

Normas Internacionales de Auditoría

Autor: Alexander Sellamen Garzon



Normas Internacionales de Auditoria / Alexander Sellamen Garzon /
Bogotá D.C., Fundación Universitaria del Área Andina. 2017

978-958-5459-05-2

Catalogación en la fuente Fundación Universitaria del Área Andina (Bogotá).

© 2017. FUNDACIÓN UNIVERSITARIA DEL ÁREA ANDINA
© 2017, PROGRAMA ESPECIALIZACIÓN REVISORIA FISCAL Y AUDITORA FORENSE
© 2017, ALEXANDER SELLAMEN GARZON

Edición:

Fondo editorial Areandino

Fundación Universitaria del Área Andina

Calle 71 11-14, Bogotá D.C., Colombia

Tel.: (57-1) 7 42 19 64 ext. 1228

E-mail: publicaciones@areandina.edu.co

<http://www.areandina.edu.co>

Primera edición: noviembre de 2017

Corrección de estilo, diagramación y edición: Dirección Nacional de Operaciones virtuales

Diseño y compilación electrónica: Dirección Nacional de Investigación

Hecho en Colombia

Made in Colombia

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra y su tratamiento o transmisión por cualquier medio o método sin autorización escrita de la Fundación Universitaria del Área Andina y sus autores.

Normas Internacionales de Auditoria

Autor: Alexander Sellamen Garzon





Índice

UNIDAD 1 Asuntos introductorios

Introducción	6
Metodología	9
Desarrollo temático	10

UNIDAD 2 Planeación

Introducción	19
Metodología	21
Desarrollo temático	22

UNIDAD 3 Evidencia de auditoría

Introducción	34
Metodología	35
Desarrollo temático	36

UNIDAD 4 Normas internacionales de auditoría

Introducción	61
Metodología	62
Desarrollo temático	63

Bibliografía	83
--------------	----



Asuntos introductorios



**FUNDACIÓN UNIVERSITARIA
DEL ÁREA ANDINA**

Personería Jurídica Res. 22215 Mineducación Dic. 9-83

Introducción

En concordancia con MGI (2012)¹ y realizando un compendio pertinente para el tema, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o (ISA) por sus siglas en inglés, son un compendio de lineamientos y procedimientos emanados por el Consejo Internacional de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) fundado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) con el objetivo principal de implantar una serie de parámetros de estandarización, respecto de los procedimientos y requisitos que deben regir el trabajo de auditoría. Actualmente, estas normas se acompañan de otras de gran importancia, que vienen a asistir al profesional de la contaduría pública, en el momento de ejecutar su labor para los clientes, en los temas específicos de estándares internacionales para trabajos de: aseguramiento (ISAE), control de calidad (ISQC) y servicios relacionados (ISRS).

Como ocurre en el caso de las Normas internacionales de información financiera (NIIF), se promueve la implementación de un estándar internacional para facilitar la comparación y con esto el entendimiento, pero sobre todo para fomentar el cumplimiento de los requisitos, principalmente éticos y técnicos que pueden afectar de manera significativa la apreciación u opiniones consignadas en los informes que un profesional contable puede elaborar y presentar.

En conjunto, este compendio normativo está dividido en dos: normas internacionales de auditoría y control de calidad, y el manual de pronunciamientos internacionales (en este último donde se incluyen las normas relativas a otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados).

En este sentido, hoy día los ejecutivos y/o directivos están justamente familiarizados con la creación, uso y análisis de información financiera y contable, bien sea desde su rol como gerente o contador o auditor. De esta manera, se puede mencionar que el objetivo principal de una auditoría, es reportar acerca de la confiabilidad de la información preparada bajo un marco normativo específico, opinando sobre el origen de las cifras que se presentan en los estados financieros (generalmente las normas internacionales de información financiera).

Por lo anterior, la contribución del contador público, no se limita a lo mencionado y en su ejercicio se enfrenta a una serie de situaciones, donde requiere un apoyo adicional a su labor con otras alternativas y orientaciones que vienen a robustecer el resultado de su informe con una calidad superior. Por ello, es necesario tener claro sobre qué marco normativo basarse para el desarrollo de un trabajo determinado.

¹ MGI es una organización de firmas independientes de contadores, auditores, asesores impositivos, consultores de negocios, tecnología y servicios legales, que ocupa el lugar número 14 de las organizaciones de este tipo (Accountancyage). Creada en 1947, ha basado su reputación en la experiencia y la profesionalidad, estableciendo pautas estrictas y revisiones periódicas de todos sus miembros, para garantizar los más altos estándares profesionales y competencias operativas. En: <http://mgilatinoamerica.com/nuestra-organizacion/>, obtenido el día 16 de diciembre de 2013.




Las normas internacionales de auditoría, son de aplicación en la auditoría de la información financiera histórica, redactadas estas en el entendido de un trabajo de auditoría que será realizado por un auditor independiente y están sujetas a ser adaptadas según lo establece la ISA 200 – Objetivos generales del auditor independiente y la conducción de una auditoría de acuerdo con las Normas internacionales de auditoría.

Las normas internacionales de trabajos de revisión (ISRE) son de aplicación en la revisión de la información financiera histórica, diferente a la de los trabajos de auditoría cubiertos con las NIA. El objetivo de esta norma es ofrecer una aseveración negativa en el informe, permitiéndole al contador público pronunciarse sobre si la base de los procedimientos, proporcionan o no, toda la evidencia que era requerida en una auditoría. Algún elemento ha levantado su atención, haciéndole pensar que los estados financieros no han sido preparados, tomando en cuenta todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable; Las Normas internacionales para trabajos de atestiguamiento (ISAE) son de aplicación en las asignaciones de aseguramiento, que no sean de auditorías, ni de revisiones de información financiera histórica, es decir las anteriores. En esta norma, se establecen principios básicos y procedimientos esenciales para desempeñar trabajos para atestiguar información financiera histórica. Por “trabajo para atestiguar” se entiende, que es aquel que se realiza con el objetivo de expresar una conclusión para mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos, siempre que no sean la parte responsable (la administración, en la mayoría de los casos).

Las normas internacionales de servicios relacionados (ISRS) se aplican, en la recopilación de las asignaciones para aplicar los procedimientos acordados a la información y a las asignaciones de otros servicios relacionados. El objetivo de un trabajo de este tipo, es que el auditor lleve a cabo los procedimientos de auditoría que han sido convenidos entre el auditor y la entidad y cualquier otra tercera parte, y que se emita un informe de resultado y de hallazgos. Siendo el informe de esta manera, los mismos no expresarán valoración sobre alguna seguridad, en su lugar, los usuarios del informe evalúan por si mismos los procedimientos y hallazgos y extraen sus propias conclusiones y se restringe para el uso únicamente de las partes que han convenido la ejecución de estos procedimientos.

Las normas internacionales de control de calidad (ISQC) a diferencia de las anteriores, estas normas tienen como objetivo que su aplicación trascienda independientemente del trabajo que se realice en la firma a la totalidad de sus servicios. En síntesis, dichas normas permiten a las firmas conformar un sistema de control de calidad que les proporcione una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplan con las normas profesionales y los requisitos regulatorios y legales y que los informes emitidos por los socios responsables de los trabajos sean los apropiados en las circunstancias particulares.

Con este contexto, se puede entender claramente cómo y en qué campos de acción es posible involucrarse activamente e identificar que limitantes y oportunidades ofrecer para cada caso, adicionalmente, se puede identificar la normativa existente que contiene los elementos básicos e indispensables que deben quedar plasmados por escrito entre las partes, previo al desarrollo de cualquier trabajo sujeto a la aplicación de la misma.



En este orden de ideas y en general, el módulo desarrollará los estándares internacionales de auditoría los cuales se dividen en nueve grupos, a saber:

- (a) Asuntos introductorios.
- (b) Responsabilidades.
- (c) Planeación.
- (d) Control interno.
- (e) Evidencia de auditoría.
- (f) Uso del trabajo de otros.
- (g) Conclusiones y dictamen de auditoría.
- (h) Áreas especializadas.
- (i) Servicios relacionados (SRs).

Particularmente, en esta unidad se ampliarán las generalidades e interpretaciones de los dos primeros grupos con el objetivo de analizar, en términos normativos y aplicados contextualmente, los alcances y los compromisos de los estándares internacionales de auditoría.

Recomendaciones metodológicas

Las actividades a desarrollar para cumplir con el objetivo de la unidad son:

- i. Aprendizaje autónomo, donde el estudiante debe: desarrollar lecturas y cuestionarios de autoevaluación.
- ii. Aprendizaje colaborativo, donde los estudiantes trabajaran en grupos y construirán y entregarán relatorías respecto de foros o debates de las socializaciones realizadas.
- iii. Aprendizaje tutorial, donde el docente-tutor realiza un acompañamiento virtual en cada actividad (esta puede ser individual o grupal).

En dichos momentos, la comunicación se realizará mediante diferentes medios como e-mail, chat, entre otros, con el acompañamiento del docente-tutor.

En este sentido, la unidad se desarrollará mediante:

- Tutorías temáticas por el docente.
- Lecturas e informes bibliográficos.
- Foros virtuales.

Desarrollo temático

Asuntos introductorios (marco de referencia internacional sobre compromisos de aseguramiento²)

Este marco de referencia define y describe los elementos y objetivos de un compromiso de aseguramiento e identifica los compromisos a los cuales se aplican las Normas internacionales de auditoría (NIAs), Normas internacionales sobre compromisos de revisión (NICRs) y Normas internacionales sobre compromisos de aseguramiento (NICAs). Asimismo, proporciona un marco de referencia para:

- a. Los contadores profesionales en ejercicio.
- b. Otros involucrados en compromisos de aseguramiento, incluyendo, los usuarios esperados de un informe de aseguramiento y la parte responsable.
- c. El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (CNIAA) al desarrollar las NIAs, NICRs y NICAs.

En últimas y según Leony (2012), el propósito de este marco es el de detallar el marco de referencia dentro del cual se emiten las NIAs en relación a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores.

Principios éticos y normas de control de calidad

En este aspecto se menciona, que los profesionales en ejercicio que conducen los compromisos de aseguramiento se rigen por:

- El Código de ética para profesionales contadores emitido por el IFAC, que establece los principios éticos fundamentales para los contadores profesionales: (i) Integridad, (ii) Objetividad, (iii) Competencia profesional y debido cuidado, (iv) Confidencialidad y (v) Conducta profesional.
- Las Normas internacionales sobre control de calidad (NICCs) las cuales establecen normas y provee la guía respectiva sobre el sistema de control de calidad de la firma. Este ítem aplica solamente para contadores profesionales que tienen compromiso con empresas que cotizan en bolsa.

Definición y objetivo de un compromiso de aseguramiento

Hace referencia a un compromiso en el cual un contador profesional expresa una conclusión diseñada para resaltar el grado de seguridad que esperan los usuarios y otros que no

² Vigente para los informes de aseguramiento emitidos el, o después del, 01 de enero de 2005. Según y tomado en su mayoría de: Material entregado por la cátedra de auditoría – cursada 2010 – Traducción realizada por el Colegio de Contadores Públicos de Perú y facilitada al cr. Cayetano Mora (contador público de la Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, Argentina). Documento Adjunto.

son la parte responsable sobre el resultado de la evaluación o medición de un tema en cuestión sobre la base a ciertos criterios.

Como consecuencia de la evaluación o medición de un tema es la información que resulta de aplicar los criterios al tema en cuestión. Por ejemplo:

- a. El reconocimiento, medición, presentación y revelación de información que se expone en los estados financieros (consecuencia), resulta de aplicar un marco de referencia para la presentación de información financiera para el reconocimiento, medición, presentación y revelación, tales como las Normas internacionales de información financiera (criterios) a la posición financiera de una organización, a su rendimiento financiero y flujos de efectivo (tema en cuestión).
- b. Una aseveración sobre la efectividad del control interno (consecuencia) resulta de aplicar un marco de referencia para evaluar la efectividad del control interno, tales como COSO o CoCo (criterios) al control interno, a un proceso (tema en cuestión).

En lo que resta de este marco de referencia, el término información sobre un “tema en cuestión” se usará para hacer referencia al resultado de la evaluación o medición de un determinado tema. Es sobre este tema en cuestión que el contador profesional reúne suficiente evidencia pertinente para proporcionar una seguridad razonable para expresar una conclusión y un informe de aseguramiento.

Según la traducción del Colegio de Contadores Públicos de Perú (2010), en algunos compromisos de aseguramiento, la evaluación o medición del tema en cuestión es realizado por la parte responsable y la información sobre el tema en cuestión se encuentra en la forma de una aseveración de la parte responsable que se pone a disposición de los usuarios esperados. Estos compromisos se llaman “compromisos sobre la base de una aseveración”. En otros compromisos de aseguramiento, el contador profesional realiza directamente la evaluación o medición del tema en cuestión y obtiene una declaración de la parte responsable que ha realizado la evaluación o medición que no está a disposición de los usuarios esperados. La información sobre el tema en cuestión se proporciona a los usuarios esperados en el informe de aseguramiento. Estos compromisos se llaman “compromisos de presentación directa de informes.”

En este sentido, según el marco de referencia, hay dos clases de compromisos de aseguramiento los cuales permiten que un contador profesional realice: un compromiso de aseguramiento razonable, reduciendo el riesgo a un nivel aceptablemente bajo las circunstancias del compromiso, como base para que un contador profesional exprese sus conclusiones en forma positiva; y un compromiso de aseguramiento limitado; reduciendo el riesgo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del compromiso pero en las que el riesgo es mayor que para compromisos de aseguramiento razonable, como base para que un contador profesional exprese sus conclusiones en forma negativa.

Alcance del marco de referencia

En este aspecto se aclara, que no todos los compromisos ejecutados por los profesionales en ejercicio son compromisos de aseguramiento. Otros compromisos ejecutados con frecuencia no reúnen los requisitos de la definición que se presentó anteriormente (por lo tanto no son cubiertos por este marco de referencia) los cuales incluyen:

- Compromisos cubiertos por las Normas internacionales sobre servicios afines, tales como compromisos para realizar procedimientos convenidos y para compilación de información financiera u otra información.
- La preparación de declaraciones juradas de impuestos sobre la renta donde no se expresa ninguna conclusión que conlleve un aseguramiento.
- Compromisos de consultoría (o asesoría) tales como consultoría administrativa y tributaria.

De otra parte, un compromiso de aseguramiento puede ser parte de un compromiso más grande. Por ejemplo, cuando el compromiso de consultoría para la adquisición de un negocio incluya un requerimiento que conlleva un aseguramiento respecto de la información financiera histórica o futura; en tales circunstancias, este marco de referencia es relevante solamente a la porción del compromiso de aseguramiento.

Los siguientes compromisos, que podrían cumplir con la definición indicada están referidos en la sección de, objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, estos no tienen que ser conducidos de acuerdo con este marco de referencia:

- Compromisos para testificar procesos legales con respecto a asuntos contables, de auditoría, tributarios u otros asuntos.
- Compromisos que incluyen opiniones profesionales, pareceres y una redacción a partir de la cual un usuario podría derivar algún aseguramiento. Si lo anterior aplica, se considera en términos generales a aquellas opiniones, parecer o redacción que es meramente incidental de un compromiso global.

Informes de compromisos que no es un compromiso de aseguramiento

Se consideran aquellos que, por ejemplo:

- Dejen notar que se ha cumplido con este Marco de referencia o con las NIAs, NICRs y NICAs.
- Usen inapropiadamente la palabra “aseguramiento”, “auditoría” o “revisión”.
- Incluyan una frase que podría ser razonablemente confundida como una conclusión diseñada para resaltar el grado de seguridad de los usuarios esperados sobre el resultado de la evaluación o medición de un tema en cuestión en contra de los criterios.

El contador profesional y la parte responsable pueden ponerse de acuerdo en aplicar los principios de este marco de referencia a un compromiso cuando no hay otros usuarios esperados además de la parte responsable y se han cumplido todos los otros requerimientos de las NIAs.

En tales casos, el informe del contador profesional incluirá una frase restringiendo el uso del informe solamente a la parte responsable.

Aceptación del compromiso

En este aspecto, el contador profesional acepta un compromiso de aseguramiento solamente cuando el conocimiento preliminar del mismo respecto de las circunstancias del compromiso indica que:

- a. Se satisfacen los requerimientos éticos relevantes, tales como independencia y competencia profesional.
- b. El compromiso muestra todas las siguientes características:
 - El tema en cuestión es adecuado.
 - Los criterios que se usarán son adecuados y se encuentran a disposición de los usuarios esperados.
 - El contador profesional tiene acceso a suficiente evidencia apropiada para respaldar su conclusión.
 - La conclusión del contador profesional, en la forma que corresponda a un compromiso de aseguramiento razonable o a un compromiso de aseguramiento limitado, será incorporada en su informe.
 - El contador profesional considera a su satisfacción que hay un propósito racional para el compromiso.

De todas maneras, de existir requerimientos adicionales éstos se pueden incluir y deberán ser aceptados por las partes antes de la aceptación de un compromiso.

Ahora, el contador habiendo aceptado un compromiso de aseguramiento puede que el mismo cambie por uno que no sea de aseguramiento, o de un compromiso de aseguramiento de razonable a un compromiso de aseguramiento limitado sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte los requerimientos de los usuarios o un malentendido con respecto a la naturaleza del compromiso, por lo general justificará la solicitud de cambio del compromiso. En cualquiera de los casos y de darse el cambio, el contador no debe ignorar cualquier evidencia que haya sido obtenida antes del cambio.

Elementos de un compromiso de aseguramiento

- a. Una relación de tres partes interesadas que comprenden al contador en ejercicio, una parte responsable y los usuarios esperados; es decir, la parte responsable y los usuarios esperados pueden pertenecer a distintas organizaciones o a la misma. Como ejemplo de este último, en una estructura de directorio de dos estamentos, el directorio que se encarga de la supervisión puede buscar aseguramiento sobre información proporcionada por el director administrativo de la misma organización. La relación entre la parte responsable y los usuarios esperados tiene que ser vista desde el contexto de un compromiso específico y pueden diferir de otras líneas de responsabilidad más

tradicionalmente definidas. Por ejemplo, la administración principal de una organización (usuarios esperados) puede contratar a un contador profesional para que conduzca un compromiso de aseguramiento sobre un aspecto en particular de las actividades de la organización que es de responsabilidad de un nivel inmediatamente inferior de administración (la parte responsable) pero para quién la administración principal es finalmente responsable. Son estas: el contador profesional³, la parte responsable⁴ y los usuarios esperados⁵.

- b.** Un tema en cuestión adecuado; se cumple cuando: (i) El tema es identificable y susceptible de evaluación o medición consistente o de acuerdo con los criterios identificados y (ii) Cuando la información sobre el mismo pueda ser sometida a procedimientos para obtener suficiente evidencia adecuada con el propósito de respaldar una conclusión de aseguramiento razonable o aseguramiento limitado, según corresponda.
- c.** Criterios convenientes; que deben conservar las siguientes características: (i) Relevancia, (ii) Integridad, (iii) Confiabilidad, (iv) Neutralidad e (v) Inteligibilidad. Por su parte, la evaluación o medición de un tema en cuestión, sobre la base de las propias expectativas del profesional en ejercicio, juicios y experiencia individual, podrían no constituir criterios adecuados.
- d.** Suficiente evidencia pertinente; el contador profesional planea y realiza un compromiso de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional para obtener suficiente evidencia pertinente sobre si la información del tema en cuestión está libre de errores significativos. El contador profesional considera el grado de importancia, el riesgo del compromiso de aseguramiento y la cantidad

y calidad de la evidencia disponible al planificar y ejecutar el compromiso, en particular al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de relevamiento de evidencia.

Por lo general, la evidencia disponible debe ser persuasiva antes que concluyente; así, una conclusión sin salvedades no será pertinente para ningún tipo de compromiso de aseguramiento en caso de una limitación significativa en el alcance del trabajo del contador profesional. Esto se pueden presentar en el evento que: (i) Las circunstancias eviten que el contador profesional pueda obtener la evidencia requerida para reducir el riesgo del compromiso de aseguramiento a un nivel adecuado o (ii) La parte responsable o la parte contratante impongan una restricción que evite al contador profesional que obtenga evidencia requerida para reducir el riesgo de compromiso de aseguramiento a un nivel adecuado.

- e.** Un informe de aseguramiento por escrito en forma adecuada para un compromiso de aseguramiento razonable o para un compromiso de aseguramiento limitado.

En un compromiso sobre la base de una aseveración, la conclusión del contador profesional puede ser redactada de la siguiente manera: (i) En términos de la aseveración de la parte responsable (por ejemplo: “En nuestra opinión, la aseveración de la parte responsable sobre la efectividad de los controles internos, en todos sus aspectos significativos, sobre la base de los criterios XYZ, es razonable”) o (ii) En términos directos del tema en cuestión y los criterios (por ejemplo:

³ El término “profesional en ejercicio” según se usa en este marco de referencia es más amplio que el término “auditor” según se usa en las NIAs y NICRs, debido a que se haciendo referencia no sólo a profesionales en ejercicio realizando compromisos de auditoría o revisión con respecto a información financiera histórica.

⁴ La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al contador profesional, dependiendo del manejo de la información y del tema en cuestión.

⁵ Los usuarios esperados son la persona, personas o clase de personas para quienes el contador profesional prepara un informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios esperados, pero no el único.

“En nuestra opinión el control interno es efectivo, en todos sus aspectos significativos, sobre la base de los criterios XYZ”).

En un compromiso con informe directo, la conclusión del contador profesional está redactada directamente en términos del tema en cuestión y los criterios.

En un compromiso de aseguramiento razonable, el contador profesional expresa la conclusión, en forma positiva. Por ejemplo: “En nuestra opinión, el control interno es efectivo, en todos sus aspectos significativos sobre la base de los criterios XYZ”. Esta forma de expresión conlleva una “seguridad razonable”. Habiendo ejecutado procedimientos de recolección de evidencia de naturaleza, oportunidad y extensión razonables, considerando las características del tema en cuestión y otras circunstancias relevantes descritas en el informe de aseguramiento. El contador profesional ha obtenido suficiente evidencia pertinente para reducir el riesgo de compromiso de aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo.

En un compromiso de aseguramiento limitado, el contador profesional expresa la conclusión en forma negativa. Por ejemplo: Sobre la base del trabajo descrito en este informe, nada llegó a nuestra atención que nos lleva a concluir que el control interno no es efectivo, en todos sus aspectos significativos, sobre la base de los criterios XYZ. Esta forma de expresión conlleva un nivel de “seguridad limitada” que es proporcional al nivel de los procedimientos de recolección de evidencia del contador profesional, considerando las características del tema en cuestión y otras circunstancias

relevantes descritas en el informe de aseguramiento.

El contador profesional no podrá expresar una conclusión sin salvedades para ningún tipo de compromiso de aseguramiento cuando se presentan las siguientes circunstancias y cuando, a juicio del mismo, el efecto del asunto es o podría ser significativo: (i) Cuando existe una limitación en el alcance del trabajo del contador profesional, (ii) Cuando la conclusión del contador profesional este redactada en términos de la aseveración de la parte responsable y tal aseveración no está expresada razonablemente, en todos sus aspectos significativos, (iii) Cuando la conclusión del contador profesional este redactada directamente en términos del tema en cuestión y los criterios y la información sobre el tema en cuestión ha sido expresados erróneamente, (iv) Cuando el contador profesional exprese una conclusión con salvedad o negativa dependiendo de cuán significativo o expandido sea el compromiso, (v) Cuando se descubre, después que el compromiso ha sido aceptado, que los criterios no son convenientes o el tema en cuestión no es adecuado para un compromiso de aseguramiento.

Uso inadecuado del nombre del contador profesional

Se asocia a un contador profesional con un determinado tema en cuestión, cuando el contador profesional emite un informe sobre la información del tema en cuestión o consiente que su nombre sea usado en asociación profesional con ese tema en cuestión. Si el contador profesional no está relacionado de esa manera, terceros no podrán asumir la responsabilidad del contador profesional. Si el contador profesional se entera que una parte está usando indebidamente su nombre en relación con el tema en cuestión, el contador profesional requerirá a la parte respectiva que no lo siga haciendo. El contador

profesional también considerará que otras medidas puedan ser necesarias, como informar a usuarios terceros conocidos sobre el uso indebido que se está dando a su nombre o buscar asesoría legal.

Perspectiva del sector público

Este marco de referencia es relevante para todo contador profesional en el sector público que es independiente de la organización para la cual realiza compromiso de aseguramiento.

Responsabilidades

El propósito de esta NIA es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del contador público como (de aquí en adelante, el auditor) auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros y ampliar la forma en que deben ser aplicadas las normas y lineamientos establecidos en las respectivas NIAS (Entendiendo a la entidad y su entorno y evaluando el riesgo de declaraciones erróneas materiales y, considerando, los procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados), en relación a los riesgos de declaraciones erróneas materiales debido a fraude. Las normas y lineamientos en esta NIA deben ser integrados en el proceso total de la auditoría. (Colegio de Contadores Públicos de Perú, 2010). En este caso se sigue a Leony (2012), donde en este marco de responsabilidad se define puntualmente:

Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros

Su propósito 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.

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.

Términos de los trabajos de auditoría

Su propósito es establecer normas y dar lineamientos sobre: (i) El acuerdo de los términos del trabajo con el cliente y (ii) 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.

Control de calidad para el trabajo de auditoría

Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el control de

Calidad, tales como: (i) Políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general y (ii) Procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.

Documentación

Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros. Según dicha norma, el auditor debe 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.

En últimas, documentación significa el material (papeles de trabajo) preparado 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.

Fraude y error

Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros.

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.⁶

Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

Cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar sustancialmente a los estados financieros.

Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del mando (gobierno corporativo)

Cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar sustancialmente a los estados financieros.

Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del mando (gobierno corporativo)

Su propósito es establecer normas y proveer guías para la comunicación de asuntos surgidos de la auditoría de estados financieros, entre el auditor y quienes están a cargo del gobierno de la entidad.

Para propósitos de las ISAs, “gobierno” es el término utilizado para describir el rol de las personas a cargo de la supervisión, control y dirección de la entidad.

⁶ 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 término "error" se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros.



Planeación



**FUNDACIÓN UNIVERSITARIA
DEL ÁREA ANDINA**


Personería Jurídica Res. 22215 Mineducación Dic. 9-83

Introducción

En un apartado de la web de la Universidad del Cauca se menciona, que la planeación implica crear el futuro desde el presente con una visión prospectiva, es decir como una prolongación de éste y comprende por lo tanto el establecimiento anticipado de objetivos, políticas, estrategias, reglas, procedimientos, programas, presupuestos, pronósticos, etc.

En términos de auditoría, planeación significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El auditor plantea desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna. Así, 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.

La primera fase del trabajo de auditoría es también la planeación y tiene la misma connotación de la etapa de un proceso administrativo pero aplicada específicamente al examen a realizar. La planeación de la auditoría al igual que la planeación en el proceso administrativo, está conformada por objetivos, procedimientos, programas y presupuestos. Los objetivos son los propósitos establecidos con antelación que marcan la directriz que debe seguir el auditor al realizar el examen y que definen prácticamente las actividades que realizará el mismo para cumplir con ellos. Los procedimientos se constituyen como el conjunto de técnicas organizadas en forma lógica y secuencial con las cuales se pretende el cumplimiento de los objetivos del examen, las cuales determinan la extensión y oportunidad de las pruebas a aplicar y los instrumentos que se utilizarán en la obtención de las mismas. Los programas son los planes específicos que sustentados en los objetivos y los procedimientos determinan el desarrollo de las actividades teniendo en cuenta los recursos humanos y de tiempo. Los presupuestos se refieren a la presentación de los programas de auditoría valorados en unidades fi-



nancieras, para determinar sus costos y de esta manera planear los ingresos que deben estimarse.

En síntesis, se puede conceptualizar la planeación de la auditoría así:

La planeación de la auditoría es la fase inicial del examen y consiste en determinar de manera anticipada los procedimientos que se van a utilizar, la extensión de las pruebas que se van a aplicar, la oportunidad de las mismas, los diferentes papeles de trabajo en los cuales se resumirán los resultados y los recursos tanto humanos como físicos que se deberán asignar para lograr los objetivos propuestos de la manera más eficiente. (En: <http://fceca.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse60.html>, obtenida el día 17 de diciembre de 2013)

En este orden de ideas, la planeación, en el contexto NIAs, se cataloga como una auditoría recurrente y, por tal razón, se convierte en un proceso trascendental y metódico. De esta forma, en este capítulo se expondrán los aspectos más relevantes de la NIA de planeación, así como algunos comentarios adicionales, con el propósito de ofrecer un marco contextualizado y detallado de la norma mencionada.

Recomendaciones metodológicas

Las actividades a desarrollar para cumplir con el objetivo de la unidad son:

- Aprendizaje autónomo, donde el estudiante debe: desarrollar lecturas y cuestionarios de autoevaluación.
- Aprendizaje colaborativo, donde los estudiantes trabajaran en grupos, construirán y entregarán relatorías respecto de foros o debates de las socializaciones realizadas.
- Aprendizaje tutorial, donde el docente-tutor realiza un acompañamiento virtual en cada actividad (esta puede ser individual o grupal).

En dichos momentos, la comunicación se realizará mediante diferentes medios como (e-mail, chat, entre otros) con el acompañamiento del docente-tutor.

En este sentido, la unidad se desarrollará mediante:

- Tutorías temáticas por el docente.
- Lecturas e informes bibliográficos.
- Foros virtuales.

Desarrollo temático

Planeación

En este marco, se establece que la planeación ayuda a asegurar que se presta atención a los asuntos de importancia, que los problemas potenciales se identifican y que el trabajo es desarrollado en forma adecuada. La complejidad de la compañía, su tamaño y sus particularidades determinarán el grado de planeación a desarrollar.

Algunos de los asuntos que deberá tener en cuenta para desarrollar este plan son el conocimiento del negocio, la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, al determinación e identificación de los riesgos y la importancia relativa¹, la naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos, la coordinación, dirección, supervisión y revisión, entre otros asuntos (Jiménez, Nd.).

Por su parte, el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia (CAUB) (2010) expone, que esta norma de auditoría trata de la responsabilidad del auditor de planear una auditoría de estados financieros y que el

objetivo del auditor es planear la auditoría de modo que se lleve a cabo de una manera efectiva y que, adicionalmente, el auditor debe seguir los siguientes pasos o fases:

- a. Actividades preliminares del trabajo. El auditor deberá: (i) Realizar los procedimientos que requiere la NIA 220 Control de calidad para auditorías de información financiera histórica respecto de la continuación de la relación con el cliente y del trabajo de auditoría específico; (ii) Evaluar el cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia, según requiere la NIA 220; y (iii) Establecer un entendimiento de los términos del trabajo, según requiere la NIA 210, términos de los trabajos de auditoría.
- b. Actividades de planeación. El auditor deberá establecer una estrategia general de auditoría que fije el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría y que guíe el desarrollo del plan de auditoría. Adicionalmente, el auditor deberá desarrollar

¹ El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría. Al realizar 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. Adicionalmente, el auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Existe una relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría. Es decir que entre más alto el nivel de importancia relativa menor será el riesgo de auditoría.

un plan de auditoría que incluya una descripción de: La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo planeados, según determina la NIA 315, identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno -*Conocimiento del Negocio*-; y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planeados a nivel aseveración, según determina la NIA 330, respuestas del auditor a los riesgos evaluados, básicamente.

- c. Documentación. El auditor deberá documentar: la estrategia general de auditoría, el plan de auditoría y cualquier cambio importante que se haga durante el trabajo de auditoría a la estrategia general de auditoría o al plan de auditoría, y las razones para dichos cambios.

La función y oportunidad de la planeación

Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría. Una planeación adecuada beneficia a la auditoría de estados financieros de varias maneras, como son:

- Ayudar al auditor a dedicar la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría.
- Ayudar al auditor a identificar y resolver problemas potenciales de manera oportuna.
- Ayudar al auditor a organizar y manejar de manera apropiada el trabajo de auditoría, de modo que se desempeñe en una manera efectiva y eficiente.

- Auxiliar en la selección de miembros del equipo del trabajo que tengan niveles apropiados de capacidades y competencia para responder a los riesgos anticipados, y en la asignación de trabajo a los mismos.
- Facilitar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y la revisión de su trabajo.
- Auxiliar, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de los componentes y por los expertos.

La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variara de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros claves del equipo del trabajo, y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría.

La planeación no es una fase separada de una auditoría, sino un proceso continuo e interactivo que a menudo comienza poco después (o en conexión con) de completar la auditoría anterior y sigue hasta completar el trabajo de la auditoría actual. Planear, sin embargo, incluye la consideración de la oportunidad de ciertas actividades y procedimientos de auditoría que necesitan terminarse antes de la realización de procedimientos adicionales de auditoría.

Por ejemplo, la planeación incluye la necesidad de considerar, antes de que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa, asuntos como:

- Los procedimientos analíticos que se van a aplicar como procedimientos de evaluación del riesgo.

- Obtener un entendimiento general del marco de referencia legal y regulatorio aplicable a la entidad y cómo cumple la entidad con dicho marco.
- La determinación de la importancia relativa.
- El involucramiento de expertos.
- El desempeño de otros procedimientos de evaluación del riesgo.

En últimas, el auditor puede decidir y discutir elementos de la planeación con la administración de la entidad para facilitar la conducción y manejo del trabajo de auditoría (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planeados con el trabajo del personal de la entidad). Aunque estas discusiones ocurran a menudo, siguen siendo responsabilidad del auditor, la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría. Cuando se discuten asuntos que se incluyen en la estrategia general de auditoría o en el plan de auditoría, se requiere de cuidado para no comprometer la efectividad de la auditoría. Por ejemplo, si se discute con la administración la naturaleza y oportunidad de procedimientos de auditoría detallados, se puede comprometer la efectividad de la auditoría al hacer demasiado predecibles los procedimientos de auditoría.

Por otro lado, el involucramiento del socio del trabajo y otros miembros claves del equipo del trabajo en la planeación de la auditoría sirve para aprovechar la experiencia e ideas claras de éstos, enriqueciendo, por tanto, la efectividad y eficiencia del proceso de planeación.

Actividades de planeación

La estrategia general de auditoría

El proceso de establecer la estrategia general de auditoría ayuda al auditor a determinar, sujeto a la terminación de los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor, asuntos como:

- Los recursos por desplegar para áreas específicas de la auditoría, como el uso de miembros del equipo del trabajo con la experiencia apropiada para áreas de alto riesgo o el involucramiento de expertos en asuntos complejos.
- El monto de recursos por asignar a áreas específicas de la auditoría, como el número de miembros del equipo asignados para presenciar el conteo de inventario en localidades importantes. La extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupo, o el presupuesto de horas de la auditoría por asignar a las áreas de alto riesgo.
- Cuando se han de desplegar estos recursos, por ejemplo, si en una etapa provisional de la auditoría o en fechas clave de corte.
- Como se manejen, dirijan y supervisen dichos recursos, cuando se espera llevar a cabo las reuniones de instrucciones al equipo y de reportes del mismo, como se espera que tengan lugar las revisiones del socio y del gerente del trabajo (por ejemplo, *in-situ*, o en el exterior), y si se realizan revisiones de control de calidad del trabajo.

Una vez establecida la estrategia general de auditoría, puede desarrollarse un plan de auditoría para atender los diversos asuntos identificados en la estrategia general de auditoría, tomando en cuenta la necesidad de lograr los objetivos de la auditoría mediante el uso eficiente de los recursos del auditor. El establecimiento de la estrategia general de auditoría y el plan detallado de auditoría no son necesariamente procesos separados o en secuencia, sino que están íntimamente interrelacionados, ya que los cambios en uno(a) pueden dar como resultados los cambios consecuentes en el(la) otro(a).

El Plan de auditoría y cambios a decisiones de planeación

El plan de auditoría es más detallado que la estrategia general de auditoría en cuanto a que incluye la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se han de desempeñar los miembros del equipo del trabajo. La planeación de estos procedimientos de auditoría tiene lugar durante el curso de la auditoría al desarrollarse el plan de auditoría para el trabajo. Por ejemplo, la planeación de los procedimientos del auditor para evaluación del riesgo ocurre a comienzos del proceso de auditoría. Sin embargo, planear la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos específicos de auditoría adicionales, depende del resultado de los procedimientos de evaluación del riesgo. Además, el auditor puede comenzar la ejecución de procedimientos adicionales de auditoría para algunas clases de transacciones de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones antes de planear todos los procedimientos de auditoría adicionales restantes.

Respecto de los cambios, como resultado de sucesos inesperados, cambios en condicio-

nes, o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría y, por tanto, la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de procedimientos adicionales de auditoría que resulten, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados. Este puede ser el caso cuando llega a atención del auditor información que difiera de manera importante de la información disponible cuando el auditor planeó los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida mediante la realización de procedimientos sustantivos puede contradecir la evidencia de auditoría obtenida mediante pruebas de los controles.

Dirección, supervisión y revisión

La naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, y la revisión de su trabajo varían dependiendo de muchos factores, que incluyen:

- El tamaño y complejidad de la entidad.
- El área de la auditoría.
- Los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa (por ejemplo, un aumento en el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para un área dada de la auditoría ordinariamente requiere un aumento correspondiente en la extensión y oportunidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, y una revisión más detallada de su trabajo).

- Las capacidades y competencia de cada uno de los miembros en lo individual en el desempeño del trabajo de auditoría.

Adicionalmente, la NIA 220 contiene lineamientos adicionales sobre la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.

Documentación

La documentación de la estrategia general de auditoría es un registro de las decisiones claves que se consideran necesarias para planear de manera apropiada la auditoría y para comunicar los asuntos importantes al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia general de auditoría en forma de un memorándum que contenga las decisiones claves respecto del alcance general, oportunidad y conducción de la auditoría.

La documentación del plan de auditoría es un registro de la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de evaluación del riesgo y de los procedimientos adicionales de auditoría a nivel aseveración en respuesta a los riesgos evaluados. También sirve como un registro de la planeación apropiada de los procedimientos de auditoría que pueden revisarse y aprobarse antes de su desempeño. El auditor puede usar programas estándar de auditoría o listas de verificación de terminación de la auditoría, ajustados según se necesite para reflejar las circunstancias particulares del trabajo.

Un registro de los cambios importantes a la estrategia general de auditoría y al plan de auditoría, y los cambios resultantes a la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de auditoría, explica por qué se hicieron los cambios importantes, y la estrategia general y plan de auditoría finalmente adoptados para la auditoría.

También refleja la respuesta apropiada a los cambios importantes que ocurren durante la auditoría.

Conocimiento del negocio

En concordancia con Jiménez (Nd.), luego de aceptado el trabajo el auditor obtendrá información adicional y más detallada que le permita tener un conocimiento suficiente del negocio para que sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o sobre el dictamen del auditor.

Ese conocimiento se puede obtener de múltiples fuentes tales como experiencias previas, indagación con personal de la entidad y terceros, lectura de publicaciones, lectura de la legislación, visitas a las localidades de la Compañía y documentos de la Compañía. Ese conocimiento puede incluir factores económicos generales, la industria y aspectos de la entidad tales como su estructura organizacional, dueños, plan de negocios, objetivos, metas, fuentes de financiación, Junta Directiva, rotación de personal, incentivos al personal, uso de presupuestos, existencia de auditoría interna, actitud hacia el control, tipo de negocios, productos, empleados, proveedores, clientes, inventarios, sistemas de información, legislación aplicable, índices financieros, requerimientos tributarios, entre otros.

A pesar de que, acotando lo mencionado por el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia (CAUB) (2010), esta norma entró en vigencia a partir de 2013, se sugirió que su aplicación fuera anticipada y por esto el auditor debió tomar las previsiones que implicaron aplicar las NIAs en los compromisos asumidos y el alcance de su trabajo. De todas maneras, el objetivo del auditor es el de

identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, ya sea debida a fraude o a error, a nivel de estados financieros y de aseveración, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, proporcionando, por lo tanto, una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa.

En este marco y para fines de las NIAs, los siguientes términos tienen los significados que se les atribuyen a continuación:

- a. Aseveraciones - Representaciones de la administración, explícitas o de otra forma, que se incorporan en los estados financieros, y que usa el auditor para considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que pueden ocurrir.
- b. Riesgo de negocio - Un riesgo que es resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones importantes que pudieran afectar de una manera adversa la capacidad de una entidad para lograr su objetivo y ejecutar sus estrategias, o que es resultado de fijar objetivos y estrategias inapropiados.
- c. Control interno - El proceso diseñado, implantado y mantenido por los encargados del mando corporativo, la administración u otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de una entidad respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto de uno o más de los componentes del control interno.

- d. Procedimientos de evaluación del riesgo - Los procedimientos de auditoría que se realizan para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, debida ya sea a fraude o a error, a nivel de estados financieros y de aseveración.
- e. Riesgo importante - Un riesgo identificado y evaluado de representación errónea de importancia relativa que, a juicio del auditor, requiere de consideración especial de auditoría.

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

El auditor deberá realizar procedimientos de evaluación del riesgo con el propósito de proporcionar una base para la identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estados financieros y de aseveración. Los procedimientos de evaluación del riesgo en sí mismos, sin embargo, no brindan suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual sustentar la opinión de auditoría.

Dichos procedimientos deberán incluir:

- a. Investigaciones con la administración y con otros dentro de la entidad, quienes, a juicio del auditor, puedan tener información que sea una ayuda probable para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error.
- b. Procedimientos analíticos.
- c. Observación e inspección.

El auditor deberá considerar si la informa-

ción obtenida del proceso de aceptación o continuación del cliente por el auditor es relevante para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa. Cuando el socio del trabajo ha desempeñado otros trabajos para la entidad, el socio del trabajo deberá considerar si la información obtenida es relevante para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa. Cuando el auditor se propone usar información obtenida de su experiencia previa con la entidad y de los procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios desde la auditoría previa que puedan afectar su relevancia para la auditoría actual.

Por su lado, el socio del trabajo y otros miembros claves del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa, y la aplicación del marco de referencia de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del trabajo deberá determinar qué asuntos deben comunicarse a los miembros del equipo del trabajo no involucrados en la discusión.

El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad

En este aspecto, se consideran los siguientes factores:

La entidad y su entorno

El auditor deberá obtener un entendimiento de:

- Factores relevantes de la industria, de regulación, y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.

■ La naturaleza de la entidad, incluyendo:

- Sus operaciones.
- Sus estructuras de propiedad y de gobierno corporativo.
- Los tipos de inversiones que la entidad está haciendo y planea hacer.
- La forma en que la entidad está estructurada y cómo se financia.

Para facultar al auditor a entender las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones que puede esperar en los estados financieros.

- La selección y aplicación de políticas contables de la entidad, incluyendo las razones para los cambios correspondientes. El auditor deberá evaluar si las políticas contables de la entidad son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y políticas contables usadas en la industria relevante.

- Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado riesgos de representación errónea de importancia relativa.

- La medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

Control interno de la entidad

El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría. Aunque es probable que la mayor parte de los controles relevantes a la auditoría se relacionen con la infor-

mación financiera, no todos los controles que se relacionan con la información financiera son relevantes a la auditoría. Es una cuestión de juicio profesional del auditor si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante a la auditoría.

■ Componentes del control interno

- Ambiente de control.
- El proceso de evaluación del riesgo de la entidad.
- El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevantes a la información financiera, y la comunicación.
- Actividades de control relevantes a la auditoría; al entender las actividades de control de la entidad, el auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que se originan en tecnologías de la información.
- Monitoreo de los controles.

Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa: (i) A nivel de estados financieros y (ii) A nivel aseveración para clases de transacciones, saldos de cuenta, y revelaciones. Lo anterior para proporcionar una base para diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales.

Para este fin, el auditor deberá: Identificar los riesgos a través del proceso de obtener un entendimiento de la entidad y su entorno; Evaluar los riesgos identificados, y evaluar si se relacionan de manera más intensa con los estados financieros en conjunto y si afectan potencialmente a muchas aseveraciones; Relacionar los riesgos identificados con lo que pueda salir mal a nivel aseveración; y Considerar la probabilidad de representación errónea, incluyendo la posibilidad de múltiples representaciones erróneas, y si la potencial representación errónea es de una magnitud tal que pueda dar como resultado una representación errónea de importancia relativa.

Debilidad sustancial en el control interno

El auditor deberá evaluar si, con base en el trabajo de auditoría desempeñado, el auditor ha identificado una debilidad sustancial en el diseño, implementación o mantenimiento del control interno. En este sentido, deberá comunicar oportunamente las debilidades sustanciales del control interno identificadas durante la auditoría a la administración a un nivel apropiado de responsabilidad, y a los encargados del gobierno corporativo (a menos que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en el manejo de la entidad).

Documentación

El auditor deberá documentar: La discusión entre el equipo del trabajo cuando se requiera y las decisiones importantes que se tomen; Los elementos claves del

entendimiento logrado respecto de cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, las fuentes de información de donde se obtuvo el entendimiento, los procedimientos de evaluación del riesgo realizados, (c) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de estados financieros y a nivel de aseveración; los riesgos identificados y controles relacionados sobre los que el auditor ha obtenido un entendimiento.

Importancia relativa de la auditoría

En este marco, el auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando conduzca una auditoría.

“Importancia relativa” (materialidad) es definida en el “Marco de Referencia para la Preparación y Presentación de Estados Financieros” del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) 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 (materialidad) relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil”.

Importancia relativa (materialidad)

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de

referencia para información financiera aplicable. La evaluación que es de importancia relativa 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 necesitan considerarse tanto el monto (cantidad) y la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando es probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación.

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

En síntesis: (i) La importancia relativa debe ser considerada por el auditor cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, y cuando evalúa el efecto de las representaciones erróneas y (ii) El auditor considera la importancia relativa (materialidad) 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 relativas a clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y sus relaciones. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría

Al planear la auditoría, el auditor considera qué pudiera hacer que los estados financieros se representaran de una manera errónea de importancia relativa. El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce el juicio profesional para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos durante la auditoría. También le ayuda a establecer la importancia relativa y a evaluar si el juicio sobre importancia relativa sigue siendo apropiado al avanzar la auditoría.

La evaluación de importancia por el auditor, relativa a clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, ayuda al auditor a decidir cuestiones como qué partidas examinar y si ha de usar muestreo y procedimientos analíticos sustantivos. Esto le da capacidad al auditor para seleccionar los procedimientos de auditoría que, en combinación, puede esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

En definitiva, existe una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría que es, que mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre

importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de 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. En este escenario, el auditor compensará esta situación 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 reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

Importancia relativa (materialidad) y riesgo de auditoría al evaluar evidencia de auditoría

La evaluación del auditor de importancia relativa y riesgo de auditoría puede ser diferente en el momento de planear inicialmente el trabajo que en el momento de evaluar los resultados de procedimientos de auditoría. Esto podría ser a causa de un cambio en circunstancias o a causa de un cambio en el conocimiento del auditor como resultado de la auditoría. Por ejemplo, si la auditoría es planeada antes del final del período, el auditor anticipará los resultados de operaciones y la posición financiera; si los resultados reales de operaciones y de la posición financiera son sustancialmente diferentes, la evaluación de importancia relativa y riesgo de auditoría puede también cambiar.

Adicionalmente, al planear el trabajo de auditoría, el auditor puede, intencionalmente, fijar el nivel de importancia relativa aceptable a un nivel más bajo de lo que se piensa usar para evaluar los resultados de la auditoría. Esto puede ser hecho para reducir la probabilidad de representaciones erróneas

no descubiertas y para dar al auditor un margen de seguridad cuando evalúe el efecto de representaciones erróneas descubiertas durante la auditoría.

Evaluación del efecto de representaciones erróneas

Al evaluar si los estados financieros son preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia aplicable, el auditor debe evaluar si en el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que han sido identificadas durante la auditoría son de importancia relativa. En este sentido, el agregado de representaciones erróneas no corregidas comprende las representaciones erróneas específicas identificadas por el auditor incluyendo el efecto neto de representaciones erróneas no corregidas identificadas durante la auditoría de períodos previos; y la mejor estimación del auditor de otras representaciones erróneas que no pueden ser identificadas específicamente (o sea, errores proyectados).

De esta manera, el auditor necesita considerar si el agregado de representaciones erróneas no corregidas es de importancia relativa; si el auditor concluye que las representaciones erróneas pueden ser de importancia relativa el auditor necesita considerar el reducir el riesgo de auditoría ampliando los procedimientos de auditoría o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros. En todo caso, la administración puede desear ajustar los estados financieros según las representaciones erróneas identificadas; si la administración se niega a ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría ampliados, esto no capacita al auditor para concluir que el agregado de representaciones erróneas no corregidas no es de importancia relativa.

Por último, si el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que el auditor ha identificado se acerca al nivel de importancia relativa, el auditor debe considerar si es probable que las representaciones erróneas no detectadas, al tomarse con las representaciones erróneas no corregidas agregadas, puede exceder el nivel de importancia relativa. Así, al acercarse el agregado de representaciones erróneas no corregidas al nivel de importancia relativa, el auditor consideraría reducir el riesgo desempeñando procedimientos de auditoría adicionales o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros según las representaciones erróneas no identificadas.

Comunicación de errores

Si el auditor ha identificado una representación errónea de importancia relativa resultante de error, el auditor deberá comunicar la representación errónea al nivel apropiado de la administración oportunamente, y considerar la necesidad de informar a los encargados del gobierno corporativo de acuerdo con la NIA 260 “Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo.”

Perspectiva del sector público

Al evaluar la importancia relativa, el sector público debe, además de ejercer el juicio profesional, considerar cualquier legislación o reglamento que pueda impactar dicha evaluación. En el sector público, la importancia relativa se basa también en el “contexto y naturaleza” de una partida e incluye, por ejemplo, susceptibilidad tanto como valor. La susceptibilidad cubre una variedad de asuntos tales como cumplimiento con las autoridades, interés legislativo o interés público.



Evidencia de auditoría



**FUNDACIÓN UNIVERSITARIA
DEL ÁREA ANDINA**

Personería Jurídica Res. 22215 Mineducación Dic. 9-83

Introducción

En el proceso de auditoría uno de los pasos o fases trascendentales en el ejercicio profesional es el de las evidencias, debido a que éstas se convierten en la garantía de haber realizado un proceso adecuado y debidamente documentado en cada una de sus etapas. En este sentido, el propósito de esta Norma Internacional de auditoría (NIA) –de evidencias- es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la cantidad y calidad de evidencia de auditoría que se tiene que obtener cuando se auditan estados financieros, y los procedimientos para obtener dicha evidencia de auditoría.

La evidencia de auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente de los procedimientos sustantivos.

Por su parte y dentro de un proceso de auditoría consecuente, se encuentra la NIA que establece los parámetros de utilización del trabajo de otro auditor. En este contexto, el propósito de esta NIA es el de establecer guías y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad, usa el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad. No se aplica para el caso en que dos o más auditores son nombrados conjuntamente ni trata de la relación de un auditor con su antecesor. Cuando el auditor principal concluye que los estados financieros de un componente no son importantes, estas normas no se aplican.

Por último, 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. El dictamen de auditor de deberá contener una clara opinión por escrito de los estados financieros tomados en conjunto como un todo. Este puede expresar una opinión limpia o con modificaciones (que incluyen asuntos que no cambian la opinión limpia, salvedades, abstención de opinión u opinión adversa).

En este orden de ideas, esta unidad desarrolla los lineamientos de cada una de las normas mencionadas con el propósito de aprehender los aspectos y normativa respectiva en aras de comprender y aplicar los conceptos en el ejercicio profesional.

Recomendaciones metodológicas

Las actividades a desarrollar para cumplir con el objetivo de la unidad son:

1. Aprendizaje autónomo, donde el estudiante debe: desarrollar lecturas y cuestionarios de autoevaluación.
2. Aprendizaje colaborativo, donde los estudiantes trabajaran en grupos, construirán y entregarán relatorías respecto de foros o debates de las socializaciones realizadas.
3. Aprendizaje tutorial, donde el docente-tutor realiza un acompañamiento virtual en cada actividad (esta puede ser individual o grupal).

En dichos momentos, la comunicación se realizará mediante diferentes medios como (e-mail, chat, entre otros) con el acompañamiento del docente-tutor.

En este sentido, la unidad se desarrollará mediante:

- Tutorías temáticas por el docente.
- Lecturas e informes bibliográficos.
- Foros virtuales.

Desarrollo temático

Evidencia de auditoría

En correspondencia con el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia – CAUB (2010), evidencia de auditoría es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información.

La evidencia de auditoría, que es acumulativa por naturaleza, incluye aquella evidencia que se obtiene de procedimientos de auditoría que se desempeñan durante el curso de la auditoría y puede incluir evidencia de auditoría que se obtiene de otras fuentes como auditorías anteriores y los procedimientos de control de calidad de una firma para la aceptación y continuación de clientes.

Los registros contables generalmente incluyen los registros de asientos iniciales y registros de soporte, como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; los mayores general y auxiliares, asientos del diario y otros ajustes a los estados financieros que no se reflejan en asientos formales del diario; y registros como hojas de trabajo y hojas de cálculo

que soportan las asignaciones de costos, cálculos, conciliaciones y revelaciones. Los asientos en los registros contables a menudo se inician, registran, procesan e informan en forma electrónica. Además, los registros contables pueden ser parte de sistemas integrados que comparten datos y soportan todos los aspectos de los objetivos de información financiera, operaciones y cumplimiento de la entidad.

La administración es responsable por la preparación de los estados financieros con base en los registros contables de la entidad. El auditor obtiene alguna evidencia de auditoría sometiendo a pruebas los registros contables, por ejemplo, a través de análisis y revisión, de volver a desarrollar procedimientos seguidos en el proceso de información financiera, y de conciliar los tipos y aplicaciones relacionados de la misma información. Mediante el desarrollo de estos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente consistentes y cuadran con los estados financieros. Sin embargo, debido a que los registros contables por sí solos no proporcionan evidencia suficiente de auditoría sobre la cual basar una opinión de auditoría sobre los estados financieros, el auditor obtiene otra evidencia de auditoría.

Otra información que el auditor puede usar como evidencia de auditoría incluye minutas (actas) de reuniones; confirmaciones de terceros; informes de analistas; datos comparables sobre competidores (comparación por punto de referencia); manuales de controles; información obtenida por el auditor de procedimientos de auditoría como investigación, observación, e inspección; y otra información desarrollada por, o disponible para, el auditor que le permita llegar a conclusiones a través de un razonamiento válido.

Evidencia suficiente apropiada de auditoría

La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría. Lo apropiado es la medida de la calidad de evidencia de auditoría; o sea, su relevancia y su confiabilidad para dar soporte o para detectar representaciones erróneas en las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas.

La cantidad de evidencia de auditoría que se necesita se afecta por el riesgo de representación errónea de importancia relativa (a mayor riesgo, es probable que se requiera más evidencia de auditoría) y también por la calidad de dicha evidencia (a calidad más alta, puede requerirse menos). Consecuentemente, la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría se interrelacionan. Sin embargo, simplemente obtener más evidencia de auditoría no puede compensar su mala calidad.

La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influida por su fuente y por su naturaleza y depende de las circunstancias individuales bajo las que se obtiene. Se pueden hacer generalizaciones sobre la confiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría; no obstante, estas generalizaciones están sujetas

a importantes excepciones. Aun cuando la evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que pudieran afectar la confiabilidad de la información que se obtiene. Por ejemplo, la evidencia de auditoría que se obtiene de una fuente externa independiente puede no ser confiable si la fuente no está bien informada. Aun reconociendo que pueden existir excepciones, pueden ser útiles las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La evidencia de auditoría es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- La evidencia de auditoría que se genera internamente es más confiable cuando son efectivos los controles relacionados impuestos por la entidad.
- La evidencia de auditoría que se obtiene directamente por el auditor (por ejemplo, observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia de auditoría que se obtiene de manera indirecta o por inferencia (por ejemplo, investigación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, en forma electrónica, o en otro medio (por ejemplo, un registro escrito en el momento de una reunión es más confiable que una representación oral posterior de los asuntos que se discutieron).
- La evidencia de auditoría que proporcionan los documentos originales es más confiable que la obtenida en fotocopias o facsímiles.

Una auditoría rara vez implica la autenticación de documentos, y el auditor no está entrenado cómo, ni se espera que sea, un experto en dicha autenticación. Sin embargo, el auditor considera la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría, por ejemplo, fotocopias, facsímiles, documentos filmados, digitalizados, o electrónicos de algún otro tipo, incluyendo consideraciones de los controles sobre su preparación y mantenimiento cuando sean relevantes. Por otra parte, el auditor considera la relación entre el costo de obtener evidencia de auditoría y la utilidad de la información que se consigue. Sin embargo, el tema implicado de dificultad o gasto no es en sí una base válida para omitir un procedimiento de auditoría para el que no hay alternativa.

Al formarse la opinión de auditoría el auditor no examina toda la información disponible porque ordinariamente se puede llegar a conclusiones con él uso de enfoques de muestreo y otros medios de selección de partidas para pruebas. También, el auditor ordinariamente encuentra necesario apoyarse en evidencia de auditoría que sea persuasiva más que conclusiva; sin embargo, para obtener seguridad razonable, el auditor no se da por satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva. El auditor usa el juicio profesional y ejerce el escepticismo profesional al evaluar la cantidad así como la calidad de la evidencia de auditoría, y así su suficiencia y propiedad, para soportar la opinión de auditoría.

El uso de aseveraciones para obtener evidencia de auditoría

La administración es responsable por la presentación razonable de estados financieros que reflejen la naturaleza y operaciones de la entidad. Al representar que los estados fi-

nancieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o se presentan razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, la administración, de modo implícito o explícito, hace aseveraciones respecto del reconocimiento, valuación, presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros y revelaciones relacionadas.

Las aseveraciones que usa el auditor caen dentro de las siguientes categorías:

- Aseveraciones sobre clases de transacciones y eventos por el período que se audita:

■ Ocurriencia — las transacciones y eventos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad.

■ Integridad (completitud) — se han registrado todas las transacciones y eventos que debieran haberse registrado.

■ Exactitud — las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y eventos registrados se han registrado de manera apropiada.

■ Corte (cierre) — las transacciones y eventos se han registrado en el ejercicio contable correcto.

■ Clasificación — las transacciones y eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.

- Aseveraciones sobre saldos de cuentas al final del ejercicio:

■ Existencia — los activos, pasivos e intereses de participación existen.

■ Derechos y obligaciones — la entidad posee o controla los derechos a los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

■ Integridad (completitud) — se han registrado todos los activos, pasivos e intereses de participación que debieran haberse registrado.

■ Valuación y asignación — los activos, pasivos e intereses de participación se incluyen en los estados financieros por los montos apropiados y cualquier ajustes de valuación o asignación resultantes se registran de manera apropiada.

- Aseveraciones sobre presentación y revelación:

■ Ocurrencia y derechos y obligaciones — los eventos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.

■ Integridad — se han incluido todas las revelaciones que debieran haberse incluido en los estados financieros.

■ Clasificación y comprensibilidad — la información financiera se presenta y describe de manera apropiada, y las revelaciones se expresan con claridad.

■ Exactitud y valuación — la información financiera y de otro tipo se revelan razonablemente y por sus montos apropiados.

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

El auditor obtiene evidencia de auditoría para llegar a conclusiones razonables y con las cuales pueda basar la opinión de la au-

ditoría mediante el desempeño de procedimientos de auditoría para:

a. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en la norma como “procedimientos de evaluación del riesgo”),

b. Cuando sea necesario o cuando el auditor haya determinado hacerlo así, hacer pruebas de la efectividad operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las normas como “pruebas de controles”),

c. Detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveración (los procedimientos de auditoría desempeñados para este fin se citan en las normas como “procedimientos sustantivos” e incluyen pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, y procedimientos sustantivos analíticos).

El auditor siempre desempeña procedimientos de evaluación del riesgo con el objeto de dar una base satisfactoria para la evaluación de riesgos a los niveles de estado financiero y de aseveración. Sin embargo, los procedimientos de evaluación del riesgo por sí mismos no dan evidencia suficiente apropiada de auditoría en la cual basar la opinión de auditoría. Se suplementan con procedimientos adicionales de auditoría en forma de

pruebas de controles, cuando sea necesario, y de procedimientos sustantivos.

En este sentido, las pruebas de controles son necesarias en dos circunstancias. Cuando la evaluación del riesgo por el auditor incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles, se requiere que el auditor pruebe dichos controles para soportar la evaluación del riesgo. Además, cuando los procedimientos sustantivos solos no dan evidencia suficiente apropiada de auditoría, se requiere que el auditor desempeñe pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa.

Inspección de registros o documentos

La inspección consiste en examinar registros o documentos, ya sean internos o externos, en forma impresa, electrónica, o en otros medios. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad, dependiendo de su naturaleza y fuente y, en el caso de registros y documentos internos, de la efectividad de los controles sobre su producción. Un ejemplo de inspección usada como prueba de controles es la inspección de registros o documentos para evidencia de autorización.

Inspección de activos tangibles

La inspección de activos tangibles consiste del examen físico de los activos. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría confiable respecto de su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones o la valuación de los activos. La inspección de partidas individuales de inventario ordinariamente acompaña a la observación del conteo de inventario.

Observación

La observación consiste en observar un proceso o procedimiento que se desempeña por otros. Los ejemplos incluyen observación del conteo de inventarios por personal de la entidad y observación del desempeño de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre el desempeño de un proceso o procedimiento, pero está limitada por el momento en que tiene lugar la observación y por el hecho de que el acto de ser observado puede afectar la manera en la cual se desempeña el proceso o procedimiento.

Investigación

La investigación consiste en buscar información de personas bien informadas, tanto en lo financiero como en lo no financiero, en la entidad o fuera de ella. La investigación es un procedimiento de auditoría que se usa de manera extensa en toda la auditoría y a menudo es complementaria al desempeño de otros procedimientos de auditoría. Las investigaciones pueden ir desde investigaciones formales por escrito hasta investigaciones orales informales. Evaluar las respuestas a las investigaciones es una parte integral del proceso de investigación.

Las respuestas a las investigaciones (indagaciones) pueden dar al auditor información que no tenía antes o con evidencia de auditoría que sirve para corroborar. De modo alternativo, las respuestas podrían dar información que era de manera importante de otra información que el auditor haya obtenido, por ejemplo, información respecto de la posibilidad de que la administración haya sobrepasado los controles. En algunos casos, las respuestas a las investigaciones proporcionan una base para que el auditor modifi-

que o desempeñe procedimientos adicionales de auditoría.

Confirmación

La confirmación, que es un tipo específico de investigación, es el proceso de obtener una representación de información o de una condición existente directamente de un tercero. Por ejemplo, el auditor puede buscar confirmación directa de cuentas por cobrar por comunicación con los deudores. Las confirmaciones frecuentemente se usan en relación con saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de los convenios o transacciones que tiene una entidad con terceros; la solicitud de confirmación se diseña para preguntar si se han hecho modificaciones al convenio y, de ser así, cuáles son los detalles relevantes. Las confirmaciones también se usan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, ausencia de un “acuerdo lateral” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos.

Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos consisten de evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros.

Los procedimientos analíticos también abarcan la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de manera importante de las cantidades pronosticadas.

Perspectiva del sector público

Cuando llevan a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor toma en

cuenta el marco de referencia legal y cualquier otra regulación, ordenanzas o directivas ministeriales que afecten al mandato de auditoría y cualquier otro requisito especial de auditoría. Al hacer aseveraciones sobre los estados financieros, la administración afirma que las transacciones y hechos han estado de acuerdo con las leyes o la autoridad apropiada además de las aseveraciones.

Consideraciones adicionales para partidas específicas

La aplicación de las normas y lineamientos proporcionados en esta norma (ayuda al auditor a obtener evidencia de auditoría con respecto de saldos de cuenta específicos de los estados financieros y otras revelaciones consideradas.

Esta norma comprende, entre las más significativas, las siguientes partes:

a. Asistencia a conteo físico del inventario.

La administración ordinariamente establece procedimientos bajo los cuales el inventario es contado físicamente, cuando menos una vez al año, para servir como base para la preparación de los estados financieros o para asegurar la confiabilidad del sistema de inventario perpetuo.

Cuando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario a menos que no sea factible. La asistencia del auditor sirve como prueba de controles o procedimiento sustantivo sobre el inventario dependiendo de la evaluación del

riesgo y el enfoque planeado del auditor. Dicha asistencia hará posible al auditor inspeccionar el inventario, observar el cumplimiento con la operación de procedimientos de la administración para registrar, así como controlar los resultados del conteo y proporcionar evidencia respecto de la confiabilidad de los procedimientos de la administración.

Para obtener evidencia de auditoría de que los procedimientos de la administración están implementados adecuadamente, el auditor deberá observar los procedimientos de los empleados y realizar conteos de prueba. Cuando realice conteos, el auditor deberá poner a prueba tanto la integridad como la exactitud de los registros de conteo, siguiendo el rastro a partidas seleccionadas de dichos registros hasta el inventario físico y partidas seleccionadas del inventario físico a los registros de conteo. El auditor deberá considerar el grado al cual es necesario retener copias de dichos registros de conteo para subsecuentes pruebas y comparación.

Cuando el inventario está bajo custodia y control de una tercera parte, el auditor ordinariamente obtendrá confirmación directa de la tercera parte sobre las cantidades y condición del inventario retenido a nombre de la entidad. Dependiendo de la importancia relativa de este inventario el auditor considerará también: (i) La integridad e independencia de la tercera parte, (ii) Observar, o hacer arreglos para que otro auditor observe el conteo físico del inventario, (iii) Obtener un informe de otro auditor sobre la adecuación del control interno de la tercera parte, para asegurar que el inventario es contado correctamente,

así como salvaguardado adecuadamente, (iv) Inspeccionar la documentación referente al inventario retenido por terceras partes, por ejemplo, recibos de almacén, u obtener confirmación de otras partes cuando dicho inventario ha sido comprometido como colateral.

b. Procedimientos respecto de litigios y reclamaciones.

El litigio y las reclamaciones que involucran a una entidad pueden tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros y así puede requerirse que sea revelado y/o contemplado en los estados financieros.

En este caso, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros. Estos procedimientos incluirían: (i) Hacer investigaciones (indagaciones) apropiadas con la administración, incluyendo la obtención de representaciones, (ii) Revisar minutas (actas) de los encargados del gobierno corporativo y correspondencia con los abogados de la entidad, (iii) Examinar las cuentas de gastos legales, (iv) Usar cualquiera información obtenida respecto del negocio de la entidad, incluyendo información obtenida en discusiones con cualquier departamento legal interno.

El auditor considera el status de los asuntos legales hasta la fecha del dictamen de auditoría. En algunos casos el auditor necesitará obtener de los abogados información actualizada. En ciertas

circunstancias, por ejemplo, donde el asunto es complejo o hay desacuerdo entre la administración y el abogado, puede ser necesario para el auditor reunirse con el abogado para discutir el resultado probable del litigio y las reclamaciones. Dichas reuniones tendrían lugar con permiso de la administración y, preferiblemente, con la asistencia de un representante de la administración.

c. Valuación y revelación de inversiones a largo plazo.

Cuando las inversiones a largo plazo son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su valuación y revelación.

Los procedimientos de auditoría referentes a inversiones a largo plazo por lo común incluyen considerar evidencia respecto a si la entidad tiene la capacidad de continuar reteniendo las inversiones en una base de largo plazo, y discutir con la administración si la entidad continuará reteniendo las inversiones como inversiones a largo plazo y obtener representaciones escritas para tal efecto.

Otros procedimientos ordinariamente incluirían considerar los estados financieros relacionados y otra información como cotizaciones de mercado, que proporcionan una indicación de valor y comparar dichos valores con el monto en libros de las inversiones hasta la fecha del dictamen del auditor. Si dichos valores no exceden los montos en libros, el auditor considerará si se requiere un ajuste. Si hay falta de certeza respecto a si el monto en libros será recupera-

do, el auditor deberá considerar si han sido hechos los ajustes y/o revelaciones apropiados.

d. Información por segmentos.

Cuando la información por segmentos es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su revelación de acuerdo con el marco de referencia para información financiera aplicable.

El auditor considera la información por segmentos con relación a los estados financieros tomados como un todo, y ordinariamente no se requiere aplicar procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos por sí solos. Sin embargo, el concepto de importancia relativa abarca factores tanto cuantitativos como cualitativos y los procedimientos del auditor reconocen esto.

Los procedimientos de auditoría respecto a la información por segmentos consisten ordinariamente en procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría apropiados en las circunstancias. En este caso, el auditor deberá discutir con la administración los métodos usados para determinar la información por segmentos, y considerar si es probable que dichos métodos den como resultado la revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicable y deberá poner a prueba la aplicación de dichos métodos.

Por último, el auditor deberá considerar las ventas, transferencias y cargos inter-

segmentos, la eliminación de montos inter-segmentos, las comparaciones con presupuestos, así como otros resultados esperados, por ejemplo, utilidades de operación como un porcentaje de ventas, la asignación de activos y costos entre segmentos, incluyendo la consistencia con períodos anteriores, junto con la adecuación de las revelaciones respecto a inconsistencias.

Confirmaciones externas

El contexto de esta norma indica, que el auditor deberá determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel aseveración. Al hacer esta determinación, el auditor deberá considerar el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración y cómo reducirá, a un nivel aceptablemente bajo, la evidencia de auditoría de otros procedimientos planeados el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración.

La NIA 500, “Evidencia de auditoría” declara que la confiabilidad de la evidencia de auditoría es influida por su fuente y por su naturaleza, y depende de las circunstancias particulares bajo las que se obtiene. Indica que, aunque reconoce que pueden existir excepciones, puede ser útil la siguiente generalización sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

La evidencia de auditoría es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.

La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable

que la evidencia de auditoría que se obtiene indirectamente o por inferencia.

La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documentada.

La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia de auditoría que dan las fotocopias o facsímiles.

En consecuencia, la evidencia de auditoría en forma de respuestas originales por escrito a solicitudes de confirmación que recibe el auditor directamente de terceros que no están relacionados con la entidad que se audita, cuando se considera en lo individual o acumulativamente con evidencia de auditoría de otros procedimientos de auditoría, puede ayudar a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de representación errónea de importancia relativa para las aseveraciones relacionadas.

En este orden, la confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de una comunicación directa de una tercera parte, en respuesta a una solicitud de información sobre una partida particular que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros. Al decidir a qué grado usar las confirmaciones externas, el auditor considera las características del entorno en que opera la entidad que está siendo auditada y la práctica de los potenciales participantes en el manejo de peticiones de confirmación directa.

Con frecuencia se usan las confirmaciones externas en relación con los saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede pedir confirmación externa de

los términos de convenios o transacciones que tenga una entidad con terceras partes. La solicitud de confirmación se diseña para averiguar si se han hecho modificaciones al convenio, y si es así, cuáles son los detalles relevantes. Las confirmaciones externas pueden también usarse para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, la ausencia de un “convenio lateral” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Otros ejemplos de situaciones donde pueden usarse las confirmaciones externas incluyen las siguientes: (i) Saldos bancarios y otra información de banqueros (ii) Saldos de cuentas por cobrar, (iii) Existencias poseídas por terceras partes en almacenes de depósito para procesamiento o en consignación, (iv) Títulos de propiedad en posesión de abogados o financieros para su salvaguarda o como valores, (v) Inversiones compradas a corredores pero no entregadas a la fecha del balance, (vi) Préstamos de prestadores y (vii) Saldos de cuentas por pagar.

Procedimientos analíticos

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también aplicarse como procedimientos sustantivos.

En materia, “Procedimientos analíticos” significa evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros. Los procedimientos analíticos también abarcan la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas

que son inconsistentes con otra información relevante o se apartan de una manera importante de los montos pronosticados.

Naturaleza y propósito de los procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad como, por ejemplo: Información comparable por períodos anteriores; Resultados anticipados de la entidad, como presupuestos o pronósticos, o expectativas del auditor, como una estimación de la depreciación; Información de una industria similar, como comparación de la razón “ventas de la entidad a cuentas por cobrar” con promedios de la industria, o con otras entidades de tamaño comparable en la misma industria.

Adicionalmente, los procedimientos analíticos también incluyen consideración de relaciones: (i) 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, y (ii) Entre información financiera e información no financiera relevante, como costos de nómina con número de empleados.

Diversos métodos pueden usarse para desempeñar los anteriores procedimientos de auditoría. Éstos van desde simples comparaciones hasta análisis complejos que usan técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos pueden aplicarse a estados financieros consolidados, estados financieros de componentes (como subsidiarias, divisiones o segmentos) y elementos individuales de información financiera. La selección del auditor de los procedimientos de auditoría, métodos y nivel de aplicación es un caso de juicio profesional.

En últimas, los procedimientos analíticos se usan para los siguientes propósitos:

- a. Como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno.
- b. Como procedimientos sustantivos cuando su uso pueda ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalles para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración a un nivel aceptablemente bajo.
- c. Como una revisión general de los estados financieros al final de la auditoría.

Procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno. La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos de la entidad de los que el auditor no tenía conocimiento, y ayudará para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de evaluación del riesgo usan tanto información financiera como no financiera, por ejemplo, la relación entre ventas y superficie del espacio de venta o volumen de mercancías vendidas.

Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

El auditor diseña y desempeña procedimientos sustantivos que respondan a la evaluación relacionada del riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración. Los procedimientos sustantivos del auditor a nivel aseveración pueden derivarse de las pruebas de detalles, de procedimientos analíticos sustantivos, o de una combinación de ambos. La decisión sobre cuáles procedimientos de auditoría usar para lograr un objetivo particular de auditoría, se basa en el juicio del auditor sobre la efectividad y la eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración, a un nivel aceptablemente bajo.

Los procedimientos analíticos sustantivos generalmente son más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos sustantivos se basa en la expectativa de que existan relaciones entre datos y continúen en ausencia de condiciones contrarias conocidas. La presencia de estas relaciones da evidencia de auditoría en cuanto a la integridad, exactitud y ocurrencia de transacciones capturadas en la información producida por el sistema de información de la entidad. Sin embargo, la confianza en los resultados de procedimientos analíticos sustantivos dependerá de la evaluación del auditor del riesgo de que los procedimientos analíticos puedan identificar las relaciones según se esperan cuando, de hecho, existe una representación errónea de importancia relativa.

Confiabilidad de los datos

La confiabilidad de los datos es influida por su fuente y su naturaleza, y depende de las circunstancias bajo las que se obtienen. Al determinar si los datos son confiables para fines de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debe considerar lo siguiente:

- a. Fuente de la información disponible. Por ejemplo, la información ordinariamente es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- b. Comparación de la información disponible. Por ejemplo, los grandes datos de la industria pueden necesitar complementarse para ser comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados.
- c. Naturaleza y relevancia de la información disponible. Por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados que hay que esperar, más que como metas que hay que lograr.
- d. Controles sobre la preparación de la información. Por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.

Evaluar si la expectativa es suficientemente precisa

Al evaluar si la expectativa puede desarrollarse con el objeto de que sea suficientemente precisa para identificar una representación errónea de importancia relativa al nivel deseado de seguridad, el auditor considera factores como los siguientes:

- La exactitud con que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperará mayor consistencia al comparar los márgenes de utilidad bruta de un período con otro que al comparar gastos discretivos, como investigación o publicidad.
- El grado en que puede desagregar la información. Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más efectivos cuando se aplican a información financiera en secciones particulares de una operación, o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de la entidad como un todo.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Por ejemplo, el auditor considera si la información financiera, como presupuestos o pronósticos, y la información no financiera, como el número de unidades producidas o vendidas, está disponible para diseñar procedimientos analíticos sustantivos.

Procedimientos analíticos en la revisión general al final de la auditoría

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en, o cerca del, final de la auditoría al formarse una conclusión general sobre si los estados financieros como un todo son consistentes con el entendimiento del auditor sobre la entidad.

Las conclusiones extraídas de los resultados de estos procedimientos de auditoría tienen

la intención de confirmar las conclusiones formadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros, así como ayudar a la conclusión general en cuanto a lo razonable de los estados financieros. Sin embargo, pueden también identificar un riesgo previamente no reconocido de representación errónea de importancia relativa. En tales circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planeados con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas.

Investigación de partidas inusuales

Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones importantes que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de la predicción de los montos, el auditor deberá investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia de auditoría confirmatoria apropiada.

La investigación de fluctuaciones (variaciones) y relaciones inusuales ordinariamente comienza con averiguaciones con la administración, seguidas por:

(i) La comprobación de las respuestas de la administración, por ejemplo, comparándolas con el entendimiento de la entidad por el auditor y otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría; y (ii) La consideración de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría con base en los resultados de estas averiguaciones, si la administración no puede proporcionar una explicación o si la explicación no se considera adecuada.

Perspectiva del sector público

Las relaciones entre partidas individuales de los estados financieros tradicionalmente consideradas en la auditoría de entidades de negocios, pueden no siempre ser apropiadas en la auditoría de entidades del gobierno u otras entidades no de negocios del sector público; por ejemplo, en muchas de esas entidades del sector público, hay a menudo poca relación directa entre ingresos y gastos. Además, porque el gasto en la adquisición de activos frecuentemente no es capitalizado, puede no haber relación entre gastos en, por ejemplo, inventarios y activos fijos y el monto de los activos reportados en los estados financieros.

Además, en el sector público, pueden no estar disponibles los datos o estadísticas de la industria para fines de comparación. Sin embargo, otras relaciones pueden ser relevantes, por ejemplo, las variaciones en el costo por kilómetro de construcción de caminos o el número de vehículos adquiridos en comparación con vehículos retirados. Donde sea apropiado, debe hacerse referencia a datos y estadísticas de la industria del sector privado. En ciertos casos, puede también ser apropiado que el auditor genere una base de datos interna de información de referencia.

Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas

Este marco menciona, que al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir suficiente evidencia apropiada de

auditoría para cumplir los objetivos de los procedimientos de auditoría.

En estos términos, “Muestreo en la auditoría” (muestreo) implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan una oportunidad de selección. Esto permitirá al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra. El muestreo en la auditoría puede usar un enfoque estadístico o no estadístico.

Para fines de esta norma, “error” significa desviaciones de control, cuando se desempeñan pruebas de control, o representaciones erróneas, cuando se aplican pruebas de detalles. De modo similar, error total se usa para definir la tasa de desviación o una representación errónea total. “Error anómalo” significa un error que surge de un suceso aislado que no es recurrente salvo en ocasiones identificables específicamente y, por tanto, no es representativo de errores en el universo. “Universo” significa el conjunto total de datos de los que se selecciona una muestra y sobre los cuales el auditor desea extraer conclusiones. Por ejemplo, todas las partidas en el saldo de una cuenta o de una clase de transacciones constituyen un universo. Un universo puede dividirse en estratos, o sub-universos, siendo examinado cada estrato por separado. El término universo se usa para incluir el término estrato.

El “riesgo de muestreo” surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra pueda ser diferente de la

conclusión alcanzada si todo el universo se sometiera al mismo procedimiento de auditoría. Hay dos tipos de riesgo en el muestreo:

- a. el riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que los controles son más efectivos de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalles, que no existe un error de importancia relativa cuando en verdad sí exista. Este tipo de riesgo altera la efectividad de la auditoría y es más probable que lleve a una opinión de auditoría inapropiada; y
- b. el riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que los controles son menos efectivos de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalles, en el que existe un error de importancia relativa cuando de hecho no exista. Ese tipo de riesgo afecta la eficiencia de la auditoría, ya que generalmente llevaría a realizar un trabajo adicional para establecer que las conclusiones iniciales fueron incorrectas.

Los complementos matemáticos de estos riesgos son llamados niveles de confianza.

El “riesgo no proveniente de la muestra” surge de factores que causan que el auditor llegue a una conclusión errónea por cualquier razón no relacionada al tamaño de la muestra. Por ejemplo, ordinariamente, el auditor encuentra necesario apoyarse en evidencia de auditoría que es persuasiva más que conclusiva, el auditor podría usar procedimientos inapropiados, o el auditor podría mal interpretar la evidencia y dejar de reconocer un error.

“Unidad de muestreo” significa las partidas individuales que constituyen un universo. Por ejemplo, cheques listados en talones de depósito, partidas de crédito en estados bancarios, facturas de ventas o saldos de deudores, o una unidad monetaria.

“Muestreo estadístico” significa cualquier enfoque al muestreo que tenga las siguientes características: (i) selección aleatoria de una muestra, y (ii) uso de teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición de riesgos de muestreo. Un enfoque de muestreo que no tenga las características mencionadas se considera un muestreo no estadístico.

“Estratificación” es el proceso de dividir un universo en sub-universos, cada uno de los cuales es un grupo de unidades de muestreo que tienen características similares (a menudo, valor monetario).

“Error tolerable” significa el error máximo en un universo que el auditor está dispuesto a aceptar.

De otra parte, el muestreo en la auditoría para pruebas de control es generalmente apropiado cuando la aplicación del control deja evidencia de auditoría de su desempeño (por ejemplo, iniciales del gerente de crédito en una factura de venta indicando aprobación del crédito, o evidencia de autorización de incorporación de información a un sistema de procesamiento de datos basado en una microcomputadora).

Consideraciones del riesgo al obtener evidencia

El riesgo de muestreo y el riesgo no proveniente de muestreo pueden afectar los componentes del riesgo de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo,

cuando se aplican pruebas de control, el auditor puede no encontrar errores en una muestra y concluir que los controles están operando efectivamente, cuando la tasa de error en el universo es, de hecho, inaceptablemente alta (riesgo del muestreo).

También puede haber errores en la muestra, los cuales deja de reconocer el auditor (riesgo no proveniente de la muestra). Con respecto a procedimientos sustantivos, el auditor puede usar una variedad de métodos para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos estarán sujetos a riesgos de muestreo y/o riesgos no provenientes del muestreo. Por ejemplo, el auditor puede escoger un procedimiento analítico inapropiado (riesgo no atribuible al muestreo) o puede encontrar sólo errores menores en una prueba de detalle, cuando, en verdad, el error en el universo es mayor que la cantidad tolerable (riesgo del muestreo). Tanto para las pruebas de control como para las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo puede reducirse incrementando el tamaño de la muestra, mientras que el riesgo que no proviene del muestreo puede reducirse con la planeación, supervisión y revisión adecuadas del trabajo.

Selección de partidas para prueba para reunir evidencia de auditoría

Al diseñar procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados de seleccionar partidas para prueba. Los medios disponibles al auditor son:

- a. Seleccionar todas las partidas (examen del 100%).
- b. Seleccionar partidas específicas.
- c. Muestreo en la auditoría.

La decisión sobre cuál enfoque usar dependerá de las circunstancias y la aplicación de cualquiera de los medios anteriores o una combinación puede ser apropiada en circunstancias particulares. Si bien la decisión sobre cuáles medios o combinaciones de medios a usar se hace con base en el riesgo de auditoría y en la eficiencia de la auditoría, el auditor necesita sentirse satisfecho de que los métodos usados son efectivos para proporcionar evidencia suficiente para cumplir con los objetivos del procedimiento de auditoría.

Enfoques de muestreo estadístico contra no estadístico

La decisión sobre si usar o no un enfoque de muestreo estadístico o no estadístico es un asunto para juicio del auditor respecto de la manera más eficiente de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en las circunstancias particulares. Por ejemplo, en el caso de pruebas de control, el análisis del auditor de la naturaleza y causa de errores a menudo será más importante que el análisis estadístico de simplemente la presencia o ausencia (o sea, el conteo) de errores. En tal situación, el muestreo no estadístico puede ser el más apropiado.

Cuando se aplica el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse usando ya sea la teoría de la probabilidad o el juicio profesional. Más aún, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre los enfoques estadístico y no estadístico. A menudo, si bien el enfoque adoptado no cumple con la definición de muestreo estadístico, se usan elementos de un enfoque estadístico, por ejemplo, el uso de selección al azar usando números aleatorios generados por computadora. Sin embargo, sólo cuando el enfoque adoptado tiene las características de muestreo estadís-

tico son válidas las mediciones estadísticas del riesgo de muestreo.

Diseño de la muestra

Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar los objetivos del procedimiento de auditoría y los atributos del universo del cual se extraerá la muestra. El auditor debe considerar primero los objetivos específicos a lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que es probable que cumplan mejor dichos objetivos. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relacionadas con dicha evidencia, ayudarán al auditor a definir qué constituye un error y qué universo usar para el muestreo.

El auditor debe considerar qué condiciones constituyen un error por referencia a los objetivos de la prueba. Una comprensión clara de qué constituye un error es importante para asegurar que todas, y solamente, aquellas condiciones que son relevantes a los objetivos de la prueba se incluyan en la proyección de errores. Por ejemplo, en un procedimiento sustantivo relacionado a la existencia de cuentas por cobrar, como la confirmación, los pagos hechos por el cliente antes de la fecha de confirmación, pero recibidos poco después de dicha fecha por el cliente no se consideran un error. También un mal asiento entre cuentas del cliente no afecta al saldo total de cuentas por cobrar. Por lo tanto, no es apropiado considerar esto un error al evaluar los resultados de la muestra de este procedimiento particular, aún si pudiera tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, tales como la evaluación de la probabilidad de fraude o lo adecuado de la estimación para cuentas dudosas.

Quando lleva a cabo pruebas de control, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en el universo que se somete a prueba. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor del diseño de los controles relevantes y si se han implementado o en el examen de un pequeño número de partidas del universo. De modo similar, para pruebas de detalle, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar del monto del error esperado en el universo. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar una muestra de auditoría y determinar el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si la tasa esperada de error es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de control. Sin embargo, al llevar a cabo pruebas de detalles, si la cantidad esperada de error es alta, puede ser apropiado el examen del 100% o la revisión de una muestra bastante grande.

Tamaño de la muestra

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor deberá considerar si el riesgo de muestreo se reduce a un nivel aceptablemente bajo. El tamaño de la muestra es afectado por el nivel del riesgo de muestreo que el auditor esté dispuesto a aceptar. Mientras más bajo el riesgo que esté dispuesto a aceptar el auditor, mayor necesitará ser el tamaño de la muestra. Esta última puede determinarse por la aplicación de una fórmula basada estadísticamente o mediante el ejercicio de juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias.

Selección de la muestra

El auditor deberá seleccionar partidas para la muestra con la expectativa de que todas las unidades de muestreo en el universo ten-

gan una oportunidad de selección. El muestreo estadístico requiere que las partidas de la muestra sean seleccionadas al azar de modo que cada unidad de muestreo tenga oportunidad de ser seleccionada. Las unidades de muestreo podrían ser partidas físicas (tales como facturas) o unidades monetarias. Con el muestreo no estadístico, un auditor usa juicio profesional para seleccionar las partidas para una muestra. Dado que el propósito del muestreo es obtener conclusiones sobre el universo total, el auditor seleccionará una muestra representativa escogiendo partidas de la muestra que tengan características típicas del universo, y la muestra necesitará ser seleccionada de modo que se evite la parcialidad. Los métodos principales de selección de muestras son el uso de tablas de números al azar o programas de computación, selección sistemática y selección al tanteo.

Evaluación de los resultados de la muestra

El auditor deberá evaluar los resultados de la muestra para determinar si la evaluación preliminar de la característica relevante del universo se confirma o necesita ser revisada. En el caso de una prueba de controles, una tasa de error inesperadamente alta en la muestra puede llevar a un incremento en el nivel evaluado de riesgo de control, a menos que se obtenga evidencia adicional que soporte la evaluación inicial. En el caso de pruebas de detalles, una cantidad inesperadamente alta de error en una muestra puede causar que el auditor estime que el saldo dé cuenta o clase de transacciones es una representación errónea de importancia relativa, en ausencia de mayor evidencia de auditoría de que no existe ninguna representación errónea de importancia relativa.

Si la evaluación de los resultados de la muestra indica que la evaluación preliminar de la

característica relevante del universo necesita revisarse, el auditor puede:

- a. Pedir a la administración que investigue los errores identificados y el potencial de errores adicionales, y que registre los ajustes necesarios.
- b. Modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, en el caso de una prueba de control, el auditor podría ampliar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.
- c. Considerar el efecto en el dictamen de auditoría.

Representaciones de la administración

El propósito de esta norma es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso de representaciones de la administración como evidencia de auditoría, los procedimientos que se deben aplicar para evaluar y documentar las representaciones de la administración y las medidas a tomar si la administración se rehúsa a proporcionar representaciones apropiadas.

En este sentido, el auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia relevante para informes financieros, y que ha aprobado los estados financieros. El auditor puede obtener evidencia del reconocimiento de la administración de dicha responsabilidad y aprobación a través de actas importantes de reuniones de directorio u organismo similar; también podrían hacerlo obteniendo

una representación por escrito de la administración o una copia firmada de los estados financieros.

Las representaciones de la administración no pueden sustituir a otras evidencias de auditoría que el auditor pudiera razonablemente esperar que esté disponible. Por ejemplo, una representación de la administración respecto del costo de un activo no sustituye la evidencia de auditoría de dicho costo, que el auditor esperaría normalmente obtener. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de un asunto que tenga, o pueda tener, un efecto de importancia sobre los estados financieros y se esperaría que dicha evidencia esté disponible, esto constituirá una limitación en el alcance de la auditoría, aún si se ha recibido una representación de la administración sobre el asunto.

En ciertos casos una representación de la administración puede ser la única evidencia de auditoría que puede esperarse razonablemente que esté disponible. Por ejemplo, el auditor no esperaría necesariamente que otra evidencia de auditoría estuviera disponible para corroborar la intención de la administración de retener una inversión específica para una plusvalía a largo plazo. Si una representación de la administración se contradice por otra evidencia de auditoría, el auditor debería investigar las circunstancias y, cuando sea necesario, reconsiderar la confiabilidad de otras representaciones hechas por la administración.

Uso del trabajo de otro auditor

El propósito de esta norma es el de establecer normas y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad, usa el trabajo de

otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad. Esta norma no trata de aquellos casos donde dos o más auditores son nombrados como auditores conjuntos ni trata de la relación del auditor con el auditor antecesor.

Además, cuando el auditor principal determina que los estados financieros de un componente no son significativos, no se aplican las normas de la presente. Sin embargo, se deberían considerar los procedimientos descritos en la presente norma cuando varios componentes no son significativos en sí mismos, pero en conjunto son significativos. Cuando el auditor principal utiliza el trabajo de otro auditor, el auditor principal debería determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor.

- Definiciones en la norma

“Auditor principal” significa el auditor con la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando esos estados incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

“Otro auditor” significa un auditor, distinto del auditor principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que está incluida en los estados financieros auditados por el auditor principal. Otros auditores incluyen firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no y corresponsales, así como auditores que no tengan relación.”

“Componente” significa una división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados

financieros auditados por el auditor principal.

Aceptación como auditor principal

El auditor debe considerar si la propia participación del auditor es suficiente para poder actuar como el auditor principal. Para este fin, el auditor principal debería considerar: (i) la importancia relativa de la porción de los estados financieros que audita el auditor principal, (ii) el grado de conocimiento del auditor principal sobre el negocio de los componentes, (iii) el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros de los componentes auditados por el otro auditor, y (iv) la realización de procedimientos adicionales según lo establecido en la norma respecto de los componentes auditados por el otro auditor, cuya consecuencia sea que el auditor principal tenga una importante participación en dicha auditoría.

División de la responsabilidad

Si bien se considera deseable el cumplimiento con los lineamientos precedentes, los reglamentos locales de algunos países permiten a un auditor principal basar su opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados en su conjunto únicamente con base en el informe de otro auditor respecto de la auditoría de uno o más componentes. Cuando el auditor principal lo hace así, el dictamen del auditor principal debería declarar este hecho claramente y debería indicar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor.

Perspectiva del sector público

Los principios básicos de esta norma aplican a la auditoría de los estados financieros en

el sector público, sin embargo, guías complementarias sobre consideraciones adicionales se requieren cuando se usa el trabajo de otros auditores en el sector público. Por ejemplo, el auditor principal en el sector público tiene que asegurar que, cuando la legislación ha establecido que se cumpla con un conjunto particular de normas de auditoría, el otro auditor ha cumplido con dichas normas.

Consideración del trabajo de auditoría interna

El propósito de este marco es el de establecer normas y proporcionar lineamientos a los auditores externos para considerar el trabajo de auditoría interna. Esta norma no trata los casos en los que el personal de auditoría interna ayuda al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos de auditoría estipulados en la misma solo se deben aplicar a las actividades de auditoría interna que sean relevantes a la auditoría de los estados financieros.

El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

“Auditoría interna” es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio para la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, monitorear el control interno. Si bien el auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, ciertas partes del trabajo de auditoría interna; pueden ser útiles para el auditor externo.

Alcance y objetivos de la auditoría interna

El alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de su administración. Ordinariamente, las actividades de auditoría interna incluyen uno o más de los siguientes puntos:

- a. Monitoreo del control interno. Establecer el control interno adecuado es responsabilidad de la administración, la cual demanda una atención apropiada en forma permanente. La administración normalmente asigna una responsabilidad específica a la auditoría interna de revisar los controles, monitorear su operación y recomendar las mejoras pertinentes.
- b. Examinar la información financiera y operativa. Esto puede incluir la revisión de los medios usados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información y la investigación específica de partidas individuales, incluyendo pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
- c. Revisar la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones, incluyendo los controles no financieros de una entidad.
- d. Revisar el cumplimiento de las leyes, reglamentaciones y otros requerimientos externos y con políticas y directivas de la administración y otros requisitos internos.

Uso del trabajo de un experto

En este marco, el objetivo es el de establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría. Cuando se use el trabajo desempeñado por un experto, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

“Experto” significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto de la contabilidad y la auditoría. La educación y experiencia del auditor capacitan al auditor a ser conocedor de los asuntos de negocios en general, pero no se espera que el auditor tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra profesión u ocupación, tal como un actuario o un ingeniero.

Un experto puede ser: (i) Contratado por la entidad, (ii) Contratado por el auditor, (iii) Empleado por la entidad, o (iv) Empleado por el auditor. Cuando el auditor usa el trabajo de un experto empleado por la firma de auditoría, el auditor podrá depender de los sistemas de reclutamiento y entrenamiento de la firma que determinan las capacidades y competencia de dicho experto.

Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto

Para lograr una comprensión de la entidad y aplicar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados, el auditor puede necesitar obtener, conjuntamente con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Son ejemplos:

- Valuaciones de ciertos tipos de activos, por ejemplo, terreno y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte, y piedras preciosas.
- Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, por ejemplo minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de planta y maquinaria.
- Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados, por ejemplo, una valuación actuarial.
- La medición de trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo.
- Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

Cuando se determine la necesidad de usar el trabajo de un experto, el auditor debe considerar: (i) El conocimiento y experiencia previa del equipo del trabajo sobre el asunto que se considera; (ii) El riesgo de representación errónea de importancia relativa basado en la naturaleza, complejidad, e importancia relativa del asunto que se considera; y (iii) La cantidad y calidad de otra evidencia de auditoría que se espera obtener.

Alcance del trabajo del experto

El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los fines de la auditoría. Puede obtenerse evidencia de auditoría mediante una revisión de los términos de referencia que a menudo se fijan en las instrucciones de la entidad al experto.

Dichas instrucciones al experto pueden cubrir asuntos como:

- Los objetivos y alcance del trabajo del experto.
- Un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe del experto cubra.
- El uso que el auditor piensa dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes de la identidad del experto y del grado de participación.
- El grado de acceso del experto a los registros y archivos apropiados.
- La aclaración de la relación del experto con la entidad, si la hubiera.
- Confidencialidad de la información de la entidad.
- Información respecto de los supuestos y métodos que se piensa usar por el experto y su consistencia con los usados en períodos anteriores.

En caso de que estos asuntos no se expongan claramente en instrucciones escritas al experto, el auditor puede necesitar comunicarse con el experto directamente para obtener evidencia de auditoría a este respecto. Para obtener una comprensión de la entidad, el auditor también considera si ha de incluir al experto en la discusión del equipo del trabajo, sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a las distorsiones de importancia relativa.

Referencia a un experto en el dictamen del auditor

Cuando emite un dictamen de auditor sin salvedad, el auditor no debería referirse al trabajo de un experto. Dicha referencia podría ser malentendida como una calificación de la opinión del auditor o una división de la responsabilidad, ninguna de las cuales es la intención.

Si como resultado del trabajo de un experto, el auditor decide emitir un dictamen de auditor modificado, en algunas circunstancias puede ser apropiado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse a, o describir el trabajo del experto (incluyendo la identidad del experto y el grado de participación del experto). En estas circunstancias, el auditor debería obtener el permiso del experto antes de hacer dicha referencia. Si el permiso es negado y el auditor cree que es necesaria una referencia, el auditor puede necesitar buscar asesoramiento legal.

Dictamen del auditor

El propósito de esta Norma de Auditoría (NA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el dictamen del auditor independiente, emitido como resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable. También da guías sobre los asuntos que el auditor considera para formarse una opinión sobre dichos estados financieros.

Esta NA trata las circunstancias en que el auditor puede expresar una opinión no califica-

da (sin salvedades) y no es necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. La NA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente establece normas y proporciona lineamientos sobre las modificaciones a este dictamen para un énfasis de asunto, una opinión calificada (con salvedades), una abstención de opinión o una opinión adversa.

El Dictamen del auditor sobre los estados financieros

El dictamen del auditor deberá contener una expresión clara de la opinión del auditor sobre los estados financieros. A menos que la ley o regulación requiera usar una redacción diferente, la opinión del auditor sobre un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera que están destinados para lograr una presentación razonable (para propósitos de esta NA, los “estados financieros”), declara si los estados financieros “expresan un punto de vista verdadero y razonable” y si “están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos,” de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Estas frases, “expresan un punto de vista verdadero y razonable” y “están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos”, son equivalentes. ¿Cuál de ellas se utiliza en alguna jurisdicción particular? Ése es un asunto que lo determina la ley o las regulaciones que gobiernan la auditoría de estados financieros en dicha jurisdicción, o la práctica establecida en esa jurisdicción.

Aunque el auditor pueda estar obligado a usar la redacción establecida, las responsabilidades del auditor para la formación de la opinión, según se describen en esta NA, siguen siendo las mismas. Cuando la redacción establecida por ley o regulación difiere de manera importante, el auditor cuidadosamente considera

si puede haber un riesgo de que los usuarios pudieran malentender la seguridad que se obtiene en una auditoría de estados financieros. Por ejemplo, la redacción podría transmitir a los lectores que el auditor está atestiguando sobre la exactitud de los montos de los estados financieros, en lugar de expresar una opinión sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todos los aspectos significativos. En tales circunstancias, el auditor considera si el riesgo de malentendidos puede mitigarse mediante la explicación apropiada en el dictamen del auditor (Consultar NA 701).

Otras responsabilidades de informar

El auditor puede tener responsabilidades adicionales de reportar sobre otros asuntos que sean complementarios a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros. Por ejemplo, puede pedirse al auditor que reporte ciertos asuntos, si llegan a su atención, durante el curso de la auditoría de los estados financieros. De manera alternativa, puede pedirse al auditor que desempeñe e informe sobre procedimientos de auditoría adicionales, o que exprese una opinión sobre asuntos específicos, como lo adecuado de los libros y registros de contabilidad. Las normas de auditoría de la jurisdicción, con frecuencia, proporcionaran guías sobre las responsabilidades del auditor con respecto a responsabilidades específicas adicionales de informar en esa jurisdicción.

Comparativos (estados financieros comparativos)

El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría de que los estados financieros comparativos cumplen con los requisitos del marco de referencia

relevante para información financiera. Esto implica que el auditor evalúa si: (i) las políticas contables del período anterior son consistentes con las del período actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados, y (ii) las cifras del período anterior presentadas concuerdan con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados.

Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor entrante valora si los estados financieros comparativos cumplen con las condiciones del párrafo anterior y también sigue los lineamientos de NA 510 “Trabajos Iniciales. Balances de Apertura.” Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor entrante, no obstante, valora si los estados financieros comparativos cumplen con las condiciones especificadas (mencionadas anteriormente) y también sigue los lineamientos de NA 510.

Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea de importancia relativa en las cifras del año anterior, al llevar a cabo la auditoría del período actual, el auditor lleva a cabo los procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

Dictámenes

Cuando los comparativos sean presentados como estados financieros comparativos, el auditor deberá emitir un dictamen en el que los comparativos sean identificados específicamente porque la opinión del auditor se emite en forma individual sobre los estados financieros de cada período presentado. Dado que el dictamen del auditor sobre los estados financieros comparativos se aplica a los estados financieros individuales presenta-

dos, el auditor puede expresar una opinión calificada o adversa, abstención de opinión, o puede incluir un párrafo de énfasis de asunto con respecto de uno o más de los estados financieros por uno o más períodos, mientras que emite un dictamen diferente sobre los otros estados financieros. Al dictaminar sobre los estados financieros del período anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual, si la opinión sobre los estados financieros de dicho período anterior es diferente de la opinión previamente expresada, el auditor deberá revelar las razones sustanciales de la opinión diferente en un párrafo de énfasis sobre el tema. Esto puede suceder cuando el auditor se da cuenta de circunstancias o eventos que afecten en forma de importancia relativa a los estados financieros de un período anterior durante el curso de la auditoría del período actual.



Normas internacionales de auditoría



**FUNDACIÓN UNIVERSITARIA
DEL ÁREA ANDINA**

Presencia Jurídica Pasa: 22218 Vireducación (Dic. 9-89)

Introducción

A lo largo del curso, se han venido desarrollando en detalle los estándares internacionales de auditoría que nos han permitido identificar, comprender e interpretar algunos apartes de cada norma con el propósito de consolidar nuestro conocimiento acerca de las normas internacionales de auditoría vigentes.

En este sentido y considerando que la información contable como financiera de las entidades deben construirse de forma transparente y entendible, las NIAS se convierten en un instrumento eficiente y efectivo para el ejercicio del auditor. No obstante, su clasificación permite analizar un contexto detallado para cada una de las adopciones auditables en el marco de los principios que rigen la contabilidad.

Así las cosas, en este capítulo se expondrán para su comprensión e interpretación las áreas especializadas a que hace referencia las NIAs así como las declaraciones de auditoría vigentes con el propósito de identificar y clarificar las actuaciones pertinentes en el ejercicio de la auditoría por parte del contador público.

Recomendaciones metodológicas

Las actividades a desarrollar para cumplir con el objetivo de la unidad son:

1. Aprendizaje autónomo, donde el estudiante debe: desarrollar lecturas y cuestionarios de autoevaluación.
2. Aprendizaje colaborativo, donde los estudiantes trabajaran en grupos, construirán y entregarán relatos respecto de foros o debates de las socializaciones realizadas.
3. Aprendizaje tutorial, donde el docente-tutor realiza un acompañamiento virtual en cada actividad (esta puede ser individual o grupal).

En dichos momentos, la comunicación se realizará mediante diferentes medios como (e-mail, chat, entre otros) con el acompañamiento del docente-tutor.

En este sentido, la unidad se desarrollará mediante:

- Tutorías temáticas por el docente.
- Lecturas e informes bibliográficos.
- Foros virtuales.

Desarrollo temático

Áreas especializadas

Dictamen del auditor sobre compromisos de propósito especial

En concordancia con el documento de NIAs emitido por el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia (CAUB) (2010), el propósito de esta Norma de Auditoría (NA) es establecer normas y proporcionar lineamientos en conexión con trabajos de auditoría de propósito especial, incluyendo:

- Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilidad.
- Un componente de un juego completo de estados financieros con propósito general o con propósito especial, como un sólo estado financiero, cuentas especificadas, elementos de cuentas, o partidas en un estado financiero.
- Cumplimiento con convenios contractuales.
- Estados financieros resumidos.

Esta NA no aplica a trabajos de revisión, de procedimientos convenidos de antemano o de compilación. Por esto, el auditor deberá revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión de opinión por escrito.

En consecuencia, la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo por desempeñar en un trabajo de auditoría con propósito especial va-

riará con las circunstancias. Antes de emprender un trabajo de auditoría con propósito especial, el auditor deberá asegurarse de que hay un acuerdo con el cliente en cuanto a la naturaleza exacta del trabajo y la forma y contenido del dictamen que se va a emitir.

Al planear el trabajo de auditoría, el auditor necesitará un claro entendimiento del propósito para el que va a usarse la información sobre la que se está dictaminando, y quién es probable que la use. Para evitar la posibilidad de que el dictamen del auditor se use para fines para los que no está destinado, el auditor puede desear indicar en el dictamen el propósito para el que se prepara el dictamen y cualquier restricción sobre su distribución y uso.

El dictamen del auditor sobre un trabajo de auditoría de propósito especial, excepto para un dictamen sobre estados financieros resumidos, deberá incluir los siguientes elementos básicos, normalmente en el siguiente esquema:

- a. Título (que puede ser apropiado usar el término “Auditor Independiente” en el título para distinguir el dictamen del auditor, de los informes que podrían emitir otros, como funcionarios de la entidad, o de los dictámenes de otros auditores que pueden no tener que observar los mismos requisitos éticos que el auditor independiente).
- b. Destinatario.
- c. Párrafo de apertura o introductorio, que incluya:
 - (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 sobre el alcance (que describa la naturaleza de la auditoría): (i) la referencia a las NAs aplicables a trabajos de auditoría de propósito especial o a las normas o prácticas nacionales relevantes y (ii) una descripción del trabajo que realizó el auditor.
- e.** Párrafo de opinión que contenga una expresión de opinión sobre la información financiera.
- f.** Fecha del dictamen.
- g.** Dirección del auditor.
- h.** Firma del auditor.
- i.** Se sugiere una medida de uniformidad en la forma y contenido del dictamen del auditor porque facilita el entendimiento del lector. En el caso de información financiera que una entidad va a ofrecer a las autoridades del gobierno, a fiduciarios, aseguradores y otras entidades, puede haber un formato prescrito para el dictamen del auditor. Estos formatos prescritos pueden no conformarse a los requisitos de esta NA. 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 pide dictaminar en un formato prescrito, el auditor deberá considerar la sustancia y redacción del dictamen prescrito y, cuando sea necesario, deberá hacer los cambios apropiados para conformarse a los requisitos de esta NA, ya sea volviendo a redactar la forma o anexando un dictamen separado.

Dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilidad

Una base integral de contabilidad comprende un conjunto de criterios que se usan para preparar los estados financieros que se aplican a todas las partidas importantes y que tienen una base sustancial. Como se discute en la NA 200 “Objetivos y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros”, los estados financieros, que no están preparados para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios pueden estar preparados para cumplir con necesidades de información financiera de usuarios específicos.

Las necesidades de información de estos usuarios determinarán el marco de referencia de información financiera aplicable en tales circunstancias (a las cuales se hace referencia en la presente NA como “otra base integral de contabilidad”). Los estados financieros preparados de acuerdo con estos marcos de referencia de información financiera pueden ser los únicos estados financieros preparados por una entidad y, en tales circunstancias, a menudo los utilizan otros usuarios además de aquéllos para quienes se diseña el marco de referencia de información financiera.

Pese a la amplia distribución de los estados financieros en dichas circunstancias, para fines de las NA, éstos se siguen considerando como diseñados para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Además, aunque no estén identificados los usuarios específicos, los estados financieros que

se preparan de acuerdo con un marco de referencia que no esté diseñado para lograr una presentación razonable también se consideran como preparados de acuerdo con otra base integral de contabilidad. Los ejemplos de marcos de referencia de información financiera que están diseñados para atender las necesidades de usuarios específicos incluyen:

- La base de contabilidad relacionada con los impuestos para un juego de estados financieros que acompañan la declaración de impuestos de una entidad.
- La base de contabilidad por entradas y salidas de efectivo para información sobre los flujos de efectivo que los acreedores le pueden pedir a una empresa que prepare.
- Las disposiciones de información financiera de una dependencia reguladora del gobierno para un juego de estados financieros preparados para fines de regulación.

Dictámenes sobre un componente de los estados financieros

Puede pedirse al auditor que exprese una opinión sobre uno o más componentes de los estados financieros, por ejemplo, un solo estado financiero, como un balance general, cuentas por cobrar, inventario, el cálculo del bono de un empleado o una provisión para impuestos sobre la renta. El componente podría prepararse para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos y tener una distribución limitada, o puede dirigirse a cumplir las necesidades de información de una amplia gama de usuarios y, por tanto, prepararse de acuerdo con los requisitos relevantes de un marco de referencia de información financiera aplicable. Este tipo de trabajo puede ser considerado como un trabajo separado o junto 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 en conjunto y, en consecuencia, el auditor deberá expresar una opinión sólo respecto de si el componente auditado está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base de contabilidad identificada.

Muchas partidas de los estados financieros están interrelacionadas, por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar, e inventario y cuentas por pagar. Consecuentemente, cuando reporte sobre un componente de los estados financieros, el auditor a veces no podrá considerar la materia 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 pudieran afectar en una forma de importancia relativa a la información sobre la que se va a expresar la opinión de auditoría.

El auditor debe considerar el concepto de importancia relativa en relación con el componente de los estados financieros sobre los que se informa. Por ejemplo, un saldo de una cuenta particular da una base menor contra la cual medir la importancia relativa en comparación con los estados financieros tomados en conjunto. Consecuentemente, el examen del auditor normalmente será más extenso que si el mismo componente fuera a auditarse en conexión con un dictamen sobre los estados financieros completos.

Así, el dictamen del auditor sobre un componente de los estados financieros deberá incluir

una declaración que indique el marco de referencia de información financiera aplicable de acuerdo con el cual se presenta el componente o que se refiera a un acuerdo que especifique la base de contabilidad que utiliza. La opinión deberá declarar si el componente está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable o con la base de contabilidad identificada.

Dictámenes sobre cumplimiento con convenios contractuales

Puede pedirse al auditor que informe sobre el cumplimiento de una entidad con ciertos aspectos de convenios contractuales, como certificados de emisión de bonos o convenios de préstamos. Estos convenios normalmente requieren que la entidad cumpla varios compromisos que implican asuntos como pagos de interés, mantenimiento de determinados índices financieros, restricción de pagos de dividendos y el uso de los productos de ventas de propiedades.

Los trabajos para expresar una opinión en cuanto al cumplimiento de una entidad con convenios contractuales deberán emprenderse sólo cuando los aspectos generales del cumplimiento se relacionen con asuntos contables y financieros dentro del alcance de la competencia profesional del auditor. Sin embargo, cuando hay asuntos particulares que forman parte del trabajo que estén fuera de la pericia del auditor, el auditor debiera considerar el uso del trabajo de un experto. El informe deberá declarar si, en opinión del auditor, la entidad ha cumplido con las condiciones particulares del convenio.

Dictámenes sobre estados financieros resumidos

Una entidad puede preparar estados financieros que resuman sus propios anuales auditados con el fin de informar a grupos de usuarios interesados únicamente en relación con aspectos destacados de la situación financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones. Ahora, a menos que el auditor haya expresado una opinión de auditoría sobre los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos, el auditor no deberá dictaminar sobre estados financieros resumidos.

Los estados financieros resumidos se presentan con menos detalle que los estados financieros anuales auditados. Por lo tanto, estos estados financieros necesitan indicar claramente la naturaleza resumida de la información y advertir al lector de que, para mejor entendimiento de la posición financiera de una entidad y los resultados de sus operaciones, los estados financieros resumidos deben leerse junto con los estados financieros más recientes de la entidad auditados, que incluyen todas las revelaciones que requiere un marco de referencia de información financiera relevante.

En cuestiones de forma, los estados financieros resumidos necesitan titularse de modo apropiado para identificar los estados financieros auditados de los que se han derivado, por ejemplo, “Información financiera resumida preparada con los estados financieros auditados por el año que finalizó el 31 de diciembre del año ‘x’”. Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere el marco de referencia de información financiera utilizado para los estados financieros anuales auditados. En consecuencia, el auditor no utiliza una redacción como “verdadero y razonable” o “presentados razonablemente, respecto

de todo lo importante”, cuando expresa una opinión sobre estados financieros resumidos.

En últimas, el dictamen del auditor sobre estados financieros resumidos deberá incluir los siguientes elementos básicos normalmente en la siguiente estructura:

- a. Título.
- b. Destinatario;
- c. Identificación de los estados financieros auditados de los que se derivan los estados financieros resumidos.
- d. Referencia a la fecha del dictamen de auditoría sobre los estados financieros sin resumir y el tipo de opinión que se da en dicho dictamen.
- e. Opinión sobre si la información de los estados financieros resumidos es consistente con los mismos auditados de los que se deriva. Cuando el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros sin resumir pero queda satisfecho con la presentación de los estados financieros resumidos, el dictamen de auditor de deberá declarar que, aunque sean consistentes con los estados financieros sin resumir, los estados financieros resumidos se derivaron de estados financieros sobre los que se emitió un dictamen modificado del auditor.
- f. Una declaración o referencia a la nota dentro de los estados financieros resumidos, que indica que para una mejor comprensión del desempeño financiero de una entidad y de su situación financiera y del alcance de la auditoría desarrollada, los estados financieros resumidos debieran leerse conjuntamente con los estados financieros sin resumir y con el correspondiente dictamen de auditoría.

g. Fecha del dictamen.

h. Dirección del auditor.

i. Firma del auditor.

Perspectiva del sector público

Algunos de los trabajos considerados “trabajos de auditoría con propósito especial” en el sector privado no son con propósito especial en el sector público. Por ejemplo, los dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilidad distinta de las NC o de otras normas, normalmente son la norma y no la excepción en el sector público. Hay que tomar nota de esto y dar lineamientos al auditor en su responsabilidad para evaluar si las políticas contables darán como resultado una información errónea. Un factor que también hay que considerar es que los dictámenes de auditoría del sector público son normalmente documentos públicos y, por lo tanto, no es posible restringir el dictamen a usuarios específicos.

El examen de Información financiera prospectiva

En la traducción realizada por el Colegio de Contadores Públicos de Perú (2010), el propósito de esta Norma Internacional sobre Compromiso de Aseguramiento (NICA) es el establecer normas y proporcionar una guía sobre los compromisos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva incluyendo los procedimientos para el examen de las mejores estimaciones y presunciones hipotéticas. Está NICA no aplica al examen de información financiera prospectiva expresada en términos generales o narrativos, como la que aparece en las memorias anuales de una orga-

nización, aunque muchos de los procedimientos explicados aquí puedan ser adecuados para dicho examen.

En un compromiso para examinar información financiera prospectiva, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y relevante sobre sí:

- a.** Las mejores estimaciones utilizadas por la administración, que sustentan la información financiera prospectiva, son razonables y en el caso de presunciones hipotéticas, si los mismos son consistentes con el propósito de la información.
- b.** La información financiera prospectiva ha sido preparada en forma apropiada sobre la base de las estimaciones.
- c.** La información financiera prospectiva está apropiadamente presentada y todas las estimaciones de importancia relativa ha sido adecuadamente reveladas, incluyendo una clara indicación sobre si son las mejores estimaciones o presunciones hipotéticas.
- d.** La información financiera prospectiva está preparada sobre una base consistente con los estados financieros históricos, usando principios de contabilidad apropiados.

Para este marco, “Información financiera prospectiva” significa información financiera basada en estimaciones sobre eventos que pueden ocurrir en el futuro y posibles acciones de una organización. Es altamente subjetiva en naturaleza y su preparación requiere el ejercicio de considerable criterio. La información financiera prospectiva puede tomar la forma de pronóstico, una proyección o una combinación de ambos, por ejemplo, un pronóstico de un año más una proyección de cinco años.

Un “pronostico” significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de estimaciones respecto de eventos futuros que la administración espera que tengan lugar y de las acciones que la administración espera emprender a la fecha en que la información es preparada (las mejores estimaciones); Una “proyección” significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de: (i) Presunciones hipotéticas sobre sucesos eventos y acciones de la administración que no necesariamente se espera que tengan lugar, como cuando algunas organizaciones están en fase de arranque o está considerando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o (ii) Una mezcla de las mejores estimaciones y presunciones hipotéticas.

Dicha información ilustra las posibles consecuencias a la fecha en que la información es preparada si los eventos y acciones ocurrieran (un caso hipotético de “qué si así ocurriera.”)

La información financiera prospectiva puede incluir estados financieros o uno o más elementos de estados financieros y puede ser preparada: (i) Como una herramienta interna de la administración, por ejemplo, para ayudar a evaluar una posible inversión de capital; o (ii) Para distribución a terceros en, por ejemplo: Un folleto que proporciona a inversionistas potenciales información acerca de las expectativas futuras, un informe anual para proporcionar información a los accionistas, organismos reguladores y otros interesados y un documento para información de los acreedores el cual puede incluir, por ejemplo, flujos de caja proyectados.

El aseguramiento del auditor respecto de la información financiera prospectiva

La información financiera prospectiva se refiere a eventos y acciones que todavía no han ocurrido y pueden no ocurrir. Si bien puede

haber evidencia disponible para sustentar las estimaciones sobre las que se basa la información financiera prospectiva, dicha evidencia está generalmente orientada hacia el futuro y, por lo tanto, es especulativa por naturaleza, a diferencia de la evidencia normalmente disponible en la auditoría de información financiera histórica. El auditor no está, por lo tanto, en posición de expresar una opinión sobre si los resultados mostrados en la información financiera prospectiva serán logrados.

Más aún, dados los tipos de evidencia disponibles al evaluar las estimaciones sobre las que se basa la información financiera prospectiva, puede ser difícil para el auditor, obtener un nivel de aseguramiento razonable para proporcionar una opinión positiva de que las estimaciones se presentan sin errores importantes. Consecuentemente, en esta NICA, cuando se dictamine sobre la razonabilidad de las estimaciones de la administración el auditor proporciona sólo un nivel moderado de aseguramiento. Sin embargo, cuando a criterio del auditor se ha obtenido un nivel apropiado de satisfacción, el auditor no está impedido de expresar una opinión positiva respecto de las estimaciones.

Aceptación del compromiso antes de aceptar un compromiso para examinar información prospectiva, el auditor deberá considerar, entre otras cosas:

- El uso que se intenta dar a la información.
 - Si la información será para distribución general o limitada.
 - La naturaleza de las estimaciones, es decir, si son el mejor estimado o mejor supuesto.
 - Los elementos que deben ser incluidos en la información.
- El período cubierto por la información.
- En este escenario, el auditor no deberá aceptar, o deberá retirarse de un compromiso cuando las estimaciones son claramente no realistas o cuando el auditor cree que la información financiera prospectiva será inapropiada para el uso que se le piensa dar.
- El auditor y el cliente deben ponerse de acuerdo sobre los términos del compromiso. Conviene tanto a los intereses de la organización como a los del auditor, que el auditor envíe una carta compromiso para evitar malos entendidos respecto del mismo.

Conocimiento del negocio

El auditor deberá obtener un nivel suficiente de conocimiento del negocio para ser capaz de evaluar si todas las estimaciones importantes requeridas para la preparación de la información financiera prospectiva han sido identificadas. El auditor también tendrá que familiarizarse con el proceso de la organización para preparar la información financiera prospectiva, por ejemplo considerando:

- Los controles internos sobre el sistema usado para preparar la información financiera prospectiva, la pericia y experiencia de las personas que preparan la información financiera prospectiva.
- La naturaleza de la documentación preparada por la organización apoyando las estimaciones de la administración.
- El grado de uso de técnicas estadísticas, matemáticas y técnicas basadas en el uso de la computadora.
- Los métodos usados para desarrollar y apli-

car las estimaciones.

- La exactitud de la información financiera prospectiva preparada en periodos anteriores y las razones de variaciones significativas.

El auditor deberá considerar el grado de confianza que se pondrá en la información financiera histórica de la organización. El auditor requiere un conocimiento de la información financiera histórica de la organización para evaluar si la información financiera prospectiva ha sido preparada sobre una base consistente con la información financiera histórica y para sentar un precedente histórico al considerar los supuestos usados por la administración. El auditor necesitará establecer, por ejemplo, si la información financiera histórica relevante fue auditada o revisada y si se usaron principios de contabilidad generalmente aceptados en su preparación.

Por último, si el dictamen de auditoría o de revisión sobre información financiera histórica del período anterior contuvo salvedades o si la organización está en una fase pre-operativa, el auditor considerará los hechos del entorno y el efecto sobre el examen de la información financiera prospectiva.

Informe sobre el examen de la información financiera prospectiva

El informe del auditor sobre un examen de información financiera prospectiva deberá contener lo siguiente:

- a. Título.
- b. Destinatario.

- c. Identificación de la información financiera prospectiva.
- d. Una referencia a las Normas Internacionales sobre Compromisos de Aseguramiento (NICA) o normas o prácticas nacionales relevantes aplicables al examen de información financiera prospectiva.
- e. Una declaración de que la Administración es responsable por la información financiera prospectiva incluyendo los supuestos sobre los que se basa.
- f. Cuando sea aplicable, referencia al propósito y/o distribución restringida de la información financiera prospectiva.
- g. Una opinión negativa sobre si los supuestos proporcionan una base razonable para la información financiera prospectiva.
- h. Una opinión sobre si la información financiera prospectiva ha sido adecuadamente preparada sobre la base de las estimaciones y es presentada de acuerdo con el marco de referencia conceptual para informes financieros.
- i. Advertencias apropiadas concernientes a la posibilidad de logro de los resultados indicados en la información financiera prospectiva.
- j. Fecha del informe que deberá ser la fecha en que los procedimientos han sido completados.
- k. Dirección del auditor y Firma.

En este sentido, dicho informe podrá:

- Declarar si, sobre la base del examen de la evidencia que sustenta los supuestos, algún aspecto llamó la atención del auditor que le haga creer que los supuestos no proporcio-

nan una base razonable para la información financiera prospectiva.

- Expresar una opinión sobre si la información financiera prospectiva está adecuadamente preparada sobre la base de las estimaciones y está presentada de acuerdo al marco de referencia conceptual para informes financieros.

Y declara que:

- Es probable que los resultados reales sean diferentes de la información financiera prospectiva ya que los sucesos anticipados frecuentemente no ocurren como se esperan y la variación podría ser de importancia. De igual modo, cuando la información financiera prospectiva se expresa como un rango, se deberá declarar que no puede haber certeza de que los resultados reales estarán dentro del rango; y
- En caso de una proyección, la información financiera prospectiva ha sido preparada para (establecer el propósito), usando un conjunto de estimaciones que incluyen estimaciones hipotéticas sobre eventos futuros y acciones de la administración que no necesariamente se espera que ocurran. Consecuentemente, se previene a los lectores de que la información financiera prospectiva no sea usada para fines distintos de los descritos.

Compilación de información financiera

El Colegio de Contadores Públicos de Perú (2010), también alude al objeto de esta Norma Internacional para Servicios Afines (NISA) mencionando, el propósito de esta NISA es el de establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del contador cuando lleva a cabo un trabajo para compilar información financiera y sobre la forma y contenido del informe que el conta-

dor emita en conexión con dicha compilación.

Esta NISA se dirige hacia la compilación de información financiera. Sin embargo, deberá aplicarse al grado que sea factible a trabajos para compilar información no financiera, provisto para el contador que tenga adecuado conocimiento del asunto en cuestión. Los trabajos para proporcionar ayuda limitada a un cliente en la preparación de estados financieros (por ejemplo, en la selección de una política contable apropiada), no constituyen un trabajo para compilar información financiera.

El objetivo de un trabajo de compilación es que el contador use su pericia contable, diferente de su pericia en auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera. Esto normalmente supone reducir datos detallados a una forma manejable y comprensible sin un requerimiento de someter a prueba las aseveraciones subyacentes a dicha información. Los procedimientos empleados no están diseñados y no capacitan al contador para expresar ninguna certeza sobre la información financiera. Sin embargo, los usuarios de la información financiera compilada derivan algún beneficio como resultado de la involucración del contador porque el servicio ha sido realizado con competencia profesional y debido cuidado.

Un trabajo de compilación debería normalmente incluir la preparación de estados financieros (que pueden o no ser un juego completo de estados financieros) pero puede también incluir el reunir, clasificar y resumir otra información financiera.

Principios generales de un trabajo de compilación

El contador deberá cumplir con el “Código de

Ética para Profesionales Contadores” emitido por la Federación Internacional de Contadores. Los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del contador para este tipo de trabajo son: (i) Integridad, (ii) Objetividad, (iii) Competencia profesional y debido cuidado, (iv) Confidencialidad, (v) Conducta profesional y (vi) Normas técnicas.

La independencia no es un requisito para un trabajo de compilación. Sin embargo, cuando el contador no sea independiente se deberá hacer una declaración a ese efecto en el informe del contador. En todas las circunstancias cuando el nombre de un contador esté asociado con información financiera compilada por el contador, el contador deberá emitir un informe.

Definición de los términos del trabajo

El contador deberá asegurarse de que hay una clara comprensión entre el cliente y el contador respecto de los términos del trabajo. Los asuntos que deben considerarse incluyen:

- La naturaleza del trabajo incluyendo el hecho de que no se llevará a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, consecuentemente, no se expresará ningún aseguramiento.
- El hecho de que no puede dependerse del trabajo para revelar errores, actos ilegales, u otras irregularidades, por ejemplo, fraude o desfalcos que puedan existir.
- La naturaleza de la información que va a suministrar el cliente.
- El hecho de que la administración es responsable por la exactitud e integridad de la información suministrada al contador para la integridad y exactitud de la información financiera compilada.
- La base de contabilidad sobre la que la in-

formación financiera va a compilarse y el hecho de que ésta, y cualesquier desviación de la misma, será revelada.

- El uso y la distribución que se piensa dar a la información, una vez compilada.
- La forma del informe que se rendirá respecto de la información financiera compilada, cuando el nombre del contador deba ser asociado a la misma.

Para formalizar esto, una carta compromiso será de ayuda en la planeación del trabajo de compilación. Es el interés tanto del contador como de la entidad que el contador envíe una carta compromiso documentando los términos clave del nombramiento. Una carta compromiso confirma la aceptación por el contador del nombramiento y ayuda a evitar malos entendidos respecto de asuntos como los objetivos y el alcance del trabajo, el grado de las responsabilidades del contador y la forma de los informes que se emitirán.

- Planeación: El contador deberá planear el trabajo de manera que se desempeñe un trabajo efectivo.
- Documentación: El contador deberá documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia de que el trabajo fue llevado a cabo de acuerdo con esta NISA y con los términos del trabajo.
- Procedimientos: El contador deberá obtener un conocimiento general del negocio y operaciones de la empresa y deberá estar familiarizado con los principios y prácticas contables de la industria en la que opera la empresa y con la forma y contenido de la información financiera que sea apropiada en las circunstancias.

Para compilar información financiera, el contador requiere una comprensión general de la naturaleza de las transacciones de negocios de

la entidad, la forma de sus registros de cuentas y la base de contabilidad sobre la que va a presentarse la información financiera. El contador por lo general obtiene conocimiento de estos asuntos mediante la experiencia con la entidad o investigación con el personal de la entidad.

Aparte de lo mencionado, en esta NISA normalmente no se requiere que el contador:

- Haga ninguna investigación con la administración para evaluar la confiabilidad e integridad de la información proporcionada.
- Evalúe controles internos.
- Verifique ningún asunto.
- Verifique ningunas explicaciones.

Si el contador se da cuenta de que la información suministrada por la administración es incorrecta, incompleta, o de algún modo no satisfactoria, el contador deberá considerar llevar a cabo los procedimientos mencionados líneas arriba y solicitar a la administración que proporcione información adicional. Si la administración se niega a proporcionar información adicional, el contador deberá retirarse del trabajo, informando a la empresa las razones de su retiro.

El contador deberá leer la información compilada y considerar si parece ser apropiada en su forma y está libre obviamente de declaraciones erróneas de importancia relativa. En este sentido, las representaciones erróneas incluirían: (i) Faltas en la aplicación e identificación del marco de referencia aplicable para la presentación de la información financiera, (ii) Falta de revelación del marco de referencia conceptual para informes financieros y, consecuentemente cualesquier desviación conocida y (iii) Falta de

revelación de cualesquier otros asuntos importantes de los cuales el contador se ha enterado.

El marco de referencia aplicable para la presentación de la información financiera y cualquier desviación conocida como consecuencia, deberán ser revelados dentro de la información financiera, aunque sus efectos no necesitan ser cuantificados. Si el contador se da cuenta de la existencia de declaraciones erróneas de importancia relativa, deberá tratar de convenir con la empresa efectuar las correcciones apropiadas. Si dichas correcciones no se hacen y la información financiera se considera equivocada, el contador deberá retirarse del trabajo.

Informes sobre un trabajo de compilación

Los informes sobre trabajos de compilación deberán contener lo siguiente:

- a. Título.
- b. Destinatario.
- c. Una declaración de que el trabajo fue desempeñado de acuerdo con la Norma Internacional de Servicios Afines aplicable a trabajos de compilación, o con normas y prácticas nacionales.
- d. Cuando sea relevante, una declaración de que el contador no es independiente de la empresa.
- e. Identificación de la información financiera haciendo notar que se basa en información proporcionada por la administración.
- f. Una declaración de que la administración es responsable por la información financiera compilada por el contador.

- g.** Una declaración de que no se ha llevado a cabo una auditoría ni una revisión y que, consecuentemente, no se expresa ningún aseguramiento sobre la información financiera.
- h.** Un párrafo, cuando se considere necesario, llamando la atención a la revelación de desviaciones de importancia respecto del marco de referencia aplicable para la presentación de la información financiera.
- i.** Fecha del informe.
- j.** Dirección del contador.
- k.** Firma del contador.

La información financiera compilada por el contador deberá contener una referencia tal como “No Auditado”, “Compilado sin Auditoría ni Revisión” o “Referirse al Informe de Compilación” en cada página de la información financiera o en la portada del conjunto total de los estados financieros.

Declaraciones de auditoría

Procedimientos de confirmación entre bancos

Aludiendo a lo escrito por Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda. (2002), Esta Declaración Internacional de Auditoría fue preparada y aprobada conjuntamente por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores y el Comité de Reglamentos Bancarios y Prácticas Supervisoras del Grupo de Diez principales países industrializados y Suiza en noviembre de 1983 para publicación en febrero de 1984.

En este sentido, el propósito de esta Declaración es proporcionar ayuda al auditor externo independiente y también a la administración de un banco, como auditores internos e inspectores, sobre los procedimientos de confirmación entre bancos. Los lineamientos contenidos en esta Declaración deberían contribuir a la efectividad de los procedimientos de confirmación entre bancos y a la eficiencia del procesamiento de respuestas.

Un importante paso de auditoría en el examen de los estados financieros e información relacionada de un banco es solicitar confirmación directa de otros bancos tanto de los saldos y otras cantidades que aparecen en el balance general como de otra información que pueda no estar mostrada en el frente del balance pero que pueda ser revelada en las notas a los estados financieros. Las partidas aparte del estado de situación financiera que requieren confirmación incluyen, partidas tales como garantías, compras anticipadas, y compromisos de venta, opciones de recompra, y acuerdos de compensación. Este tipo de evidencia de auditoría es valioso porque viene directamente de una fuente independiente y, por lo tanto, proporciona mayor confiabilidad que la obtenida únicamente en los propios registros del banco.

El auditor, al buscar obtener confirmaciones entre bancos puede encontrar dificultades en relación al idioma, terminología, interpretaciones consistentes y alcance de los asuntos cubiertos por la respuesta. Frecuentemente, estas dificultades resultan del uso de diferentes clases de solicitudes de confirmación o de malos entendidos sobre lo que se supone que cubren.

Es de anotar, que los procedimientos de auditoría pueden diferir de país a país, y consecuentemente las prácticas locales tendrán relevancia para la forma en que se apliquen los procedimientos de confirmación entre bancos. Si bien esta Declaración no pretende describir un conjunto integral de procedimientos de auditoría, no obstante, sí enfatiza algunos pasos importantes que deberían seguirse en el uso de una solicitud de confirmación.

La necesidad de confirmación

Una característica esencial del control de la administración sobre las relaciones de negocios, con individuos o grupos de instituciones financieras, es la capacidad de obtener confirmación de las transacciones con dichas instituciones y de las posiciones resultantes. El requerimiento de confirmación por un banco surge de la necesidad de la administración del banco y de sus auditores de confirmar las relaciones financieras y de negocios entre los siguientes: (i) El banco y otros bancos dentro del mismo país, (ii) El banco y otros bancos en diferentes países y (iii) El banco y sus clientes que no son bancos.

Uso de Solicitudes de Confirmación

El auditor deberá decidir a qué banco o bancos solicitar confirmación, prestar atención a asuntos como tamaño de los saldos, volumen de actividad, grado de confiabilidad sobre los controles internos, e importancia relativa dentro del contexto de los estados financieros. Las pruebas de actividades particulares del banco pueden estructurarse en diferentes maneras y las confirmaciones pueden, por lo tanto, estar limitadas únicamente a investigaciones sobre dichas actividades. Las solicitudes de confirmación de transacciones individuales pueden, ya sea, formar parte de la prueba del sistema de

control interno de un banco, o ser un medio de verificar saldos que aparecen en los estados financieros de un banco en una fecha particular. Por lo tanto, las solicitudes de confirmación debería ser diseñadas para satisfacer el propósito particular para el cual se requieren.

En este orden, el auditor deberá determinar cuál de los siguientes enfoques es el más apropiado al buscar confirmación de saldos u otra información de otro banco: (i) Enlistar los saldos y otra información, y solicitar confirmación de su exactitud e integridad, o (ii) Solicitar detalles de saldos y otra información, que pueden entonces ser comparados con los registros del banco que solicita.

Al determinar cuál de los enfoques de arriba es el más apropiado, el auditor debería a ponderar la calidad de evidencia de auditoría que requiere en las circunstancias particulares contra la factibilidad de obtener una respuesta del banco que confirma.

Preparación y envío de solicitudes y recepción de respuestas

El auditor deberá determinar la locación apropiada a la que debe enviarse la solicitud de confirmación, por ejemplo, un departamento, como auditoría interna, inspección y algún otro departamento especializado, que puede ser designado por el banco que confirma, como responsable de responder las solicitudes de confirmación. Puede ser apropiado, por lo tanto, dirigir solicitudes de confirmación a la oficina principal del banco (en la que regularmente se localizan dichos departamentos) y no a la locación donde se conservan los saldos y otra información relevante. En otras situaciones, la locación apropiada puede ser la sucursal local del banco que confirma.

Contenido de las solicitudes de confirmación

La forma y contenido de una carta solicitud de confirmación dependerá del propósito para el que se requiera, de prácticas locales, y de los procedimientos contables del banco que solicita, por ejemplo, de si usa o no en forma intensa el procesamiento electrónico de datos.

La información más comúnmente solicitada es respecto de los saldos vencidos al, o del, banco que solicita en las cuentas corriente, de depósitos, de préstamos u otras. La carta de solicitud deberá proporcionar la descripción de la cuenta, el número y el tipo de moneda para la cuenta. Puede ser también aconsejable solicitar información sobre los saldos en cero en cuentas de corresponsales, y cuentas de corresponsales que se cerraron en los doce meses anteriores a la fecha de confirmación escogida. El banco solicitante puede pedir confirmación no sólo de los saldos sobre cuentas sino también, donde pueda ser útil, otra información, como los términos de vencimiento e interés, recursos no usados, líneas de crédito/recursos de reserva, cualquiera compensación u otros derechos o gravámenes, y detalles de cualquier colateral dado o recibido.

La relación entre supervisores de banco y auditores externos

La Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda. (2002) también menciona al respecto, especificando que el propósito de esta Declaración es proporcionar información y lineamientos sobre cómo puede reforzarse la relación entre auditores y supervisores de bancos para mutua ventaja. Sin embargo, como la naturaleza de esta relación varía en forma importante de país a país los lineamientos pueden no ser aplicables en su totalidad a todos los países. Adicionalmente,

comentan que los bancos juegan un papel vital en la vida económica y la fuerza y estabilidad continua del sistema bancario es un asunto de interés público general. Los papeles separados de los supervisores bancarios y de los auditores externos son importantes a este respecto. La creciente complejidad de la banca hace necesario que haya mayor comprensión mutua y, donde sea apropiado, más comunicación entre los supervisores bancarios y los auditores externos.

En este sentido, tres partes tienen papeles y responsabilidades en relación con la conducción prudente del negocio de un banco, a saber, la administración del banco mismo, los auditores externos del banco y las autoridades de supervisión. Los papeles y responsabilidades de cada participante en diferentes países derivan tanto de la ley como de la costumbre. Por esto, esta Declaración no tiene interés en confrontar o cambiar estos papeles o responsabilidades. Más bien, tiene la intención de brindar una mejor comprensión de la naturaleza precisa del papel de los auditores y supervisores de bancos, ya que una concepción errónea de esos papeles podría llevar a que se deposite una confianza inapropiada por parte de uno sobre el trabajo del otro.

En definitiva, esta declaración busca quitar estas posibles concepciones erróneas y sugerir cómo cada uno podría hacer un uso más efectivo del trabajo desempeñado por el otro. Consecuentemente, la declaración: (i) Define la responsabilidad primaria de la administración; (ii) Examina las características esenciales de los papeles de supervisores y auditores; (iii) Revisa el grado al cual los papeles coinciden; y (iv) Sugiere un mecanismo para una coordinación más efectiva entre supervisores y auditores en el cumplimiento de sus tareas por separado.

La Responsabilidad de la administración del banco

La responsabilidad primaria para la conducción de los negocios de un banco se confiere al consejo de directores -Junta Directiva- y a la administración nombrada por éste. Esta responsabilidad incluye asegurar que:

- a. Aquellos a quienes se confían tareas bancarias sean profesionalmente competentes y que haya personal suficientemente experto en las posiciones claves.
- b. Existan y funcionen sistemas de control apropiados.
- c. Las operaciones del banco sean conducidas con debida atención a la prudencia incluyendo la certeza de que se mantienen provisiones adecuadas para las pérdidas.
- d. Se observan las directivas estatutarias y reglamentarias, incluyendo directivas respecto de la solvencia y liquidez.
- e. Los intereses no sólo de los accionistas sino también de los depositantes y de otros acreedores están adecuadamente protegidos.

En términos generales, la administración es responsable de preparar estados financieros de acuerdo con la ley nacional; dichos estados deben dar “un punto de vista verdadero y adecuado de” (o “presentar razonablemente”) la posición financiera del banco y los resultados de sus operaciones de acuerdo con principios nacionales de contabilidad generalmente aceptados en su aplicación a bancos. Esta responsabilidad incluye asegurar que el auditor que examine y dictamine sobre dichos estados reciba

toda la información necesaria que pueda afectar en forma importante a los estados financieros y consecuentemente su opinión sobre ellos. La administración también tiene la responsabilidad de proporcionar a las dependencias de supervisión toda la información que dichas dependencias tengan derecho a obtener por ley o reglamento. La información proporcionada a las dependencias de supervisión normalmente incluye los estados financieros que a menudo son usados por los supervisores en su evaluación de la condición financiera del banco.

El Papel del supervisor bancario

En esta Declaración, el papel del supervisor se centra en un aspecto prudencial. Por esto, el poder último en que se basa la autoridad de la mayoría de los supervisores es el poder de autorizar o conceder licencia a una entidad de conducir un negocio bancario y de retirar dicha autorización o licencia. A fin de calificar para y conservar una licencia bancaria, las entidades deben observar ciertos requerimientos prudenciales. Estos requerimientos pueden diferir de país a país en su especificación precisa; algunos pueden estar definidos claramente en los reglamentos y otros pueden estar emitidos en forma más amplia, permitiendo a la autoridad de supervisión una medida de discreción en su interpretación. Sin embargo, los requerimientos básicos para autorización se encuentran generalmente en la mayoría de los sistemas de supervisión, a saber: (i) las personas que controlan y administran los negocios de un banco deben ser honestas y confiables y deben poseer habilidades apropiadas y experiencia; (ii) el banco debe tener un capital adecuado para soportar los riesgos inherentes a la naturaleza y tamaño de su negocio; y (iii) el banco debe

tener suficiente liquidez para satisfacer el flujo de salida de fondos.

Uno de los pilares principales de la supervisión prudencial es la adecuación del capital. En la mayoría de los países hay requerimientos mínimos de capital para el establecimiento de nuevos bancos y las pruebas de adecuación de capital son un elemento regular en la supervisión continua. En línea con el método convenido entre las autoridades de supervisión representadas en el Comité de Supervisores de Basilea, la adecuación del capital se mide en la mayoría de los países comparando los recursos de capital de un banco con sus activos totales y compromisos fuera del balance, ponderados para reflejar el relativo riesgo inherente en las diversas categorías de activos o partidas fuera del balance. Para los grandes bancos internacionales los miembros del Comité de Supervisores de Basilea han convenido en que debiera aplicar un estándar mínimo –entre 5 y 10%– que no supera para este índice. El capital es también a menudo usado como un estándar contra el cual medir o limitar los riesgos inherentes en los tipos de transacciones llevadas a cabo por los bancos.

El papel del auditor externo del banco

El objetivo principal de una auditoría de un banco por un auditor externo es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros publicados del banco dan un “punto de vista verdadero y adecuado de” (o “presentan razonablemente”) la posición financiera del banco y los resultados de sus operaciones para el periodo por el que se preparan dichos estados. El dictamen del auditor es normalmente dirigido a los accionistas pero es usado por muchas otras partes, como depositantes,

otros acreedores y supervisores. La opinión del auditor ayuda a establecer la credibilidad de los estados financieros. El usuario, sin embargo, no debería interpretar la opinión del auditor como una certeza sobre la futura viabilidad del banco o como una opinión respecto de la eficiencia o efectividad con que la administración ha conducido los asuntos del banco, ya que estos no son los objetivos de la auditoría.

Para formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor busca obtener una certeza razonable sobre si la información contenida en los registros contables relativos u otros datos fuente es confiable y suficiente como base para la preparación de los estados financieros y también si la información relevante es comunicada en forma apropiada en los estados financieros. Para este propósito, el auditor: (i) hace un estudio y evaluación de los sistemas de contabilidad y de los controles internos sobre los que desea apoyarse, (ii) pone a prueba las operaciones de dichos controles para ayudar a determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de otros procedimientos de auditoría y (iii) desarrolla dichas pruebas, investigaciones, y otros procedimientos de verificación de transacciones contables y saldos de cuentas según considere apropiado en las circunstancias.

De todas maneras, al desempeñar la auditoría de un banco, el auditor independiente debe reconocer que ciertas características de los bancos pueden causar problemas especiales. A saber:

- Los bancos tienen custodia de grandes volúmenes de dinero, incluyendo efectivo e instrumentos negociables, cuya seguridad física tiene que asegurarse. Esto aplica tanto al almacenamiento como transferencia de dinero y hace vulnerables a los bancos a malversación o fraude. Por lo tanto, ne-

cesitan establecer procedimientos de operación formales, límites bien definidos para la discreción individual y sistemas rigurosos de control interno.

- Los bancos se dedican a un gran volumen y variedad de transacciones tanto en términos de número como de valor. Esto necesariamente requiere una contabilidad y sistemas de control interno complejos y un amplio uso de procesamiento electrónico de datos.
- Los bancos generalmente asumen compromisos importantes sin ninguna transferencia de fondos. Estas partidas, normalmente llamadas partidas “fuera del balance” pueden no implicar asientos contables y consecuentemente la falta de registro de dichas partidas puede ser difícil de detectar.
- Los bancos en la mayoría de los países normalmente operan a través de una amplia red de sucursales y departamentos que están geográficamente dispersos. Esto necesariamente implica una mayor descentralización de autoridad y la dispersión de las funciones contables y de control con las consecuentes dificultades para mantener prácticas de operación y sistemas de contabilidad uniformes, particularmente cuando la red de sucursales trasciende las fronteras nacionales.
- Los bancos son regulados por autoridades gubernamentales y los requerimientos reglamentarios a menudo influyen en las prácticas de contabilidad y auditoría generalmente aceptadas dentro de la industria. El no cumplimiento con los requerimientos reglamentarios, por ejemplo, concerniente a reglas especiales de valuación para activos inferiores a la norma, podría tener implicaciones para los estados financieros del banco.

Concretamente, el ejercicio de juicio permea el trabajo del auditor. El auditor tiene que usar su juicio, entre otras cosas, para: (i) decidir sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de sus

procedimientos de auditoría; (ii) evaluar los resultados de dichos procedimientos; y (iii) evaluar la razonabilidad de los juicios y estimados hechos por la administración al preparar los estados financieros.

Un auditor planea y conduce la auditoría para que haya una expectativa razonable de detectar representaciones erróneas en los estados financieros del banco que, individualmente, o acumuladas, sean de importancia relativa para la información financiera presentada por dichos estados. El auditor considera la importancia relativa tanto a un nivel global como en relación con saldos de cuentas y revelaciones particulares. La evaluación de la que es de importancia relativa es una cuestión del juicio profesional del auditor, pero está influida por su percepción de las necesidades del usuario de los estados financieros y por su evaluación del riesgo de que las representaciones erróneas de importancia relativa en dicha información puedan permanecer sin detectar y de las consecuencias consiguientes. La importancia relativa puede también ser influida por otras consideraciones como requerimientos legales o reglamentarios, ya sea que se refieran a la información financiera como un todo o a las consiguientes partidas individuales. Por lo tanto, un auditor puede aplicar diferentes niveles de importancia relativa para diferentes componentes de los estados financieros. En forma similar, el nivel de importancia relativa usado por un auditor cuando informa sobre los estados financieros de un banco puede ser diferente del nivel usado cuando hace informes especiales al supervisor de un banco.

Como una parte suplementaria pero no necesariamente integral de su papel, el auditor

generalmente proporciona a la administración una carta de recomendaciones. Esta carta regularmente contiene comentarios sobre asuntos como deficiencias en controles internos u otros errores u omisiones que han llamado la atención del auditor durante el curso de la auditoría, pero que no justifican una salvedad en su informe de auditoría porque ha podido llevar a cabo procedimientos adicionales para compensar una debilidad del control o porque los errores han sido corregidos en los estados financieros o no son de importancia relativa en este contexto. En algunos países, un auditor también somete, ya sea como parte de un requerimiento por estatutos o de conformidad, un informe largo a la administración o a las autoridades de supervisión sobre asuntos especificados como la composición de los saldos de cuentas o de la cartera de préstamos, liquidez y utilidades, índices, la adecuación de sistemas de control interno, un análisis de riesgos bancarios, o cumplimiento con requerimientos legales o de la supervisión.

La relación entre el supervisor y el auditor

En muchos aspectos el supervisor y el auditor tienen intereses complementarios en cuanto a los mismos asuntos aunque el enfoque de sus intereses pueda ser diferente. Estos son:

- El supervisor está primordialmente interesado en la estabilidad del banco para proteger los intereses de los depositantes. Por lo tanto, monitorea su viabilidad presente y futura y uso los estados financieros para ayudarse a evaluar sus actividades de desarrollo.
- El supervisor está interesado en el mantenimiento de un sistema efectivo de control interno como base para la administración segura y prudente de los negocios del banco. En la mayoría de las situaciones, el auditor se interesa en la evaluación del control in-

terno para determinar el grado de confiabilidad que pueda tener en el sistema para planear y llevar a cabo su trabajo.

- El supervisor está interesado en la existencia de un sistema de contabilidad apropiado como un prerequisite para obtener información confiable para la medición y control del riesgo. Al auditor le interesa obtener certeza de que los registros contables de los cuales se preparan los estados financieros han sido mantenidos apropiadamente.

Por lo tanto, es necesario que, cuando un supervisor use estados financieros auditados en el curso de sus actividades de supervisión, reconozca que los estados han sido preparados para un fin que es diferente del fin para el que él desee utilizarlos. En particular, necesita tener en mente que:

- Las políticas de contabilidad usadas en la preparación de los estados y si son apropiados para los fines para los que él desea usarlos.
- La base de “negocio en marcha” en la que están formulados los estados financieros y según la cual están determinados los valores de activos y pasivos.
- Los estados financieros están preparados en base a juicios y estimados hechos por la administración y evaluados por el auditor, lo que convierte la información contenida, hasta cierto grado, en subjetiva.
- La posición financiera del banco puede haber sido afectada por sucesos posteriores desde que se presentaron los estados financieros.
- Dados los diferentes fines para los que se evalúa y prueba el control interno por el supervisor y el auditor, él no puede asumir que la evaluación del auditor sobre el control interno para los fines de su auditoría serán necesariamente adecuados para los fines para los que el supervisor necesita una evaluación.

No obstante, hay muchas áreas donde el trabajo del supervisor y del auditor pueden ser útiles, mutuamente. Las cartas para la administración y los informes largos sometidos por los auditores pueden dar a los supervisores una claridad valiosa de diversos aspectos de las operaciones del banco. Es práctica en muchos países que dichos informes se pongan a disposición de los supervisores.

En forma similar, los auditores pueden obtener una útil claridad de la información que se origina de la autoridad de supervisión. Cuando se realiza una inspección de supervisión a una entrevista con la administración, es costumbre comunicar al banco las conclusiones extraídas de la inspección o entrevista. Estas comunicaciones pueden ser útiles para los auditores en cuanto que dan una evaluación independiente en áreas importantes como la adecuación de provisiones para deudas incobrables y dudas y enfocan la atención en áreas específicas de interés para supervisión. Las autoridades de supervisión pueden también desarrollar ciertos índices prudenciales informales o lineamientos que se ponen a disposición de los bancos y que pueden ser de ayuda a los auditores para desempeñar revisiones analíticas.

Cuando se comunican con la administración, tanto supervisores como auditores necesitan estar conscientes de los beneficios que pueden fluir mutuamente a partir de conocimientos de los asuntos contenidos en dichas comunicaciones. Por lo tanto, sería ventajoso que las comunicaciones de esta naturaleza fueran hechas por escrito, de modo que formaran parte de los registros del banco a los que la otra parte tuviera acceso.

De todas maneras, pueden haber circunstancias en las que ya sea el auditor o el supervisor se de cuenta de información importante que piense que no está disponible para, y que necesite ser comunicada a, la otra parte. Dichas circunstancias pueden surgir, por ejemplo cuando:

- Cuando el auditor se da cuenta de hechos que podrían poner en peligro la existencia de un banco.
- Cuando ya sea el auditor o el supervisor detectan una indicación de fraude a alto nivel.
- Cuando el auditor piensa renunciar en el curso de una auditoría.
- Cuando el auditor tiene un punto de vista con una diferencia irreconciliable con la administración sobre un aspecto de importancia relativa de los estados financieros, como resultado del cual él piensa emitir una opinión de auditoría que no es sin reserva.
- Cuando el supervisor tiene información que puede afectar en forma importante los estados financieros o el dictamen del auditor.
- Cuando el auditor cree que un asunto debería ser comunicado al supervisor y la administración no ha hecho dicha comunicación cuando se le pidió hacerla.

Criterios para una posible extensión del papel del auditor como una contribución al proceso de supervisión

Entre otras se destacan:

- La responsabilidad básica para suministrar información completa y precisa al supervisor debe permanecer en la administración del banco. El papel del auditor es verificar y prestar confiabilidad adicional a dicha información. Como tal, no asume ninguna de las responsabilidades del supervisor pero ayuda a éste a hacer sus juicios más efectivamente.

- La relación normal entre el auditor y sus clientes necesita ser salvaguardada. Así que, debe haber ya sea una base estatutaria para el trabajo o un acuerdo contractual entre el banco y la autoridad de supervisión. Si no hay otros requerimientos estatutarios o acuerdos contractuales, todos los flujos de información entre supervisores y auditores necesitan ser canalizados a través del banco excepto en circunstancias excepcionales. Así, la autoridad de supervisión debería solicitar al banco que haga arreglos para obtener la información que requiere del auditor y dicha información será sometida al supervisor por medio del banco. A cualquier reunión entre auditores y supervisores, con algunas excepciones, asistirían los representantes del banco.

Direcciones específicas hacia las que puede extenderse el papel del auditor

La forma en que el papel del auditor puede extenderse depende de la naturaleza del entorno nacional de supervisión. Por ejemplo, si el supervisor sigue un enfoque activo, con inspección frecuente y rigurosa, la ayuda que pudiera pedirse al auditor sería normalmente mínima. Si, por otra parte, hay una historia de supervisión menos directa, primordialmente basada en el análisis de declaraciones de informes proporcionados por la administración del banco, en oposición a inspección, o si los recursos de supervisión son limitados, el supervisor puede beneficiarse de la ayuda que el auditor pueda ofrecer al dar su opinión, sobre la confiabilidad de la información obtenida.

Hoy en día, sin embargo, pocos países están practicando un enfoque de supervisión que no contenga elementos de ambos enfoques. Al aumentar la complejidad de la banca, la inspección está probando ser más y más demandante en términos de recursos de supervisión. Muchas autoridades de supervisión que practican inspecciones en el sitio

están siendo así llevadas a poner mayor confiabilidad en declaraciones de informes y a acudir a los auditores por ayuda en aquellas áreas para las que sus habilidades son particularmente adecuadas. Ejemplos de las tareas específicas de supervisión para las que los auditores están específicamente preparados son:

- La verificación de declaraciones prudenciales. En un número de países, los supervisores encuentran de ayuda requerir de los bancos que obtengan la opinión del auditor de que las declaraciones seleccionadas han sido extraídas en forma apropiada de los registros del banco.
- La evaluación de los sistemas de información y control de un banco con base en criterios proporcionados por el supervisor. Con el aumento en complejidad y volumen de las transacciones y la creciente confiabilidad en los sistemas de procesamiento electrónico de datos, la necesidad de sistemas de control adecuados se vuelve aún más imperativa.
- La expresión de una opinión apegada a políticas contables apropiadas, particularmente con respecto a provisiones contra pérdidas potenciales. Los supervisores están recurriendo cada vez más a los auditores para asesoría sobre si las políticas contables seguidas son apropiadas y sobre si las políticas para provisión por deudas incobrables y dudosas son adecuadas.
- El examen de los registros y sistemas de control contables respecto de las actividades fiduciarias del banco (incluyendo custodias de seguridad), en países donde éstos no se consideran parte de la función normal de auditoría. Donde el volumen de actividades fiduciarias es importante en el contexto del tamaño de un banco, los supervisores tienen interés en asegurar que estas actividades sean segregadas en forma apropiada de las operaciones propias del banco y que haya controles adecuados para asegurarse contra posible fraude o malversación.

Bibliografía

Aguilar, S., Vásquez, O., Vásquez, E. (2008). *Propuesta de una guía de auditoría en el área del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios para las empresas comerciales de bienes de consumo familiar de la ciudad de San Miguel. Capítulo 2 – Marco teórico.* En: <http://www.univo.edu.sv:8081/tesis/013412/>, obtenido el día 16 de diciembre de 2013.

Colegio de auditores o contadores públicos de Bolivia (CAUB) (2010). *Normas de auditoría – Control de calidad.* En: <http://www.caucruz.com.bo/pdfs/doc71/Libro%20CAUB%20Normas%20Auditoria%20completo.pdf>, obtenido el día 17 de diciembre de 2013.

Colegio de contadores públicos de Perú (2010). *Auditoría, aseguramiento y servicios afines. Material entregado por la cátedra de auditoría y facilitada al CR. Cayetano Mora (Contador público de la Universidad del Centro de la Provincia de Buenos Aires) - Sólo para fines docentes.* En: www.econ.unicen.edu.ar/.../120_Normas%20Internacionales%20Cursada, obtenida el día 16 de diciembre de 2013.

Corporación Edi-Ábaco CÍA. Ltda. (2002). *Glosario de términos - Normas internacionales de auditoría (NIA).* En: <http://www.perucontadores.com/nia/glosarionia.pdf>, obtenido el día 16 de diciembre de 2013.

Corporación Edi-Ábaco CÍA. Ltda. (2002). *La relación entre supervisores de banco y auditores externos NIA - Norma internacional de auditoría sección 1004. Declaración 4.* En: https://9d09feb9-a-62cb3a1a-sites.google-groups.com/site/normativaauditora/NIA1004LarelacionentresupervisoresbancariosyAuditoresExternos.pdf?attachauth=ANoY7crV3BwlmB-PunmMlfuwV5tdldYwybriCHicm_sO2rWPPh23v507_0cP3TCPGD8OGmXf_dilrNhSKAHZ01EY39tPnqK95lwXCscNo_gQhyyyHMmTJY8vVbCnb4vfzDCZVCDV3DULUNT_eAI7BE-yt-KIqL4LqamR8DN8WLTQuC03rCCjtv4f7MV_oR5hHroQuorW7eG_tpnLu2ggv0YuzDICBaUANH-X1slMwG61cxFsTSRwqzBmXZjtQr2fEjtYtPVXciQ5JWthj8-oMBuiEBOCbUSi0DiVvFygRf40thHZfHDV5ac%3D&attredirects=0, obtenida el día 8 de enero de 2014.

Corporación Edi-Ábaco CÍA. Ltda. (2002). *Procedimientos de confirmación entre bancos (NIA) - Norma Internacional de auditoría sección 1000.* En: https://9d09feb9-a-62cb3a1a-sites.google-groups.com/site/normativaauditora/NIA1000Procedimientosdeconfirmacionentrebancos.pdf?attachauth=ANoY7cqrnxhSv1eh3wBV-3bDNCMyFtWEVHT3u7fOdQnR1v3sbSOG4b8iQ1QtbRki_qbQnWEFTwtwTd9b9GtKUsPIyA-HE3WIQB4DqgB9flnwPDu2n756Y2pWg8BbuC9JEkxkT7xmw3rhQXhVR_pNxaljGNh8H34YCAM-MAvJZTk0KI04UV6tgEqAx0cQq2PtFmn7bGRfsq7XRm0sbWwIrvnwzarngnTGKQLVWvSef8zuHp6H-0gaQecHAD9Rcaw7-UF7uPzbyjs-kIv2QsmHuZ5e5LDzwc2xQTxQ%3D%3D&attredirects=0, obtenido el día 8 de enero de 2014.

Bibliografía

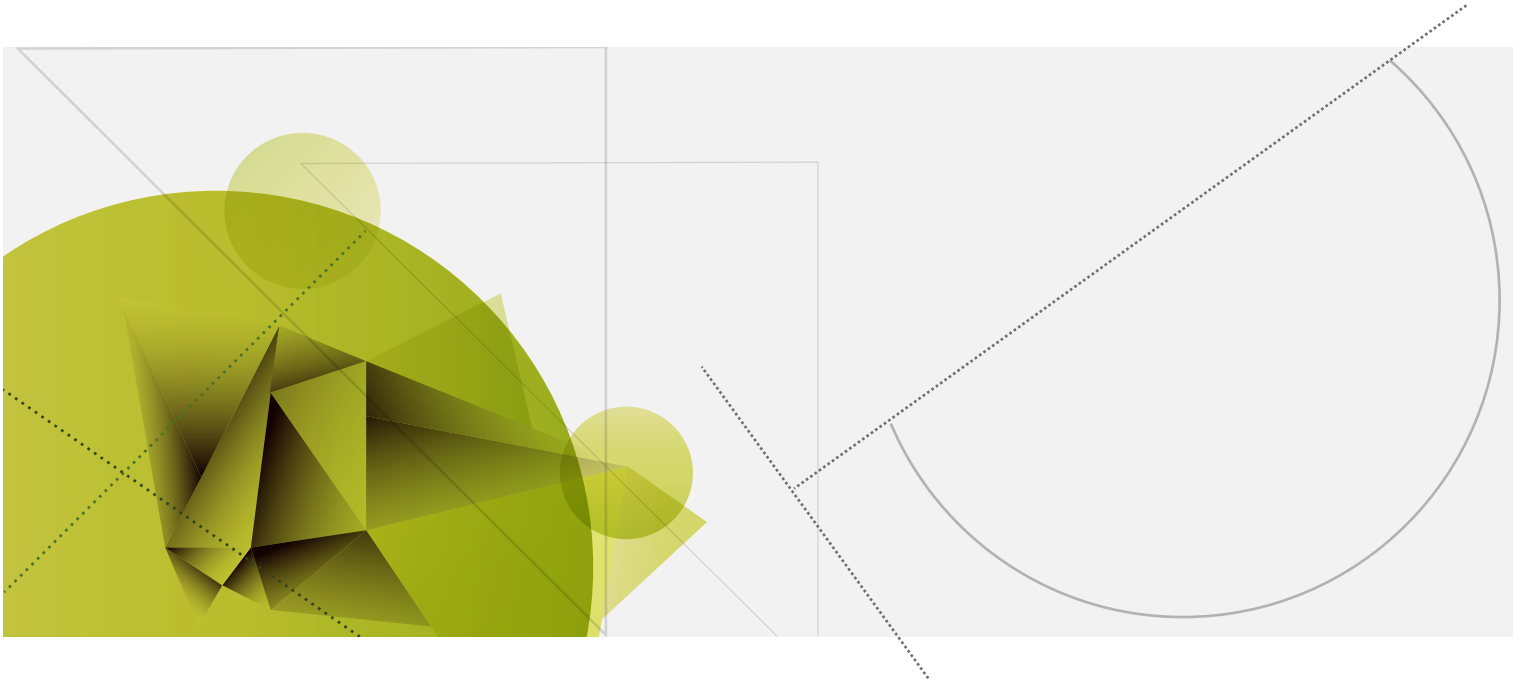
Daqua, A. (2011). *Prefacio de las normas internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados.* En: http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/anexos_rt/anexo_rt_32_prefacio.pdf, obtenido el día 16 de diciembre de 2013.

Jiménez, N. (Nd.). *Estándares internacionales de auditoría.* En: https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCkQFjAA&url=http%3A%2F%2Factualicese.com%2Fglobalizacion%2FEstandarizacion%2FGuajira%2FNestor_Jimenez.doc&ei=sN_sUs-uO-GEyAGhl4GgBQ&usg=AFQjCNHSIKnKLBj7ml3F4hZkbwsgAS77pw&sig2=3JdaSYejJskTLtEEFc0LQg, obtenido el día 16 de diciembre de 2013.

Leony, E. (2012). *Breve contenido de las normas internacionales de auditoría.* En: <http://www.gya-audidores.com/Breve%20Contenido%20de%20la%20NIAS.pdf>, obtenido el día 116 de diciembre de 2013.

Universidad Autónoma de México (Nd.). *Auditoría 1. Documento de la Facultad de Contaduría y Administración – Sistema de Universidad Abierta y Educación a Distancia.* En: http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/98/6/auditoria_1.pdf, obtenido el día 16 de diciembre de 2013.

Esta obra se terminó de editar en el mes de noviembre
Tipografía Myriad Pro 12 puntos
Bogotá D.C.,-Colombia.



AREANDINA
Fundación Universitaria del Área Andina

MIEMBRO DE LA RED
ILUMNO