una declaración del auditor de que la auditoría proporciona una base razonable para su opinión.

Una Ilustración de estos Asuntos en un Párrafo de Alcance es:

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría generalmente aceptadas (o referirse a las normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia que respalda las cifras y las revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión”.

Párrafo de Opinión

El párrafo de opinión en el dictamen del auditor deberá indicar claramente el marco de referencia para informes financieros usado para la preparación de los estados financieros (incluyendo la identificación del país de origen del marco de referencia para informes financieros cuando el marco de referencia usado no sean las Normas Internacionales de Contabilidad) y declarar la opinión del auditor sobre si los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante de acuerdo con dicho marco de referencia para informes financieros y, donde sea apropiado, si los estados financieros cumplen con los requisitos de ley y estatutarios.

Una Ilustración de estos Asuntos en un Párrafo de Opinión Sería:

“En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y cumplen con....)

**Fecha del Dictamen**

El auditor deberá fechar su dictamen el día de terminación de la auditoría. Ya que la responsabilidad del auditor es dictaminar sobre los estados financieros, según fueron preparados y presentados por la administración, el auditor no deberá fechar el dictamen antes de la fecha en que los estados financieros sean firmados o aprobados por la administración.

Dirección del Auditor

El dictamen deberá nombrar una ubicación específica, que ordinariamente es la ciudad donde el auditor mantiene la oficina que tiene responsabilidad por la auditoría.

Firma del Auditor

El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor o de ambos, según sea apropiado.

EL DICTAMEN DEL AUDITOR

Deberá expresarse una opinión limpia cuando el auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificado. Una opinión limpia también indica implícitamente que han sido determinados y revelados, en forma apropiada en los estados financieros, cualquier cambio en principios de contabilidad o en el método de su aplicación, y los efectos consecuentes.

La siguiente es una ilustración de todo el dictamen del auditor incorporando los elementos básicos expuestos antes, cuando se trata de una opinión limpia.

DICTAMEN DEL AUDITOR**(DESTINATARIO APROPIADO)**

Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1 y los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia que soporta las cifras y las revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, respecto de todo lo importante la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y cumplen con....).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Normas Internacionales de Auditoría



DICTÁMENES CALIFICADOS

Asuntos que no Afectan la Opinión del Auditor

En ciertas circunstancias, el dictamen de un auditor puede calificarse añadiendo un párrafo de énfasis para hacer resaltar un asunto que afecta a los estados financieros, el cual se incluye en una nota a los mismos que analiza más extensamente la situación. Aumentar dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor. El párrafo debería, preferiblemente, incluirse después del párrafo de opinión y ordinariamente se referiría al hecho de que la opinión del auditor no contiene salvedad a este respecto.

El auditor deberá calificar su dictamen añadiendo un párrafo para resaltar un asunto importante respecto de un problema de negocio en marcha.

El auditor deberá considerar calificar su dictamen añadiendo un párrafo si hay una incertidumbre importante (distinta de un problema de negocio en marcha), y cuya resolución depende de eventos futuros, los cuales pueden afectar a los estados financieros. Una incertidumbre es un asunto cuyo resultado depende de acciones o eventos futuros, fuera del control directo de la entidad, pero que pueden afectar los estados financieros.

En seguida se presenta una ilustración de un párrafo de énfasis por una incertidumbre importante en el dictamen de un auditor:

“En nuestra opinión.... (Las palabras siguientes son las mismas que se ilustran en el modelo anterior de opinión limpia).

“Sin que represente una salvedad a nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X sobre los estados financieros. La Compañía es parte demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patentes y que reclama regalías y daños punitivos. La Compañía ha presentado una contra demanda y están en desarrollo las audiencias preliminares y procedimientos de resultados de ambas acciones. El resultado final del asunto no puede ser determinado actualmente y los estados financieros no incluyen provisión alguna para cualquiera obligación que pueda resultar”.

Además del uso de un párrafo de énfasis para asuntos que afecten a los estados financieros, el auditor puede también calificar su dictamen usando un párrafo de énfasis, preferiblemente después del párrafo de opinión para informar sobre asuntos distintos de los que afectan a los estados financieros. Por ejemplo, si es necesaria una corrección a otra información en un documento que contenga estados financieros auditados y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia. Puede también usarse un párrafo de énfasis cuando existen responsabilidades adicionales, legales ó estatutarias para dictaminar.

Asuntos que sí Afectan la Opinión del Auditor

Un auditor quizá no pueda expresar una opinión limpia cuando exista alguna de las dos siguientes circunstancias y, a juicio de éste, el efecto del asunto sea o pueda ser importante para los estados financieros:

- a) Hay una limitación al alcance del trabajo del auditor; o
- b) Hay un desacuerdo con la administración respecto a la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.

Las circunstancias descritas en (a) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una abstención de opinión. Las circunstancias descritas en (b) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una opinión adversa.



Deberá emitirse una **opinión con salvedad** cuando el auditor concluye que no puede expresar una **opinión limpia pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es tan importante y omnipresente como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión**. Una opinión con salvedad deberá expresarse como **“excepto por”** los efectos del asunto al que se refiere la salvedad.

Deberá expresarse una **abstención de opinión** cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea **tan importante y omnipresente que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y consecuentemente no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros**.

Deberá expresarse una **opinión adversa** cuando el efecto de un desacuerdo sea **tan importante y omnipresente para los estados financieros que el auditor concluya que una salvedad al dictamen no sea adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros**.

Siempre que el auditor exprese una opinión que no sea limpia, deberá incluir en su dictamen una clara descripción de todas las razones sustantivas y, a menos que no sea factible, una cuantificación de los posibles efectos sobre los estados financieros. Por lo común, esta información se expondría en un párrafo por separado precediendo al párrafo de la opinión o abstención de opinión, y puede incluir una referencia a una explicación más extensa, si la hay, en una nota sobre los estados financieros.

CIRCUNSTANCIAS QUE PUEDEN DAR COMO RESULTADO UNA OPINIÓN DISTINTA A UNA OPINIÓN LIMPIA

Limitación en el Alcance

A veces puede ser impuesta por la entidad una limitación en el alcance del trabajo del auditor (por ejemplo, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoría que el auditor cree que es necesario). Sin embargo, cuando la limitación en los términos de un trabajo propuesto es tal que el auditor cree que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión, el auditor normalmente no debería aceptar dicho trabajo limitado como un trabajo de auditoría, a menos que lo requieran los estatutos.

También, un auditor por estatutos no debería aceptar este trabajo de auditoría cuando la limitación infringe los deberes legales o estatutarios del auditor.

Una limitación en el alcance puede imponerse por las circunstancias (por ejemplo, cuando el momento del nombramiento es tal que el auditor no pueda observar el conteo de inventarios físicos). Puede también surgir cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando el auditor no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoría que se cree que es necesario o deseable. En estas circunstancias, el auditor debería intentar llevar a cabo procedimientos supletorios para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para sustentar una opinión limpia.

Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera la expresión de una opinión con salvedad o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haber sido determinados como necesarios si no hubiera existido la limitación.

A continuación se Exponen Ilustraciones de estos Asuntos.

Limitación en el Alcance – Opinión con Salvedad

“Hemos auditado....”

“Excepto por lo descrito en el siguiente párrafo, efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con....”



No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20x1, ya que la fecha fue anterior al momento en que fuimos inicialmente contratados como auditores para la Compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía no pudimos satisfacernos respecto de las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de dichos ajustes, si los hubiera, que podrían haberse determinado necesarios si hubiéramos podido satisfacernos respecto de las cantidades del inventario físico, los estados financieros presentan razonablemente.....

Limitación en el Alcance – Abstención de Opinión

“Fuimos contratados para auditar el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1, y los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía (omitir la frase que declara la responsabilidad del auditor).

El párrafo que describe el alcance de la auditoría debería omitirse o corregirse de acuerdo con las circunstancias.

Añadir un párrafo describiendo la limitación en el alcance como sigue:

No pudimos observar todos los inventarios físicos ni confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones impuestas al alcance de nuestro trabajo por la Compañía.

Debido a la importancia de los asuntos discutidos en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros”.

Desacuerdo con la Administración

El auditor puede estar en desacuerdo con la administración sobre asuntos tales como la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros. **Si tales desacuerdos son importantes para los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa.**

A continuación se Exponen Ilustraciones de estos Asuntos.

Desacuerdo sobre Políticas Contables – Método de Contabilidad Inapropiado – Opinión con Salvedad

“Hemos auditado.....”

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con.....

Según se describe en la Nota X a los estados financieros, no se ha provisto cantidad alguna por depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad. La provisión para el año que terminó el 31 de diciembre de 20x1, debería ser xxx con base en el método de depreciación de línea directa usando tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo. Consecuentemente, los activos fijos deberían reducirse por la depreciación acumulada de xxx y la pérdida del año, y el déficit acumulado debería incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.

“En nuestra opinión, excepto por el efecto en los estados financieros del asunto a que nos referimos en el párrafo precedente, los estados financieros presentan razonablemente...”



Desacuerdo sobre Políticas Contables – Revelación Inadecuada – Opinión con Salvedad

“Hemos auditado.....”

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con....”

El 15 de enero del 20x2 la Compañía emitió títulos sin garantía por el monto de xxx, con el fin de financiar la expansión de la planta. El convenio de los títulos restringe el pago de dividendos futuros en efectivo sobre las utilidades posteriores al 31 de diciembre de 20x1. En nuestra opinión, se requiere revelación de esta información de acuerdo con.....”

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente, los estados financieros presentan razonablemente.....

Desacuerdo sobre Políticas Contables – Revelación Inadecuada – Opinión Adversa

“Hemos auditado...”

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con ...”

(Párrafo (s) que explica (n) el desacuerdo)

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos descritos en el (los) párrafo (s) precedente (s), los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y no cumplen con ...)

Clase Práctica N° 08 (Auto Evaluación)

Fecha de Entrega: _____

I. Encierre en un círculo la respuesta correcta.

1. - La función del dictamen del auditor en relación a los estados financieros es:

- a) Otorgarle a la empresa responsabilidad por ellos
- b) Imprimirle un sello de confiabilidad
- c) Manifestar su conformidad con la exactitud de los mismos
- d) Todas las anteriores
- e) Ninguna de las anteriores

2. - Un auditor terminó de realizar el trabajo de campo de los estados financieros cortados a 31 de diciembre de 200A el día 15 de marzo de 200B. En su oficina analizó los papeles de trabajo y emitió su opinión el día 25 de marzo, entregando su dictamen el día 29 del mismo mes. La fecha que debe llevar el dictamen es:

- a) 31 de diciembre de 2.00A
- b) 15 de marzo de 2.00B
- c) 25 de marzo de 2.00B
- d) 29 de marzo de 2.00B
- e) Todas las anteriores
- f) Ninguna de las anteriores



3. - La opinión con salvedades que utiliza la frase "sujeto a " se origina:
- a) Cuando existen incertidumbres contables de importancia relativa no resueltas.
 - b) Cuando existen desacuerdos importantes con la administración
 - c) Cuando se deba emitir una opinión negativa
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores
4. - El auditor debe emitir una abstención de opinión cuando:
- a) No se han aplicado los principios de contabilidad
 - b) No existe ningún Control Interno
 - c) No se ha obtenido evidencia suficiente y competente
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores
5. - Si un auditor es nombrado después de la toma física de los inventarios
- a) No debe aceptar el trabajo
 - b) Tiene una limitación al alcance
 - c) Debe emitir una abstención de opinión
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores
6. - La imposibilidad de hacer alusión a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar por parte del auditor:
- a) Genera una opinión calificada
 - b) Origina un dictamen sin opinión
 - c) Da lugar a emitir una abstención de opinión
 - d) Todas las anteriores
 - e) Ninguna de las anteriores

II. Analice los siguientes informes y diga el tipo de opinión que se emite, explique el ¿por qué?, además indique si cumple con lo establecido con las normas internacionales de contabilidad, respecto al dictamen del auditor sobre los estados financieros.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.
INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Managua, marzo 31 de 200C

**A los señores Socios de
OFIMUEBLES Ltda.**

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES Ltda. al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Nicaragua. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para



fundamentar nuestra opinión, excepto que, por instrucciones de la Gerencia no observamos la operación de practicar los inventarios físicos al 31 de diciembre de 2.00B. Sin embargo, hicimos pruebas de la valoración y exactitud aritmética de los mismos.

En nuestra opinión, excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran requerirse para corregir cualquier inexactitud en las cantidades de los inventarios arriba mencionados, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES Ltda. al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Nicaragua, aplicados uniformemente en el período.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.
CONTADORES PÚBLICOS**

**RUTH ZOE FONSECA C
Tarjeta Profesional 400001-T**

**AUDITORES ANDINOS LTDA.
INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

Managua, marzo 31 de 200C

**A los señores Socios de
OFIMUEBLES Ltda.**

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera de OFIMUEBLES Ltda. al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B, los correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio, Cambios en la Situación Financiera, de Flujos de Efectivo y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros constituyen la responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas vigentes en Nicaragua. Tales Normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores y falsedades importantes. Una Auditoría incluye el examen, basado en pruebas, de las evidencias que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros. Además incluye la evaluación de los Principios y Normas de Contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación de general de los estados financieros. Consideramos que el examen que hemos realizado provee una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los Estados de Situación Financiera, los correspondientes Estados de Resultados, de utilidades acumuladas y de Flujos de Efectivo, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de OFIMUEBLES Ltda. al 31 de diciembre de 2.00A y 2.00B y los resultados de sus



operaciones por los años terminados en dichas fechas, de conformidad con Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Nicaragua, aplicados uniformemente en el período.

**AUDITORES ANDINOS LTDA.
CONTADORES PÚBLICOS**

**RUTH ZOE FONSECA C
Tarjeta Profesional 400001-T**

SOLUCIONES

Consulte las soluciones solamente cuando haya resuelto cada una de las preguntas de la auto evaluación.

1. b.- Imprimirle un sello de confiabilidad: El auditor da fe pública y autentifica los estados financieros lo que obliga a los terceros a confiar en ellos.
2. b.- 15 de marzo de 2.00B: La responsabilidad del auditor va hasta el día en que termina su trabajo y abandona las oficinas del cliente.
3. a.- Cuando existen incertidumbres contables de importancia no resueltas: La frase "sujeto a" se utiliza para las incertidumbres contables que no han sido satisfactoriamente resueltas a la fecha del informe del Auditor Independiente o Revisor Fiscal y que no tengan un grado de significancia que obligue a una abstención de opinión.
4. c.- No se ha obtenido evidencia suficiente y competente: La abstención de opinión se origina cuando el auditor no ha podido obtener la evidencia suficiente y competente que le permita afirmar o negar que los estados financieros examinados representan razonablemente la situación financiera de la empresa.
5. b.- Tiene una limitación al alcance: El auditor debe presenciar la planeación de la toma física de los inventarios para efectuar las sugerencias que tenga a bien, además debe presenciar la misma toma física para realizar pruebas selectivas si considera necesario.
6. a.- Genera una opinión calificada: Las salvedades son las excepciones particulares que el auditor realiza sobre una o más de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar, normal o no calificado



IX UNIDAD: EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos en conexión con los compromisos de auditoría con propósito especial, incluyendo:
 - Estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de Normas Internacionales de Contabilidad o normas nacionales;
 - Cuentas específicas, elementos de cuentas, o partidas en un estado financiero (de aquí en adelante citados como dictámenes sobre un componente de los estados financieros);
 - Cumplimiento con convenios contractuales; y
 - Estados financieros resumidos.
 - Esta NIA no aplica a trabajos de revisión (revisión limitada), de procedimientos convenidos, o de compilación.
2. **El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como la base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión escrita de opinión.**

CONSIDERACIONES GENERALES

3. La naturaleza, oportunidad, y alcance del trabajo que va a ser desarrollado en un trabajo de auditoría con propósito especial variará con las circunstancias. **Antes de emprender un trabajo de auditoría con propósito especial, el auditor deberá asegurarse de que hay acuerdo con el cliente sobre la naturaleza exacta del trabajo y la forma y contenido del dictamen que será emitido.**
4. Al planear el trabajo de auditoría, el auditor necesitará una clara comprensión del propósito para el que se usará la información sobre la que se dictamina, y quién es probable que la use. Para evitar la posibilidad de que el dictamen del auditor sea usado para propósitos que no son los planeados, el auditor puede desear indicar en el dictamen el propósito para el cual se prepara el dictamen y cualesquiera restricciones sobre su distribución y uso.
5. El dictamen del auditor sobre un trabajo de auditoría con propósito especial, excepto por un informe sobre estados financieros resumidos, debería incluir los siguientes elementos básicos, ordinariamente en la siguiente presentación:
 - a) Título ;
 - b) El destinatario;
 - c) Un párrafo de entrada o introductorio
 - i. Identificación de la información financiera auditada; y
 - ii. Una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor;
 - d) Un párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de una auditoría)
 - i. Referencia a normas aplicables a trabajos de auditoría con propósito especial o a normas o prácticas nacionales relevantes; y
 - ii. Una descripción del trabajo que el auditor desempeñó;
 - e) Un párrafo de opinión conteniendo una expresión de opinión sobre la información financiera;
 - f) La fecha del dictamen;
 - g) La dirección del auditor; y
 - h) La firma del auditor.

Es deseable una medida de uniformidad en la forma y contenido del dictamen del auditor porque ayuda a propiciar la comprensión del lector.



6. En el caso de información financiera que va a ser entregada por una entidad a autoridades del gobierno, fideicomisarios, aseguradores y otras entidades, puede haber un formato prescrito para el dictamen del auditor. Dichos dictámenes prescritos pueden no estar en conformidad con los requisitos de esta NIA. Por ejemplo, el dictamen prescrito puede requerir una certificación de hechos cuando una expresión de opinión es apropiada, puede requerir una opinión sobre asuntos fuera del alcance de la auditoría, o puede omitir un texto esencial. Cuando se le solicita que dictamine en un formato prescrito, el auditor deberá considerar la substancia y texto del dictamen prescrito y, cuando sea necesario, deberá hacer los cambios apropiados para conformarlo a los requerimientos de esta NIA, ya sea rephraseando la forma o anexando un dictamen separado.
7. Cuando la información sobre la que se pidió al auditor que dictamine se basa en las condiciones de un convenio, el auditor necesita considerar si la administración ha hecho cualesquiera interpretaciones significativas del convenio al preparar la información. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable habría producido una diferencia de importancia relativa en la información financiera.
8. **El auditor deberá considerar si están claramente reveladas en la información financiera cualesquiera interpretaciones significativas de un convenio sobre el que se base la información financiera.** En el dictamen sobre el trabajo de auditoría con propósito especial, el auditor puede desear hacer referencia a la nota dentro de la información financiera que describe dichas interpretaciones.

DICTÁMENES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON UNA BASE INTEGRAL DE CONTABILIZACIÓN DISTINTA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD O NORMAS NACIONALES

9. Una base integral de contabilización comprende un conjunto de criterios usados en la preparación de los estados financieros, que aplica a todas las partidas de importancia relativa y que tiene un soporte sustancial. Los estados financieros pueden estar preparados para un propósito especial de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de las Normas Internacionales de Contabilidad o de normas nacionales relevantes (a las que nos referimos aquí como "otra base integral de contabilización"). Un conglomerado de convenciones contables ideadas para acomodarse a una preferencia individual no es una base integral de contabilización. Otros marcos conceptuales integrales para informes financieros pueden incluir:
 - El que usa la entidad para preparar su declaración de impuestos.
 - La base de contabilización sobre las entradas y salidas de efectivo.
 - Las reglas de una dependencia gubernamental reglamentadora para informes financieros.
10. **El dictamen del auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilización debería incluir una declaración que indique la base de contabilización usada o debería referirse a la nota a los estados financieros que da dicha información. La opinión debería declarar si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base identificada de contabilización.** Los términos usados para expresar la opinión del auditor son "dar un punto de vista verdadero y razonable" o "presentan razonablemente, respecto de todo lo importante," que son términos equivalentes. El Apéndice 1 da ejemplos de dictámenes de auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilización.
11. El auditor debería considerar si el título de, o una nota a, los estados financieros deja claro al lector que dichos estados no están preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad o normas nacionales. Por ejemplo, un estado financiero en base a impuestos podría titularse "Estado de Ingresos y Gastos-Base de Impuestos sobre la Renta." Si los estados financieros preparados sobre una otra base integral no están adecuadamente titulados o la base de contabilización no es revelada adecuadamente, el auditor deberá emitir un dictamen apropiadamente modificado.

**DICTÁMENES SOBRE UN COMPONENTE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

12. Puede pedirse al auditor que exprese una opinión sobre uno o más componentes de los estados financieros, por ejemplo, cuentas por cobrar, inventario, un cálculo de bono para empleados, o una provisión para impuestos sobre la renta. Este tipo de trabajo puede ser llevado a cabo como un trabajo separado o conjuntamente con una auditoría de los estados financieros de la entidad. Sin embargo, este tipo de trabajo no da como resultado un dictamen sobre los estados financieros tomados como un todo y, consecuentemente, el auditor debería expresar una opinión sólo respecto de si el componente auditado está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base identificada de contabilización.
13. Muchas partidas de los estados financieros están interrelacionadas, por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar, e inventarios y cuentas por pagar. Consecuentemente, cuando se dictamina sobre un componente de los estados financieros, el auditor no podrá a veces considerar el sujeto de la auditoría en forma aislada, y necesitará examinar otra cierta información financiera. **Al determinar el alcance del trabajo el auditor deberá considerar aquellas partidas de los estados financieros que estén interrelacionadas y que podrían en forma importante afectar a la información sobre la que se va a expresar la opinión de auditoría.**
14. **El auditor deberá considerar el concepto de importancia relativa en relación con el componente de los estados financieros sobre el que se dictamina.** Por ejemplo, un saldo de una cuenta particular proporciona una base más pequeña contra la cual medir la importancia relativa comparada con los estados financieros tomados como un todo. Consecuentemente, el examen del auditor ordinariamente será más extenso que si el mismo componente se fuera a auditar en conexión con un dictamen sobre los estados financieros completos.
15. Para evitar dar al usuario la impresión de que el dictamen se relaciona con los estados financieros completos, el auditor debería informar al cliente que el dictamen del auditor sobre un componente de los estados financieros no deberá acompañar los estados financieros de la entidad.
16. **El dictamen del auditor sobre un componente de los estados financieros debería incluir una declaración que indique la base de contabilización de acuerdo a la cual se presenta el componente, o que se refiera a un convenio que especifique la base. La opinión debería declarar si el componente está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base de contabilización identificada.** El Apéndice 2 da ejemplos de dictámenes de auditoría sobre componentes de los estados financieros.
17. **Cuando se ha expresado una opinión adversa o una abstención de opinión sobre los estados financieros completos, el auditor debería dictaminar sobre componentes de los estados financieros sólo si esos componentes no son tan grandes como para constituir una porción principal de los estados financieros.** Hacerlo de otra manera pudiera eclipsar el dictamen sobre los estados financieros completos.

DICTÁMENES SOBRE CUMPLIMIENTO CON CONVENIOS CONTRACTUALES

18. Puede solicitarse al auditor que dictamine sobre el cumplimiento de una entidad con ciertos aspectos de convenios contractuales, como contratos de emisión de bonos o convenios de préstamos. Dichos convenios ordinariamente requieren que la entidad cumpla con una variedad de tratos que implican asuntos tales como pagos de interés, mantenimiento de índices financieros predeterminados, restricción de pagos de dividendos y el uso de los productos por ventas de propiedad.
19. **Los compromisos para expresar una opinión respecto del cumplimiento de una entidad con los convenios contractuales deberían desarrollarse sólo cuando los aspectos generales del cumplimiento se relacionan con asuntos financieros y contables dentro del alcance de la competencia profesional**



del auditor. Sin embargo, cuando hay asuntos particulares que forman parte del trabajo que están fuera de la pericia del auditor, el auditor debería considerar usar el trabajo de un experto.

20. **El dictamen debería declarar si, según opinión del auditor, la entidad ha cumplido con las condiciones particulares del convenio.** El Apéndice 3 da ejemplos de dictámenes del auditor sobre el cumplimiento en un dictamen por separado y en un dictamen que acompaña a los estados financieros.

DICTÁMENES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

21. Una entidad puede preparar estados financieros resumiendo sus estados financieros anuales auditados, con el propósito de informar a los grupos de usuarios interesados en los puntos sobresalientes sólo de la posición financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones. **A menos que el auditor haya expresado una opinión de auditoría sobre los estados financieros de los cuales se derivan los estados financieros resumidos, el auditor no debería dictaminar sobre estados financieros resumidos.**
22. Los estados financieros resumidos se presentan en considerablemente menos detalle que los estados financieros anuales auditados. Por lo tanto, dichos estados financieros necesitan claramente indicar la naturaleza de resumen de la información y advertir al lector que, para una mejor comprensión de la posición financiera de una entidad y los resultados de sus operaciones, los estados financieros resumidos se deben leer conjuntamente con los estados financieros de la entidad más recientemente auditados que incluyen todas las revelaciones requeridas por el marco conceptual para informes financieros relevante.
23. Los estados financieros resumidos necesitan estar apropiadamente titulados para identificar a los estados financieros auditados de los cuales han sido derivados. Por ejemplo, "Información Financiera Resumida Preparada de los Estados Financieros Auditados para el Año que Terminó el 31 de Diciembre de 19x1."
24. Los estados financieros resumidos necesitan estar apropiadamente titulados para identificar a los estados financieros auditados de los cuales han sido derivados. Por ejemplo, "Información Financiera Resumida Preparada de los Estados Financieros Auditados para el Año que Terminó el 31 de Diciembre de 19x1."
25. El dictamen del auditor sobre estados financieros resumidos deberá incluir los siguientes elementos básicos ordinariamente en la siguiente presentación:
- Título;
 - Destinatario
 - Una identificación de los estados financieros auditados de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos;
 - Una referencia a la fecha del dictamen de auditoría sobre los estados financieros sin resumir y el tipo de opinión dado en ese dictamen;
 - Una opinión respecto de si la información en los estados financieros resumidos es consistente con los estados financieros auditados de los cuales se derivó. Cuando el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros sin resumir y no obstante está satisfecho con la presentación de los estados financieros resumidos, el dictamen de auditoría debería declarar que, aunque consistentes con los estados financieros sin resumir, los estados financieros resumidos se derivaron de estados financieros sobre los cuales se emitió un dictamen de auditoría modificado;
 - Una declaración, o referencia a la nota dentro de los estados financieros resumidos, que indica que para una mejor comprensión del desempeño financiero de una entidad, y de su posición financiera y del alcance de la auditoría desarrollada, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros sin resumir y con el dictamen de auditoría consecuente;
 - Fecha del dictamen;
 - Dirección del auditor; y
 - Firma del auditor.

El Apéndice da cuatro ejemplos de dictámenes del auditor sobre estados financieros resumidos.



APÉNDICE 1: EJEMPLOS DE DICTÁMENES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON UNA BASE INTEGRAL DE CONTABILIZACIÓN DISTINTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD O DE NORMAS NACIONALES.

Un Estado de Entradas y Salidas de Efectivo

DICTAMEN DE AUDITOR A

Hemos auditado el estado que se acompaña de las entradas y salidas de efectivo de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1. Este estado es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el estado que se acompaña basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si el estado financiero está libre de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración así como evaluar la presentación general del estado. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

La política de la Compañía es preparar el estado que se acompaña sobre la base de entradas y salidas de efectivo. Sobre esta base el ingreso se reconoce cuando se cobra y no cuando se gana, y los gastos son reconocidos cuando se pagan y no cuando se incurre en ellos.

En nuestra opinión, el estado que se acompaña da un punto de vista verdadero y justo de (o `presenta razonablemente, respecto de todo lo importante,') el ingreso cobrado y los gastos pagados por la Compañía durante el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1 de acuerdo con la base de entradas y salidas de efectivo según se describe en la Nota X.

Fecha
Dirección

AUDITOR

Estado Financiero Preparado sobre la Base de Impuesto sobre la Renta de la Entidad

DICTAMEN DEL AUDITOR A

Hemos auditado los estados financieros con base en impuestos sobre la renta, que se acompañan, de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1. Estos estados son responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustente los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o `presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de



19X1 y de sus ingresos y gastos por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con la base de contabilización usada para propósitos de impuestos sobre la renta según se describe en la Nota X.

Fecha **AUDITOR**
Dirección

APÉNDICE 2: EJEMPLOS DE DICTÁMENES SOBRE COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Relación de Cuentas por Cobrar

DICTAMEN DEL AUDITOR A

Hemos auditado la relación que se acompaña de las cuentas por cobrar de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1. Esta relación es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la relación basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). Estas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si la relación está libre de representación errónea de importancia relativa. Nuestra auditoría incluyó examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en la relación.

Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de la relación. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, la relación de cuentas por cobrar da un punto de vista verdadero y justo de (o `presenta razonablemente, respecto de todo lo importante,') las cuentas por cobrar de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1 de acuerdo con.

Fecha **AUDITOR**
Dirección

Participación de Utilidades

DICTAMEN DEL AUDITOR A

Hemos auditado la participación de utilidades de DEF por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1. La determinación de esta participación es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre dicha participación basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si la participación está libre de representación errónea de importancia relativa. Nuestra auditoría incluyó examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en la participación. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de la participación. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, participación señalada de utilidades da un punto de vista verdadero y justo de (o `presenta razonablemente, respecto de todo lo importante,') la participación de DEF en las utilidades de la Compañía por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x1 de acuerdo con las condiciones del convenio de empleo entre DEF y la Compañía fechado en junio 1º de 19x0.



Fecha
Dirección

AUDITOR

APÉNDICE 3: EJEMPLOS DE DICTÁMENES SOBRE CUMPLIMIENTO

Dictamen Separado

DICTAMEN DEL AUDITOR A

Hemos auditado el cumplimiento de la Compañía ABC con los asuntos de contabilización y de informes financieros de las secciones XX a XX inclusive del Contrato fechado 15 de mayo de 19x1, con el Banco DEF.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría aplicables a auditoría del cumplimiento (o normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener razonable certeza sobre si la Compañía ABC ha cumplido con las secciones relevantes del Contrato. Una auditoría incluye examinar evidencia apropiada sobre una base de pruebas. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, la Compañía guardó, respecto de todo lo importante, cumplimiento con los asuntos de contabilización y de informes financieros de las secciones del Contrato a que nos referimos en los párrafos precedentes, al 31 de diciembre de 19x1.

Fecha
Dirección

AUDITOR

Dictamen que Acompaña a los Estados Financieros

DICTAMEN DEL AUDITOR A

Condujimos nuestras auditorías de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes) aplicables a la auditoría de los estados financieros y a la auditoría sobre cumplimiento. Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos las auditorías para obtener razonable certeza sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa y sobre si la Compañía ABC ha cumplido con las secciones relevantes del Contrato. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestras auditorías proporcionan una base razonable para nuestra opinión.

Condujimos nuestras auditorías de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes) aplicables a la auditoría de los estados financieros y a la auditoría sobre cumplimiento. Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos las auditorías para obtener razonable certeza sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa y sobre si la Compañía ABC ha cumplido con las secciones relevantes del Contrato. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestras auditorías proporcionan una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión:

(a) los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o `presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1, y de los



resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con ... (y cumplen con...); y

(b) la Compañía guardó, respecto de todo lo importante, cumplimiento con los asuntos de contabilización y de informes financieros de las secciones del Contrato mencionadas en los párrafos precedentes al 31 de diciembre de 19x1.

Fecha
Dirección

AUDITOR

APÉNDICE 4: EJEMPLOS DE DICTÁMENES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

Cuando se Expresó una Opinión Limpia sobre los Estados Financieros Anuales Auditados

DICTAMEN DEL AUDITOR A

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x0, de los cuales fueron derivados los estados financieros resumidos, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas o prácticas nacionales relevantes). En nuestro dictamen fechado 10 de marzo de 19x1, expresamos una opinión sin salvedades sobre los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos.

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos que se acompañan son consistentes, respecto de todo lo importante, con los estados financieros de los cuales se derivaron.

Para una mejor comprensión de la posición financiera de la Compañía y de los resultados de sus operaciones para el período y del alcance de nuestra auditoría, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos y nuestro dictamen de auditoría, por lo tanto.

Fecha
Dirección

AUDITOR

Cuando se Expresó una Opinión con Salvedad sobre los Estados Financieros Anuales Auditados

DICTAMEN DEL AUDITOR A

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19x0, de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o normas y prácticas nacionales relevantes). En nuestro dictamen fechado el 10 de marzo de 19x1, expresamos una opinión de que los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos daban un punto de vista verdadero y justo de (o `presentaban razonablemente respecto de todo lo importante,) ... excepto en que el inventario había sido declarado de más por ...

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos que se acompañan son consistentes, respecto de todo lo importante, con los estados financieros de los cuales se derivaron, y sobre los cuales expresamos una opinión calificada.

Para una mejor comprensión de la posición financiera de la Compañía y de los resultados de sus operaciones por el periodo, y del alcance de nuestra auditoría, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos y nuestro dictamen de auditoría, por lo tanto.

Fecha
Dirección

AUDITOR



X UNIDAD: CONSIDERACIONES PARTICULARES EN LA AUDITORÍA DE NEGOCIOS PEQUEÑOS

Esta Declaración Internacional de Auditoría fue aprobada por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría en marzo de 1989 para publicación en octubre de 1989.

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) aplican a la auditoría de información financiera de cualquiera entidad sin importar su tamaño. Los negocios pequeños poseen una combinación de características que hacen necesario para el auditor adaptar su enfoque de auditoría a las circunstancias que rodean a su trabajo en un negocio pequeño.
2. El término negocio pequeño' se usa en esta Declaración para referirse a un negocio que tiene pocos empleados o un bajo nivel de rotación o de activos totales. Dichos negocios generalmente muestran alguna o ambas de estas características:
Limitada segregación de funciones; o predominio de los administradores principales o del propietario sobre todos los aspectos esenciales del negocio.
3. El propósito de esta Declaración es ayudar al auditor en la aplicación de NIAs en las situaciones típicamente encontradas en los negocios pequeños.

CARACTERÍSTICAS DE LOS NEGOCIOS PEQUEÑOS

Limitada Segregación de Funciones

4. Un negocio pequeño típicamente asigna más escasos recursos a las funciones de contabilidad financiera que los negocios mayores ya que puede no ser económico emplear personal con habilidades especializadas en contabilidad. Aunque es responsabilidad de la administración asegurar que los activos sean salvaguardados y que se mantenga un sistema de contabilidad apropiado, es común que los administradores de un negocio pequeño concentren sus esfuerzos en las áreas de operación como ventas y mercadotecnia.
5. Cuando los recursos para contabilidad son limitados hay dos posibles consecuencias:
 - El mantenimiento de registros puede ser informal o inadecuado. Por lo tanto, hay un mayor riesgo de que los estados financieros sean inexactos o incompletos.
 - Ya que puede depositarse mayor confianza en que el auditor ayude a la preparación de los registros contables y estados financieros, los administradores de negocios pequeños pueden asumir incorrectamente que han sido relevados de su responsabilidad por informes financieros exactos.
6. A causa de que un negocio pequeño típicamente no tiene muchos empleados en contabilidad con frecuencia no es factible segregar funciones entre diferentes individuos al mismo grado que en otros negocios.
7. Como resultado de la limitada segregación de funciones puede no ser posible apoyarse en el control interno para detectar fraude o errores. Por ejemplo, el número de empleados en el negocio pequeño puede crear un entorno donde el personal responsable de los registros contables también tenga acceso a activos que sean fácilmente ocultados, cambiados de lugar o vendidos. De modo similar, cuando hay pocos empleados, puede no ser posible establecer un sistema de verificación independiente del trabajo de los mismos, con el resultado de que hay un mayor riesgo de que los errores no sean detectados.



8. Más aún, a causa de la limitada segregación de funciones, el uso de instalaciones de computadora en un negocio pequeño puede tener el efecto de aumentar el riesgo de control. Por ejemplo, en un ambiente de microcomputadoras es común que los usuarios puedan desempeñar dos o más de las siguientes funciones en el sistema de contabilidad:
- Iniciar y autorizar documentos fuente;
 - Alimentar datos al sistema;
 - Operar la computadora;
 - Cambiar programas y archivos de datos;
 - Usar o distribuir datos de salida; y
 - Modificar los sistemas operativos.

Para comprensión de las consideraciones de auditoría relacionadas con las instalaciones de computadoras, deberá hacerse referencia a las NIAs y Declaraciones Internacionales de Auditoría relevantes y, en particular, a la Declaración Internacional de Auditoría “Ambientes de PED - Microcomputadoras Independientes.”

PREDOMINIO DE LOS ADMINISTRADORES PRINCIPALES O DEL PROPIETARIO

9. Los administradores principales, o los propietarios de un negocio pequeño que participen activamente en la administración del negocio, pueden predominar sobre la operación de la entidad en todos los aspectos esenciales como los sistemas de control interno y la producción de estados financieros.
10. Esto puede tener algunas ventajas, ya que dicho predominio puede compensar los procedimientos de control de otro modo débiles. Por ejemplo, en casos donde hay una limitada segregación de funciones en el área de compras y desembolsos de efectivo, el control interno se mejora cuando los administradores principales o el propietario personalmente firman todos los cheques. Cuando los administradores principales o el propietario no están involucrados, hay un mayor riesgo de que pueda ocurrir fraude o error de empleados, y de que no ser detectados.
11. La mayor desventaja de dicho predominio es que los controles internos pueden ser violados. Los administradores principales o propietarios pueden tener la oportunidad, a causa de su posición, de violar los procedimientos prescritos. El riesgo de fraude de la administración es, por lo tanto, mayor. Por ejemplo, los administradores principales o el propietario pueden dar directivas al personal para que haga desembolsos que de otro modo no harían en ausencia de documentación de soporte.
12. Cuando los administradores principales o los propietarios predominan en la operación de la entidad podrían ejercer una influencia que da como resultado representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros.
13. Sin embargo, en todas las entidades es responsabilidad de la administración asegurar que los activos estén salvaguardados y establecer y mantener un sistema de contabilidad que debería prever la compilación ordenada de información financiera y el análisis apropiado para hacer posible que se preparen oportunamente estados financieros confiables. Así que, aún en los negocios pequeños, el sistema de contabilidad necesitará ser diseñado de manera tal que brinde razonable certeza de que:
- Todas las transacciones y otra información contable que deberían registrarse hayan sido en verdad registradas;
 - El fraude o error en el procesamiento de la información financiera, se hará evidente; y
 - Los activos y pasivos registrados en el sistema de contabilidad existen y están registrados a las cantidades correctas. Impacto de las características del negocio pequeño en la auditoría

CONSIDERACIONES SOBRE EL TRABAJO



14. El auditor puede determinar que no es posible obtener evidencia suficiente para formarse una opinión sobre los estados financieros a causa de fallas que puedan originarse de las características del negocio pequeño (por ej., mantenimiento inadecuado de registros). En estas circunstancias el auditor puede decidir no aceptar el trabajo o, después de la aceptación, retirarse del trabajo o abstenerse de una opinión.
15. Es del interés tanto del cliente como del auditor que el auditor mande una carta compromiso, antes del comienzo del trabajo, para ayudar a evitar malos entendidos con respecto al trabajo. (Para lineamientos adicionales, ver NIA “Términos de los Trabajos de Auditoría.”)

CONSIDERACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

16. Las características de los negocios pequeños afectan el enfoque de la auditoría de estados financieros. Las secciones que siguen describen asuntos que deben considerarse por el auditor cuando audita los estados financieros de un negocio pequeño.
17. En la auditoría de negocios pequeños, como en todas las auditorías, el auditor obtiene un entendimiento del negocio y del sistema de la entidad para registro y procesamientos de transacciones y evalúa la adecuación del sistema como una base para la preparación de los estados financieros. El auditor considera el diseño global del sistema de contabilidad y obtiene una comprensión de cómo refleja las transacciones de la entidad para poder planear y desempeñar la auditoría. El auditor también considera si puede obtenerse suficiente evidencia confiable y apropiada del sistema de contabilidad y del examen de los estados financieros para sustentar una opinión. (Ver NIA “Planeación,” y NIA “Evaluaciones del Riesgo y Control Interno,” y Declaración Internacional de Auditoría “Características y Consideraciones del PED.”)
18. En la auditoría de un negocio pequeño la falta de segregación de funciones y la posible violación de los controles internos por los administradores principales o por los propietarios generalmente dan lugar a dificultades para el auditor porque hay, o una carencia de controles, o evidencia insuficiente en cuanto a la efectividad de su operación y a la integridad y exactitud de los registros (por ej., el riesgo de control es alto). Las dificultades particulares incluyen la posible subvaloración de ingresos (por medio del mal registro o la falta de registro de ventas) y la inclusión de gastos que deberían ser categorizados como gastos personales de los administradores principales o del propietario.
18. En muchas situaciones, será posible alcanzar una conclusión que sustente una opinión sin salvedad sobre los estados financieros al obtener evidencia con procedimientos sustantivos amplios, como el desempeño de pruebas adicionales del detalle y análisis de costos y márgenes. Sin embargo, en algunos negocios, como aquellos en los que la mayoría de las transacciones son en efectivo y no hay un patrón regular de costos y márgenes, la evidencia disponible puede ser inadecuada para sustentar una opinión sin salvedad sobre los estados financieros. Aun cuando parece haber controles efectivos puede ser más eficiente para el auditor confinar los procedimientos de auditoría a los de naturaleza sustantiva.
19. En la auditoría de un negocio pequeño es particularmente importante para el auditor obtener representaciones de la administración, primeramente, a causa del peligro del papel y responsabilidad del auditor en relación a que los estados financieros sean mal entendidos (como se explicó en el párrafo 5 anterior) y recordarle a la administración de su responsabilidad de asegurar la integridad y exactitud de los registros contables y la salvaguarda de los activos de la entidad. Sin embargo, el auditor no puede confiar únicamente en las representaciones de la administración para obtener certeza sobre la integridad de los registros contables. (Para mayores lineamientos, ver NIA “Representaciones de la Administración.”)
20. Por las razones anteriores, el auditor tiende a evaluar el riesgo de control como alto para los negocios pequeños. Como se declara en NIA “Evaluaciones del Riesgo y Control Interno,” “el auditor debería enterar a la administración, oportunamente y a un nivel apropiado de jerarquía, sobre las fallas de importancia en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno, mismas que



hayan surgido a la atención del auditor.” Porque el auditor no habrá probado necesariamente todos los controles internos que opera la administración, el auditor también declara que las fallas notificadas son sólo aquellas que han aparecido como resultado de la auditoría. En esta comunicación deben hacerse también recomendaciones para mejoras.

EL DICTAMEN DEL AUDITOR

21. Cuando se dictamine sobre los estados financieros de un negocio pequeño aplican los lineamientos contenidos en NIA “El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros.” En particular, cuando el auditor no puede diseñar o llevar a cabo procedimientos para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de la integridad y exactitud de los registros contables, esto puede constituir una limitación al alcance del trabajo del auditor dando como resultado una salvedad sobre la opinión o, en circunstancias en las que los posibles efectos de la limitación sean tan importantes que el auditor no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros, una abstención de opinión.

Los apéndices I y II, contienen ejemplos de dictámenes del auditor.

APÉNDICE I

Ejemplo de un dictamen del auditor con salvedad cuando no se comprueba que los registros contables estén completos - Limitación al alcance que no impide al expresar una opinión

DICTAMEN DEL AUDITOR PARA....

Hemos auditado los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, excepto por lo que se explica en el siguiente párrafo.

Las ventas registradas de la Compañía incluyen \$X respecto de ventas en efectivo. No hubo sistema de control sobre dichas ventas en el que pudiéramos apoyarnos para el propósito de. Nuestra auditoría y no hubo procedimientos de auditoría satisfactorios que pudiéramos desempeñar para obtener certeza razonable de que todas las ventas en efectivo fueron registradas en forma apropiada.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de dichos ajustes, si los hay, como podría haber sido determinado que fuera necesario si hubiéramos podido quedar satisfechos en cuanto a la integridad y exactitud de los registros contables respecto de ventas, los estados financieros presentan un punto de vista justo y adecuado de (‘presentan razonablemente’) la posición financiera de... al ... y los resultados de sus operaciones para el año que terminó en esa fecha de acuerdo con ... (y cumplen con ...).

Fecha
Dirección

AUDITOR

APÉNDICE II

Ejemplo de un dictamen del auditor con abstención de opinión cuando no se comprueba que los registros contables estén completos -Limitación al alcance tan importante que el auditor no puede expresar una opinión

DICTAMEN DEL AUDITOR PARA....

Hemos auditado los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, excepto por lo que se explica en el siguiente párrafo.

Las ventas de la Compañía fueron hechas enteramente sobre una base de efectivo. No hubo sistema de control sobre dichas ventas en el cual pudiéramos apoyarnos para el propósito de nuestra auditoría y no hubo



procedimientos de auditoría satisfactorios que pudiéramos desempeñar para obtener certeza razonable de que todas las ventas en efectivo fueron registradas en forma apropiada.

A causa de la importancia del asunto discutido en el párrafo precedente, no estamos en una posición para, y no lo hacemos, expresar una opinión sobre los estados financieros.

Fecha
Dirección

AUDITOR

XI UNIDAD: AUDITORÍA EN UN AMBIENTE DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN POR COMPUTADORA

INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre los procedimientos que deben seguirse cuando se realiza una auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizada (SIC). Para fines de las NIAs, un ambiente SIC existe cuando está involucrada una computadora de cualquier tipo o tamaño en el procesamiento por la entidad de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que dicha computadora sea operada por la entidad o por una tercera parte.
2. El auditor deberá considerar cómo afecta a la auditoría un ambiente SIC.
3. El objetivo y alcance globales de una auditoría no cambia en un ambiente SIC. Sin embargo, el uso de una computadora cambia el procesamiento, almacenamiento y comunicación de la información financiera y puede afectar los sistemas de contabilidad y de control interno empleados por la entidad. Por consiguiente, un ambiente SIC puede afectar:
 - Los procedimientos seguidos por un auditor para obtener una comprensión suficiente de los sistemas de contabilidad y de control interno.
 - La consideración del riesgo inherente y del riesgo de control a través de la cual el auditor llega a la evaluación del riesgo.
 - El diseño y desarrollo, por el auditor de pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados para cumplir con el objetivo de la auditoría.

HABILIDAD Y COMPETENCIA

4. El auditor debería tener suficiente conocimiento del SIC para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desarrollado. El auditor debería considerar si se necesitan habilidades especializadas en SIC en una auditoría. Estas pueden necesitarse para:
 - Obtener una suficiente comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno afectados por el ambiente SIC.
 - Determina el efecto del ambiente SIC sobre la evaluación del riesgo global y del riesgo al nivel de saldo de cuenta y de clase de transacciones.
 - Diseñar y desempeñar pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados.

Si se necesitan habilidades especializadas, el auditor buscaría la ayuda de un profesional con dichas habilidades, quien puede pertenecer al personal del auditor o ser un profesional externo. Si se planea el uso de dicho profesional, el auditor debería obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría, de acuerdo con la NIA “Uso del Trabajo de un Experto”.



PLANEACIÓN

5. De acuerdo con la NIA “Evaluaciones del Riesgo y Control Interno” el auditor debería obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.
6. Al planear las porciones de la auditoría que pueden ser afectadas por el ambiente SIC del cliente, el auditor debería obtener una comprensión de la importancia y complejidad de las actividades del SIC y la disponibilidad de los datos para uso en la auditoría. Esta comprensión incluiría asuntos como:
 - La importancia y complejidad del procesamiento por computadora en cada operación importante de contabilidad. La importancia se refiere a la importancia relativa de las aseveraciones de los estados financieros afectados por el procesamiento por computadora. Se puede considerar como compleja una aplicación cuando, por ejemplo:
 - El volumen de transacciones es tal que los usuarios encontrarían difícil identificar y corregir errores en el procesamiento.
 - La computadora automáticamente genera transacciones o entradas de importancia relativa directamente a otra aplicación.
 - La computadora desarrolla cálculos complicados de información financiera y/o automáticamente genera transacciones o entradas de importancia relativa que no pueden ser (o no son) validadas independientemente.
 - Las transacciones son intercambiadas electrónicamente con otras organizaciones (como en los sistemas electrónicos de intercambio de datos-EDI) sin revisión manual para la propiedad o razonabilidad.
 - La estructura organizacional de las actividades SIC del cliente y el grado de concentración o distribución del procesamiento por computadora en toda la entidad, particularmente en cuanto puedan afectar la segregación de deberes.
 - La disponibilidad de datos. Los documentos fuente, ciertos archivos de computadora, y otro material de evidencia que pueden ser requeridos por el auditor, pueden existir por un corto período de tiempo o sólo en forma legible por computadora. El SIC del cliente puede generar reportes internos que pueden ser útiles para llevar a cabo pruebas sustantivas (particularmente procedimientos analíticos). El potencial uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora puede permitir una mayor eficiencia en el desempeño de los procedimientos de auditoría, o puede capacitar al auditor a aplicar en forma económica ciertos procedimientos a una población completa de cuentas o transacciones.
7. Cuando el SIC es significativo, el auditor deberá también obtener una comprensión del ambiente SIC y de si puede influir en la evaluación de los riesgos inherente y de control. La naturaleza de los riesgos y las características del control interno en ambientes SIC incluyen lo siguiente:
 - Falta de rastros de las transacciones. Algunos SIC son diseñados de modo que un rastro completo de una transacción, que podría ser útil para fines de auditoría, podría existir por sólo un corto período de tiempo o sólo en forma legible por computadora. Donde un sistema complejo de aplicaciones desempeña un gran número de pasos de procesamiento, puede no haber un rastro completo. Por consiguiente, los errores incrustados en la lógica de un programa de aplicaciones pueden ser difíciles de detectar oportunamente por procedimientos (usuarios) manuales.
 - Procesamiento uniforme de transacciones. El procesamiento por computadora procesa uniformemente transacciones iguales con las mismas instrucciones de procesamiento. Así, los errores de oficina ordinariamente asociados con el procesamiento manual son virtualmente eliminados. Por el lado contrario, la programación de errores (u otros errores sistemáticos en el hardware o software) ordinariamente darán como resultado que todas las transacciones sean procesadas incorrectamente.
 - Falta de segregación de funciones. Muchos procedimientos de control que ordinariamente serían desempeñados por individuos por separado en los sistemas manuales, pueden ser concentrados en SIC. Así, un individuo que tiene acceso a los programas de computadora, al procesamiento o a los datos, puede estar en posición de desempeñar funciones incompatibles.



- Potencial para errores e irregularidades. El potencial para error humano en el desarrollo, mantenimiento y ejecución de SIC puede ser mayor que en los sistemas manuales, parcialmente a causa del nivel de detalle inherente a estas actividades. También, el potencial para que los individuos ganen acceso no autorizado a los datos o a la alteración de datos sin evidencia visible puede ser mayor en SIC que en los sistemas manuales.
- Además, la disminución de involucramiento humano en el manejo de transacciones procesadas por SIC puede reducir el potencial para observar errores e irregularidades. Los errores o irregularidades que ocurren durante el diseño o modificación de programas de aplicación o del software de los sistemas pueden permanecer sin detectar por largos períodos de tiempo.
- Iniciación o ejecución de transacciones. El SIC puede incluir la capacidad de iniciar o causar la ejecución de ciertos tipos de transacciones, automáticamente.
- La autorización de estas transacciones o procedimientos puede estar implícita en su aceptación del diseño del SIC y posterior modificación.
- Dependencia de otros controles del procesamiento por computadora. El procesamiento por computadora puede producir reportes y otros datos de salida que son usados en el desempeño de procedimientos de control manuales. La efectividad de estos procedimientos de control manuales puede depender de la efectividad de controles sobre la integridad y precisión del procesamiento por computadora. A su vez, la efectividad y operación consistente de los controles de procesamiento de transacciones en las aplicaciones de computadora a menudo depende de la efectividad de los controles generales de SIC.
- Potencial para mayor supervisión de la administración. SIC puede ofrecer a la administración una variedad de herramientas analíticas que pueden ser usadas para revisar y supervisar las operaciones de la entidad. La disponibilidad de estos controles adicionales, si se usan, pueden servir para mejorar toda la estructura de control interno.
- Potencial para el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora. El caso del procesamiento y análisis de grandes cantidades de datos usando computadoras puede brindar al auditor oportunidades para aplicar técnicas y herramientas generales o especializadas de auditoría con computadora en la ejecución de pruebas de auditoría.
- Tanto los riesgos como los controles introducidos como resultado de estas características de SIC tienen un impacto potencial sobre la evaluación del auditor del riesgo, y sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

EVALUACIÓN DEL RIESGO

8. De acuerdo con la NIA “Evaluación del riesgo y control interno”, el auditor debería hacer una evaluación de los riesgos inherente y de control para las aseveraciones importantes de los estados financieros.
9. Los riesgos inherentes y los riesgos de control en un ambiente SIC pueden tener tanto un efecto general como un efecto específico por cuenta en la probabilidad de representaciones erróneas importantes, como sigue:
 - Los riesgos pueden resultar de deficiencias en actividades generales de SIC como desarrollo y mantenimiento de programas, soporte al software de sistemas, operaciones, seguridad física de SIC, y control sobre el acceso a programas de utilería de privilegio especial. Estas deficiencias tenderían a tener un efecto penetrante en todos los sistemas de aplicación que se procesan en la computadora.
 - Los riesgos pueden incrementar el potencial de errores o actividades fraudulentas en aplicaciones específicas, en bases de datos específicas o en archivos maestros, o en actividades de procesamiento específicas. Por ejemplo, los errores no son poco comunes en los sistemas que desarrollan una lógica o cálculos complejos, o que deben manejar muchas diferentes condiciones de excepción. Los sistemas que controlan desembolsos de efectivo u otros activos líquidos son susceptibles a acciones fraudulentas por los usuarios o por personal de SIC.



10. Al surgir nuevas tecnologías de SIC, frecuentemente son empleadas por los clientes para construir sistemas de computación cada vez más complejos que pueden incluir enlaces micro a redes, bases de datos distribuidas, procesamiento de usuario final, y sistemas de administración de negocios que alimentan información directamente a los sistemas de contabilidad. Dichos sistemas aumentan la sofisticación total de SIC y la complejidad de las aplicaciones específicas a las que afectan. Como resultado, pueden aumentar el riesgo y requerir una consideración adicional.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

11. De acuerdo con la NIA “Evaluaciones del riesgo y control interno” el auditor debería considerar el ambiente SIC al diseñar los procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.
12. Los objetivos específicos de auditoría del auditor no cambian ya sea que los datos de contabilidad se procesen manualmente o por computadora. Sin embargo, los métodos de aplicación de procedimientos de auditoría para reunir evidencia pueden ser influenciados por los métodos de procesamiento por computadora. El auditor puede usar procedimientos de auditoría manual, técnica de auditoría con ayuda de computadora, o una combinación de ambos para obtener suficiente material de evidencia. Sin embargo, en algunos sistemas de contabilidad que usan una computadora para procesar aplicaciones significativas, puede ser difícil o imposible para el auditor obtener ciertos datos para inspección, investigación, o confirmación sin la ayuda de la computadora.

XII UNIDAD: EVALUACIÓN DE RIESGOS Y CONTROL INTERNO. CARACTERÍSTICAS Y CONSIDERACIONES DE CIS

INTRODUCCIÓN

1. Un entorno de procesamiento electrónico de datos (CIS) se define en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) “Auditoría en un Entorno de Sistemas de Información por Computadora,” como sigue:

Para los fines de las Normas Internacionales de Auditoría, existe un entorno de CIS cuando hay implicada una computadora de cualquier tipo o tamaño en el procesamiento por parte de la entidad de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que la computadora sea operada por la entidad o por un tercero.

La introducción de todos los controles deseados de CIS puede no ser factible cuando el tamaño del negocio es pequeño o cuando se usan microcomputadoras independientemente del tamaño del negocio. También, cuando los datos son procesados por un tercero, la consideración de las características del entorno de CIS puede variar dependiendo del grado de acceso al procesamiento del tercero. Se ha desarrollado una serie de Declaraciones Internacionales de Auditoría para suplementar los siguientes párrafos. Esta serie describe diversos entornos de CIS y su efecto sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre los procedimientos de auditoría.

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

2. En un entorno de CIS, una entidad establecerá una estructura organizacional y procedimientos para administrar las actividades de CIS. Las características de una estructura organizacional de CIS incluyen:
 - a) Concentración de funciones y conocimiento.- aunquela mayoría de los sistemas que emplean métodos de CIS incluye ciertas operaciones manuales, generalmente el número de personas involucradas en el procesamiento de información financiera es significativamente reducido. Más aún, cierto personal de



procesamiento de datos pueden ser los únicos con un conocimiento detallado de la interrelación entre las fuentes de datos, cómo se procesan, y la distribución y uso de los datos de salida. Es también probable que estén conscientes de cualesquiera debilidades en el control interno y, por lo tanto, pueden estar en posición de alterar programas o datos mientras están almacenados o durante el procesamiento. Todavía más, pueden no existir muchos controles convencionales basados en la segregación adecuada de funciones incompatibles, o en ausencia de controles de acceso u otros, pueden ser menos efectivos.

- b) Concentración de programas y datos.- amenudo están concentrados los datos por transacción y del archivo maestro, generalmente en forma legible por la máquina, ya sea en una instalación de computadora localizada centralmente o en un número de instalaciones distribuidas por toda una entidad. Es probable que los programas de computadora que dan la capacidad de obtener acceso a, y de alterar dichos datos estén almacenados en la misma locación que los datos. Por lo tanto, en ausencia de controles apropiados, hay un mayor potencial para acceso no autorizado a, y alteración de, programas y datos.

NATURALEZA DEL PROCESAMIENTO

3. El uso de computadoras puede dar como resultado el diseño de sistemas que proporcionen menos evidencia que aquellos que usen procedimientos manuales. Además, estos sistemas pueden ser accesibles a un mayor número de personas. Las características del sistema que pueden ser resultado de la naturaleza del procesamiento CIS incluyen:
 - a) Ausencia de documentos de entrada - los datos pueden ser alimentados directamente al sistema por computadora sin documentos que los soporten. En algunos sistemas de transacción en línea, la evidencia por escrito de la autorización de alimentación de datos individuales (por ej., aprobación para entrada de CIS) puede ser reemplazada por otros procedimientos, como controles de autorización contenidos en los programas de computadora (por ej., aprobación de límite de crédito).
 - b) Falta de rastro visible de transacciones - ciertos datos pueden mantenerse en archivos de computadora solamente. En un sistema manual, normalmente es posible seguir una transacción a través del sistema examinando los documentos fuente, libros de cuentas, registros, archivos y reportes. En un entorno de CIS, sin embargo, el rastro de la transacción puede estar parcialmente en forma legible por máquina, y todavía más, puede existir sólo por un periodo limitado de tiempo.
 - c) Falta de datos de salida visibles - ciertas transacciones o resultados del procesamiento pueden no imprimirse. En un sistema manual, y en algunos sistemas de CIS, es posible normalmente examinar en forma visual los resultados del procesamiento. En otros sistemas de CIS, los resultados del procesamiento no pueden imprimirse, o pueden imprimirse sólo datos resumidos. Así, la falta de datos de salida visibles puede dar como resultado la necesidad de tener acceso a datos retenidos en archivos legibles sólo por computadora.
 - d) Facilidad de acceso a datos y programas de computadora - se puede tener acceso a los datos y los programas de computadora, y pueden ser alterados, en la computadora o por medio del uso de equipo de computación en locaciones remotas. Por lo tanto, en ausencia de controles apropiados, hay un potencial mayor para el acceso no autorizado a, y la alteración de, datos y programas por personas dentro o fuera de la entidad.

ASPECTOS DE DISEÑO Y DE PROCEDIMIENTO

4. El desarrollo de sistemas de CIS generalmente dará como resultado el diseño y características de procedimientos que son diferentes de los que se encuentran en los sistemas manuales. Estos aspectos diferentes de diseño y de procedimiento de los sistemas de CIS incluyen:
 - a) Consistencia de funcionamiento - los sistemas de CIS desempeñan funciones exactamente como se les programe y son potencialmente más confiables que los sistemas manuales, previsto que todos los tipos de transacción y todas las condiciones que puedan ocurrir se anticipen e incorporen en el



- sistema. Por otra parte, un programa de computadora que no esté correctamente programado y probado puede procesar en forma consistente transacciones u otros datos en forma errónea.
- b) Procedimientos de control programados - la naturaleza del procesamiento por computadora permite el diseño de procedimientos de control interno en los programas de computadora. Estos procedimientos pueden ser diseñados para proporcionar controles con visibilidad limitada (por ej., se puede dar protección de datos contra acceso no autorizado mediante el uso de palabras clave.) Pueden diseñarse otros procedimientos para uso con intervención manual, tales como la revisión de informes impresos para reportar excepciones y errores, y verificaciones de razonabilidad y límites de los datos.
 - c) Actualización sencilla de una transacción en archivos múltiples o de base de datos - una entrada sencilla al sistema de contabilidad puede automáticamente actualizar todos los registros asociados con la transacción (por ej., los documentos de embarque de mercancías pueden actualizar las ventas y los archivos de cuentas por cobrar a clientes, así como el archivo de inventario). Así, una entrada equivocada en dicho sistema puede crear errores en diversas cuentas financieras.
 - d) Transacciones generadas por sistemas - ciertas transacciones pueden iniciarse por el sistema de CIS mismo sin necesidad de un documento de entrada. La autorización de dichas transacciones puede no ser evidenciada con documentos de entrada visibles ni documentada en la misma forma que las transacciones que se inician fuera del sistema de CIS (por ej., el interés puede ser calculado y cargado automáticamente a los saldos de cuentas de clientes con base en términos previamente autorizados contenidos en un programa de computadora).
 - e) Vulnerabilidad de datos y medios de almacenamiento de programas - grandes volúmenes de datos y los programas de computadora usados para procesar dichos datos pueden almacenarse en medios de almacenamiento portátil o fijo, como discos y cintas magnéticos. Estos medios son vulnerables al robo, pérdida, o destrucción intencional o accidental.

CONTROLES INTERNOS EN UN ENTORNO DE CIS

- 5. Los controles internos sobre el procesamiento por computadora, que ayudan a lograr los objetivos globales del control interno, incluyen tanto procedimientos manuales como procedimientos integrados en programas de computadora. Dichos procedimientos de control, manuales y por computadora comprenden los controles globales que afectan al entorno de CIS (controles generales de CIS) y los controles específicos sobre las aplicaciones contables (controles de aplicación de CIS).

CONTROLES GENERALES DE CIS

- 6. El propósito de los controles generales de CIS es establecer un marco de referencia de control global sobre las actividades de CIS y proporcionar un nivel razonable de certeza de que se logran los objetivos globales del control interno. Los controles generales de CIS pueden incluir:
 - a) Controles de organización y administración - diseñados para establecer un marco de referencia organizacional sobre las actividades de CIS, incluyendo:
 - Políticas y procedimientos relativos a funciones de control.
 - Segregación apropiada de funciones incompatibles (por ej., preparación de transacciones de entrada, programación y operaciones de computadora).
 - b) Desarrollo de sistemas de aplicación y controles de mantenimiento - diseñados para proporcionar certeza razonable de que los sistemas se desarrollan y mantienen de manera eficiente y autorizada. También están diseñados típicamente para establecer control sobre:
 - Pruebas, conversión, implementación y documentación de sistemas nuevos o revisados.
 - Cambios a sistemas de aplicación.
 - Acceso a documentación de sistemas.
 - Adquisición de sistemas de aplicación con terceros.
 - c) Controles de operación de computadoras - diseñados para controlar la operación de los sistemas y proporcionar certeza razonable de que:
 - Los sistemas son usados para propósitos autorizados únicamente.



- El acceso a las operaciones de la computadora es restringido a personal autorizado.
 - Sólo se usan programas autorizados.
 - Los errores de procesamiento son detectados y corregidos.
 - d) Controles del software de sistemas - diseñados para proporcionar razonable certeza de que el software del sistema se adquiere o desarrolla de manera autorizada y eficiente, incluyendo:
 - Autorización, aprobación, pruebas, implementación y documentación de software de sistemas nuevos y modificaciones del software de sistemas.
 - Restricción de acceso a software y documentación de sistemas al personal autorizado.
 - e) Controles de entrada de datos y de programas - diseñados para proporcionar razonable certeza de que:
 - Hay establecida una estructura de autorización sobre las transacciones que se alimentan al sistema.
 - El acceso a datos y programas está restringido a personal autorizado.
7. Hay otras salvaguardas de CIS que contribuyen a la continuidad del procesamiento de CIS. Estas pueden incluir:
- Respaldo de datos y programas de computadora en otro sitio.
 - Procedimientos de recuperación para usarse en caso de robo, pérdida o destrucción intencional o accidental.
 - Provisión para procesamiento externo en caso de desastre. Controles de aplicación de CIS

CONTROLES DE APLICACIÓN DE CIS

8. El propósito de los controles de aplicación de CIS es establecer procedimientos específicos de control sobre las aplicaciones contables para proporcionar razonable certeza de que todas las transacciones están autorizadas y registradas, y son procesadas completamente, con exactitud y con oportunidad. Los controles de aplicación de CIS incluyen:
- a) **Controles sobre datos de entrada** - diseñados para proporcionar razonable certeza de que:
 - Las transacciones son autorizadas en forma apropiada antes de ser procesadas por la computadora.
 - Las transacciones son convertidas con exactitud a una forma legible por máquina y registradas en los archivos de datos de la computadora.
 - Las transacciones no están perdidas, añadidas, duplicadas o cambiadas en forma impropia.
 - Las transacciones incorrectas son rechazadas, corregidas y, si es necesario, vuelven a someter oportunamente.
 - b) **Controles sobre el procesamiento y sobre archivos de datos de la computadora** - diseñados para proporcionar razonable certeza de que:
 - Las transacciones, incluyendo las transacciones generadas por el sistema, son procesadas en forma apropiada por la computadora.
 - Las transacciones no están perdidas, añadidas, duplicadas o cambiadas en forma no apropiada.
 - Los errores de procesamiento son identificados y corregidos oportunamente.
 - c) **Controles sobre los datos de salida** - diseñados para proporcionar razonable certeza de que:
 - Los resultados del procesamiento son exactos.
 - El acceso a los datos de salida está restringido a personal autorizado.
 - Los datos de salida se proporcionan al personal autorizado apropiado oportunamente.

REVISIÓN DE CONTROLES DE APLICACIÓN DE CIS

9. Los controles generales de CIS que el auditor puede desear probar se describen en el párrafo 6. El auditor deberá considerar cómo estos controles generales de CIS afectan las aplicaciones de CIS importantes para la auditoría. Los controles generales de CIS que se relacionan a algunas o todas las aplicaciones son controles típicamente interdependientes en cuanto que su operación es a menudo esencial para la efectividad de los controles de aplicación de CIS. Consecuentemente, puede ser más eficiente revisar el diseño de los controles generales antes de revisar los controles de aplicación.



REVISIÓN DE CONTROLES DE APLICACIÓN DE CIS

10. El control sobre los datos de entrada, procesamiento, archivos de datos y datos de salida puede desempeñarse por personal de CIS, por usuarios del sistema, por un grupo de control separado, o puede ser programado en el software de aplicación. Los controles de aplicación de CIS que el auditor puede desear probar incluyen:
- Controles manuales ejercidos por el usuario** - si los controles manuales ejercidos por el usuario del sistema de aplicación tienen la capacidad de dar una certeza razonable de que los datos de salida del sistema son completos, exactos y autorizados, el auditor puede decidir limitar las pruebas de control a estos controles manuales (por ej., los controles manuales ejercidos por el usuario sobre un sistema computarizado de nóminas para empleados asalariados podría incluir un total anticipado del control de entradas para los pagos brutos, la comprobación de los cálculos de salida de salarios netos, la aprobación de pagos y transferencia de fondos, la comparación con las cifras del registro de nómina, y una rápida conciliación bancaria). En este caso, el auditor puede desear probar sólo los controles manuales ejercidos por el usuario.
 - Controles sobre los datos de salida del sistema** - si, además de los controles manuales ejercidos por el usuario, los controles que deben probarse usan información producida por la computadora o están contenidos dentro de programas de computadora, puede ser posible probar dichos controles examinando los datos de salida del sistema usando técnicas de auditoría ya sea manuales o con ayuda de computadora. Dichos datos de salida pueden ser en forma de medios magnéticos, microfilm o impresos (por ej., el auditor puede probar los controles ejercidos por la entidad sobre la conciliación de totales de reportes con las cuentas de control del libro mayor y puede realizar pruebas manuales de dichas conciliaciones). Alternativamente, cuando la conciliación se realiza por computadora, el auditor puede desear probar la conciliación volviendo a ejecutar el control con el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora (ver Declaración Internacional de Auditoría “Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora”).
 - Procedimientos de control programados** - en el caso de ciertos sistemas por computadora, el auditor puede encontrar que no sea posible o, en algunos casos, no sea práctico probar los controles examinando sólo los controles del usuario o los datos de salida del sistema (por ej., en una aplicación que no da resultados impresos de aprobaciones críticas o violaciones a las políticas normales, el auditor puede querer probar los procedimientos de control contenidos dentro del programa de aplicación). El auditor puede considerar llevar a cabo pruebas de control con el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora, como prueba de los datos, reprocesamiento de datos de transacciones o, en situaciones inusuales, examinar la codificación del programa de aplicación.

EVALUACIÓN

11. Los controles generales de CIS pueden tener un efecto penetrante en el procesamiento de transacciones en los sistemas de aplicación. Si estos controles no son efectivos, puede haber un riesgo de que pudiera ocurrir representaciones erróneas y no ser detectadas en los sistemas de aplicación. Así, las debilidades en los controles generales de CIS pueden imposibilitar la prueba de ciertos controles de aplicación de CIS; sin embargo, los procedimientos manuales ejercidos por los usuarios pueden proporcionar control efectivo al nivel de aplicación.



XIII UNIDAD: LA CONSIDERACIÓN DE ASUNTOS AMBIENTALES EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

PROPÓSITO DE LA DECLARACIÓN

Los problemas ambientales se están tornando de importancia para un creciente número de entidades y pueden, en ciertas circunstancias, tener un impacto importante sobre sus estados financieros. Estos temas son de un interés creciente para los usuarios de estados financieros. El reconocimiento, medición, y revelación de estos asuntos es responsabilidad de la administración.

Para algunas entidades, los asuntos ambientales no son significativos. Sin embargo, cuando los asuntos ambientales son significativos para una entidad, puede haber riesgo de un error importante (incluyendo revelación inadecuada) en los estados financieros originada por dichos asuntos: en estas circunstancias, el auditor necesita dar consideración a los asuntos ambientales en la auditoría de los estados financieros.

Los asuntos ambientales pueden ser complejos y pueden, por tanto, requerir consideración adicional de los auditores. Esta declaración proporciona ayuda práctica a los auditores al describir:

- a) Las principales consideraciones del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto a los asuntos ambientales;
- b) Ejemplos de posibles impactos de los asuntos ambientales en los estados financieros; y
- c) Guía que el auditor puede considerar, cuando ejerza su juicio profesional en este contexto, para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a:
 - Conocimiento del negocio (NIA 310);
 - Evaluaciones del riesgo y control interno (NIA 400);
 - Consideraciones de leyes y reglamentos (NIA 250); y
 - Otros procedimientos sustantivos (NIA 620 y algunas otras).

La guía bajo (c) refleja la secuencia típica del proceso de auditoría. Habiendo adquirido un conocimiento suficiente del negocio, el auditor evalúa el riesgo de un error importante en los estados financieros. Esta evaluación incluye la consideración de leyes y reglamentos ambientales que puedan afectar a la entidad y proporciona una base para que el auditor decida si hay necesidad de prestar atención a los asuntos ambientales en el curso de la auditoría de los estados financieros.

Esta declaración proporciona preguntas ilustrativas que un auditor puede considerar cuando obtiene conocimiento del negocio, incluyendo una comprensión del ambiente de control de la entidad y de los procedimientos de control, desde un punto de vista ambiental. También proporciona ejemplos de procedimientos sustantivos que un auditor puede efectuar para detectar un error importante en los estados financieros debido a asuntos ambientales. Estos ejemplos y preguntas se incluyen únicamente para fines ilustrativos. No se pretende que todas, o que alguna, de las preguntas o ejemplos sean necesariamente apropiados en cualquier caso en particular.

Esta declaración no establece principios básicos nuevos o procedimientos esenciales, su propósito es ayudar a los auditores y al desarrollo de una buena práctica, al proporcionar guías sobre la aplicación de las NIAs en casos en que los asuntos ambientales sean significativos para los estados financieros de la entidad. La extensión en la que cuales quiera de los procedimientos de auditoría descritos en esta declaración puedan ser apropiados en un caso particular, requiere ejercicio del juicio del auditor a la luz de los requisitos de las NIAs y de las circunstancias de la entidad.



La declaración no proporciona guías en la auditoría de los estados financieros de compañías de seguros con respecto a reclamaciones incurridas bajo las pólizas de seguro relacionadas con asuntos ambientales que afecten a los tenedores de las pólizas.

LAS PRINCIPALES CONSIDERACIONES DEL AUDITOR CON RESPECTO A ASUNTOS AMBIENTALES

El Objetivo de una Auditoría de Estados Financieros es:

“Dar capacidad al auditor de expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera” NIA 200, párrafo 2).

La opinión del auditor se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto y no a un aspecto específico. Cuando se planean y realizan procedimientos de auditoría, al evaluar e informar los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos puede afectar en forma importante los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte el incumplimiento en todas las leyes y reglamentos. En particular, con respecto al cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos ambientales, el propósito del auditor no es planear la auditoría para detectar las posibles violaciones a las leyes y reglamentos ambientales, ni si son suficientes los procedimientos del auditor para obtener una conclusión sobre el cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos ambientales o sobre lo adecuado de sus controles sobre asuntos ambientales.

En todas las auditorías, cuando se desarrolla el plan global de auditoría, el auditor evalúa el riesgo inherente al nivel de los estados financieros (NIA 400,). El auditor usa el juicio profesional para evaluar los factores relevantes a esta evaluación inherente. En ciertas circunstancias, estos factores pueden incluir el riesgo de un error importante en los estados financieros debido a asuntos ambientales. La necesidad de considerar y la extensión de la consideración de dichos asuntos ambientales en una auditoría de estados financieros, depende del juicio del auditor sobre si los asuntos ambientales dan lugar a un riesgo de error importante en los estados financieros. En algunos casos puede juzgarse que no son necesarios procedimientos específicos de auditoría. En otros casos, sin embargo, el auditor usa su juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos específicos considerados necesarios para obtener evidencia suficiente y competente de que los estados financieros no contienen errores importantes. Si el auditor no tiene la especialidad profesional para efectuar estos procedimientos, puede buscar asesoría técnica de especialistas, tales como abogados, ingenieros, u otros expertos ambientales.

Para concluir que una entidad opera en cumplimiento con las leyes y reglamentos ambientales existentes, ordinariamente requiere la habilidad y técnicas de expertos ambientales que no puede esperarse que posea el auditor. También, el que un evento en particular o condición que llega a la atención del auditor sea no una violación a las leyes y reglamentos ambientales, es una determinación que ordinariamente está más allá de la competencia profesional del auditor. Sin embargo, como sucede con otras leyes y reglamentos:

“...el entrenamiento del auditor, su experiencia y comprensión de la entidad y de su industria, pueden proporcionar una base para el reconocimiento de que algunos actos que llegan a la atención del auditor puedan constituir incumplimiento con las leyes y reglamentos. La determinación de si un acto particular constituye o es probable que constituya un incumplimiento, generalmente se basa en el conocimiento de un experto calificado para practicar la ley, pero en último caso sólo puede determinarlo una corte legal.” (NIA 250,)



ASUNTOS AMBIENTALES Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Para fines de esta declaración, “*Asuntos Ambientales*” se definen como:

- a) Iniciativas para prevenir, abatir o remediar el desafío al medio ambiente, o para manejar la conservación de los recursos renovables y no renovables (tales iniciativas pueden ser requeridas por las leyes y reglamentos ambientales o por contrato, o pueden emprenderse voluntariamente);
- b) Consecuencias de violar las leyes y regulaciones ambientales;
- c) Consecuencias del daño ambiental hecho a otros o a los recursos naturales; y
- d) Consecuencias de responsabilidad impuesta por la ley (por ejemplo responsabilidad por daños causados por dueños anteriores).

Algunos Ejemplos de Asuntos Ambientales que Afectan a los Estados Financieros son los Siguintes:

- La introducción de leyes y reglamentos ambientales puede implicar un deterioro en el valor de los activos y en consecuencia una necesidad de ajustar su valor en libros;
- Incumplimiento de los requisitos legales concernientes a los problemas ambientales, tales como emisiones o al deshacerse de desperdicios o cambios a la legislación con efecto retroactivo, pueden requerir el registro de costos de reparación del daño, compensación o legales;
- Algunas entidades, por ejemplo, en las industrias extractivas (exploración o extracción de petróleo y gas), químicas o compañías de manejo de desperdicios pueden incurrir en responsabilidad ambiental, como un sub-producto directo de su negocio esencial;
- Las responsabilidades constructivas que se originan de una iniciativa voluntaria, por ejemplo, una entidad puede haber identificado contaminación de la tierra y, aun sin tener la obligación legal, puede haber decidido remediar la contaminación, por la preocupación por su reputación a largo plazo y su relación con la comunidad;
- Una entidad puede necesitar revelar en las notas la existencia de un pasivo contingente, cuando el gasto relativo a asuntos ambientales no pueda estimarse razonablemente; y
- En situaciones extremas, el incumplimiento con ciertas leyes y regulaciones ambientales puede afectar la continuidad de una entidad como un negocio en marcha y consecuentemente puede afectar las revelaciones y la base de preparación de los estados financieros.

A la fecha de publicación de esta declaración hay pocas normas de contabilidad autorizadas, ya sea Normas Internacionales de Contabilidad o Normas Nacionales, que se refieran explícitamente al reconocimiento, medición y revelación de las consecuencias que surgen de los asuntos ambientales en los estados financieros.

Sin embargo, las normas de contabilidad existentes generalmente sí proporcionan consideraciones generales apropiadas que también aplican al reconocimiento, medición y revelación de asuntos ambientales en los estados financieros.