



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA

TÍTULO:

IMPLEMENTACIÓN DE UN MANUAL DE AUDITORIA PARA PEQUEÑOS Y
MEDIANOS AUDITORES O PARA LA MALLA CURRICULAR DE LA
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

AUTORES:

HERNÁNDEZ LAMA, KRISTELL STEPHANIA
HOJAS ZAMBRANO, JUAN JOSÉ

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE:
INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA

TUTOR:

CPA. ROSADO HARO ALBERTO SANTIAGO, MBA

Guayaquil, Ecuador
2014



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA**

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por, **Kristell Stephania Hernández Lama y Juan José Hojas Zambrano**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA**

TUTOR

CPA. Rosado Haro Alberto Santiago, MBA

DIRECTOR DE LA CARRERA

Ing. Ávila Toledo Arturo Absalón, MSC

Guayaquil, marzo del 2015



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros, **Kristell Stephania Hernández Lama y Juan José Hojas
Zambrano**

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación **Implementación de un Manual de Auditoria para Pequeños y Medianos Auditores o para la Malla Curricular de la Carrera de Contaduría Pública**, previo a la obtención del Título de **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, marzo del 2015

AUTORES

Kristell Stephania Hernández Lama

Juan José Hojas Zambrano



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA**

AUTORIZACIÓN

Nosotros, **Kristell Stephania Hernández Lama y Juan José Hojas
Zambrano**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación **Implementación de un Manual de Auditoría para Pequeños y Medianos Auditores o para la Malla Curricular de la Carrera de Contaduría Pública**, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, marzo del 2015

AUTORES

Kristell Stephania Hernández Lama

Juan José Hojas Zambrano

AGRADECIMIENTO

Agradezco principalmente a Dios por guiarme hacia esta meta y por supuesto a mi familia por acompañarme todo el tiempo en el transcurso de mi carrera, sobre todo a mis padres y mi novio por su apoyo incondicional en esta etapa de mi vida. También doy gracias a nuestro tutor por ayudarnos a desarrollar y concluir este proyecto de la mejor manera

Kristell Stephania Hernández Lama

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios principalmente por ser mi fortaleza y mi camino a lo largo de mi etapa universitaria, por mantenerme con salud y vida para el logro de este objetivo, a mis padres Juan Vicente Hojas y Mariana de Jesús Zambrano por siempre estar ahí, por ser mi soporte, mi respaldo permanente de forma incondicional y por solventar económicamente el costo de mi educación hasta esta fase haciendo uso de todo tipo de recursos, para que lo que jamás me falte sea la educación y el desarrollo profesional. A mi Padre, sobretodo, por su comprensión y paciencia durante el desarrollo de este trabajo concediéndome los permisos necesarios para poder finalizarlo, anteponiendo, en ocasiones, objetivos y obligaciones del negocio familiar al cual nos debemos para que yo obtuviera el tiempo requerido para culminar el mismo. A mi compañera de trabajo, Kristell por su determinación, empeño y entrega, especialmente en los momentos más complicados del desarrollo de este proyecto, lo cual fue una inspiración para mí, a nuestro tutor por ayudarnos a finalizar este proyecto con los resultados esperados y a mis verdaderos amigos por siempre estar ahí apoyándome y dándome esos ánimos en los momentos difíciles de mi etapa universitaria.

Juan José Hojas Zambrano

DEDICATORIA

Dedico todo mi esfuerzo a mis padres por acompañarme durante todo esta etapa, a mi hermano por sus palabras de aliento y a mi novio por su apoyo total e incondicional.

Kristell Stephania Hernández Lama

Dedico este trabajo y toda mi etapa universitaria a Dios, a mis Padres ya que son mi mejor ejemplo y mi motor de lucha en cada proyecto u objetivo que me trazo en la vida, tenerlos con vida en este momento y dedicarles esto es una de mis mejores satisfacciones personales, es el fruto de todo el esfuerzo que ellos pusieron por mí para mi crecimiento personal y profesional. A mis verdaderos amigos quienes siempre estuvieron ahí para darme su apoyo en los momentos de alegría y de dificultad de mi carrera universitaria.

Juan José Hojas Zambrano



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

CALIFICACIÓN

CPA. Rosado Haro Alberto Santiago, MBA

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1	4
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
1.2. OBJETIVOS	5
1.2.1. OBJETIVO GENERAL	5
1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	6
1.3. JUSTIFICACIÓN	6
1.4 HIPÓTESIS	8
CAPÍTULO 2	9
MARCO TEÓRICO	9
2.1 ÉTICA Y INTRODUCCIÓN A LAS NIA'S	9
2.2. DIFERENCIAS ENTRE PEQUEÑOS Y MEDIANOS AUDITORES O AUDITORES INDEPENDIENTES VS. FIRMAS DE AUDITORÍA LOCALES O MULTINACIONALES	14
2.3. TERMINOLOGÍA	15
2.3.1. GLOSARIO DE TÉRMINOS PRINCIPALES	15
2.3.2. ABREVIATURAS USADAS	29
2.4. TERMINOS DE TRABAJO DE AUDITORÍA (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)	33
2.5. PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)	34
2.6. IMPORTANCIA RELATIVA (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)	36
2.7. EL ENFOQUE DE AUDITORÍA BASADO EN RIESGOS	36
2.8. Marco de Control Interno (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)	37
2.9. RIESGO DE FRAUDE Y SU VALORACIÓN (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)	38
2.10. RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS	39

2.11. MUESTREO DE AUDITORÍA	40
2.12. ESTIMACIONES CONTABLES	41
2.13. PARTES RELACIONADAS	41
2.14. EVENTOS SUBSECUENTES	42
2.15. PRESUNCIÓN DE NEGOCIO EN MARCHA	42
CAPÍTULO 3	44
METODOLOGÍA	44
3.1 METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	44
3.2. VARIABLES DE INVESTIGACIÓN	44
3.3 FUENTES DE RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN	45
3.4 UNIDAD DE INVESTIGACIÓN	45
3.5 HERRAMIENTAS DE ANÁLISIS	46
CAPÍTULO 4	47
DESARROLLO DEL MANUAL DE AUDITORÍA	47
4.1. INFORMACIÓN RELEVANTE A CONSEGUIR	47
4.1.1 ANTECEDENTES	47
4.1.2. TENDENCIAS DE LA INDUSTRIA	48
4.1.3. GOBIERNO CORPORATIVO - ACCIONISTAS Y DIRECTORIO	48
4.1.4. ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL Y DE PERSONAL	48
4.1.5. OPERACIONES	49
4.1.6. TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN	49
4.1.7. PROCESOS DE NEGOCIO SIGNIFICATIVOS	49
4.1.8. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA Y ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL	50
4.2. EVALUACIÓN DEL RIESGO	50
4.3. ACTIVIDADES PRELIMINARES	52

4.3.1. ACEPTACIÓN Y CONTINUACIÓN DEL COMPROMISO DE AUDITORÍA	
	52
4.4. PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA	53
4.4.1. ESTRATEGIA DE AUDITORÍA	53
4.4.2. DETERMINACIÓN Y USO DE LA MATERIALIDAD	57
4.4.3. DISCUSIONES DEL EQUIPO DE AUDITORÍA.	62
4.5. DESARROLLO DE PROCEDIMIENTOS DE EVALUACIÓN DEL RIESGO	66
4.5.1. RIESGO DE AUDITORIA.	66
4.5.2. RIESGOS SIGNIFICATIVOS.	67
4.5.3. RIESGOS DE DETECCIÓN.	71
4.5.4. ENTENDIMIENTO DEL MARCO DE CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD	73
4.5.5. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	90
4.5.6. COMUNICACIÓN DE DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO	119
4.5.7. CONCLUSIÓN DE LA FASE DE VALORACIÓN DE RIESGO	121
4.6. RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS	128
4.6.1. RESPUESTA AL RIESGO – ASPECTOS GENERALES:	128
4.6.2. PLAN DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS	130
4.6.3. DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO	194
4.6.5. REPRESENTACIONES ESCRITAS.	214
4.7 EMISION DE LOS INFORMES DE AUDITORIA.	217
4.7.1. DICTAMENES DE AUDITORIA – ASPECTOS GENERALES.	217
4.7.2. EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA OBTENIDA.	222

4.7.3. COMUNICACIONES CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO	229
4.7.4. MODIFICACIONES AL DICTAMEN DEL AUDITOR.....	239
4.7.5. PARRAFOS DE ENFASIS DE ASUNTO Y DE OTROS ASUNTOS	242
4.7.6. INFORMACIÓN COMPARATIVA.....	243
4.8. CONTROLES DE CALIDAD	246
4.9. RESPONSABILIDAD DE LA ACTUALIZACIÓN DEL MANUAL.....	255
CAPÍTULO 5.....	256
CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES	256
5.1. CONCLUSIÓN.....	256
5.2. RECOMENDACIONES.....	257
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	259
ANEXOS.....	262

Índice de Gráficos

Gráfico N° 1: Procedimientos de valoración de riesgo de fraude.....	38
Gráfico N° 2: Respuesta a los riesgos evaluados.....	39
Gráfico N° 3: Estrategia general de auditoría.....	54
Gráfico N° 4: Valoración de riesgo.....	73
Gráfico N° 5: Cuentas y revelaciones significativas del estado financiero.....	84
Gráfico N° 6: Controles considerables claves en la entidad.....	87
Gráfico N° 7: Estructura del COSO.....	91
Gráfico N° 8: Proceso de ingresos cuentas por cobrar.....	107
Gráfico N° 9: Proceso de realización de apreciación preliminar.....	113
Gráfico N° 10: Niveles de riesgo.....	121
Gráfico N° 11: Ejemplo de una Matriz de Valoración de riesgos.....	127
Gráfico N° 12: Respuesta de auditoría adecuada.....	135
Gráfico N° 13: Tipos de controles con respecto a los componentes del control interno.....	143
Gráfico N° 14: Objetivos de procesamiento de información.....	150
Gráfico N° 15: Relación entre los objetivos de procesamiento de información y aseveraciones a los estados financieros.....	151
Gráfico N° 16: Determinar la naturaleza de los cambios efectuados a los controles en años anteriores.....	156
Gráfico N° 17: Factores que influyen el grado de aseguramiento requerido del muestreo de aseguramiento.....	189
Gráfico N° 18: Flujograma para la selección de pruebas de detalles.....	192
Gráfico N° 19: Plan de auditoría detallado para revisión de las cuentas por cobrar.....	274

Índice de Tablas

Tabla N° 1: Rangos de aproximaciones de muestreo.....	190
Tabla N° 2: Consideraciones de documentación para pruebas sustantivas de detalle.....	194

RESUMEN

El presente proyecto de investigación tiene como propósito principal la implementación de un manual de auditoría para aquellas entidades o personas naturales consideradas dentro del mercado como pequeños y medianos auditores y de igual forma para propósitos académicos, como una herramienta de enseñanza en las universidades para la asignatura de Auditoría en todas sus fases.

En el Capítulo 1 se reflejan los principales temas, tales como el motivo por el cual decidimos emprender este proyecto con la exposición del problema y su debida justificación, además de los objetivos y las hipótesis en las que basamos este proyecto.

El Capítulo 2 describe las bases teóricas sobre las que se fundamenta nuestro proyecto de investigación, en las que principalmente hacemos referencia a los documentos más importantes que norman la profesión y en la que se sustentan todos los trabajos de auditoría como lo son las Normas Internacionales de Auditoría y de Control de Calidad, Código de Ética del Profesional de Contabilidad, entre otros textos importantes que sirven para el desarrollo del presente manual.

El Capítulo 3 incluye los métodos de investigación, las respuestas a las hipótesis planteadas y las fuentes de información que sirvieron para hacer posible la realización del manual de auditoría

El Capítulo 4 muestra el desarrollo del tema central de este proyecto, el cual es el manual de auditoría para pequeños y medianos auditores y para la malla curricular de la carrera de Contaduría Pública, segregando la auditoría en cada

una de sus fases, las que podemos mencionar como las más preponderantes: la aceptación y continuación y definición de los términos del trabajo, el conocimiento del negocio del cliente, el entendimiento y evaluación del marco de control interno de la entidad y los procesos de negocios, evaluación de riesgos, estrategia y plan de auditoría detallado, las respuestas a los riesgos a través de los procedimientos de auditoría, la finalización de la auditoría y la emisión del informe y dictamen de auditoría

El Capítulo 5 expone las conclusiones y recomendaciones planteadas por este proyecto de investigación para que pueda ser viable en la sociedad.

INTRODUCCIÓN

El presente manual busca describir las actividades y proporcionar procedimientos y guías de trabajo para la ejecución de las auditorías de Estados Financieros a desarrollarse por parte de pequeños y medianos auditores e incluso para ser utilizado con fines didácticos en la carrera de Contaduría Pública (C.P.A) con el objeto de evaluar, la suficiencia y la efectividad de los procedimientos de auditoría realizados en la actualidad.

El objetivo de este estudio es desarrollar una guía para aquellos auditores que no cuentan con un manual estructurado para la ejecución de los distintos procedimientos de auditoría, así mismo para ser empleado como una herramienta de enseñanza por parte de los docentes en asignaturas relacionadas a Auditorías de Estados Financieros.

Cabe mencionar que el desarrollo de este manual, se efectuará en base al marco de referencia de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), ya que estas constituyen el marco de referencia más fiable y requerido para el desarrollo de auditorías. Las bases técnicas del estudio realizado se detallan en la sección dos punto uno (2.1) del capítulo dos.

Una auditoría de Estados Financieros consiste en emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los mismos mediante la ejecución de pruebas de auditoría; dichos procedimientos deben estar debidamente sustentados, documentados de acuerdo al marco de referencia antes citado y estructurados en las etapas descritas a continuación:

- Planificación de auditoría,
- Ejecución y construcción de evidencia,
- Finalización de auditoría,

Emisión de informe de auditoría y recomendaciones a la Gerencia.

Para el desarrollo de este manual se efectuó el respectivo marco teórico en el que se incluye una breve introducción a las Normas Internacionales de Auditoría y control de calidad. Además, se incluyen las definiciones y conceptos generales de los principales procedimientos de auditoría mencionados en el Capítulo 4. Adicionalmente, con fines didácticos, se incluye un flujograma relacionado a los procedimientos de evaluación y respuesta del auditor a los riesgos previamente identificados

A partir de dicho marco teórico se definió la hipótesis planteada en este proyecto, la cual se encuentra detallada en la sección 1.5 “Hipótesis”.

La metodología de investigación empleada en nuestro proyecto se encuentra desarrollada en el capítulo 3, así como la definición de las variables que permitirán responder a lo largo del proyecto la hipótesis formulada, así también se citan conceptos de diversas fuentes que aportan contenido al objeto investigado, por ende en este capítulo se incluye una sección donde se detallan las fuentes de información.

En el capítulo 4 se detallan los procedimientos sugeridos del manual para cada una de las fases de auditoría, así como la responsabilidad del auditor en

cuanto al control de calidad en la auditoría y la constante actualización de la guía en función a las enmiendas y nuevas publicaciones de las Normas Internacionales de Auditoría.

Finalmente se ha incluido un capítulo que recopile las conclusiones del proyecto y recomendaciones para una mejor utilización de la guía propuesta.

CAPÍTULO 1

INTRODUCCIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Para el siguiente proyecto se formulan las siguientes preguntas:

¿Cómo evitar la emisión de una opinión de auditoría inadecuada por evidencia insuficiente, la incorrecta documentación del trabajo de auditoría realizado por los pequeños y medianos auditores?

¿Cómo solucionar la ausencia de un manual de referencia didáctico que facilite el aprendizaje de las asignaturas de auditoría en la malla curricular de la carrera de contaduría pública a fin de que los docentes se vean motivados a emplearlo?

El objetivo de una auditoría financiera es emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros; sin embargo, existen auditorías que no son efectuadas en base a una guía estructurada ni con un orden sistemático de los procesos, además de la omisión de los procedimientos relevantes acorde a las NIA's por falta de conocimiento de los mismos, lo cual puede generar una opinión errónea y una documentación incorrecta de papeles de trabajo que no deriven en evidencia de auditoría suficiente para sustentar dicha opinión que además tengan repercusión en revisiones de control de calidad.

En la práctica actual existen docentes que imparten su cátedra a través de interpretaciones y experiencias laborales propias las cuales si son válidas y enriquecedoras, pero en ocasiones se prestan a confusión debido a que muchas de estas interpretaciones y criterios pueden variar y no existe un documento estándar de aprendizaje que enmarque todos los conceptos

relevantes de auditoría, el cual si permita ser interpretado por los docentes, pero que constituya una base sólida y fiable de consulta, tanto para los estudiantes como para los catedráticos de la carrera de Contaduría Pública.

Los párrafos anteriores proponen formular las siguientes interrogantes de investigación: ¿Cómo evitar la emisión de una opinión de auditoría inadecuada por evidencia insuficiente, la incorrecta documentación del trabajo de auditoría realizado por los pequeños y medianos auditores?; ¿Cómo solucionar la ausencia de un manual de referencia didáctico que facilite el aprendizaje de las asignaturas de auditoría en la malla curricular de la carrera de contaduría pública a fin de que los docentes se vean motivados a emplearlo?

Con el fin de presentar una respuesta a dichas interrogantes se propone el presente proyecto “Implementación de un manual de auditoría para pequeños y medianos auditores o para la malla curricular de la carrera de contaduría pública.”, el cual se presentará como una herramienta útil y eficiente para el desarrollo de auditorías a ejecutar por estos.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. OBJETIVO GENERAL

Proponer a los pequeños y medianos auditores y a la malla curricular de auditoría pública un manual de auditoría.

1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Aportar a la ejecución de auditorías eficientes y eficaces que minimicen el dispendio de los recursos innecesario por parte de los auditores pequeños y medianos.
- Crear una herramienta didáctica que sirva como apoyo para los docentes de las asignaturas relacionadas a auditoría de la malla curricular de contaduría pública.
- Interpretar y plasmar los distintos procedimientos a realizar en las diferentes etapas de auditoría.
- Al finalizar el proyecto, haber realizado un manual multifuncional tal como se lo ha propuesto.
- Mejorar los resultados de las auditorías realizadas por pequeños y medianos auditores, evidenciada sustancialmente y facilitar la interpretación y comprensión de las asignaturas de auditoría que forman parte de la malla curricular de contaduría pública.

1.3. JUSTIFICACIÓN

La existencia de pequeños y medianos auditores en el país y las distintas metodologías empleadas por parte de ellos, dan como resultado informes diversos que en ocasiones son difíciles de interpretar, el empleo de recursos innecesario, así como opiniones carentes de evidencia.

La utilización de interpretaciones y experiencias laborales distintas por parte de los docentes de la asignatura de auditoría dan como resultado, confusiones y en ciertos casos discrepancia de conocimientos entre los profesionales egresados de la malla de contaduría pública.

La ejecución de una auditoría consiste en la realización de pruebas de auditorías enfocadas a los distintos riesgos identificados que permitan la emisión de una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros; por ello, se propone el proyecto de investigación plasmado en la implementación de un manual de auditoría a fin de generar una herramienta multifuncional que aporte tanto para las auditorías realizadas a los pequeños y grandes auditores, así como a un entendimiento eficiente y didáctico de los procedimientos de auditoría aplicados en las diferentes etapas de esta, esto con el fin de obtener uniformidad en los procedimientos optimizando los recursos y el tiempo destinados para el trabajo de auditoría.

Los auditores externos en la actualidad están sujetos a muchas sanciones legales por las entidades de control, tales como en el art. 326 de la sección IX de la Ley de Compañía menciona que si a juicio de la Superintendencia de la Compañía, el auditor sin justificación incumple con sus obligaciones contractuales o demuestra falta de competencia en el compromiso, esta retirará la calificación dada (Superintendencia de Compañías del Ecuador, 1999); El Servicio de Rentas Internas también menciona en el art. 8 de la Resolución N°1071 que los auditores externos también están sujetos a sanciones por el incumplimiento de la presentación de los anexos del informe de cumplimiento tributario del informe financiero auditado. Las sanciones mencionadas, entre otras ameritan que los auditores procedan a mejorar la documentación de su trabajo en las ejecuciones de auditoría que les permita recopilar la evidencia necesaria para soportar las opiniones emitidas y poder hacer frente al momento

que se presenten contra alguna presunta sanción por dichas autoridades de control o los que pudieran sentirse afectados por una opinión infundada. (Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 2012)

1.4 HIPÓTESIS

En las auditorías financieras desarrolladas por los pequeños y grandes auditores se aplican diferentes tipos de procedimientos, debido a que estos no cuentan con una guía que les permita seguir un esquema, que de tal forma impida saltarse dichos procedimientos o que se pasen por alto y que al mismo tiempo evite el desgaste de los recursos empleados por ellos sin resultados satisfactorios; así mismo no existe un manual estándar en la malla curricular de contaduría pública que de manera general exponga con un orden sistemático los procedimientos a realizar en una auditoría que simplifique el entendimiento a los futuros profesionales de la misma.

En esta investigación se van a analizar los principales procedimientos a realizar en cada etapa de la auditoría financiera y de esta manera poder implementar un manual que aporte a los fines mencionados en el primer párrafo.

CAPÍTULO 2

MARCO TEÓRICO

2.1 ÉTICA Y INTRODUCCIÓN A LAS NIA'S

En este punto del capítulo 2 – “Marco Teórico” se abordarán temas relacionados a los requerimientos éticos de la profesión contable, el control de calidad de una firma para garantizar el cumplimiento de las Normas a las que está sujeta (incluyendo la independencia) y la introducción a la auditoría de estados financieros y Normas Internacionales de Auditoría (NIAs).

Requerimientos y compromisos éticos (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, 2009)

El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad menciona que “Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá con el Código de Ética para Profesionales de Contabilidad. Si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben al profesional de la contabilidad el cumplimiento de alguna parte de éste Código, cumplirá todas las demás partes del mismo. Este código establece requerimientos de ética para los profesionales de la contabilidad. Un organismo miembro de la IFAC o una firma no aplicarán normas menos exigentes que las que figuran en

mencionado Código´´. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, 2009)

Según lo mencionado por el Código de ética, ´´Cuando el profesional de la contabilidad identifica amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y, sobre la base de una evaluación de las mismas, determina que no están en un nivel aceptable, determinará si se dispone de salvaguardas adecuadas que se puedan aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Para realizar dicha determinación, el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional y tendrá en cuenta si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicas conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que la aplicación de las salvaguardas elimina o reduce las amenazas a un nivel aceptable de tal modo que no peligre el cumplimiento de los principios fundamentales´´. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, 2009).

Principios fundamentales según el Código de ética para profesionales
(Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, 2009):

(a) Integridad – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.

(b) Objetividad – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.

(c) Competencia y diligencia profesionales – mantener el conocimiento y la aptitud profesional al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las

técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

(d) Confidencialidad – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

(e) Comportamiento profesional – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Aplicabilidad:

El alcance, fecha efectiva y cualquier limitación específica sobre la aplicabilidad de una Norma Internacional se aclara en la norma. A menos de que se establezca de otra manera en la Norma Internacional, el contador profesional tiene permitido aplicar una Norma Internacional antes de la fecha efectiva especificada. (International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de contadores Públicos, 2011)

Estructura:

Las NIAs poseen una estructura común la cual se señala a continuación

1.- Introducción: Una explicación de la finalidad y el alcance de la NIA, incluyendo cómo se relaciona la NIA a otras NIA, el objeto de NIA, expectativas específicas sobre el auditor y otros, y el contexto en el que se establece la NIA.

2.- Objetivos: El objetivo que se busca por parte del auditor como resultado del cumplimiento de los requisitos de la NIA. Para alcanzar los objetivos generales del auditor, es necesario que el auditor utilice los objetivos establecidos en las NIAs relevantes, en lo que a la planificación y realización de la auditoría se refiere, teniendo en cuenta las interrelaciones entre las NIAs. NIA 200.21 (a) requiere que el auditor:

(a) Determine si los procedimientos de auditoría adicionales a las requeridas por el NIA son necesarios para la consecución de los objetivos establecidos en las NIA; y

(b) Evaluar si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

3.- Definiciones: Una descripción de los significados atribuidos a ciertos términos para los fines de las NIA. Estos se proporcionan para ayudar en la aplicación coherente y la interpretación de la NIA. Estos no están destinados a reemplazar las definiciones que puedan establecerse para otros fines, como las contenidas en las leyes o reglamentos. A menos que se indique lo contrario, estos términos tienen los mismos significados a lo largo de las NIA.

4.- Requerimientos: En esta sección se describen los requisitos específicos del auditor. Cada requisito contiene la palabra "deberá". Por ejemplo la ISA 200.15 contiene el siguiente requisito:

"El auditor deberá planificar y realizar una auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros contengan inexactitudes importantes".
(International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

5.- Aplicaciones y otro material explicativo: La aplicación y otro material explicativo proporcionan una explicación más detallada de los requisitos de una NIA, y su orientación para llevarlos a cabo. En particular, podrá:

- Explicar con mayor precisión lo que significa un requisito o se destina a cubrir;
- En su caso, incluir consideraciones específicas para las entidades más pequeñas; y
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en las circunstancias.

Sin embargo, los procedimientos reales seleccionados por el auditor requieren el uso de criterio profesional sobre la base de las circunstancias particulares de la entidad y los riesgos evaluados de representaciones erróneas significativas.

2.2. DIFERENCIAS ENTRE PEQUEÑOS Y MEDIANOS AUDITORES O AUDITORES INDEPENDIENTES VS. FIRMAS DE AUDITORÍA LOCALES O MULTINACIONALES

En el medio local e internacional y para uso de este manual, existen dos tipos de entidades auditoras y de servicios profesionales las cuales se señalan a continuación:

Pequeños y Medianos Auditores (en ingles SME Practices): Corresponden a pequeñas empresas o personas naturales (profesionales independientes) dedicados a brindar servicios contables y de auditoría, reflejando las siguientes características:

- Sus clientes son en su mayoría pequeñas y medianas entidades (PYMES);
- Utilizan fuentes externas para complementar su limitado nivel interno de recursos técnicos; y
- Emplean un número limitado de personal profesional.

Firmas de auditoría locales o multinacionales: Corresponden a empresas consideradas reconocidas como firmas en el medio, ya sea de prestigio nacional o internacional que presentan las siguientes características:

- Su cartera de clientes, es en su gran mayoría, conformada por empresas locales de prestigio, entidades que cotizan en bolsa o mercado

de valores o entidades multinacionales, todas ellas de mediana o alta complejidad, tamaño y transaccionalidad.

- Poseen altos presupuestos y recursos técnicos suficientes para proveer y llevar a cabo sus servicios ofertados

- Algunas de ellas son consideradas firmas de categoría “Big Four” a nivel internacional y mundial.

- Emplean a un considerable número de trabajadores y profesionales dentro de su staff, el cual puede superar los 50 empleados dentro de un determinado país o jurisdicción.

2.3. TERMINOLOGÍA

2.3.1. GLOSARIO DE TÉRMINOS PRINCIPALES

A lo largo de este proyecto y manual de auditoría emplearemos diversos términos, muchos de ellos técnicos y relacionados a la profesión de contabilidad y auditoría; a continuación explicamos detalladamente los términos principales y más relevantes para su entendimiento:

Controles anti fraude: Detectan errores intencionales, como que la Administración sobrepase, estos controles no podrán impedir que hechos de fraude se produzcan, pero actuaría como un factor disuasorio y provocar que un que fraude sea más difícil de ocultar. Ejemplos típicos son:

- Políticas y procedimientos que establezcan la responsabilidad adicional, como la aprobación mediante firma para asientos de diario.

- Mejora de los controles de acceso de datos y transacciones sensitivas;

- Alarmas silenciosas;

- Informes de excepciones y discrepancias;

- Pistas de auditoría;

- Planes de contingencia contra el Fraude;

- Procedimientos de Recursos Humanos, tales como la identificación y vigilancia a las personas con el fraude superior a la media potencial (por ejemplo, un estilo de vida excesivamente lujoso); y

- Mecanismos para denunciar fraudes potenciales de forma anónima.

Controles a nivel de entidad: Los controles a nivel de entidad frente a los riesgos generalizados contribuyen al "tono desde lo alto" de una organización y a establecer expectativas para el ambiente de control. A menudo son menos tangibles que los controles que operan en el nivel de transacción, pero tienen un impacto e influencia penetrante y significativa sobre el resto de los controles internos. Como tales, forman la base de suma importancia sobre la cual se construyen otros controles internos (si los hay). Ejemplos de controles de nivel

de la entidad incluyen el compromiso de la administración para el comportamiento ético, las actitudes hacia control interno, la contratación de personal competente e íntegro, la lucha contra el fraude y la información financiera de final del período. Estos controles tendrán un impacto en el resto de procesos de negocio dentro de la entidad.

Administración: *La(s) persona(s) con responsabilidad sobre la preparación de los estados financieros de la compañía proveniente de sus operaciones. por ejemplo: miembros de una junta de gobierno o junta directiva, o un propietario-gerente. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Los encargados del gobierno (en inglés: Those Charged with Governance, siglas TCWG) *La persona(s) u organización(es) (por ejemplo, un fiduciario corporativo) con la responsabilidad de supervisar la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad, esto incluye supervisar el proceso de información financiera. Para algunas entidades, en algunas jurisdicciones, los encargados de la gobernabilidad pueden incluir personal de gestión, por ejemplo: miembros ejecutivos de la junta de gobierno de una entidad del sector público o privado, o un propietario-gerente. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Propietario – Gerente: *Se refiere al titular de una entidad involucrada en la gestión de la entidad sobre una base diaria, en la mayoría de los casos, el propietario-gerente también será la persona a cargo del gobierno de la entidad. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Pequeñas y medianas prácticas:

Véase definición en punto 2.2. de este capítulo.

Adecuada evidencia de auditoría: Se refiere a la cantidad justa de evidencia por su significatividad y relevancia en la cual el auditor se basa para la emisión su opinión. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Alcance de una revisión: Procedimientos de revisión que se consideran necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Auditor: El término “auditor” es utilizado para referirse a la persona o personas que conducen la auditoría, generalmente el socio u otro miembro del equipo de trabajo, o en su caso, la firma. Cuando alguna NIA pretende expresamente que un requerimiento o responsabilidad sea cumplida por el socio del trabajo, se utiliza el término “socio a cargo del trabajo” en vez de la palabra “auditor”. El “socio a cargo del trabajo” y la “firma” son términos que deben ser leídos con su equivalente en el Sector Público, cuando sea aplicable. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Carta compromiso: Se refiere a la carta en la cual se estipulan los requerimientos y el trabajo a realizar. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Componente: *Una entidad o actividad de negocio para el cual, la administración del grupo o componente prepara información financiera que debe ser incluida en los estados financieros del grupo. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Confirmación escrita: *Declaración escrita proporcionada por la administración al auditor para confirmar ciertos asuntos o soportar alguna otra evidencia de auditoría. Las confirmaciones escritas en este contexto no incluyen los estados financieros, las aseveraciones relativas o el soporte de los libros y registros contables. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Confirmación externa: *Evidencia de auditoría obtenida a través de una respuesta escrita directa para el auditor, de un tercero (la parte confirmada), en papel, electrónica o por algún otro medio. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Criterios: *Los puntos de referencia (benchmarks) utilizados para evaluar o medir algún asunto incluyendo, cuando sea relevante, puntos de referencia para presentación y revelación. Los criterios pueden ser formales o informales. Asimismo, puede haber diferentes criterios evaluar o medir un mismo asunto. Se requieren criterios adecuados para evaluar o medir en forma razonablemente consistente, un asunto en el contexto del juicio profesional. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)*

Deficiencia del control interno: Existe cuando: (a) Un control es diseñado, implementado u operado de tal forma que no es capaz de prevenir o detectar y corregir, errores en los estados financieros en forma oportuna; o (b) Un control necesario para prevenir o detectar y corregir errores en los estados financieros en forma oportuna, está fallando. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Documentación de auditoría: El registro de los procedimientos de auditoría llevados a cabo, evidencia relevante de auditoría obtenida y conclusiones a las que llegó el auditor, (a veces se utiliza también el término de “papeles de trabajo”). (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Elementos de un estado financiero (en el contexto de la NIA 805): Un elemento, cuenta o partida de un estado financiero. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Entidad pequeña: Una entidad que típicamente posee características cualitativas, tales como la concentración de propietarios y administración en un pequeño número de individuos (generalmente una persona individual u otras partes que son dueñas de la entidad y poseen características cualitativas relevantes); y transacciones no complejas; registros poco sofisticados; pocas líneas de negocio y productos; pocos controles internos; pocos niveles de administración, con responsabilidades sobre un amplio rango de controles; poco personal con un amplio rango de responsabilidades. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Equipo de trabajo: Socios o auditor líder y personal que llevan a cabo un trabajo y cualquier individuo asignado por la firma o red de firmas, quien lleva a cabo procedimientos en una asignación o trabajo. Esto no incluye a expertos externos asignados por la firma o red de firmas. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Error: Un error no intencionado en los estados financieros, incluyendo la omisión de un monto o revelación. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Error material: Diferencia entre el monto, clasificación presentación o revelación de una partida reportada en los estados financieros y el monto, clasificación, presentación o revelación requerida para dicha partida por el marco de información financiera aplicable. Los errores materiales pueden ser debido a fraude o error. Cuando el auditor expresa una opinión sobre si los estados financieros están presentados en forma razonable, en todos los aspectos importantes, o den certeza sobre su confiabilidad, el error material incluye también aquellos ajustes de montos, clasificaciones, presentación o revelación que, a juicio del auditor, son necesarios para que los estados financieros estén presentados en forma razonable, en todos los aspectos relevantes, o den certeza sobre su confiabilidad. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Error tolerable: Monto monetario establecido por el auditor respecto del cual busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que el error real del total de la población no excede del monto monetario establecido. Es el máximo error que el auditor está dispuesto a aceptar en una población. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Escepticismo profesional: Una actitud que incluye una mente inquisitiva, estando alerta a condiciones que pudieran indicar posibles errores debido a fraude o error y una evaluación crítica de la evidencia. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Estados financieros: Una presentación estructurada de la información financiera histórica, incluyendo las notas relativas, con el objetivo de presentar los recursos u obligaciones económicos de una entidad, a una fecha determinada o los cambios ocurridos durante un periodo de tiempo, de acuerdo con una marco de referencia de información financiera. Las notas relativas generalmente comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término de “estados financieros” generalmente se refiere a un juego completo de estados financieros como lo determinan los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un estado financiero individual. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Estimación de la administración: Es el monto seleccionado por la administración para el reconocimiento o revelación en los estados financieros como una estimación contable. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Estrategia general de auditoría: Establece el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría, como guía para el desarrollo más detallado del plan de auditoría. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Evaluación: Identificar y analizar asuntos relevantes, incluyendo el desempeño de aquellos procedimientos necesarios para llegar a la conclusión específica de un asunto. “Evaluación” generalmente es utilizado solamente en relación con un rango de asuntos, incluyendo evidencia, resultados de procedimiento y efectividad de la respuesta de la administración a un riesgo. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)

Evidencia de auditoría: Información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría incluye la información contenida en los registros contables que fundamentan los estados financieros y otra información (ver suficiencia de evidencia de auditoría y adecuada evidencia de auditoría). (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)

Excepción: Respuesta que indica una diferencia entre la información requerida a ser confirmada o contenida en los registros de la entidad y la información proporcionada por la parte confirmada. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)

Fecha del informe de auditoría: Fecha en que el auditor fecha el informe sobre los estados financieros. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)

Firma: Un profesional, sociedad, corporación u otra entidad de contadores profesionales. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)

Fraude: *Un acto intencional de una o más personas de la administración, encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, que implica el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Incertidumbre: *Un asunto cuyo resultado depende de acciones o eventos futuros que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pudieran afectar los estados financieros. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Independencia: *Comprende:*

(a) Independencia mental: el estado mental que permite proporcionar una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo a una persona actuar con integridad, y ejercer objetividad y escepticismo profesional. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

b) Independencia en apariencia: cuando se evitan hechos y circunstancias que sean tan importantes que a juicio de un tercero, informado con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualesquier salvaguarda aplicable, pudiera concluir razonablemente que la integridad, objetividad o escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo hubieran sido comprometidos. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Informe anual: *Un documento emitido por una entidad, comúnmente sobre una base anual, que incluye sus estados financieros junto con el*

informe del auditor correspondiente. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Inspección (como procedimiento de auditoría): Examinar registros o documentos, ya sean internos o externos, en forma escrita en papel, electrónica o en otros medios, o un examen físico de un activo. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Juicio profesional: El ejercicio del entrenamiento, conocimiento y experiencia relevante, en el contexto provisto por las normas de auditoría, impuestos y ética profesional, en la toma de decisiones informadas, acerca del curso de acción adecuadas en las circunstancias, en una asignación de auditoría. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Marco de referencia de información financiera aplicable: Marco de referencia de información financiera adoptado por la administración y, en su caso, por los encargados del gobierno corporativo, en la preparación de los estados financieros y que es aceptable, considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que es el requerido por alguna ley o regulación. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Muestreo de auditoría (muestreo): La aplicación de procedimientos de auditoría en menos de 100% de las partidas existentes dentro de una población que es relevante para la auditoría, de tal modo que todas las partidas integrantes del universo, y sujetas a muestreo, tengan la oportunidad de ser seleccionadas, con objeto de proporcionarle al auditor

bases razonables para obtener conclusiones sobre la población entera. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Opinión sin salvedades (Opinión no modificada u opinión limpia):
Opinión expresada por el auditor, cuando concluye que los estados financieros están preparados en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Opinión modificada: *Una opinión con salvedad, negativa o una abstención de opinión. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Otros párrafos de la opinión: *Párrafo incluido en el informe del auditor que se refiere a algún otro asunto que aquellos presentados o revelados en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para los usuarios de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o para el informe de auditoría. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Párrafo de énfasis de algún asunto: *Párrafo incluido en el informe del auditor que se refiere a un asunto adecuadamente presentado o revelado en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia, que es fundamental para el entendimiento de los estados financieros por parte de los usuarios. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)*

Personal profesional asistente (Staff): Profesionales que no sean socios, incluyendo especialistas y expertos que contrate la firma. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Población: El conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el cual el auditor desea extrapolar conclusiones. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Procedimientos analíticos: Evaluaciones de información financiera a través de análisis de relaciones admisibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también comprenden la investigación de fluctuaciones y variaciones identificadas que no sean consistentes con otra información relevante o se desvíen de los valores esperados, por montos significativos. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Procedimientos de revisión: Procedimientos que se consideran necesarios para cumplir el objetivo de un trabajo de revisión, principalmente entrevistas con el personal de la entidad y procedimientos analíticos aplicados a la información financiera. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Procedimientos sustantivos: Procedimientos de auditoría diseñados para detectar errores materiales a nivel aseveración; incluyen pruebas de detalle (de clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones) y procedimientos analíticos sustantivos. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Prueba: *Aplicación de procedimientos a algunas o a la totalidad de las partidas de una población. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)*

Registros contables: *Generalmente incluyen los registros de asientos iniciales y soporte documental de los mismos, tales como: cheques, transferencias electrónicas, facturas, contratos, libros mayor y auxiliares, asientos de diario, así como otros ajustes a los estados financieros que no se reflejan en asientos formales de diario; y registros tales como: hojas de trabajo y hojas de cálculo que soportan la distribución de costos, cálculos, conciliaciones y revelaciones. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)*

Seguridad razonable (en el contexto de trabajos de auditoría y de control de calidad): *Un alto, pero no absoluto, nivel de seguridad. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)*

Significativo(s): *Importancia relativa de un asunto, considerado en el contexto. La importancia de un asunto la juzga el profesionalista en el contexto en el cual está siendo considerado. Este podría incluir, por ejemplo, el prospecto razonable de que cambie o influya en las decisiones de los posibles usuarios del informe del profesionalista. Otro ejemplo se presenta cuando el contexto es un juicio sobre si debe reportarse o no un asunto a los encargados del gobierno corporativo, o sobre si ellos considerarían importante el asunto en relación con sus responsabilidades. La importancia puede considerarse en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, como su magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre el objeto y los intereses expresados por los*

usuarios o destinatarios. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Unidad de muestreo: Las partidas individuales que integran una población. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Usuarios de la información: La persona, personas o clases de personas para quienes el profesional prepara el reporte de auditoría. La parte responsable puede ser diferente a los usuarios, pero no los únicos. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

2.3.2. ABREVIATURAS USADAS

CC: Cuentas por cobrar (en inglés - AR: Accounts Receivable)

Aserciones:

I: Integridad ó T: Totalidad (en inglés - C: Completeness).

E: Existencia (en inglés: Existence).

E: Exactitud (en inglés - A: Accuracy).

C: Corte (en inglés – CO: Cut Off).

V: Valuación (en inglés: Valuation).

TAACs: Tecnicas de auditoría con asistencia computacional (en inglés – CAATs: Computer-assisted audit techniques).

UM: Unidades Monetarias (en inglés – CU: Currency Units)

E/F: Estados Financieros (en inglés – F/S: Financial Statements)

RH: Recursos Humanos (en inglés – HR: Human Resources)

CINAA: Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (en inglés – IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board).

CI: Control Interno (en inglés – IC: Internal Control)

Los cinco componentes principales del marco de control interno bajo el enfoque COSO se detallan a continuación:

AC: Actividades de control (en inglés – CA: Control Activities).

AmC: Ambiente de control (en inglés – CE: Control Environment).

SI: Sistemas de información (en inglés – IS: Information Systems).

MO: Monitoreo (en inglés – MO: Monitoring).

ER: Evaluación de riesgo (en inglés – RA: Risk Assessment).

Código CNIEC: Código de Ética para Profesionales Contables CNIEC (en inglés – IESBA Code: IESBA Code of Ethics for Professional Accountants).

FIC: Federación Internacional de Contadores (en inglés – IFAC: International Federation of Accountants).

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera (en inglés – IFRS: International Financial Reporting Standards).

NIAs: Normas Internacionales de Auditoría (en inglés – ISAs: International Standards on Auditing).

NICAs: Normas Internacionales de Compromisos de Aseguramiento (en inglés – ISAEs: International Standards on Assurance Engagements).

DIPA: Declaraciones Internacionales sobre Prácticas de Auditoría (en inglés – IAPSS: International Auditing Practice Standards).

NICC: Normas Internacionales en Control de Calidad (en inglés – ISQC: International Standard on Quality Control).

NIRC: Normas Internacionales en Revisión de Compromisos (en inglés – ISREs: International Standards on Review Engagements).

NISR: Normas Internacionales de Servicios Relacionados (en inglés – ISRSs: International Standards on Related Services).

TI: Tecnologías de Información (en inglés – IT: Information Technology)

CP: Computadora personal (en inglés – PC: Personal Computer)

IyD: Investigación y Desarrollo (en inglés – R&D: Research and Development)

REM: Riesgos de error material (en inglés – RMM: Risks of Material Misstatement)

PER: Procedimientos de Evaluación de Riesgo (en inglés – RAPs: Risk Assessment procedures)

PyME: Pequeña y Mediana Empresa (en inglés – SME: Small Medium Entity)

PyMEP: Pequeñas y Medianas Prácticas (en inglés – SMP: Small Medium Practices)

PC: Pruebas de Controles (en inglés – ToC: Tests of Controls)

EGC: Encargados del Gobierno Corporativo (en inglés – TCWG: Those charged with Governance)

PT: Papeles de trabajo (en inglés – WP: Work papers, working papers)

2.4. TERMINOS DE TRABAJO DE AUDITORÍA (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

“El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda”. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán:

- (a) el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
- (b) las responsabilidades del auditor;
- (c) las responsabilidades de la dirección;
- (d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
- (e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado”

Si las disposiciones o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan anteriormente el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito,

salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades tal y como se establecen en las condiciones previas de la auditoría.

Condiciones previas en una auditoría: Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:

(a) determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y

(b) obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad sobre la elaboración de los estados financieros y el control interno de la compañía.

2.5. PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011):

- *Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.*
- *Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.*

- *Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.*
- *Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.*
- *Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.*
- *Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.*

Actividades de planificación:

“La naturaleza y la extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría”. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

“La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. La planificación, sin embargo, incluye la consideración del momento de realización de determinadas actividades y procedimientos de auditoría que deben finalizarse antes de la aplicación de los procedimientos de auditoría

posteriores”. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

2.6. IMPORTANCIA RELATIVA (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

La importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

2.7. EL ENFOQUE DE AUDITORÍA BASADO EN RIESGOS

Los objetivos generales del auditor como se indica en la NIA 200.11 se pueden resumir de la siguiente manera de acuerdo a la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, lo que permite al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable; e informar sobre los estados financieros, y si se exponen como es requerido por las NIA, de conformidad con el hallazgo del auditor. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)*

2.8. Marco de Control Interno (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

El auditor debe obtener un entendimiento del control interno, que sea relevante para la auditoría. El control interno es diseñado e implementado por la administración para tratar los riesgos de negocio y de fraude identificados que amenazan el logro de los objetivos establecidos, tales como la confiabilidad de la información financiera. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

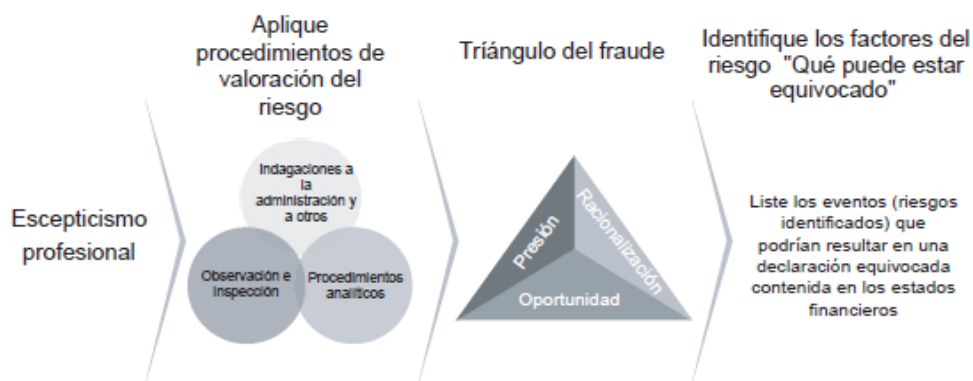
Control interno es un proceso diseñado y efectuado por quienes tienen a cargo el gobierno, la administración y otro personal; y que tiene la intención de dar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad con relación a la confiabilidad de la información financiera, la efectividad y la eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento con las

leyes y regulaciones aplicables. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

2.9. RIESGO DE FRAUDE Y SU VALORACIÓN (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Dado que siempre hay la posibilidad de ocultar el fraude y de que la administración eluda los controles, los auditores necesitan considerar cuidadosamente toda la información obtenida a partir de la aplicación de los tres procedimientos de valoración del riesgo, así como tener discusiones regulares al interior del equipo de auditoría, tal y como se ilustra a continuación (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

Gráfico N° 1: Procedimientos de valoración de riesgo de fraude

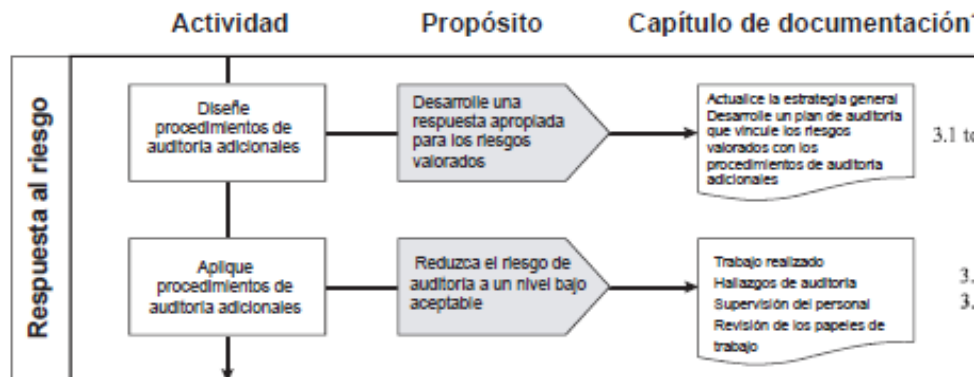


Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

Los factores del riesgo de fraude que se identifican en el Apéndice 1 de NIA 240 (y que se resumen en la siguiente tabla para las entidades más pequeñas) son ejemplos que típicamente los auditores enfrentan en un amplio rango de situaciones. Una vez que han sido identificados los factores de riesgo de fraude (a partir de desempeñar procedimientos de valoración del riesgo), el siguiente paso es valorar la probabilidad de que ocurra el riesgo y si podría resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Se deben seguir los mismos procedimientos de valoración del riesgo que se siguen para los riesgos de negocio. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

2.10. RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS

Gráfico N° 2: Respuesta a los riesgos evaluados



Notas:

1. Refiérase a ISA 230 para una lista más completa de la documentación requerida
2. Planeación es un proceso continuo e interactivo a través de la auditoría

Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

La NIA 300 determina que el auditor debe desarrollar un plan de auditoría en orden a reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable; durante el curso de la auditoría, la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deben ser actualizados y cambiados en cuanto sea necesario; el auditor debe documentar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo cualesquiera cambios significativos hechos durante el contrato de auditoría. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

La estrategia general de auditoría establece el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado, el cual se discute en este capítulo. El plan de auditoría más detallado aborda los diferentes asuntos que se identifican en la estrategia general de auditoría, teniendo en cuenta la necesidad de lograr los objetivos de la auditoría mediante el uso eficiente de los recursos del auditor. Si bien la estrategia general de auditoría será establecida antes de desarrollar el plan detallado de auditoría, las dos actividades de planeación no son necesariamente discretas o un proceso secuencial. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

2.11. MUESTREO DE AUDITORÍA

El objetivo del auditor, cuando usa muestreo de auditoría, es proporcionar una base razonable para que el auditor extraiga conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

2.12. ESTIMACIONES CONTABLES

La NIA 540 provee información sobre las mediciones y revelaciones hechas a valor razonable contenidas en los estados financieros. Trata las consideraciones de auditoría relacionadas con la medición, presentación y revelación de los activos y pasivos materiales, así como los componentes específicos del patrimonio, presentados o revelados a valor razonable en los estados financieros. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse con exactitud, sino solo estimarse. A los efectos de esta NIA, dichas partidas de los estados financieros se denominan estimaciones contables. La naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la dirección como base para la realización de una estimación contable es muy variada, lo cual afecta al grado de incertidumbre en dicha estimación.

2.13. PARTES RELACIONADAS

La ISA 550 ofrece orientación sobre la responsabilidad del auditor y los procedimientos de auditoría relacionados con las partidas relacionadas y las transacciones con tales partidas. La Administración es responsable por la identificación y revelación de las partidas relacionadas y de las transacciones con tales partidas. Esta responsabilidad requiere que la administración implemente control interno adecuado para asegurar que las transacciones con partes relacionadas están apropiadamente identificadas en el sistema de información y reveladas en los estados financieros. En las entidades más pequeñas, esos procedimientos es

probable que carezcan de sofisticación y sean informales. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

2.14. EVENTOS SUBSECUENTES

Los "eventos subsecuentes" (o eventos posteriores) se refieren a eventos que ocurren entre el final del período y la fecha del reporte del auditor; y hechos descubiertos después de la fecha del auditor. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

2.15. PRESUNCIÓN DE NEGOCIO EN MARCHA

De acuerdo con la hipótesis de empresa en funcionamiento, se considera que una entidad continuará con su negocio en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que la hipótesis de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones la hipótesis de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales).

La NIA 570 ofrece orientación sobre la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros con relación al supuesto de

empresa en marcha que se use en la preparación de los estados financieros, incluyendo la consideración de la valoración que hace la administración respecto de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en marcha. El supuesto de empresa en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros. Según el supuesto de empresa en marcha, la entidad ordinariamente es percibida como que continúa en el negocio durante el futuro previsible, sin la intención ni la necesidad de liquidación, parar el comercio o buscar la protección frente a los acreedores siguiendo las leyes o regulaciones. De acuerdo con ello, los activos y pasivos se registran sobre la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y cumplir sus obligaciones en el curso normal del negocio. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

CAPÍTULO 3

METODOLOGÍA

3.1 METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

En este proyecto de investigación, se utilizará una metodología cualitativa, en la cual se realizará un profundo estudio de los principales procedimientos de auditoría que deben realizar los pequeños y medianos auditores, buscando al mismo tiempo proponer una guía didáctica para ser utilizada por los docentes en la malla curricular de contaduría pública, con la finalidad de disminuir la emisión de opiniones erróneas por pequeños y medianos auditores generadas por los saltos en los diferentes procesos requeridos en la realización de las auditorías y al mismo tiempo infundir las buenas prácticas para la realización de auditorías por los futuros auditores, estudiantes de la malla curricular de contaduría pública.

3.2. VARIABLES DE INVESTIGACIÓN

Dentro de las variables en nuestra investigación tenemos:

- Número de pequeños y medianos auditores, que carecen de un manual para la realización de las auditorías.

- Número de docentes de las distintas asignaturas relacionadas con la auditoría que carecen de un manual para impartir su cátedra en la malla curricular de contaduría pública en la Universidad Católica Santiago de Guayaquil.

- Número de informes de auditoría emitidos al año por pequeños y medianos auditores.
- Análisis del incremento en este último año, de pequeños y medianos auditores, graduados de la malla curricular de contaduría pública que no contaron con una guía de estudios que plantee los procedimientos para la realización de las auditorías y que actualmente tampoco poseen un manual de auditoría.

3.3 FUENTES DE RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN

Para desarrollar este proyecto de investigación, se utilizaran las Normas Internacionales de Auditoría emitidas en el año 2011 y la Guía para usar los estándares internacionales de auditoría en las PYMES emitida por la “Small and Medium Practices Committee, International Federation of Accountants”.

Ver en la sección de bibliografías las fuentes de información utilizadas para el desarrollo del manual.

3.4 UNIDAD DE INVESTIGACIÓN

El proyecto de investigación presentado se centra en las auditorías financieras realizadas por pequeños y medianos auditores y estudiantes de la malla curricular de contaduría pública, el período de análisis es del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014. Se investigan estas necesidades con el fin de crear un Manual de auditoría para pequeños y medianos auditores y para la malla curricular de contaduría pública.

3.5 HERRAMIENTAS DE ANÁLISIS

Se realizó el análisis de los motivos que causan la emisión de opiniones erróneas acerca de los Estados financieros auditados por pequeños y medianos auditores y los estudiantes de la malla curricular de contaduría pública.

Se desarrolla dentro de la investigación un manual que servirá para llevar a cabo las auditorías realizadas por pequeños y medianos auditores y como guía didáctica para la formación de futuros auditores, estudiantes de la malla curricular de contaduría pública.

CAPÍTULO 4

DESARROLLO DEL MANUAL DE AUDITORÍA

4.1. INFORMACIÓN RELEVANTE A CONSEGUIR

4.1.1 ANTECEDENTES

En este punto, el auditor deberá conseguir información que se considere necesaria para un entendimiento del giro del negocio, así como una breve reseña de la historia de la compañía, con el fin de tener una base de partida para el inicio de la auditoría.

Por ejemplo:

H&H Inc. es una compañía familiar dedicada a la fabricación de una pequeña diversidad de muebles de madera tanto listos para usar como bajo pedido a las medidas que exija el cliente. H&H se destaca en su pequeño mercado por tener una excelente reputación por la fabricación de productos de calidad.

La fábrica está ubicada junto a la casa de los dueños y la tienda está ubicada a 3 cuadras de la misma. Las decisiones son tomadas a menudo en familia.

La compañía produce produce varios productos, entre ellos muebles de sala, de recamaras y varios diseños de asientos, los mismos que se realizan en ciertas ocasiones de acuerdo especificaciones del cliente. Recientemente, la compañía le vendió al Presidente de la República un juego de sala muy exclusivo, por lo que en este último mes ha recibido mucha publicidad por parte de los medios de comunicación. Como una innovación a su negocio,

recientemente crearon una página web donde los clientes pueden comprar en línea y pagar con sus tarjetas de crédito, y por esta vía, desde su creación, la compañía ha realizado envíos de pedidos hasta 1000 Kilómetros de distancia.

4.1.2. TENDENCIAS DE LA INDUSTRIA

En este punto se requiere investigar con fuentes externas sobre la industria en la que se desempeña la compañía sujeta a auditoría para verificar si existen factores que nos puedan indicar algún indicio de riesgo de empresa en marcha, ya que como resultado de esta recopilación de información acerca de la industria específica que investigaremos, podremos tener indicios sobre cómo está el mercado al cual la compañía está dirigiendo el producto que fabrica y comercializa, es decir si la industria va en crecimiento o viceversa.

4.1.3. GOBIERNO CORPORATIVO - ACCIONISTAS Y DIRECTORIO

El auditor deberá solicitar el formulario de accionistas de la Súper Intendencia de Compañías y evaluar si es factible convocar una reunión con alguno de estos para comprender mejor el proceso de toma de decisiones.

4.1.4. ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL Y DE PERSONAL

Para comprender la estructura organizacional, el auditor deberá solicitar el organigrama de la compañía, de esta manera conocerá como está estructurada y servirá para darse una idea sobre algún indicio de carencia de segregación de funciones por falta de personal, por ejemplo: Que las áreas de compras y ventas posean personal separado en sus funciones.

4.1.5. OPERACIONES

Una vez que el auditor posee el organigrama, es importante que identifique las Gerencias clave de la compañía para, posteriormente agendar una reunión con las mismas y de esta manera conocer o actualizar el entendimiento de las operaciones que desempeña la compañía y evaluar indicios sobre posibles riesgos que hayan sido previamente identificados por la administración .

4.1.6. TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN

Es importante conocer acerca de la tecnología de la información de la compañía para entender los programas que utiliza y evaluar si existen seguridades en los procesos automáticos de la información, esto se logra como en los puntos anteriores con una reunión con los funcionarios indicados, si existiera un dpto. de sistemas lo más idóneo sería solicitar una reunión con el líder del dpto. pero si no existiera uno en la compañía tendría el auditor debería tocar el tema de tecnologías de la información en la reunión antes solicitada con la Gerencia y allí proceder a realizar preguntas como: Que tipo de programas utiliza la compañía? Para que procesos son utilizados? Quien es su proveedor?, etc.

4.1.7. PROCESOS DE NEGOCIO SIGNIFICATIVOS

El auditor deberá identificar de las reuniones mantenidas con los principales funcionarios, cuales son los procesos significativos del negocio, según su giro. Por ejemplo, en una empresa comercial se podrían entender como procesos significativos del negocio los de: Compras – Cuentas por pagar y Ventas – Cuentas por cobrar; mientras que en una compañía industrial serian: Producción – Inventarios y Ventas – Cuentas por cobrar; es importante

mencionar que en todo tipo de negocio es importante el proceso de contabilidad – Estados Financieros, para entender cómo se manejan los registros contables y la preparación de los Estados Financieros.

4.1.8. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA Y ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL.

Los Estados financieros deberán ser solicitados a la compañía mucho antes de adquirir el compromiso para de esta manera tener una idea de las pruebas que se requerirán realizar, del tiempo que tomara efectuarlas y sobre todo permitirá al auditor identificar si cuenta con recursos para emprender el compromiso.

4.2. EVALUACIÓN DEL RIESGO

El objetivo del auditor es identificar y evaluar los riesgos de error significativo, por fraude o error, a nivel de los estados financieros y las aserciones, mediante el entendimiento de la entidad y su ambiente, incluyendo el control interno de la entidad, proporcionando así una base para el diseño e implementación de respuestas a los riesgos evaluados de error significativo. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

El auditor deberá realizar procedimientos de evaluación de riesgo para brindar una base para la identificación y evaluación de riesgos de error significativo a los niveles del estado financiero y las aserciones. Sin embargo, los procedimientos de evaluación de riesgo, por si solas, no

proporcionan evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual fundamentar la opinión de auditoría (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

La evaluación de riesgo es el proceso mediante el cual el auditor deberá identificar y evaluar el riesgo de error significativo al considerar la naturaleza, magnitud y probabilidad para determinar la respuesta más eficaz y efectiva para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. La evaluación de riesgo tiene un efecto dominante en la auditoría de estados financieros y, como tal, se debe documentar bien. La evaluación de riesgos deberá abarcar cada aspecto de la auditoría y se considerará cuidadosamente en cada etapa de la auditoría. El riesgo de error significativo es que los estados financieros contengan errores significativos por fraude o error.

El riesgo de error significativo se compone por riesgos inherentes y riesgos de control. Es importante que el auditor posea una base apropiada para evaluar los riesgos inherentes y riesgos de control, la cual pudiera obtenerse, por ejemplo, mediante el uso de cuestionarios, listas de verificación e instrucciones., y en el caso del riesgo de control, el entendimiento del control interno y el desempeño de pruebas de control. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para interpretar, adaptar o ampliar dicho material generalizado según convenga de acuerdo con las circunstancias.

El propósito del auditor será enfocarse en los riesgos, y en la respuesta de la gerencia a los mismos, que en principio se relacionan con los objetivos de la entidad y tienen un impacto en sus requerimientos de información financiera y nuestra responsabilidad de reducir el riesgo de auditoría sobre los estados financieros por error o fraude. Una parte integral de esta determinación es la consideración de la probabilidad de errores significativos que surgen de cada

riesgo identificado en cada paso del proceso de auditoría. También el auditor podría identificar riesgos al verlos desde la perspectiva de la gerencia, considerando las condiciones que podrían evitar que la entidad logre el cumplimiento de sus objetivos estratégicos, operativos, financieros.

4.3. ACTIVIDADES PRELIMINARES

4.3.1. ACEPTACIÓN Y CONTINUACIÓN DEL COMPROMISO DE AUDITORÍA

El auditor deberá establecer políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con los clientes, para asegurar de que sólo contraerá o continuará compromisos si:

- Posee las capacidades y competencias para realizar el trabajo, incluyendo tiempo y recursos, para hacerlo.
- Puede cumplir con requisitos éticos relevantes.
- Ha considerado la suficiente información relevante de la compañía y no tiene información que le pudiera hacer concluir que la entidad carece de integridad.

Dichas políticas y procedimientos mencionados en el primer párrafo requerirán que:

- Si se identifica un posible conflicto de intereses al aceptar el compromiso de un cliente nuevo o existente, la firma determinará si es apropiado aceptar el compromiso.
- El auditor documentara minuciosamente los motivos del porque acepta o continúa con la relaciones de clientes en los cuales se han identificado problemas.

4.4. PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA

4.4.1. ESTRATEGIA DE AUDITORÍA

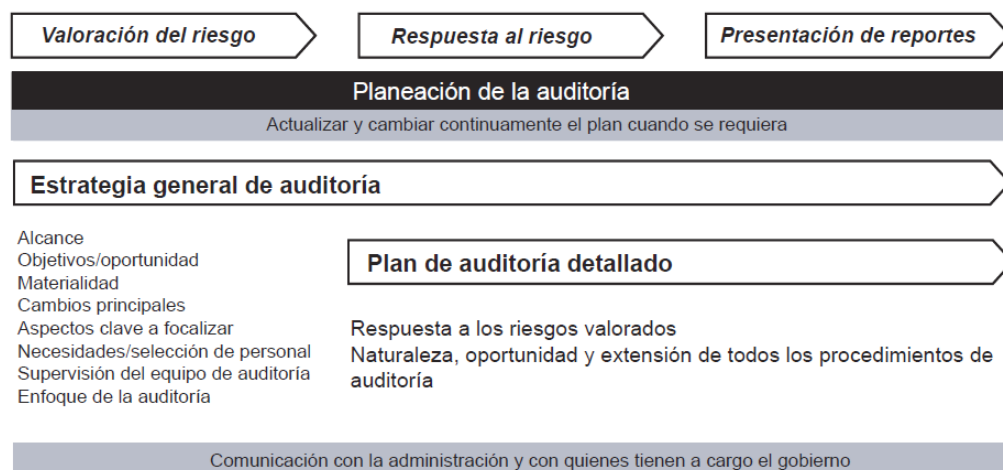
La NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría menciona que “El auditor debe planear y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material”. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)

La NIA 300 Planeación de una auditoría de estados financieros menciona que “El auditor debe planear la auditoría de manera que el contrato será ejecutado de una manera efectiva”. (International Auditing and Assurance Standars Board, 2011)

El auditor asegura a sus clientes que la ejecución del contrato se efectuará de manera eficiente atreves de su planificación de la estrategia de auditoría, y así mismo esta reduce el riesgo de auditoria a un nivel aceptable.

La guía para la utilización de los estándares de auditoría para pymes nos sugiere la planeación de la estrategia de auditoría por medio del siguiente flujo grama:

Gráfico N° 3: Estrategia general de auditoría



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

Según la Federación Internacional de Contadores (por sus siglas en inglés IFAC) “La estrategia general comienza durante la fase de valoración del riesgo de la auditoría”. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Por lo que consideramos que esta comienza después de haber obtenido información suficiente sobre la valoración de riesgos para de esta forma, el auditor pueda permitirse desarrollar respuestas apropiadas.

Adicionalmente, según la IFAC “La extensión y naturaleza de las pruebas de planeación de la auditoría, dependerán de ciertos puntos que se detallan a continuación (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *El tamaño y la complejidad de la entidad;*
- *La composición y el tamaño del equipo de auditoría. Las auditorías más pequeñas también tendrán equipos más pequeños, haciendo más fácil la planeación, coordinación y comunicación;*
- *La experiencia previa del auditor con la entidad; y*
- *Cambios en las circunstancias que ocurrieron durante el contrato de auditoría. Los beneficios de la planeación de la auditoría se resaltan en la siguiente muestra.*

Como resultado de lo mencionado, se puede concluir que las etapas de la planeación estratégica de auditoría se centran en 4 pasos o etapas generales como:

- La obtención de evidencia.- Empezando por establecer el alcance del contrato de auditoría-
- La valoración de los riesgos auditoría.- Identificar el impacto sobre los estados financieros.
- Identificación de respuestas a los riesgos identificados.- Establecer las respuestas que mitíguen los riesgos identificados de auditoría.
- Desarrollo del plan de administración de recursos.- Preparan el presupuesto de los recursos que se requerirán emplear en el trabajo de auditoría, incluyendo si se requerirá adquirir los servicios de algún experto.

Podrían existir cambios que impacten significativamente al enfoque de auditoría, tales como cambios en los estándares de las bases de la preparación de los estados financieros de la compañía; afectaciones directas a la compañía por desarrollo de tecnologías de la información, cambios en los procesos del

negocio, cambios del personal clave de la administración, etc; cambios en las regulaciones bajo las cuales está sujeta la compañía.

Según la IFAC “Pueden existir algunas entidades muy pequeñas que requieran la auditoría cuando el propietario que opera la entidad, tenga en funcionamiento pocos controles documentados formales (si los hay), y por consiguiente puedan eludir casi cualquier cosa. En esas situaciones, el auditor tiene que determinar si es posible ejecutar la auditoría. Si no lo es, el auditor tiene que ejercer juicio profesional para determinar si debe declinar el contrato o abstenerse de opinión. Los factores a considerar incluyen (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *El ambiente de control de la entidad. ¿El propietario es digno de confianza, competente y tiene una buena actitud hacia el control? Un propietario administrador que sea competente a menudo puede ser un control fuerte, dado que conoce el negocio, aprueba la mayoría de las transacciones, y por consiguiente es capaz de detectar las declaraciones equivocadas. Sin embargo, el control débil crearía el potencial de que la administración eluda los controles. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)*

- *¿Es posible desarrollar procedimientos adicionales de auditoría que responderían de manera apropiada a los factores de riesgo valorados? El factor más difícil a determinar a menudo es el que no se incluyó (pero que se debía incluir) en los estados financieros. Por ejemplo, ¿todos los ingresos ordinarios y todos los pasivos están adecuadamente registrados en los registros de contabilidad? (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)*

4.4.2. DETERMINACIÓN Y USO DE LA MATERIALIDAD

Según la NIA 320 Importancia Relativa menciona “ ISA 320 establece que “El objetivo de la auditoría de estados financieros es permitirle al auditor expresar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera”. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

“La materialidad debe ser considerada por el auditor cuando (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011):

- (a) Determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría; y*
- (b) Evalúa el efecto de las declaraciones equivocadas.*

Según la IFAC, nos menciona que “Al inicio de la auditoría, se tienen que hacer juicios respecto del tamaño y la naturaleza de las declaraciones equivocadas que serían consideradas materiales. Esto incluye establecer un nivel de materialidad para (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- Los estados financieros como un todo (materialidad general);*
- y*
- Clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones cuando sea apropiado. Esto aplica a cualesquiera áreas donde cantidades más pequeñas que el nivel general de materialidad razonablemente se podría esperar que influyeran las*

decisiones económicas que los usuarios tomen con base en los estados financieros” (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

El auditor determinará un único nivel cuantitativo (es decir, un número) de la materialidad basados en el punto de referencia seleccionado (por ejemplo, ganancias antes de los impuestos) relevante para los usuarios de los estados financieros. La materialidad basada en este punto de referencia se aplica a los estados financieros en general y forma la base para la materialidad a nivel de estados financieros. La aplicación de niveles cuantitativos separados de materialidad (por ejemplo, un cierto nivel de materialidad para las partidas de la cuenta ganancias y pérdidas y un nivel diferente de materialidad para las partidas del balance general) nos permitirá planificar una auditoría efectiva para detectar errores significativos.

La materialidad, deberá ser calculada en base a un punto de referencia, el mismo que se define como un elemento componente de los estados financieros al cual se aplica un umbral para calcular la materialidad. Este umbral frecuentemente es un porcentaje, es decir, una norma general basada en nuestra experiencia.

Según la NIA 320 Importancia Relativa en el apartado A3 nos menciona que “ La determinación de la materialidad general implica el ejercicio del juicio profesional. Generalmente se aplica un punto de referencia escogido como punto de inicio en la determinación de la materialidad para los estados financieros en general”. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Un punto de referencia adecuado será identificado por los siguientes factores:

- *“Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos)”*. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)
- La existencia de rubros sobre los cuales los usuarios de los estados financieros tienden a enfocar su atención (por ejemplo, para evaluar el desempeño financiero los usuarios podrían tender a enfocarse en las ganancias, ingresos o activos netos)
- La naturaleza de la entidad, cuando está en su ciclo de vida, el giro del negocio en cual maneja sus operaciones comerciales y el tipo de industria.
- *“La estructura de propiedad de la entidad y la manera en la cual está financiada (por ejemplo, si la entidad está financiada únicamente por la deuda en lugar del patrimonio, los usuarios podrían hacer más énfasis en los activos y reclamos en éstos que las ganancias de la entidad)”*. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Normalmente, es utilizado el resultado antes de impuestos generados por el giro normal del negocio para las entidades con fines de lucro. Sin embargo, un enfoque principal en la utilidad del período actual antes de los impuestos no siempre podría ser adecuado. Dependiendo de la naturaleza y circunstancias específicas de la compañía y usuarios de sus estados financieros. Existen otros elementos de los estados financieros que podrían ser útiles en la determinación de la materialidad como:

- Ingresos totales
- Gastos totales
- Ganancia bruta

- Ganancias antes de los intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA)
 - Activos circulantes
 - Capital de trabajo neto
 - Activos totales
 - Patrimonio total
 - Efectivo proveniente de las operaciones
 - Relación deuda- patrimonio
 - Relación retorno sobre patrimonio.

Cuando se utilizan puntos de referencia diferentes a los generalmente esperados debido a la naturaleza de la entidad a fin de determinar la materialidad, normalmente se considerarían estos puntos de referencia además de los puntos de referencia generalmente esperados (por ejemplo, 5% de las utilidades antes de los impuestos provenientes de las operaciones continuas de las entidades con fines de lucro). Cuando se utilizan puntos de referencia alternativos (por ejemplo, los ingresos totales para una entidad con fines de lucro, normalmente se espera que los puntos de referencia alternativos junto con los generalmente aceptados sean evaluados y se establezca la materialidad aplicando el juicio profesional considerando el punto de referencia considerado más adecuado en las circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

El apartado A8 de la NIA 320 Importancia relativa nos menciona “ Cuando las ganancias antes de los impuestos de la entidad, provenientes de las operaciones continuas son nominales de manera uniforme, como podría ser el caso de una empresa manejada por el propietario en la que éste toma mucho de las ganancias antes de los impuestos en forma de remuneración, un punto de referencia tal como las ganancias antes de la remuneración e

impuestos podría ser más relevante´´. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

En estos casos el auditor deberá considerar el deducir otras partidas antes de aplicar la norma general, las partidas comunes consideradas como “deducciones” son las siguientes:

- Honorarios de la gerencia asignados a una entidad producto de su estructura de propiedad
- Otras asignaciones dirigidas por el propietario
- Cargos especiales no recurrentes

Nuestra base para deducir estas partidas no es debido a que las probaremos por separado, aunque se podrían probar por separado basados en su propia importancia.

El auditor deberá considerar documentar los niveles de materialidad como parte de la documentación de la estrategia de auditoría general, incluyendo los factores considerados para su determinación.

La documentación deberá incluir:

- Cómo se consideraron las circunstancias individuales de la entidad
- El punto de referencia y porcentaje como. La documentación indica las bases para la selección del punto de referencia y el porcentaje utilizado. El apartado A7 de la NIA 320 Importancia Relativa menciona que la determinación del porcentaje que se aplicará a un punto de referencia escogido implica el ejercicio del juicio y criterio del auditor. Cabe mencionar que existe una semejanza entre el porcentaje y el punto

de referencia escogido, de manera que el porcentaje aplicado a las ganancias antes de los impuestos provenientes de las operaciones del giro normal del negocio normalmente será superior al porcentaje aplicado al total de ingresos. Por ejemplo, el auditor podría considerar cinco por ciento de las ganancias antes de los impuestos, proveniente de las operaciones continuas como adecuado para una entidad con fines de lucro en la industria de manufactura, mientras que podría considerar uno por ciento del total de los ingresos o total de gasto como adecuado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, porcentajes más altos o más bajos podrían considerarse adecuados en las circunstancias''.

- Las bases para la selección del porcentaje de recorte en la determinación de la materialidad (ver punto anterior)
- Las bases para la determinación de una materialidad diferente para las clases de transacciones, saldos de cuenta o informaciones expuestas particulares (si se determina)

4.4.3. DISCUSIONES DEL EQUIPO DE AUDITORÍA.

La NIA 240 Responsabilidades del Auditor en Relación con el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros apartado 15 menciona que la NIA 315 establece como requisitos la discusión entre los miembros del equipo del compromiso y por parte del socio del compromiso la determinación de los temas a ser comunicados al equipo de auditoría que haya participado en la reunión. En dicha discusión se deberá enfatizar cómo y dónde los estados financieros de una entidad pueden ser susceptibles de errores significativos debido a fraude, así como de qué manera puede ocurrir el fraude. La discusión deberá darse apartando cualquier opinión favorable que puedan tener los miembros del

equipo del compromiso sobre la honestidad e integridad de la gerencia y los encargados de la gobernabilidad”

El auditor líder del compromiso utilizará su juicio profesional, experiencia previa con la entidad y conocimientos de sucesos de actualidad para determinar cuáles miembros del equipo del compromiso serán incluidos en la discusión. La discusión deberá contar con la participación de la mayoría, por no decir la totalidad, de los miembros del equipo del compromiso.

La discusión sobre el riesgo de fraude podría ser parte de la reunión de iniciación u otra reunión, pero si esta forma parte de una reunión más grande, se permite tiempo suficiente para realizar una discusión apropiada enfocada especialmente en el riesgo de fraude con miras a determinar “¿Qué pudiera salir mal?”.

Además de los elementos incluidos en la NIA 240.A11, en la discusión normalmente deberá plantearse lo siguiente:

- Hacer una revisión con todo el equipo de cualquier condición de riesgo de fraude identificada en el proceso de Aceptación & Continuidad.
- Determinar los factores cualitativos y cuantitativos que deben ser considerados al momento de evaluar el riesgo de fraude.
- Enfatizar la necesidad de que el equipo de auditoría mantenga un escepticismo profesional en todo momento y tenga evidencia de auditoría suficiente adecuada para sustentar la opinión de auditoría.

- Determinar los procedimientos específicos que serán ejecutados como parte de la auditoría para lidiar con los riesgos de fraude identificados en la reunión, incluyendo la participación de expertos en fraude, así como determinar el plan para revisar los resultados con los líderes del compromiso.
- Discutir los factores de riesgo de fraude probatorios que se deben tener en cuenta en todo momento durante la auditoría.
- Resaltar la importancia de que la gerencia marque las pautas adecuadas.
- Reafirmar la necesidad de evaluar el riesgo de fraude en cada etapa de la auditoría y de que los miembros del equipo del compromiso discutan entre sí sobre los riesgos de errores significativos debido a fraude.
- Discutir la posibilidad de fraude y cualquier tema nuevo que haya surgido después de la última auditoría y que pueda afectar a la entidad. La discusión puede incluir fraudes recientes dentro de la industria en la cual opera la entidad.
- Durante la auditoría, la comunicación entre los equipos es continua y, por lo tanto, el riesgo de fraude se incluye normalmente en la agenda de las reuniones de avance de la auditoría.
- Hacer una revisión con todo el equipo de cualquier condición de riesgo de fraude identificada en el proceso de Aceptación & Continuidad.

- Determinar los factores cualitativos y cuantitativos que deben ser considerados al momento de evaluar el riesgo de fraude.
- Enfatizar la necesidad de que el equipo de auditoría mantenga un escepticismo profesional en todo momento y tenga evidencia de auditoría suficiente adecuada para sustentar la opinión de auditoría.
- Determinar los procedimientos específicos que serán ejecutados como parte de la auditoría para lidiar con los riesgos de fraude identificados en la reunión, incluyendo la participación de expertos en fraude, así como determinar el plan para revisar los resultados con los líderes del compromiso.
- Discutir los factores de riesgo de fraude probatorios que se deben tener en cuenta en todo momento durante la auditoría.
- Resaltar la importancia de que la gerencia marque las pautas adecuadas.
- Reafirmar la necesidad de evaluar el riesgo de fraude en cada etapa de la auditoría y de que los miembros del equipo del compromiso discutan entre sí sobre los riesgos de errores significativos debido a fraude.
- Discutir la posibilidad de fraude y cualquier tema nuevo que haya surgido después de la última auditoría y que pueda afectar a la entidad. La discusión puede incluir fraudes recientes dentro de la industria en la cual opera la entidad.

4.5. DESARROLLO DE PROCEDIMIENTOS DE EVALUACIÓN DEL RIESGO

4.5.1. RIESGO DE AUDITORIA.

La NIA 200 apartados A32 y A33 menciona que “El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de error significativo y riesgo de detección. La evaluación de riesgos está basada en los procedimientos de auditoría para obtener la información necesaria para este fin y la evidencia obtenida durante la auditoría. La evaluación de los riesgos es un asunto de juicio profesional, en lugar de ser un asunto que pueda medirse precisamente. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Para los fines de las NIA, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar una opinión referente a que los estados financieros están significativamente errados cuando no lo están. Este riesgo normalmente es insignificante. Además, el riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de auditoría; no se refiere a los riesgos de negocios del auditor tal como una pérdida en un litigio; publicidad negativa u otros eventos que surgen en relación con la auditoría de estados financieros. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

El riesgo de auditoría es inevitable debido a que el auditor no puede tener la seguridad absoluta de que se detecten todos los errores significativos sin examinar el 100% de las transacciones registradas (e, incluso entonces, habría un riesgo de transacciones no registradas). El auditor deberá considerar el riesgo de auditoría, así como la materialidad en:

- El proceso de Aceptación y continuación del compromiso,
- La fase de planificación de la auditoría (punto 4.1),
- Determinación de la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales, según sea necesario,
- Evaluación de la presentación razonable de los estados financieros en todos sus aspectos acorde al marco de referencia aplicable para dicha compañía sujeta a auditoría.

Las tres primeras actividades están diseñadas para obtener evidencia significativa suficiente y adecuada como base para la última actividad. El auditor manejará el riesgo de auditoría variando la naturaleza, alcance y oportunidad del trabajo de auditoría. Sin embargo, siempre deberá planificar y realizar la auditoría de manera que se limite el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo que, a su juicio profesional, sea adecuado para expresar una opinión sobre los estados financieros.

4.5.2. RIESGOS SIGNIFICATIVOS.

La NIA 200 apartados del A34 al A37 mencionan que los riesgos de error significativo podrían existir en dos niveles:

- Al nivel de los estados financieros generales;
- Al nivel de las aserción para clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgaciones.

Los riesgos de error significativo a nivel de los estados financieros generales tratan de los errores significativos que afectan muchas aserciones a la vez en los estados financieros.

La NIA 200 apartado A36 menciona que “Los riesgos de error significativo al nivel de la aserción son evaluados a fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría adicionales necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esta evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros a un nivel aceptablemente bajo de un riesgo de auditoría. Los auditores utilizan varios enfoques para lograr el objetivo de evaluar los riesgos de error significativo”. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Por ejemplo, el auditor podría hacer uso de un modelo que exprese la relación general de los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para llegar a un nivel aceptable de riesgo de detección. Algunos auditores consideran este modelo útil cuando planifican procedimientos de auditoría (NIA 200.A36)”. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Los auditores que emplearan la presente guía, podrían utilizar un enfoque de arriba hacia abajo para la evaluación del riesgo que considera los riesgos de negocios de la entidad en la evaluación del riesgo inherente, riesgo de control y detección de los componentes del riesgo de auditoría:

Riesgo inherente.- Es el riesgo propio del negocio. El Requerimiento 200.13 de la NIA define riesgo inherente como “La susceptibilidad de una aseveración

sobre una clase de transacción, saldo de la cuenta o revelación a un error que pudiera ser material, ya sea individualmente o en suma con otros errores, antes de la consideración de cualquier control relacionado''.

Los factores que afectan al riesgo inherente son:

- Errores; y
- Fraude

Riesgo de control.- Se podría decir que es el riesgo significativo que incluye al control interno implementado en la entidad auditada, que podrían en ciertos casos no ser suficientes ni adecuado para su aplicación ni ayude a detectar irregularidades oportunamente.

Riesgo de detección.- Es el riesgo relacionado directamente con los procedimientos de auditoría, se trata de la no detección de las existencias de errores en los procesos realizados.

La evaluación del riesgo es un proceso continuo, dinámico de recopilación, actualización y análisis de la información durante la auditoría. Sus procedimientos de ninguna manera ofrecen suficiente evidencia sobre la cual basar la opinión del auditor sobre los estados financieros. A fin de expresar una opinión los procedimientos de evaluación del riesgo se complementan con procedimientos de auditoría adicionales en forma de pruebas de controles, cuando es necesario y procedimientos sustantivos.

Los procedimientos de evaluación del riesgo nos ayudan a identificar y evaluar los riesgos de error significativo al nivel de los estados financieros y de

la aserción. Es por ello que el auditor debería evaluar los riesgos como significativos, elevados o normales.

Riesgo normal.- Se refiere a :

- Transacciones relativamente rutinarias, no complejas;
- Transacciones sujetas a procesamiento sistemático;
- Transacciones que requieren poco juicio de la administración; y
- Transacciones en las que no hay factores elevados o especiales relacionados con la naturaleza, posible magnitud de los errores potenciales o la probabilidad de que ocurra el riesgo.

Riesgo elevado.- Es aquel que requiere consideración especial de auditoría, más allá de lo necesario para un riesgo normal, pero que no se eleva al nivel de un riesgo significativo debido a su naturaleza, la posibilidad de que ocurra el riesgo o la posible magnitud de los errores potenciales que pudieran resultar del mismo.

Riesgo significativo.- Es el riesgo que exige consideración especial de auditoría en términos de naturaleza, oportunidad o alcance de las pruebas; y debido a la naturaleza del riesgo, la posible magnitud de los errores potenciales (incluyendo la posibilidad de errores múltiples) y la posibilidad de que ocurra el riesgo.

Un riesgo significativo tiene una evaluación mayor que un riesgo elevado o normal.

4.5.3. RIESGOS DE DETECCIÓN

La NIA 200 apartados del A42 al A44 menciona que “ Para un cierto nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección asume una relación inversa con los riesgos evaluados de error significativo al nivel de la aserción. Por ejemplo, a mayor riesgo de error significativo que el auditor crea que existe, menor es el riesgo de detección que puede aceptarse y por lo tanto, el auditor requiere evidencia de auditoría más persuasiva (NIA 200.A42).

El riesgo de detección se relaciona con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor que están determinados por éste para disminuir riesgo a un nivel bajo.

Por lo tanto, es una función de la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por parte del auditor. Asuntos tales como (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011):

- *Planificación adecuada;*
- *Asignación adecuada del personal al equipo de compromiso;*
- *La aplicación del escepticismo profesional;*
- *La supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.*

Ayudan a mejorar la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad de que un auditor pudiera

seleccionar un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar mal un procedimiento de auditoría adecuado o mal interpretar los resultados de auditoría. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

La NIA 300 y 330 establecen los requerimientos y ofrecen lineamientos sobre la planificación de una auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos evaluados. Sin embargo, el riesgo de detección solo puede reducirse, no eliminarse debido a las limitaciones inherentes de una auditoría. Por lo tanto, siempre existirá algún riesgo de detección'' (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

Para el auditor el riesgo de detección es una función de la efectividad de un procedimiento de auditoría y de la aplicación de este por él. Este riesgo surge parcialmente de incertidumbres que existen cuando no examinamos 100% de una línea del estado financiero o proceso/ciclo de negocios o incertidumbres que surgen por seleccionar un procedimiento de auditoría inadecuado, mala aplicación de un procedimiento de auditoría adecuada o mal interpretar los resultados de auditoría.

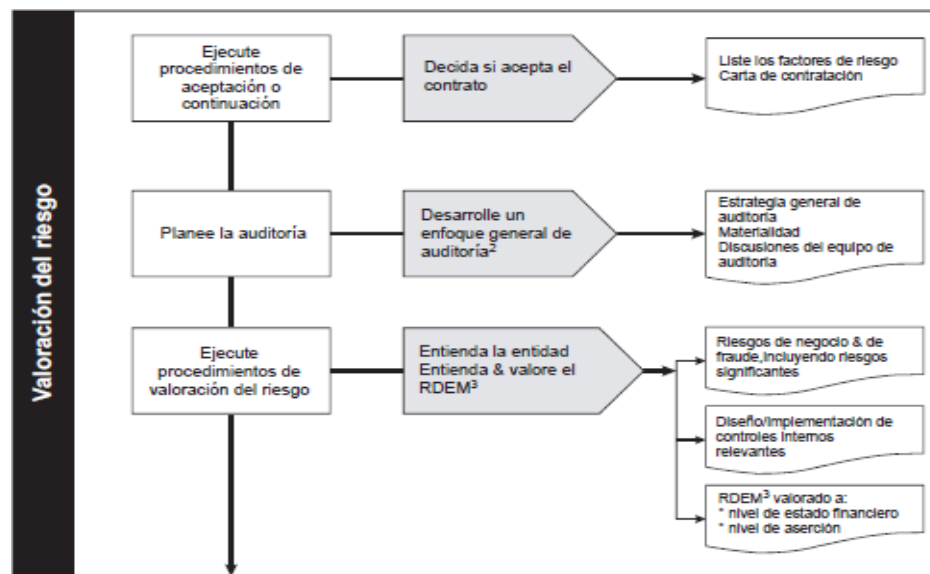
El riesgo de detección que el auditor podrá aceptar en el diseño de procedimientos de auditoría está basado en el nivel al cual busca restringir el riesgo de auditoría relacionado con la línea del estado financiero o proceso/ciclo de negocios y en la evaluación del riesgo y alcance de la evidencia de los controles una vez más probada. A medida que disminuye la evaluación del riesgo y aumenta la confianza en el control, aumenta el riesgo de detección que puede ser aceptado. Sin embargo, no es adecuado, confiar completamente en la evaluación del riesgo y en los controles para la exclusión de la realización de pruebas sustantivas la línea del estado financiero y procesos/ciclos de

negocios cuando puedan existir errores que podrían ser significativos en conjunto con errores en otras líneas del estado financiero o procesos/ciclos de negocios.

El auditor logrará reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable por medio de la realización de una planificación adecuada para desarrollar una estrategia de auditoría adecuada a fin de lograr el desempeño efectivo del plan y la resolución de asuntos que surjan del desarrollo del plan.

4.5.4. ENTENDIMIENTO DEL MARCO DE CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD

Gráfico N° 4: Valoración de riesgo



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

Control interno:

Las secciones anteriores de este capítulo del presente proyecto de investigación, referente al desarrollo de un manual de auditoría, detallaron aspectos sobre el marco de control interno y las pautas para la identificación y evaluación de los riesgos inherentes y de fraude, ahora abordaremos la siguiente fase que consiste en el entendimiento de los controles internos, la cual se considera de vital importancia para una auditoría de estados financieros

En esta sección se tratarán temas relacionados al control interno, las consideraciones especiales de cada uno de los componentes de control interno de forma detallada y la importancia de un adecuado diseño e implementación del control interno para la mitigación de riesgos de error material, el entendimiento y evaluación de los controles a través de los procesos de negocio significativo, además de como poder identificar debilidades de control significativas y su comunicación a la Gerencia y encargados del Gobierno de la entidad.

Acorde a la NIA 315 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) “Se requiere que, en los términos de trabajo de auditoría, los auditores obtengan una comprensión del control interno de la entidad. Esto aplica a todas las auditorías, incluyendo cuando el auditor determina que un enfoque netamente sustantivo es la mejor respuesta y la más apropiada a los riesgos y amenazas identificadas.”

Control interno en PYMES: En aquellas compañías consideradas como pequeñas o medianas, generalmente la cantidad de trabajadores no es representativa, lo cual plantea una dificultad para la segregación de funciones y la evidencia en relación a la existencia de los controles con disponibilidad en papel, pero no por ello significa que el control interno no existe.

“Las entidades más pequeñas por lo general tienen menos empleados que pudieran limitar el alcance al cual se puede practicar la asignación de tareas. Sin embargo, en una entidad pequeña dirigida por el propietario, el gerente-propietario pudiera ejercer una supervisión más efectiva que en una entidad más grande. La supervisión pudiera compensar generalmente más oportunidades limitadas para la división de tareas (NIA 315.A49) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).”

En estas entidades, es muy importante la evaluación del componente de ambiente de control (compromiso de la Gerencia con la ética, la competencia de los miembros que conforman la entidad, la actitud hacia el control, etc., todo esto en una base diaria). Esto incluye el comportamiento, las actitudes y las acciones a tomar por parte de la Administración.

La existencia y el alto involucramiento de un propietario en una entidad o negocio, puede representar, tanto una fortaleza como también una debilidad en el marco del control interno. La fortaleza es que la persona tendrá un amplio conocimiento de todos los detalles de las operaciones de la Compañía y que es muy improbable que los errores materiales sean pasados por alto. La debilidad es que dicha persona puede para eludir los controles internos (también denominado como la vulneración de los controles por parte de la Gerencia.)

“El gerente-propietario pudiera ser más capaz de supervisar los controles porque el sistema de control interno es menos estructurado. Esto es considerado por el auditor al identificar los riesgos de error significativo por fraude (NIA 315.A50) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).”

“Las entidades más pequeñas pudieran utilizar formas menos estructuradas y procesos más simples para lograr sus objetivos (NIA 315.A45)” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

Aunque el control interno en entidades más pequeñas pudiera ser menos formal y estructurado, incluso una entidad más pequeña puede tener control interno efectivo para las circunstancias

Capacidad que tiene la Administración para eludir los controles:

La capacidad que posee la Gerencia para vulnerar los controles, generalmente puede ser mitigada definiendo políticas y procedimientos debidamente documentados. Una política por ejemplo podría ser, **“todos los asientos de diario considerados no rutinarios requieren aprobación”**, lo cual le otorgaría el poder a la persona que realiza los registros o al jefe del proceso (Contador, en este caso) para hallar su aprobación. Si no están en funcionamiento tales procedimientos o los debidos controles antifraude, la amenaza de que la Administración vulnere los controles requerirá ser ejecutado mediante la extensión de los procedimientos de auditoría.

“En auditoría de entidades más pequeñas (PYMES), en ocasiones existe la fácil opción de concluir que no existe control interno implementado en dicha entidad y que, por ende, no vale la pena evaluarlo. Sin embargo, cualquier entidad que tenga como premisa el continuar con sus operaciones, siempre tendrá alguna forma de control interno. ¿Qué negocios no desearían monitorear que el efectivo que recibe o la facturación de los bienes?” (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

“Los factores relacionados al ambiente de control en las entidades pequeñas (tales como la integridad y la competencia del propietario) tienden a ser mucho más subjetivos que las actividades de control tradicionales (controles tipo "segregación de funciones"), pero sin embargo son muy importantes”. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

Auditabilidad:

En casi todas las Compañías, existe cierta forma de control interno, la misma puede ser informal y no ser sofisticada. La Compañía que no presta principal atención a los riesgos que enfrenta, así como los riesgos de error material implícitos en los estados financieros, y deja pasar los mismos por alto, no continuará en operaciones durante un largo plazo. Sin embargo, en estas entidades no se refleja un control interno formalizado, dando como resultado por ejemplo, la carencia de personal competente y/o ausencia de políticas y procedimientos documentados, esto nos deja dudas sobre si es posible o no efectuar una auditoría de los estados financieros de la entidad.

Según lo citado por la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011) los siguientes asuntos, en particular, deben dar origen a serias dudas:

- *Dudas en relación a la integridad de la Administración o una actitud pobre para con el control interno. Esto origina el riesgo de representación equivocada y fraude por parte de la administración; y*

- *Preocupación por la condición y confiabilidad de los registros de la entidad, lo cual repercute en que no se encuentre disponible evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para poder respaldar una opinión no-calificada.*

Si están estas dudas, el auditor debe considerar la necesidad de emitir una opinión calificada o una negación de la misma, o incluso retirarse del contrato.

Si se escoge retirarse, el auditor debe considerar sus responsabilidades profesionales y legales, incluyendo cualquier requerimiento para reportarles a las personas que hacen la designación de la auditoría y a las autoridades regulatorias. Con el nivel apropiado de la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno, el auditor también debe discutir el retirarse y las razones para ello.

Entendimiento requerido del control interno:

Según la IFAC, es requerido que el auditor efectúe una comprensión suficiente del control interno de la entidad para (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Identificar los controles clave que prevendrían que existan representaciones erróneas materiales o que detectarían y corregirán las representaciones erróneas luego de que hayan ocurrido.*
- *Evaluar los riesgos de representación errónea material a nivel de estados financieros y a nivel de aserción; y*
- *Permitir el diseño y desarrollo de procedimientos de auditoría adicionales como respuesta a los riesgos identificados y evaluados.*

La evaluación del control interno trae consigo el identificar los riesgos de representación errónea material (riesgos de negocio y de fraude) y luego la determinación de lo que la entidad está haciendo para abordarlos. Esto se puede lograr mediante reuniones con la Administración y como adición a este procedimiento, la observación e inspección de cualquier actividad de control interno identificado (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

La indagación como único procedimiento no proporciona una cobertura total en una evaluación el diseño de un control que sea preponderante para el

proceso de auditoría y para verificar que dicho control ha sido implementado en la entidad y opera efectivamente.

Acorde a lo mencionado por la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), el entendimiento del auditor referente al control interno incluye:

- *Evaluar el diseño del control interno. ¿Los procedimientos de control interno, individualmente o en su conjunto combinado con otros procedimientos de control, son capaces de prevenir, detectar y corregir efectivamente, las representaciones erróneas materiales.*

- *Evidenciar la implementación del control interno. ¿Existe el control interno y la entidad lo está empleando?*

Procedimientos de evaluación de riesgo:

Según la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), los procedimientos de evaluación del riesgo que son usados para realizar este trabajo pueden incluir:

- *Identificación del personal de la entidad y especialmente del personal clave de las diversas áreas o procesos de negocio significativos.*

- *Observación de la aplicación de controles clave e inspección de documentos y reportes; y*

- *Rastrear las transacciones a través del sistema de información o utilitario relevante para el manejo de la información financiera de la entidad.*

Si el control interno está diseñado de manera inapropiada, no es necesario verificar o evidenciar su implementación, además de si el mismo opera efectivamente en la entidad.

Para estos casos, el auditor tiene que considerar si esto representa una debilidad significativa en el control interno de la Compañía, y en caso de ser así, debe comunicar dicha debilidad a los encargados del Gobierno.

Limitaciones del control interno:

El control interno, indistinto de su diseño e implementación adecuada, solo puede proporcionar certeza razonable sobre la realización de objetivos de información financiera. Existen limitaciones en los siguientes aspectos:

- Los juicios requeridos en cualquier sistema y los errores humanos simples;
- Evasión del control interno al existir una complicidad entre dos o más personas (colusión); y
- Que la Administración sobrepase los controles internos establecidos, como por ejemplo, revisar y modificar los términos de un contrato de venta previamente documentado y acordado con un cliente, o también exceder el cupo de crédito de un cliente, todo esto con

propósitos los cuales no se apegan a los valores, objetivos y operaciones de la entidad.

El control interno, independientemente de su efectividad, puede dar a la entidad únicamente aseguramiento razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de su logro está afectada por las limitaciones inherentes del control interno, las cuales incluyen las realidades de que la toma de decisiones en el juicio humano puede tener defectos y que puede haber fallas en el control interno por error humano. Por ejemplo, pudiera haber un error en el diseño o cambio de un control. Igualmente, la operación de un control pudiera no ser efectivo, tal como cuando la información producida a los fines del control interno (ejemplo, un informe de excepción) no es usada efectivamente porque la persona responsable de revisar la información no entiende su propósito o fallas para tomar la acción adecuada.

Adicionalmente, los controles pueden evitarse por la confabulación de dos o más personas o la omisión inadecuada de la gerencia del control interno. Por ejemplo, la gerencia pudiera registrar acuerdos colaterales con clientes que alteran términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo cual pudiera dar como resultado un reconocimiento inadecuado del ingreso. Asimismo, en un programa la edición de verificaciones que están diseñadas para identificar e informar transacciones que superan los límites de crédito específicos pudiera invalidarse o incapacitarse.

Prueba de la efectividad operacional:

Las Normas Internacionales de Auditoría no exponen un requerimiento en relación a la prueba de la efectividad operativa de los controles, solo si no existe

alguna otra alternativa (sistema de información altamente automatizado o documentos de trabajo disponibles electrónicamente) para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y requerida. La decisión de probar la efectividad operativa de los controles internos es un asunto de neto juicio profesional.

La comprensión del sistema de control interno se relaciona al diseño e implementación, desarrollado a través de procedimientos de evaluación de riesgo como por ejemplo: indagaciones al personal, controles clave, revisión de documentación y reportaje, seguimiento exhaustivo de transacciones a través del utilitario empleado como sistema de información de la Compañía.

Representaciones de la Administración sobre el control interno

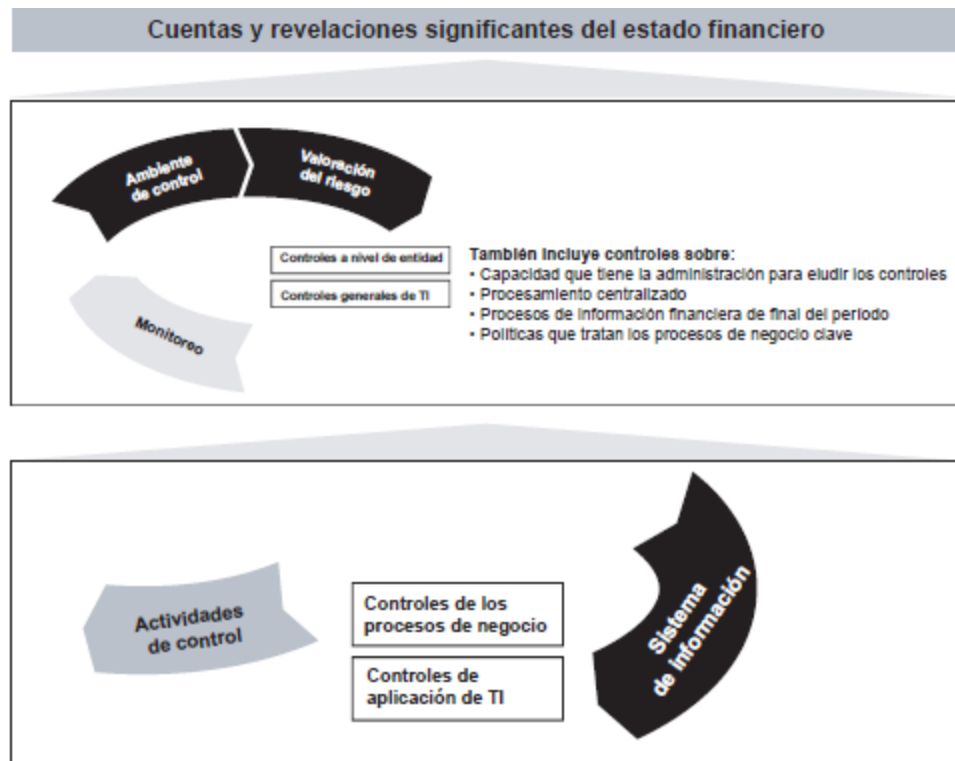
La Administración es responsable en proporcionar al auditor las representaciones escritas reconociendo su responsabilidad por el diseño y la implementación del control interno en la entidad.

Control interno relevante:

En esta sección se detalla la relación existente entre los componentes del marco del control interno y los niveles de control que existen en la entidad. Los controles a nivel de entidad (que incluyen los controles sobre la vulneración de controles por parte de la Gerencia) y los controles generales relacionados a tecnologías de la información deben ser establecidos a través de todas las actividades de la entidad. Los controles a nivel de proceso de negocio se centran en el control interno sobre transacciones tales como nómina, ventas, compras, contabilidad,

producción, entre otros. En la siguiente gráfica se ilustra a nivel general, dichas interrelaciones (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

Gráfico N° 5: Cuentas y revelaciones significativas del estado financiero



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

Los controles a nivel de entidad tienen una influencia relevante e importante sobre estricto nivel en el cual se diseña y opera el control interno a través de todos los procesos de negocio. Un débil marco de control a nivel de entidad puede repercutir en que sea inefectivo el mejor control de los procesos de negocio. Además, la capacidad que posea la Administración de vulnerar los controles y el tono desde lo alto

considerado en un pobre nivel (lo cual es muy común a nivel de entidad) son temas preocupantes que normalmente dan como conclusión un pésimo comportamiento corporativo (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

Puntos a considerar:

El enfoque del auditor para comprender el sistema de control interno de la Compañía auditada debe ser de arriba-hacia abajo. La comprensión de los controles a nivel de entidad ofrece una base importante para determinar la efectividad de los controles de la entidad a nivel de procesos de negocio. Por ejemplo, si a nivel de entidad hay controles débiles sobre la integridad de la información, esto tendrá un gran repercusión en la confiabilidad de toda la información generada en los sistemas o utilitarios de la Compañía en sus distintos procesos (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

Controles considerados clave:

Todas las actividades de control no son necesariamente consideradas como controles clave, un control es considerado clave cuando se direcciona a los siguientes aspectos

- Los objetivos que posea la Compañía en relación con la preparación de los estados financieros; y
- Los riesgos que han sido mitigados a través de esta actividad de control, es decir que en caso de que dicho control no exista, podría

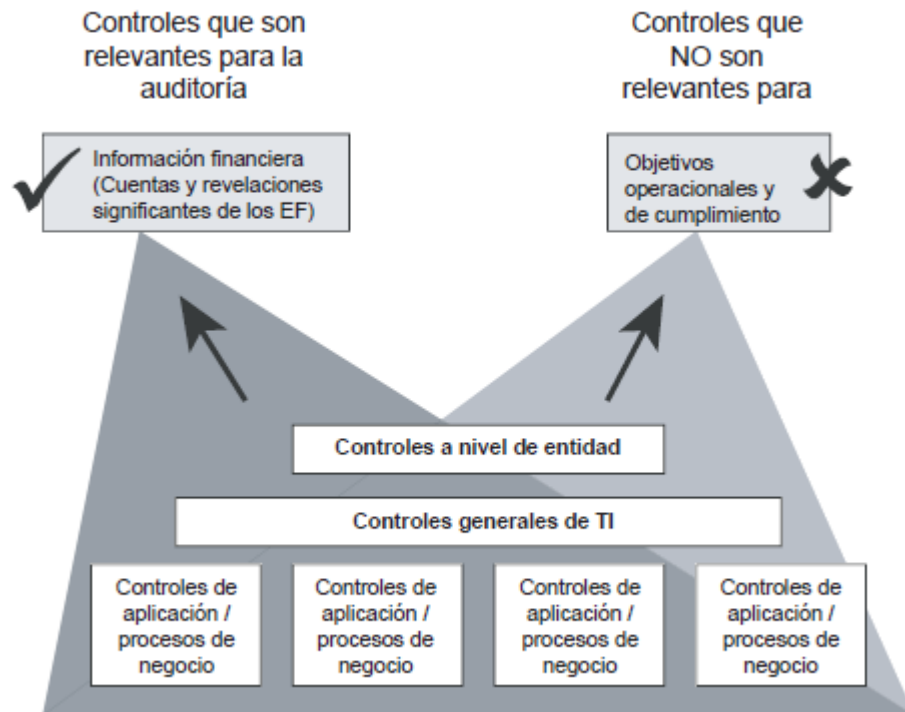
derivar en una representación errónea material en los estados financieros de la entidad.

Esto quiere decir que existen diversas clases de controles que pueden ser excluidas del alcance de la auditoría, actividades de control, como por ejemplo (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *No tienen relación con la información financiera (como por ejemplo los controles operativos o los controles que se refieren al cumplimiento de regulaciones); y*

- *Es poco probable que deriven en una representación errónea material expuesta en los estados financieros.*

Gráfico N° 6: Controles considerables claves en la entidad



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

En ciertos casos, puede existir una relación entre los controles financieros y los controles relacionados al cumplimiento de objetivos de la entidad o cumplimiento de leyes y regulaciones. Por ejemplo, controles que se relacionan a la información que el auditor valora o emplea en la realización de otros procedimientos de auditoría tales como:

- Información importante para la elaboración de procedimientos analíticos, como por ejemplo, estadísticas de producción;
- Controles que señalan el incumplimiento de leyes y regulaciones.
- Controles relacionados a la salvaguarda de activos, relevantes para el reportaje financiero.

- Controles direccionados a garantizar la confiabilidad de la información generada y que constituyen la base para evaluaciones del desempeño de la entidad. Es requerido el juicio profesional para dictaminar si el control interno, individualmente o en conjunto es considerado o no relevante.

Se requiere del uso del criterio profesional para determinar si un control es catalogado como clave o no clave.

La relevancia de los controles se soporta en factores tales como (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Importancia relativa*
- *Conocimiento de la entidad y de su entorno. Esto se relaciona directamente al tamaño, naturaleza de la operación, organización, complejidad de las operaciones, y requerimientos legales y regulatorios aplicables de la entidad;*
- *Experiencia en auditorías pasadas, con dicha entidad; y*
- *La naturaleza y complejidad de los sistemas de información que forman parte del marco de control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.*

Acorde a la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), un enfoque de arriba hacia abajo

basado en riesgos para la comprensión del marco de control interno se centra en:

- *Identificar los procesos de negocio que la entidad posea (incluyendo contabilidad) para cada saldo de cuenta significativo;*
- *Determinar, para cada proceso identificado, si podría reflejarse una representación errónea significativa en los estados financieros o si existen causas que darían como resultado que dicho proceso sea irrelevante; y*
- *Excluir del alcance de auditoría los procesos y los controles que sean considerados y evaluados como no significativos.*

Alcance de entendimiento requerido:

La IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), cita los siguientes puntos, los mismos que corresponden a los tipos de controles que deberían existir en una entidad para determinar si el control interno de la misma es considerado adecuado y que posee un correcto diseño e implementación.

- *Controles sobre la inicialización, autorización, registro, procesamiento y reporte de las cuentas y revelaciones significativas de las aserciones relacionadas que están implícitas en los estados financieros;*

- *Controles sobre la selección y aplicación de las políticas contables*
 - *Programas y controles anti-fraude;*
 - *Controles de los cuales dependen otros controles, incluyendo controles generales de tecnología de la información;*
 - *Controles sobre transacciones significativas, no rutinarias y manuales, tales como las cuentas y transacciones referentes a estimaciones contables.*
 - *Controles sobre el proceso de información financiera de final de año;*
 - *Controles sobre los procedimientos usados para ingresar en el mayor general el importe total de transacciones reflejadas en el negocio.*
 - *Controles para iniciar, autorizar, registrar y procesar en el mayor general, los asientos de diario efectuados.*
 - *Controles para registrar los asientos de ajustes rutinarios y no rutinarios en los estados financieros.*

4.5.5. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Marco de Control Interno – Enfoque COSO:

La estructura de control interno de las NIA es similar a la utilizada en la estructura COSO, publicada en 1992 por el Comité de Patrocinio de Organizaciones (COSO, por sus siglas en inglés) (Control interno – Estructura integrada). La estructura COSO aborda las operaciones de negocio de la entidad, sus necesidades para preparar estados financieros confiables y el cumplimiento de leyes y regulaciones a las cuales la entidad está sujeta. Estas

superposiciones de los objetivos de control interno de alto nivel pueden aplicarse a las distintas actividades de negocio de la entidad y unidades de manejo, como se muestra a continuación:

Gráfico N° 7: Estructura del COSO



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

A fin de entender cómo la entidad utiliza el control interno para cumplir con sus objetivos, como se muestra en el cuadro, se divide el control interno en cinco componentes, los cuales se discuten en:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgo
- Información y comunicación
- Actividades de control

- Monitoreo de controles

Cada uno de los cinco componentes del control interno es relevante para cada objetivo de alto nivel de la entidad y los componentes se aplican a cada nivel de la organización (es decir, a nivel de la entidad y/o proceso de negocio).

Se logra un entendimiento de cómo la entidad implementa los componentes de control interno para ayudarnos a evaluar el riesgo y determinar el enfoque de auditoría. Nuestro enfoque principal se concentra en el área de información financiera, pero también considera el cumplimiento de leyes y regulaciones con importancia de información financiera y un entendimiento de los controles de la entidad sobre sus operaciones de negocio que pudieran ayudarnos a evaluar el riesgo de auditoría y responder mejor a los riesgos identificados. Al observar cualquier categoría, por ejemplo, la confiabilidad de la información financiera de la entidad, los cinco componentes del control interno están presentes y funcionan efectivamente para concluir que el control interno sobre la información financiera es efectivo.

Utilizamos el juicio profesional para determinar el alcance del entendimiento requerido. Nuestra principal consideración es si el entendimiento logrado es suficiente para evaluar los riesgos de error significativo y para diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales.

A pesar de que la estructura establece cómo los componentes de control interno afectan una entidad, no necesariamente reflejan cómo una entidad considera e implementa el control interno.

Los componentes de control interno, excluyendo las actividades de control, pudieran tener menos elementos o controles tangibles tales como “tono de alta jerarquía”. En consecuencia, estos componentes son más críticos en naturaleza, pero no pretende sugerir que los mismos sean menos importantes que las actividades de control. Los componentes de control interno de la estructura de control interno pudieran tener un efecto dominante en el sistema general de las actividades de control, por ende no dejar la evaluación y prueba para el final del proceso de auditoría. Considerar el impacto de las deficiencias en el ambiente de control, evaluación de riesgo, información y comunicación y monitoreo de controles sobre el alcance de la prueba de actividades de control, así como el impacto en la estrategia y plan de auditoría de forma tanto anticipada como práctica en el proceso de auditoría.

Ambiente de control:

Nuestra evaluación del ambiente control se basa en información de lo siguiente:

- Aceptación y continuidad.
- Experiencia previa de auditoría.
- Preguntas a los encargados de la gobernabilidad y la gerencia al nivel apropiado.
- Y se confirmará posteriormente mediante:
 - Otros procedimientos de evaluación de riesgo

- Procedimientos de auditoría adicionales, tales como pruebas de control y procedimientos sustantivos

Al entender el ambiente de control, nos enfocamos en la implementación de los controles porque es posible establecerlos pero no implementarlos.

Las fortalezas del ambiente de control se considerarán como Controles Indirectos a nivel de entidad, ya que los controles que respaldan el ambiente de control no se relacionarán directamente con algún línea de estado financiero o aserción específica y, por ende, no prevendrán o detectarán oportunamente por sí mismos errores significativos a nivel de la aserción del línea de estado financiero. Sin embargo, sí contribuyen con la efectividad de los controles en la identificación y evaluación de riesgos de error significativo mediante el entendimiento de la entidad y su ambiente.

Evaluamos el ambiente de control inicialmente a nivel de la entidad y también consideramos su impacto a nivel de la unidad de manejo y, en consecuencia, pudiera ser necesaria una evaluación adicional en cada unidad de manejo. Es necesario comprender la estructura de información de la unidad de manejo de la entidad para evaluar y entender debidamente el ambiente de control.

Es difícil evaluar el ambiente de control y requiere de juicio profesional. Por lo general, no existen “controles” identificables que validar. Por el contrario, es necesario recopilar evidencia de que otros programas o controles (políticas, procedimientos, características, atributos, etc.) respaldan la existencia de un ambiente de control positivo y, cuando sea relevante, que la gerencia los ha implementado. A pesar de que la determinación de la suficiencia y conveniencia es un asunto de juicio profesional, normalmente una cantidad mayor de evidencia de las diversas áreas del ambiente de control nos proporcionará más

evidencia de auditoría. Por esta razón, los miembros con más experiencia del equipo de compromiso generalmente estarán involucrados en la evaluación.

Impacto en la aceptación y continuidad en el ambiente de control de la entidad:

La finalización del proceso de aceptación y continuidad pudiera brindar información relevante para nuestra evaluación del ambiente de control, por ejemplo:

- Una respuesta afirmativa a preguntas sobre ética e integridad de la gerencia (comunicación y refuerzo de los valores de integridad y éticos)
- Respuestas de alto riesgo a preguntas sobre el control contable (filosofía de la gerencia y estilo operativo, es decir, actitud hacia la información financiera)
- Un registro deficiente sobre los ajustes de auditoría pasados (filosofía de la gerencia y estilo operativo, es decir, actitud hacia la información financiera; participación de los encargados de la gobernabilidad, es decir, rol del comité de auditoría)
- Prácticas contables agresivas o creativas (filosofía de la gerencia y estilo operativo; comunicación y refuerzo de los valores de integridad y éticos)

- Incentivo significativo a los errores intencionales en la información financiera (comunicación y refuerzo de los valores de integridad y éticos; participación de los encargados de la gobernabilidad)
- Gerencia débil (participación de los encargados de la gobernabilidad; estructura organizativa; filosofía de la gerencia y estilo operativo; compromiso a competir; asignación de autoridad y responsabilidad)
- Falta de un director financiero efectivo (participación de los encargados de la gobernabilidad; filosofía de la gerencia y estilo operativo; compromiso a competir; asignación de autoridad y responsabilidad).

Evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control:

Normalmente, documentamos el entendimiento del ambiente de control a un nivel alto, sin embargo, si identificamos controles indirectos a nivel de entidad y pretendemos tomar crédito de los aspectos positivos del ambiente de control al evaluar el alcance al cual podemos confiar en los controles y desarrollar nuestro plan de prueba, la evidencia obtenida para respaldar nuestras conclusiones deberá registrarse bien sea en la plantilla o en papeles de trabajo separados. Mientras más crédito planifiquemos tomar más evidencia necesitaremos de la efectividad de los controles identificados.

También sería de ayuda si nuestra documentación es lo suficiente explícita como para ser la base para actualizar el entendimiento de cualquier cambio en los años posteriores.

Evaluamos los sub-componentes individuales del ambiente de control. Normalmente, esto implica apreciaciones preliminares o reuniones tipo “demuéstrame” para interrogar al personal de la entidad junto con la evaluación de la documentación de respaldo aplicable que podría incluir códigos de conducta, manuales de procedimiento, memorandos internos, archivos personales, actas de la junta de accionistas.

Recopilamos evidencia de que existen algunos factores (políticas, procedimientos, características, atributos, etc.) que respaldan un ambiente de control positivo y que, cuando son relevantes, la gerencia los ha implementado. Determinar la suficiencia y conveniencia de dicha evidencia es un asunto de juicio profesional.

La existencia de factores de ambiente de control no es suficiente. Es el alcance al cual se implementa un factor lo que es importante para evaluar el ambiente de control. Por ejemplo, la simple existencia de un código de conducta no prueba su efectividad. Por el contrario, establecemos cómo se comunicó a los empleados y quién lo comunicó.

Efecto del ambiente de control en la evaluación de riesgo de error significativo

“Algunos elementos del ambiente de control de la entidad tienen un efecto dominante en la evaluación de riesgos de error significativo. Por ejemplo, la conciencia de control de la entidad está influenciada significativamente por los encargados de la gobernabilidad, debido a que uno de sus roles es compensar las presiones a la gerencia con respecto a la información financiera que pudiera surgir de demandas del mercado o esquemas de remuneración. En consecuencia, la efectividad del diseño del ambiente de

control con relación a la participación de los encargados de la gobernabilidad está influenciada por asuntos como (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Su independencia de la gerencia y su habilidad para evaluar las acciones de esta*
- *Si entienden las transacciones de negocio de la entidad*
- *El alcance al cual evalúan si los estados financieros están preparados de acuerdo con la estructura de información financiera aplicable (NIA 315. A72)”*

Otras consideraciones del ambiente de control:

Independientemente de la cantidad de confianza que se espera colocar en los controles, evaluar el ambiente de control en entidades más pequeñas influencia nuestro entendimiento y evaluación de otros componentes del control interno tales como si es probable que los procesos de información financiera de la gerencia estén bien diseñados. La evaluación del ambiente de control debe ser suficiente como para permitir que se considere el impacto de las deficiencias identificadas en el ambiente de control al desarrollar el plan de pruebas sustantivas.

Proceso de evaluación de riesgo de la entidad:

Acorde a lo mencionado en la NIA 315 (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), el auditor deberá entender si la entidad tiene un proceso para:

- 1. Identificar los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información financiera*
- 2. Estimar la importancia de los riesgos*
- 3. Evaluar la probabilidad de ocurrencia*
- 4. Decidir las acciones para abordar dichos riesgos*

Establecer objetivos:

El objetivo de la evaluación de riesgo de la entidad, que con frecuencia es más amplio que nuestra evaluación de riesgo de auditoría, es identificar, analizar y manejar riesgos que afectan el logro de los objetivos de la entidad (incluyendo los objetivos de información financiera). El proceso de evaluación de riesgo de la entidad, a pesar de abordar ampliamente el riesgo del negocio, puede ayudar a la entidad y a nosotros a identificar los riesgos de error significativo de los estados financieros. Este proceso forma la base de cómo la entidad determina los riesgos que serán tratados. En consecuencia, nuestro énfasis en el entendimiento del proceso de evaluación de riesgo se enfoca en los riesgos de negocio que pudieran dar como resultado error significativo de los estados financieros.

Identificar y analizar riesgos

El proceso de identificar y analizar riesgos es un proceso interactivo continuo y es un componente esencial de un sistema de control interno efectivo. El proceso de la entidad considera los riesgos del negocio, inherentes y de fraude en la entidad y filial/unidad de negocio (nivel de actividad) y a un nivel detallado (saldo de cuenta, proceso o transacción). En el contexto más cerrado de los objetivos de información financiera, la evaluación de riesgo implica la identificación, análisis y manejo de riesgos por parte de la entidad que afectan la habilidad de la entidad para registrar, procesar, resumir e informar los datos financieros que concuerdan con las aserciones de la entidad en los estados financieros. La evaluación de riesgo de la información financiera incluye la identificación de riesgos de error significativo en las cuentas significativas, divulgaciones y aserciones relacionadas y la implementación de controles para prevenir o detectar errores significativos. La rigurosidad y relevancia del proceso de análisis de riesgo comprende la estimación de la importancia de los riesgos, evaluación de la probabilidad de que ocurran y determinación de las acciones apropiadas.

Manejo del cambio

El proceso de evaluación de riesgo de la gerencia considera el impacto de los cambios internos y externos en los objetivos del negocio, tales como:

- Cambios en el ambiente operativo

- Personal nuevo

- Sistemas de información nuevos o renovados

- Crecimiento rápido
- Tecnología nueva
- Modelos de negocio, productos o actividades nuevos
- Reestructuración corporativa
- Operaciones extranjeras expandidas
- Pronunciamientos contables nuevos.

Una vez que entendemos el proceso de evaluación de riesgo de la entidad, es necesario analizar el impacto de la evaluación de riesgo de la entidad y nuestro entendimiento del riesgo de negocio de la entidad para determinar el impacto en la evaluación de riesgo.

Obtenemos y revisamos los resultados de la gerencia del análisis del proceso de evaluación de riesgo. Podríamos decidir validar algunos controles a nivel de la entidad cuando es posible relacionarlos con aserciones o la operación de otros controles (ej., nivel de transacción). En este caso, nuestros procedimientos de prueba se basan en el proceso que la gerencia utiliza para evaluar riesgos. Debido a la naturaleza del proceso de evaluación de riesgo, nuestros procedimientos serán principalmente interrogación, observación y evaluación. El tamaño de la muestra para la prueba se basa en el juicio profesional del equipo de compromiso. En vez de hacer preguntas a una sola persona en la compañía, considerar hacer preguntas a varios durante el proceso estudiado.

Si el proceso de evaluación de riesgo no es efectivo, pudiéramos determinar el impacto, si lo hay, de las deficiencias en los demás componentes de la estructura de control interno (ej., ambiente de control, supervisión de controles, información y comunicación y/o actividades de control) y en la estrategia general de auditoría.

Según la NIA 315.A80 “No es probable que haya un proceso de evaluación de riesgo establecido en una entidad pequeña. En esos casos, es probable que la gerencia identifique riesgos mediante la participación personal directa en el negocio. Sin embargo, independientemente de las circunstancias, seguirá siendo necesario preguntar sobre los riesgos identificados y cómo la gerencia los aborda (NIA 315.A80) (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).”

Sistema de información y comunicación:

Entender la información y comunicación comprende determinar cómo se generó la información financiera, incluyendo la representación del vínculo entre los procesos significativos y los estados financieros. Este entendimiento incluye obtener conocimiento de la infraestructura (es decir, sistemas/aplicaciones y ambientes de computación) que permiten que la compañía inicie, autorice, registre y procese la información para el informe financiero.

Entender la información y comunicación abarca considerar:

- Los procesos de negocio relevantes para la información financiera, incluyendo:
 - Cómo el uso de la información de la gerencia afecta la información financiera
 - Cómo las cuentas del estado financiero (e información de la gerencia, de ser relevante) se representan en los procesos del negocio (incluyendo el proceso de información financiera en sí), sistemas y ambientes de computación para cada unidad gerencial significativa
 - Cuáles sub-procesos/transacciones significativas subyacen cada proceso de negocio significativo, incluyendo el proceso de información financiera

Los sistemas de información y tecnología de la entidad, incluyendo:

- Cómo los controles de información y comunicación, especialmente los relacionados con sistemas de información y tecnología afectan la auditoría, incluyendo el impacto de problemas conocidos y cambios de sistema y cómo la entidad responde a los riesgos que surgen en los sistemas de información.

Entender los procesos de negocio:

Desarrollar un entendimiento de los procesos de negocio relevantes para la información financiera de la entidad para determinar cuáles actividades de

control debemos entender y podrían validarse. Los puntos que se considerarán al identificar estos procesos de negocio incluyen:

- Cómo el uso de la información de la gerencia afecta la información financiera

- Cómo las líneas de estados financieros (y la información de la gerencia, si es relevante) se representan en los procesos de negocio (incluyendo el proceso de información financiera en sí), sistemas y ambientes de computación para cada unidad gerencial significativa

- Cuáles sub-procesos/transacciones significativas subyacen cada proceso de negocio significativo, incluyendo el proceso de información financiera.

Entender los sub-procesos significativos / transacciones relevantes para la información financiera

Una organización crea procesos y sub-procesos para lograr múltiples objetivos de negocio y mitigar riesgos relacionados con estos objetivos. Estos procesos y sub-procesos comprenden transacciones que dan como resultado saldos de cuenta que se resumen y presentan en la información de la gerencia y en los estados financieros y divulgaciones. Estos procesos y los controles establecidos por la gerencia ayudan a respaldar las aserciones sobre la información financiera.

Normalmente, los estados financieros por sí mismos se compilan de forma manual en una aplicación de Word e incluyen un rango significativo de divulgación de información. Esta divulgación de información pudiera

acumularse desde los sistemas financieros de una compañía; sin embargo, también podrían reunirse a partir de datos agregados manualmente en hojas de cálculo de toda la entidad. Históricamente, muchos equipos de compromiso han validado actividades al final del período mediante procedimientos de auditoría sustantivos. A pesar de que por lo general sea necesario realizar procedimientos sustantivos durante este proceso, incluyendo conciliación de estados financieros con los registros contables y análisis de ajustes significativos hechos en el transcurso de la preparación de estados financieros, también será necesario entender y evaluar los controles internos de la información financiera y, cuando se desee confiar en estos controles, validar su efectividad operativa.

Consideraciones adicionales

Es muy probable de que los sistemas de información y los procesos referentes a la emisión y manejo de información financiera en entidades pequeñas no sean de menor capacidad y amplitud que los de entidades grandes, midiéndolo desde el punto de vista de que tan completo es dicho utilitario. Las entidades pequeñas que cuentan con participación y gestión periódica y frecuente de la Gerencia, es probable, que no requieran una descripción extensa y detallada de los procedimientos contables, políticas documentadas, registros contables altamente sofisticados. La comprensión de los sistemas y procesos de la compañía, puede brindar facilidades en la auditoria de este tipo de entidades y se requerirá únicamente de la indagación que en la revisión de documentación, pero de todos modos es importante que el proceso sea adecuadamente entendido.

Tal como lo cita la NIA 315.A87 “La comunicación pudiera ser menos estructurada y más fácil de lograr en una entidad pequeña que en una

más grande debido a los pocos niveles de responsabilidad y la mayor visibilidad y disponibilidad de la gerencia.”

Actividades de control: Para entender cuáles actividades de control son relevantes para nuestros procedimientos de auditoría, nos enfocamos en los controles diseñados para lograr las aserciones relevantes del estado financiero para las líneas (cuentas) de estados financieros significativas.

Primero, entendemos los procesos de negocio de la entidad y cómo se dividen en sub-procesos, por ejemplo el proceso de negocio cuentas por cobrar se puede dividir en sub-procesos de aplicación de orden de venta, datos del cliente, precio, facturación y efectivo. Cada sub-proceso podría dividirse adicionalmente en el tipo de transacción específico que ocurre dentro de dicho sub-proceso. Por ejemplo, el procesamiento de facturas es una transacción dentro del sub-proceso de facturación.

Las transacciones realizadas se relacionan con los saldos de cuenta y/o divulgaciones a nivel del estado financiero y se realizan para lograr las aserciones relevantes del estado financiero. Por ejemplo, el procesamiento de facturas pudiera subdividirse en ventas en efectivo y cuentas de ventas a crédito.

Las actividades de control están diseñadas e implementadas para ayudar en el correcto procesamiento de las transacciones. Por ejemplo, a nivel del sub-proceso, pudiera haber la autorización apropiada de procesar órdenes de venta y dicha autorización la realiza una persona que no tiene la capacidad de procesar una orden de venta (ej., las tareas están debidamente segregadas).

Gráfico N° 8: Proceso de ingresos cuentas por cobrar



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

Documentar nuestro entendimiento de las actividades de control:

Se puede documentar el entendimiento utilizando un modelo de tres niveles, como se explica a continuación:

Nivel 1: Visión general de los procesos del negocio (ej., ventas, compras, nómina) que mantienen la información financiera de la organización relevante

para la auditoría. Esta documentación puede lograrse mediante un flujograma o diagrama de descripción.

La descripción o mapeo es un método para registrar cómo los sistemas de información subyacentes generan información financiera o relevante no financiera y resaltar el vínculo entre la información de la gerencia/estados financieros y los procesos de negocio y una infraestructura posible (sistemas/aplicaciones y ambientes de computación) que inicia, registra y procesa la información.

Nivel 2: Dividir los procesos de negocio en sub-procesos clave (para ventas, los sub-procesos pudieran ser registro de orden, distribución de producto, recibos de efectivo). Esta documentación puede lograrse mediante un flujograma con descripción narrativa de respaldo o alguna forma de descripción narrativa.

Nivel 3: Dividir los sub-procesos en transacciones clave y describir el flujo detallado de cómo se iniciaron, procesaron y registraron las transacciones, incluyendo los controles que funcionan dentro de dicho sub-proceso. Esta documentación se puede lograr mediante un flujograma con descripción narrativa de respaldo o alguna forma de descripción narrativa.

Cuando la entidad no tiene documentación que consideremos adecuada para los fines de la auditoría, desarrollar nuestra propia documentación para cumplir con los requerimientos NIA. Preferiblemente, mas no necesariamente, la documentación de la entidad incluirá flujogramas y descripciones. Cuando se considere inadecuada la documentación de la entidad, pensar en discutirlo con la gerencia y explicar por qué la documentación de la gerencia es parte importante de un sistema efectivo de control interno sobre la información

financiera. La documentación del diseño de controles ayuda a que la gerencia los identifique y brinda el fundamento para una comunicación apropiada con respecto a las responsabilidades para realizar controles y para la evaluación y supervisión del funcionamiento efectivo de controles de la compañía.

Tratamos de hacer uso de la propia documentación de los procesos de negocio de la entidad para la auditoría, cuando consideramos que esta es adecuada. Para que la documentación de la entidad sea adecuada para la auditoría, debería:

- Registrar por lo menos cómo se inició, registró, proceso e informó la transacción
- Permitirnos identificar controles relevantes para la auditoría, incluyendo controles sobre todas las aseveraciones relevantes relacionadas con todas las cuentas y divulgaciones significativas en los estados financieros
- Estar a un nivel apropiado de detalle (por ejemplo, no tan detallada que sea ineficaz para nosotros usarla y revisarla), incluyendo suficiente información sobre el flujo de transacciones para identificar puntos en los cuales es probable que los errores significativos por fraude o error pudieran ocurrir

Ser capaz de copiarse y/o resumirse, al alcance necesario, para ser incluida en el archivo de auditoría o archivo físico relacionado, de modo tal que tengamos un registro del entendimiento del control interno en el archivo que cumpla con los requerimientos de información mínimos.

Desarrollar el entendimiento de los controles al realizar apreciaciones preliminares

El propósito de una apreciación preliminar es confirmar nuestro entendimiento de los controles, evaluar la efectividad del diseño de controles y confirmar si se han implementado los controles para abordar el riesgo de error significativo. Las apreciaciones preliminares se realizan para lograr los siguientes objetivos:

- Entender el flujo de transacciones
- Identificar los puntos dentro de los procesos de la entidad en los que pudiera surgir un error significativo
- Identificar los controles para abordar los potenciales errores significativos

Identificar controles implementados por la gerencia para prevenir o detectar la malversación de activos que pudiera ser significativa.

Nuestros procedimientos se enfocan en estos objetivos y entienden las probables fuentes de error significativo.

Normalmente, una apreciación preliminar incluye una combinación de preguntas, observación, inspección de documentación relevante y reproceso de controles y es una forma efectiva de evaluar la efectividad del diseño. Adicionalmente, pudiera haber situaciones, especialmente en algunos controles manuales o automatizados de menor riesgo y/o menos complejos, en las que la

apreciación preliminar proporciona evidencia suficiente de la efectividad operativa dependiendo del riesgo asociado con el control evaluado, los procedimientos específicos realizados como parte de la apreciación preliminar y los resultados de estos procedimientos. En consecuencia, considerar las apreciaciones preliminares de procesos significativos para lograr los objetivos mencionados.

Existen situaciones en las que pudiéramos determinar que el entendimiento del control es posible sin realizar una apreciación preliminar de todas las actividades de control. Estas situaciones podrían incluir:

- Interrogación y observación para confirmar cambios no significativos a los procesos.

- Evaluación de algunos elementos o sub-procesos que son de bajo riesgo y realización de procedimientos de indagación.

- Confianza en nuestro entendimiento alcanzado mediante otras pruebas de control y procedimientos sustantivos.

- Posesión de un fuerte entendimiento de los procesos a través del conocimiento de auditoría y la experiencia adquirida en años anteriores. Al igual que las apreciaciones preliminares, pudiera haber situaciones en las que estos procedimientos proporcionan evidencia suficiente de la efectividad operativa.

Durante la apreciación preliminar, en cada punto en el que ocurren procedimientos o controles de procesamiento importantes, preguntamos a la

persona sobre el entendimiento de lo requerido por los procedimientos y controles obligatorios de la entidad y determinamos si se realizaron los procedimientos de procesamiento como se habían entendido inicialmente y de manera oportuna. Estamos alertas a las excepciones de procedimientos y controles obligatorios de la entidad.

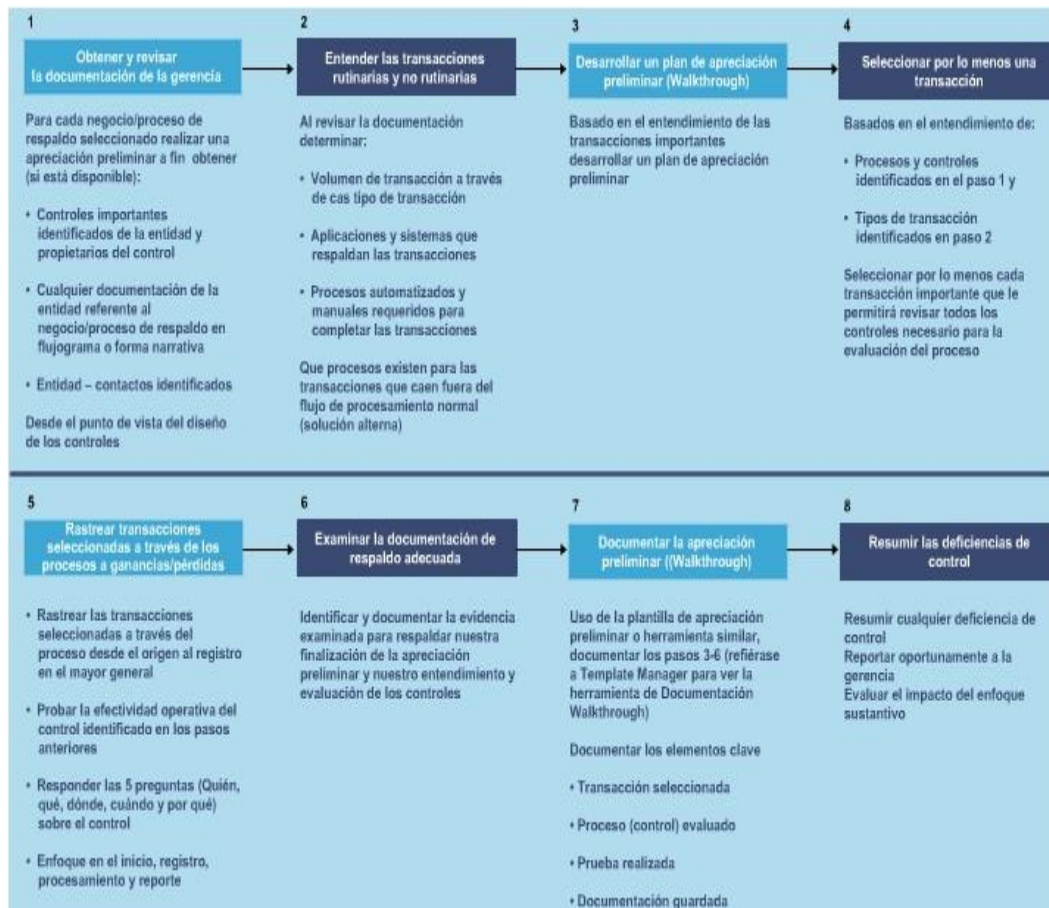
Seguimos el flujo del proceso utilizando los mismos documentos y tecnología de la información que usa el personal de la entidad y hacemos preguntas a personal importante que participa en aspectos significativos del proceso o los controles. En consecuencia, pudiéramos requerir una o más reuniones “demuéstrame” para preguntar a todo el personal responsable de procedimientos y controles significativos dentro del proceso. Al planificar las reuniones “demuéstrame” tomamos en cuenta el orden en el cual debemos reunirnos con las personas para poder cotejar correctamente el flujo de las transacciones.

Normalmente, la documentación de la apreciación preliminar incluye:

- Suficientes detalles para identificar el personal, documentos e informes vistos.
- Documentación de los sub-procesos seleccionados.
- Cualquier excepción a los procedimientos y controles obligatorios de la entidad, incluyendo el momento de dichos procedimientos y controles

Cualquier control no identificado previamente por el cual se deba obtener evidencia de la efectividad operativa.

Gráfico N° 9: Proceso de realización de apreciación preliminar



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

Riesgos que surgen de tecnologías de información (TI):

El alcance y naturaleza de los riesgos presentados por tecnología de la información varían dependiendo de la naturaleza y características de los sistemas de información de la entidad. Los controles sobre los sistemas de TI

son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos e incluyen controles generales de tecnologías de la información (CGTI) y controles de aplicación efectivos.

Como parte de nuestro entendimiento de las actividades de control de la entidad, entender cómo la entidad responde a los riesgos que surgen de TI e identificar los controles que pudieran abordarlos. Recordar que los CGTI son actividades de control, por ende, antes de validar los CGTI evaluar la efectividad de los componentes del control interno, además de las actividades de control, sobre TI y considerar los resultados de dicho trabajo al planificar el enfoque para evaluar los CGTI.

Los controles generales de tecnologías de la información conservan la integridad y seguridad de la información, normalmente poseen controles sobre lo siguiente:

- Centro de datos y red de operaciones
- Adquisición, compra y mantenimiento de sistemas de programa
- Cambio de programa
- Acceso de seguridad
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistema de aplicación

Consideraciones relevantes:

Si un control es “informal” o le falta un rastro de auditoría (ej., un propietario-gerente se reúne con su equipo de ventas, pero no se guardan las actas), si pretendemos confiar en el control, primero debemos realizar procedimientos adicionales para establecer que se ha implementado, ej.,

asistir a una reunión similar en el período en revisión (observación) además de las preguntas hechas al personal que normalmente asiste a estas reuniones.

Si hemos determinado que el control se implementó y pretendemos confiar en el mismo, es necesario diseñar y realizar pruebas de control apropiadas mediante una combinación adecuada de preguntas, observación, inspección o reproceso, para concluir si funcionaba durante todo el período en el que se deseaba confiar. En una entidad más pequeña, la evidencia de documentación del funcionamiento de controles pudiera limitarse y el reproceso de controles ejecutado por parte de la gerencia podría ser difícil debido a la falta de experiencia de la gerencia. En estos casos, la investigación, observación y búsqueda de evidencia a profundidad del efecto de los controles para confirmar nuestras dudas será más importante, ej., si se puede establecer que las acciones de seguimiento se realizaron.

“Es probable que las actividades de control relevantes para la auditoría de una entidad más pequeña se relacionen con los principales ciclos de transacción tales como ingresos, compras y gastos de empleo (NIA 315.A94) (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).”

Monitoreo de los controles:

Evaluaciones individuales (supervisión periódica)

El fin de la supervisión periódica es tener una nueva perspectiva de los controles de vez en cuando, enfocándose en la efectividad del sistema. Esta

evaluación puede ser realizarse a solicitud de la junta directiva o alta gerencia. Estas evaluaciones regulares brindan información sobre el funcionamiento de los controles internos y dan como resultado comunicaciones acerca de las fortalezas y deficiencias en el control interno y recomendaciones para mejorar el control interno.

Ejemplo:

En el ejemplo del procesamiento de reclamos, las revisiones de supervisión adicionales sobre reclamos relacionados con el producto nuevo se podrían establecer por una temporada como un control de supervisión periódico.

El monitoreo del control pudiera incluir que el departamento de auditoría interna realice un viaje especial al departamento de reclamos para revisar las quejas que se procesan en cuanto al producto nuevo como una prueba. La decisión de hacer que el departamento de auditoría interna participe lo pudiera realizar el dueño del proceso de reclamos o se pudiera realizar a un nivel más alto.

Monitoreo continuo de actividades

Por otro lado, la supervisión continua de actividades (controles) se constituye durante actividades normales recurrentes de una entidad (puede ser a nivel del proceso de negocio) e incluye el manejo regular u actividades de supervisión enfocadas en la efectividad operativa del control.

Ejemplo:

El departamento de contabilidad contrató un nuevo contador y es responsable de conciliar mensualmente la cuenta Descuentos por cobrar. El contralor asistente revisa las conciliaciones preparadas por el nuevo contador para que confirme que la misma se realizó u preparó correctamente (es decir, la intención es determinar que el control [conciliación] es efectivo).

Las actividades continuas de supervisión pudieran incluir el uso de información de comunicaciones de terceras partes externas. Por ejemplo, los clientes confirman implícitamente los datos de facturación al pagar sus facturas o quejarse por los cargos. Adicionalmente, los entes reguladores pudieran comunicarse con el cliente con respecto a asuntos que afectan la operación del control interno y la gerencia también podría considerar comunicaciones de auditores externos en la realización de actividades de supervisión.

Revisiones del desempeño del negocio

Las revisiones del desempeño del negocio con frecuencia son mencionadas como controles directos a nivel de entidad y son relevantes para dos de los componentes del control interno: monitoreo de controles y actividades de control.

Aunque sus propósitos pudieran suponerse, hay una diferencia importante entre las revisiones de desempeño del negocio, que son un tipo de actividad de control, y el monitoreo de controles. El objetivo del monitoreo de controles es evaluar el funcionamiento efectivo de controles internos, mientras que las revisiones de desempeño del negocio están dirigidas a determinar si se cumplen ciertos parámetros de medición (financieros o no financieros), ej., si la compañía cumple con el presupuesto. En algunos casos, las revisiones de

desempeño del negocio también pudieran dar información que permite que la gerencia identifique deficiencias en el control interno, ej., una variante de costos desfavorable en un inventario pudiera indicar una deficiencia en el proceso de compra.

Nuestra confianza en esta área de control depende de la capacidad de la gerencia para demostrar la existencia y el grado de implementación del proceso para monitorear los controles en la entidad, la unidad de manejo y los niveles de proceso del negocio. Nuestros procedimientos de prueba se relacionan con el proceso de la gerencia para supervisar controles. Debido a la naturaleza de la supervisión del proceso de control, nuestros procedimientos serán principalmente la investigación, observación y evaluación. Si la supervisión del proceso de control no es efectiva, se determina el impacto, si lo hay, en los otros componentes del control interno (incluyendo actividades de control), así como cualquier impacto en la estrategia de auditoría.

Consideraciones relevantes:

Es probable que en una entidad más pequeña no haya una cantidad significativa para documentar en el monitoreo de controles, ya que con frecuencia estas entidades no tienen una función de auditoría interna ni realizan evaluaciones individuales de los controles. Sin embargo, es probable que exista alguna forma de supervisión continua, y pudiera haber revisiones de desempeño del negocio aunque podrían ser más informales. En este tipo de entidades, la supervisión de controles puede inclusive ser considerada como una actividad de control. Para obtener evidencia de la supervisión de controles, es necesario entender la fuente de la información subyacente que genera el informe.

4.5.6. COMUNICACIÓN DE DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO

Ejemplos de debilidades significativas de control interno comprenden:

- Débiles controles en el ambiente de control a nivel de entidad, es decir, carencia de supervisión, una pésima actitud corporativa para el control interno, asuntos de fraude o la capacidad de vulneración de controles por parte de que la Gerencia.
- Debilidades reflejadas en los controles generales de tecnologías de la información
- Riesgos de negocio significativos que no han sido considerados a través de políticas, procedimientos o controles.
- Políticas y procedimientos inefectivos que se encuentran en operación y que son considerados para mitigar riesgos relacionados a:
 - Evaluar y aplicar de manera correcta las normas y principios contables.
 - Establecer claramente las estimaciones contables y la medición de su valor razonable en libros.
 - Elaborar los estados financieros de la entidad, además de las respectivas revelaciones requeridas acorde a normas contables.
 - Salvaguarda de activos

- Actividades de control o controles de aplicación que no funcionan ni se emplean para la finalidad que fueron diseñados, no son ejecutados ni supervisados por el personal competente y adecuado.
- Debilidades significativas que ya han sido comunicadas a los encargados del gobierno de la entidad, que continúan sin ser corregidas en un tiempo prolongado.

A la brevedad posible, el auditor debe comunicar las deficiencias significativas expuestas en la evaluación del control interno de la entidad, a la Administración y a quienes conforman el gobierno de la entidad. También se deben discutir las implicancias y las causas de cada una de las deficiencias identificadas. Por ello es responsabilidad de la Administración responder claramente mediante la aplicación de los procedimientos de control requeridos o detallando porque determinada actividad no es necesaria ni es representativa su ausencia. Si existen errores en las respuestas proporcionadas, podrían repercutir en la valoración de riesgo realizada y en el ambiente de control ya que denotaría una falta de interés por el sistema de control interno de la entidad.

La responsabilidad de comunicar las debilidades significativas es igual a la auditoría de las entidades donde solo propietario-administrador y más pequeñas. Únicamente a través de la comunicación de dichas deficiencias significativas es que el auditor puede tener seguridad de que a la Administración de la entidad se le ha comunicado el problema.

4.5.7. CONCLUSIÓN DE LA FASE DE VALORACIÓN DE RIESGO

Según la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), la valoración de riesgo declaración equivocada material es el paso final de la fase de auditoría relacionada con la valoración del riesgo. La información obtenida (a partir de desempeñar los procedimientos de valoración del riesgo) sobre los factores de riesgo y la mitigación de los riesgos de control se reúnen para valorar los riesgos de declaraciones equivocadas materiales a:

- Nivel del estado financiero; y
- A nivel de aserción para las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones.

Esta evaluación nos será útil para la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se efectuaran y otorguen respuesta a los riesgos identificados en la fase de evaluación de riesgos. Más detalles en la siguiente gráfica:

Gráfico N° 10: Niveles de riesgo



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC

La documentación de los riesgos evaluados puede realizarse de diversas formas. Un posible formato se señala abajo (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

Niveles de riesgo valorados:

La documentación del proceso de valoración del riesgo debe incluir (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Los resultados de las discusiones del equipo de trabajo y las decisiones significativas.*
- *Los factores relevantes de la comprensión efectuada;*
- *Las fuentes de información a partir de las cuales se obtuvo el entendimiento;*
- *La naturaleza y los resultados de desarrollar los procedimientos de evaluación de riesgo.*
- *Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción;*
- *Desglose de los riesgos significativos que requieren consideración especial de auditoría; y*

- *Riesgos para los cuales, el realizar únicamente procedimientos sustantivos no podrán ser consideradas como evidencia de auditoría suficiente y apropiada.*

Riesgos generalizados:

Acorde a lo citado por la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), los riesgos que se originan de una débil actitud ante el control interno, un pobre ambiente de control, carencia de competencias por parte de la Administración tendrán un efecto general en los estados financieros y pueden requerir una respuesta general por parte del auditor. En ocasiones, las deficiencias pueden ser muy relevantes que requieren una calificación, opinión adversa, abstención de opinión o retiro del compromiso.

Puntos a considerar en la valoración de riesgos (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

1.- Que factores de riesgo ha sido identificados?

Nivel de estado financiero:

- *Riesgos que se derivan pobres controles a nivel de entidad o de controles generales de tecnologías de la información (CGTI).*
- *Riesgos significativos*

- Factores de riesgo de fraude o de vulneración de controles por parte de la Gerencia.
- Riesgos que la Administración ha decidido aceptar, como la falta de segregación de funciones en una entidad pequeña.

Riesgos a nivel de aserciones:

- Riesgos específicos direccionados a la integridad, exactitud, existencia o valuación de los rubros siguientes:
 - Ingresos operacionales, Desembolsos y otras transacciones
 - Saldos de cuenta
 - Revelaciones requeridas en los estados financieros.
- Riesgos que pueden derivar en diversas representaciones erróneas.

Procedimientos relacionados con el control interno

- Riesgos significativos
- Procedimientos de control interno adecuadamente diseñados y aplicados que previenen, detectan o mitigan los riesgos identificados
- Riesgos que únicamente pueden ser mitigados a través del desarrollo de pruebas de controles.

2.- *Cual sería el alcance de la representación errónea (en importe) que podría reflejarse?*

Nivel de estado financiero:

- *Que eventos, si suceden, resultarían en una representación errónea material expuesta en los estados financieros? Considere la capacidad que posee la Administración para vulnerar los controles establecidos, fraude, hechos inesperados y experiencias anteriores*

Nivel de aserción:

Considere:

- *La naturaleza inherente de las transacciones, saldos de cuenta o revelaciones en los estado financieros*
- *Hechos y transacciones rutinarias y no rutinarias.*
- *Experiencias anteriores.*

3.- *Que probabilidad de ocurrencia tiene el evento?*

Nivel de estado financiero:

Considere:

- *Tono establecido en lo alto de la organización.*
- *Enfoque determinado por la Gerencia ante el riesgo.*
- *Políticas y procedimientos en operación.*

- *Experiencias pasadas.*

Nivel de aserción:

Considere:

- *Actividades de control claves.*

- *Experiencias anteriores.*

Procedimientos de control interno relacionados:

Identifique los elementos de la respuesta de la Gerencia ante el riesgo que sean considerados muy importantes para reducir la probabilidad de que se produzca el evento que da lugar a la amenaza.

Supuestos:

Según lo mencionado por la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011) “...determinadas valoraciones del riesgo se fundamentaran en la expectativa de que el control interno está operando efectivamente para la prevención, detección y corrección de la representación errónea material

a nivel de aserciones. Esos supuestos constituyen factores importantes para el diseño de las pruebas de control interno para validar su efectividad operativa, así como los demás procedimientos sustantivos requeridos.

Revisión de la valoración de riesgo:

La fase de evaluación de riesgos no tiene conclusión en algún momento de la auditoría, a medida que se avanza se pueden descubrir riesgos adicionales u obtener información que nos sirva como retroalimentación, por lo tanto, se tiene que actualizar la evaluación de los riesgos inicialmente efectuada, en la fase de finalización y de igual forma diseñar procedimientos adicionales para dar respuesta los nuevos riesgos identificados, en caso de reflejarse esta situación.

Gráfico N° 11: Ejemplo de una Matriz de Valoración de riesgos

Niveles de riesgos valorados					
	As	IR	CR	RDEM combín	Documente los riesgos clave y los otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
Nivel de estado financiero				B	La actitud de la administración frente al control interno es buena y en las posiciones clave están ubicadas personas competentes. La reunión mensual para revisar el desempeño le ofrece alguna accountability para la administración. La actitud de la administración frente al control interno es buena y en las posiciones clave están ubicadas personas competentes.
Nivel de aserción FSA o revelación en el estado financiero					
1. Ventas	C	A	B	M	Las políticas de reconocimiento de ingresos ordinarios son inconsistentes
	E	B	B	B	El sistema de ventas opera bien. Son posibles las pruebas de los controles
	A	B	B	B	El sistema de ventas opera bien. Son posibles las pruebas de los controles
	V	NA	B	NA	
2. Cuentas por cobrar	C	B	B	B	No se identificaron riesgos significantes
	E	A	M	M	Los bonos de los vendedores se basan en las ventas registradas
	A	B	B	B	
	V	A	M	M	La recuperación de cuentas por cobrar de minoristas grandes podría ser problema si hay preocupación por la calidad del producto o se hacen devoluciones

A = Alto M = Moderado B = Bajo
 As = Aserción NA = No aplica
 IR = Riesgo inherente CR = Riesgo de control interno
 RDEM combín = riesgo combinado de declaración equivocada material
 FSA = Área de estados financieros

Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC.

4.6. RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS

4.6.1. RESPUESTA AL RIESGO – ASPECTOS GENERALES:

Según la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría deben:

- *Responder a los riesgos evaluados (identificados durante el proceso de evaluación y valoración del riesgo);*

- *Mitigar el riesgo de auditoría a un nivel aceptable; y*

- *Responder a los riesgos evaluados de representaciones erróneas materiales por clase de transacción, saldo de cuenta y revelaciones de los estados financieros, considerados significativos. La información básica y los factores necesarios para elaborar y diseñar los procedimientos adicionales de auditoría incluyen (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):*

- Naturaleza de los riesgos evaluados;
- Utilización de las pruebas de los controles;
- Necesidad de diseñar procedimientos de impredecibilidad; y
- Otros procedimientos de auditoría requeridos.

Naturaleza de los riesgos evaluados:

El foco de auditoría se debe direccionar para responder a esos riesgos potenciales con mayor probabilidad de constituirse en representaciones erróneas materiales. Esto incluye principalmente (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Que tan relevante es el riesgo evaluado?Cuál sería el impacto si ocurriese?*
- *Cuál es la probabilidad de ocurrencia del riesgo valorado?.- Cual es la probabilidad de ocurrencia del riesgo en la actualidad?*
- *Cuál es el resultado en la evaluación, de la combinación de magnitud y probabilidad de ocurrencia?*
- *Que aserciones están siendo afectadas?.- Considere el impacto que tiene el riesgo por cada tipo de aserción (integridad, existencia, exactitud o presentación/revelación) relevante para el saldo de cuenta, clase de transacción o revelación*
- *Es un riesgo significativo?.- Los riesgos requieren principal foco, evaluación y respuestas independientes por parte del auditor. Los procedimientos de auditoría diseñados deben ser direccionados a mitigar dichos riesgos*
- *Cuál es la respuesta de la Administración?.- Analice la naturaleza de los controles de la Compañía, en función a su continuidad operativa y su efectividad ante los riesgos expuestos. Los*

controles son: i) De naturaleza rutinaria o periódica, como por ejemplo, mensual?, ii) Fueron diseñados para la prevención y detección de errores?, iii) Son manuales o automáticos?

- *Existe alguna característica especial?.- Corroborar la existencia de cualquier particularidad en las clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones que requieran ser consideradas en el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría. Como por ejemplo, valuación alta del inventario, contratos complejos, falta de documentación formal para ciertos flujos de transacciones o altos porcentajes de ventas de un solo cliente.*

4.6.2. PLAN DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS

El IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011) señala que “el principal objetivo del plan de auditoría detallado es responder de manera apropiada a los riesgos identificados reduciendo así el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea considerado tolerable. La importancia del plan detallado radica en que:

- *Ofrece una relación clara entre los riesgos evaluados y los procedimientos adicionales de auditoría; y*
- *Destaca la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría (procedimientos sustantivos y de controles)*

El plan de auditoría detallado debe interrelacionar el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría con los riesgos evaluados en la fase de valoración del riesgo. Esta interrelación varía mucho en comparación a otros enfoques tradicionales de auditoría en los que únicamente se completan programas estándar, efectuando escasos cambios, si es que los hay para reflejar los riesgos significativos que se exponen en la entidad (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

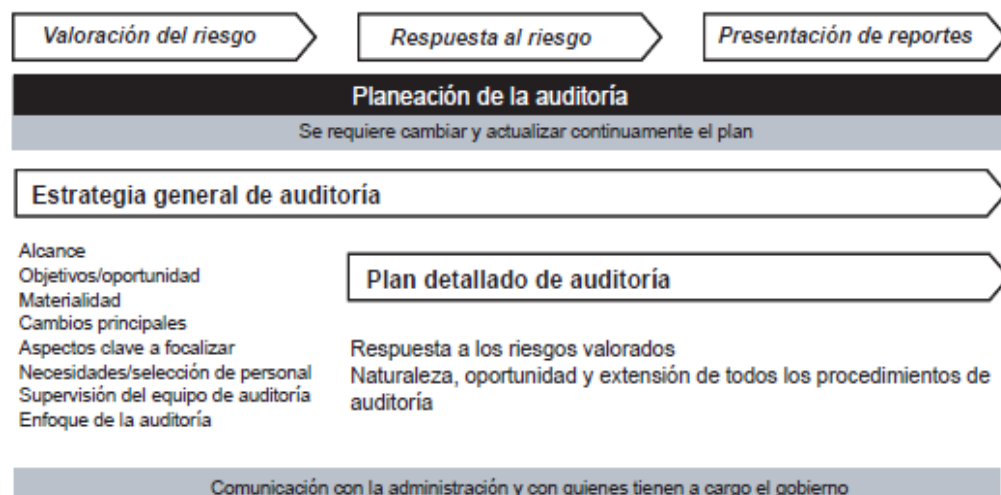
Diferencia entre el plan de auditoría y la estrategia general de auditoría

El plan de auditoría es más detallado que la estrategia general de auditoría debido a que contiene la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que ejecutarán los miembros del equipo de compromiso. La planificación de estos procedimientos de auditoría se efectúa en el transcurso de la auditoría en que se desarrolla el plan de auditoría para el compromiso. Por ejemplo, la planificación de los procedimientos de evaluación de riesgo del auditor ocurre anticipadamente en el proceso de auditoría; sin embargo, la planificación de la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría específicos adicionales depende del resultado de esos procedimientos de evaluación de riesgo. Adicionalmente, el auditor podría comenzar la ejecución de procedimientos de auditoría para algunas clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgaciones antes de planificar todos los demás procedimientos de auditoría adicionales (NIA 300.A12) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

Tal como lo señala la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), “La estrategia

general de auditoría (que se discute en el punto 4.4.1.de este capítulo) establece el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría y encamina el desarrollo del plan de auditoría detallado, el mismo que se discute en esta sección. El plan de auditoría detallado incluye los diversos asuntos que se identifican en la estrategia general de auditoría, teniendo en cuenta la necesidad de cumplir los objetivos de la auditoría mediante la asignación y utilización eficiente de los recursos del auditor. Si bien la estrategia general de auditoría será establecida antes de desarrollar el plan de auditoría detallado, las dos actividades de planeación no son necesariamente discretas o corresponden a un proceso secuencial. Se encuentran íntimamente relacionadas dado que los cambios en una pueden resultar en cambios que tienen impacto en la otra. Esto tal como se expone a continuación a través del siguiente gráfico:

Gráfico N° 3: Estrategia general de auditoría



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC.

Comenzar, preparar y finalizar el plan de auditoría

Comenzar el plan:

Para preparar el plan de auditoría, se deben determinar los procesos de negocio y los rubros significativos de los estados financieros que estarán sujetos a procedimientos de auditoría.

Una vez que se han identificado los rubros de los estados financieros que serán auditados, se procede a iniciar el proceso de diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a nivel de la aserción.

Preparar el plan:

Preparar el plan de auditoría antes de asumir cualquier procedimiento de auditoría significativo (de control o sustantivo).

El proceso de preparación del plan de auditoría:

- Normalmente comienza después de la reunión de iniciación, cuando empezamos a pensar, lo más posible, en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se realizarán para responder al riesgo identificado y evaluado
- Continúa a medida que el equipo de compromiso realiza actividades de evaluación de riesgo, ej., actualización del entendimiento

de la entidad y control interno y procedimientos analíticos de evaluación de riesgo

- Elaborar un sumario / resumen de cada uno los rubros de los estados financieros y de los riesgos evaluados tanto normales, elevados y significativos, desglosando cada uno de los procedimientos efectuados y la aserciones cubiertas, dichas aserciones deberán proporcionar confort de auditoria en relación a la aserciones a ser cubiertas que por su naturaleza presenta dicho riesgo, para así poder mitigarlo.

Finalización del plan de auditoria:

La recopilación de evidencia nos ayuda a concluir si los riesgos de error significativo a nivel de la aserción han sido abordados correctamente. Antes de emitir el informe de auditoría se actualiza el plan de auditoria para reflejar los procedimientos de auditoría realmente efectuados realizados. El líder del compromiso revisa el plan de auditoria finalizado en los papeles de trabajo y la versión final como parte de la firma de cierre de finalización.

Diseño de los procedimientos de auditoría:

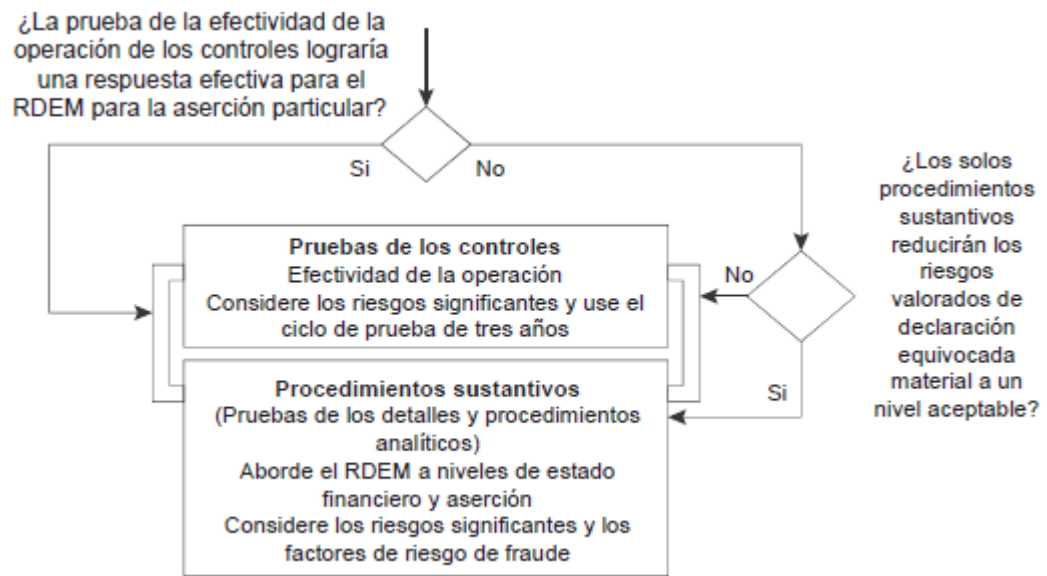
El auditor puede responder a los riesgos evaluados a través del diseño de procedimientos adicionales de auditoría, los mismos que normalmente incluyen procedimientos relacionados a: inspección, indagación, confirmación, recálculo, reproceso, o de procedimientos analíticos, la clasificación se desglosa principalmente en 3 categorías:

- Procedimientos de evaluación de riesgo

- Pruebas referentes a la efectividad operativa de los controles
- Procedimientos sustantivos:
 - Pruebas de detalle
 - Pruebas analíticas sustantivas

Las respuestas a los riesgos evaluados pueden incluir una combinación de pruebas de controles y pruebas sustantivas. La gráfica presentada a continuación refleja los aspectos a tener en cuenta al desarrollar la respuesta de auditoría adecuada:

Gráfico N° 12: Respuesta de auditoría adecuada



(*) **RDEM**: Riesgos de error material

Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC.

Factores a considerar en el diseño de la naturaleza de los procedimientos

Naturaleza de las aserciones:

Algunos procedimientos de auditoría pueden:

- Ser más adecuados para cubrir algunas aserciones que otras. La evidencia respecto de la integridad de los ingresos operacionales puede obtenerse a través las pruebas de controles, mientras que para la corroboración de la existencia del inventario puede ser más adecuado y razonable el desarrollo de procedimientos sustantivos.
- Proporcionar una mejor fuente de evidencia y a su vez que la misma sea más confiable, para una determinada aserción. Por ejemplo, la confirmación de saldos de cartera puede otorgar mayor evidencia que la revisión por voucheo (examen de documentación soporte y física de forma detallada) de facturas o que un análisis sustantivo de cartera.

Nivel valorado de riesgo:

Mientras más alto sea el riesgo de error material más confiable e importante debe ser la evidencia de auditoría obtenida, para mitigar dicho riesgo. Esto puede traer consigo la combinación de diversos tipos de procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, como por ejemplo la inspección del inventario a través de un conteo físico y adicionalmente, la revisión de documentación de respaldo como por ejemplo las compras de o importaciones de inventario del período.

Las razones para el riesgo:

En el diseño de pruebas de controles, así como también en el desarrollo de procedimientos analíticos se deben considerar las razones que soporten dicho riesgo. Esto comprenderá las características del rubro del estado financiero respectivo (riesgo inherente), y los controles internos que la Compañía ya ha implementado (riesgo de control). Si el riesgo inherente evaluado se ve disminuido debido a un buen control implementado, los pruebas de la efectividad operativa de dichos controles, pueden reducir la necesidad de la ejecución de procedimientos sustantivos.

Fuentes de información:

Como lo señala la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011) “Si la información (no financiera) generada por el sistema operativo de la Compañía es empleada para aplicar los procedimientos de auditoría, se debe obtener evidencia respecto a su integridad y exactitud (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

Pruebas de doble propósito:

Cuando sea eficiente, la prueba del control podría ser realizada al mismo tiempo con la prueba de los detalles de la misma transacción. La factura podría ser examinada respecto de la aprobación (pruebas de los controles) y respecto de la sustancia de la transacción (pruebas del detalle). Si las pruebas del detalle revelan una representación errónea no

detectada por el sistema de control interno, puede ser señal de una deficiencia significativa en el control interno. Dichas debilidades significativas deben ser comunicadas a la Administración y a quienes están a cargo del gobierno de la entidad, y se debe tener en cuenta la necesidad de procedimientos adicionales de auditoría. Esto comprende, el actualizar la evaluación de los riesgos y desarrollar una respuesta de auditoría que sea suficiente y adecuada (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).

Oportunidad de los procedimientos de auditoría:

La oportunidad está relacionada directamente a cuando se desarrollaran los procedimientos de auditoría, es decir a que fecha de corte son aplicables los procedimientos diseñados.

Antes o al final del período?

En casi todos los casos, los procedimientos de auditoría serán efectuados con corte a la fecha de cierre del periodo en examen, e incluso más tarde. Vale mencionar que a más alto sean los riesgos de error material, es más probable que los procedimientos sustantivos sean desarrollados próximos a, o posteriormente a, la fecha de cierre del período.

En algunas situaciones, ejecutar los procedimientos de auditoría, previo al final del período puede tener varias ventajas, entre ellas tenemos (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Ayuda a identificar de forma prematura los asuntos significativos o que requieran especial consideración. Esto otorga el tiempo necesario para que dichos asuntos sean tratados y se desarrollen procedimientos de auditoría adicionales (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011);*

- *Disminuir el flujo de trabajo de la firma de auditoría a través del cambio de algunos procedimientos a períodos donde haya más tiempo (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011); y*

- *Aplicar procedimientos de impredecibilidad en momentos en que no se puedan predecir por parte de la Administración de la entidad (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011).*

A continuación se detallan los aspectos a considerar cuando se decide desarrollar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia o interina:

Se deben aplicar procedimientos de auditoría antes del cierre del período?

- Analizar qué tan bueno es el entorno general de control (ambiente de control), diseñar procedimientos que varíen entre la fecha intermedia y la fecha de cierre del período puede no ser lo más efectivo cuando la entidad no posee un buen ambiente de control.

- Que tan buenos son los controles considerados clave en lo que respecta a saldos de cuenta, o clases de transacción

- Existe evidencia disponible para poder desarrollar determinada prueba?,
- El procedimiento a ser desarrollado a la fecha interina antes del cierre del período, comprendería la naturaleza y esencia del riesgo al cual se hace referencia?
- El procedimiento interino, coincidiría con la fecha de corte de la evidencia disponible?
- Cuanta evidencia de auditoría adicional se necesitará para abordar el período no revisado entre la fecha interina y la fecha de cierre?

Después del final del período

Algunos procedimientos de auditoría por su naturaleza solo pueden desarrollados posterior a la fecha de cierre del período, tal como lo son las pruebas de corte (cuando el nivel de confianza depositada en controles es mínimo), los ajustes al cierre del período y los eventos subsecuentes.

Clasificación de los procedimientos de auditoría:

Tal como señalamos anteriormente, los procedimientos de auditoría se han clasificado en 3 categorías:

1. Procedimientos de evaluación de riesgo (referirse a la sección 4.5. de este capítulo)

2. Pruebas de controles (probar la efectividad operativa de los controles internos implementados por la Compañía)
3. Procedimientos sustantivos (que se segregan en pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos)

En esta sección nos enfocaremos en los tipos de procedimientos 2 y 3.

Pruebas de controles:

Las pruebas de controles se refieren a procedimientos de auditoría cuya finalidad es evidenciar la efectividad operativa de los controles internos relevantes, dicha relevancia se basa en el objetivo del control y cual es su impacto para la mitigación de una representación errónea material contenida en los estados financieros. Se evalúa si dicho control previene, detecta o corrige errores significativos, todo esto, a nivel de aserción.

Al seleccionar controles para realizar pruebas, nos enfocamos en probar sólo aquellos controles que fueron diseñados para prevenir o detectar oportunamente errores significativos, individuales o en conjunto, para cada premisa relevante.

Definición de un control clave:

Un control clave es uno que por lo general proporciona la evidencia más efectiva o eficiente de una o más premisas relevantes sobre los estados financieros para una o más cuentas o divulgaciones significativas.

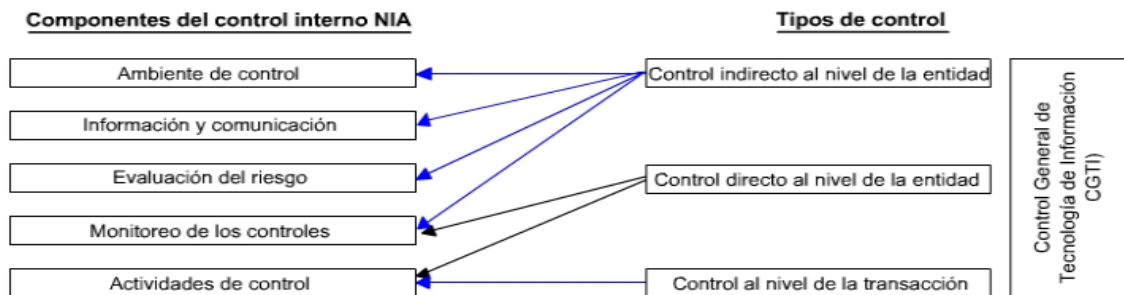
Por lo general existe al menos un control que es crítico para un rubro, aserciones y/o riesgo significativo identificado. En la selección de los controles clave tome en consideración lo siguiente:

- Comience por preguntar "¿Cuáles controles son imprescindibles para la entidad?"
- Tome en cuenta las premisas relevantes en los estados financieros a nivel contable
- Considere los objetivos relevantes de procesamiento de información (CAVR) a nivel del proceso de negocios
- Evalúe el riesgo de errores significativos debido a inexactitudes o fraudes
- Evalúe si el control opera con el nivel adecuado de precisión

Se necesitará juicio para identificar y seleccionar los controles claves. No es necesario probar los controles que, aun siendo deficiente, razonablemente no presentan posibilidades de aportar errores significativos a los estados financieros. En primer lugar generalmente tratamos de depender de los controles a nivel de entidad directos, ya que suelen ser diseñados para cubrir múltiples premisas relacionadas a los rubros de los estados financieros, siempre y cuando el control está diseñado para operar a un nivel suficiente de precisión.

La tabla que aparece a continuación presenta los diferentes tipos de control reconocidos en la Auditoría de y cómo están relacionados con los Componentes del Cuadro de Control Interno descritos en NIA 315:

Gráfico N° 13: Tipos de controles con respecto a los componentes del control interno



Fuente:

Controles Indirectos a Nivel de Entidad (CNE Indirectos):

Los CNE indirectos son controles a nivel de entidad que no se relacionan directamente a ningún rubro de estado financiero, proceso de negocios o premisas y, por lo tanto, por si solos no pudieran prevenir o detectar periódicamente errores significativos de las aserciones a nivel de los estados financieros. Sin embargo si pudieran contribuir a la eficacia de los controles.

Ejemplos de controles CNE Indirectos incluyen:

- Divulgación y fortalecimiento de la integridad y los valores éticos
- Las políticas y procedimientos de recursos humanos

- Matrices para delegar la autoridad son empleadas para establecer las jerarquías apropiadas de autoridad

Controles Directos a Nivel de Entidad (CNE Directos)

Los CNE Directos son controles que operan, por lo general, al menos a nivel de sub-procesos, como sería un nivel más alto que el nivel de control de las transacciones, y cuando su desempeño es efectivo, operan a un nivel de precisión suficiente como para prevenir o detectar y, por ende, corregir errores significativos relacionados a una o más aserciones relevantes a los rubros de estados financieros / proceso de negocios.

Por lo general identificamos CNE directos al monitorear los controles y los componentes de las actividades de control del control interno. Cuando un CNE directo representa un procedimiento específico diseñado para prevenir o detectar y corregir periódicamente un error significativo por cuenta propia, lo consideramos una actividad de control. Cuando los CNE directos evalúan la calidad del desempeño de otros controles y están diseñados para identificar desviaciones posibles en otros controles, los consideramos relacionados al monitoreo de controles. Los CNE directos tienden a ser de naturaleza detectora en vez de preventiva.

Los CNE Directos que se encuentran con mayor frecuencia en la práctica son las revisiones de desempeño de negocios (RDN). Los puntos que normalmente se toman en cuenta cuando se utilizan las RDN:

- Además de las revisiones a alto nivel (por ejemplo, real versus presupuesto versus análisis del período anterior), las RDN también

podrán incluir actividades tales como las revisiones de las actividades de venta o la antigüedad de las cuentas por cobrar, o el análisis de las variaciones de los precios de compra o las comparaciones de los rendimientos de las ventas a los pedidos.

- El propósito principal de las revisiones del desempeño es el de asistir a la Gerencia con operaciones de negocios y toma de decisiones. Tienden a ser investigativas en vez de preventivas, lo que pudiera alertar a la Gerencia sobre una situación que requiera acción por parte de la Gerencia.

- Cuando están dirigidas a asuntos de importancia financiera pudieran ser usadas por la Gerencia para identificar errores que han podido ocurrir debido a fraude o a errores.

Ejemplos para distinguir cuando CNE Directos se relacionan a actividades de control o monitoreo de controles:

Actividades de Control

- Revisar los gastos de nómina realizados a nivel de departamento y las variaciones son investigadas según un parámetro establecido

- Se prepara un análisis de las cuentas por cobrar morosas y se compara con el informe detallado sobre la antigüedad de las cuentas por cobrar para revisar la suficiencia de la provisión para cuentas dudosas.

Monitoreo de los Controles

- Comparación periódica de los montos de inventario registrados por el sistema contable con los activos físicos
- Prueba de controles en el ciclo de ingresos y de cuentas por cobrar realizadas por el departamento de auditoría interna de la entidad
- Revisión por la Gerencia de informes generados por el sistema utilizado las revisiones del desempeño de los negocios en materia de ingresos.

Controles a nivel de transacciones

Los controles a nivel de transacciones son actividades de control sobre el inicio, registro, proceso y reporte de las transacciones, diseñadas para operar a un nivel de precisión que pudiera prevenir o detectar y corregir periódicamente errores relacionados a una o más aserciones relevantes a un rubro de estados financieros / proceso de negocios. Los controles a nivel de transacciones pueden tener naturaleza detectora o preventiva y, generalmente, incluyen aplicaciones manuales, automatizadas o controles Manuales Dependientes de TI.

Consideraciones a lo ancho del proceso:

Las consideraciones a lo ancho del proceso son actividades relevantes al control (a nivel de transacción o a nivel de entidad) realizadas a nivel de proceso de negocios que deben ser considerados al evaluar el nivel de transacciones o el control directo a nivel de entidad de un proceso.

Tenga en mente lo siguiente, al respecto de las consideraciones a lo ancho del proceso:

- Las consideraciones a lo ancho del proceso aplican a múltiples subprocesos dentro de un proceso.
- Aunque los controles dentro de este subproceso han sido delimitados a aserciones, considere si estas premisas son apropiadas, teniendo en cuenta las aserciones de los controles a nivel de transacciones que respaldan las consideraciones a lo ancho del proceso.

Aspectos importantes a considerar – determinar las aserciones relevantes para los controles:

Tenga en cuenta lo siguiente con respecto a las aserciones y los distintos tipos de control:

- Para los controles indirectos a nivel de entidad no son relevantes las aserciones.
- Las aserciones si deben ser identificadas para lo referente a los controles directos a nivel de entidad, como por ejemplo para el caso de:
i) las Revisiones Genéricas sobre Desempeño de los Negocios (RDN), éstos son controles genéricos que diseñamos a la medida para reflejar las revisiones realizadas por nuestro Cliente. Ya que el contenido es genérico, las aserciones no son definidas previamente, **ii)** los controles RDN genéricos (que pudiera relacionarse a múltiples sub-procesos) son considerados bajo el título *Consideraciones a lo ancho del Proceso* de cada proceso de negocios. **iii)** los CNE Directos que sólo se relacionan a

subprocesos específicos, estos CNE ya están diseñados a la medida para que reflejen circunstancias típicas de los clientes, por lo tanto si deben reflejar aseveraciones a ser cubiertas.

- Los CGTI si deben reflejar aseveraciones previamente definidas a ser cubiertas, sin embargo, los CGTI generalmente no proporcionan evidencia directa sobre aseveraciones específicas para un rubro de estados financieros. Por el contrario, por lo general contribuyen indirectamente al respaldar la confiabilidad de las aplicaciones automatizadas y los controles Manuales Dependientes de TI (que se relacionan ellos mismos a los rubros de estados financieros específicos y a aseveraciones).

- Controles a nivel de transacción; todos los controles a nivel de transacción deben tener las aseveraciones identificadas.

Controles clave a ser probados:

Nuestra meta es la de probar los controles claves de la entidad, no todos los controles. El que un control sea uno clave y, por lo tanto, sea seleccionado para hacerle pruebas depende si el control, individualmente o en combinación, se estima sea:

- Eficaz para atender el riesgo de error evaluado a nivel de aseveraciones
- Eficaz para probar para poder lograr la confiabilidad esperada en los controles

Esta determinación depende del tipo de control (como serían los CNE Directos, nivel de transacción, etc.). Sin embargo, comprender las características de los diferentes tipos de controles ayudará a determinar cuáles controles probar y que seguridad aportarán.

Cuando planificamos comprender o probar la eficacia de los controles (distintos a los de TI), generalmente tratamos primero de probar los CNE Directos, ya que los CNE Directos por lo general son diseñados para prevenir o detectar errores significativos relacionados a aserciones múltiples. Una Revisión del Desempeño del Negocio (RDN) es un ejemplo de un CNE Directo.

Objetivos de procesamiento de información:

Los objetivos del procesamiento de información proporcionan un marco útil para ayudar en la evaluación de la eficacia del diseño de los controles a nivel de transacciones dentro de un proceso o sub-proceso de negocio para comprender el ingreso, procesamiento y registro de la información. Estos objetivos del procesamiento de información se resumen a continuación:

Gráfico N° 14: Objetivos de procesamiento de información

Integridad	Todas las transacciones que se realizan se ingresan y son aceptadas para ser procesadas una y sólo una vez y en el período que corresponde . Por ejemplo, ingresos duplicados son identificados y rechazados; todas la excepciones/rechazos son tratados y resueltos.
Exactitud	Las transacciones se registran por el monto correcto en la cuenta apropiada y en el período correspondiente (la fecha de ingreso era la correcta). Esto incluye la exactitud de los elementos informativos claves y datos maestros utilizados en el procesamiento de la información.
Validez	Sólo son registradas las transacciones autorizadas que de hecho tuvieron lugar y están relacionadas a la organización.
Acceso restringido	La información es protegida contra enmiendas no autorizadas y el acceso a información confidencial y activos físicos es restringido adecuadamente sólo a personal autorizado. Puede resultar difícil lograr los otros tres objetivos del procesamiento de información (Integridad, Exactitud y Validez) cuando no se cumple el objetivo de restricción del acceso.

Fuente:

No se requiere la documentación explícita de nuestra consideración de los objetivos de procesamiento de información (CAVR) pero pudiera resultar útil para respaldar nuestras decisiones sobre la eficacia del diseño de los controles a nivel de transacciones dentro de un proceso o sub-proceso de negocios.

Relación entre los objetivos del procesamiento de información y las aserciones de los estados financieros:

Aunque los objetivos del procesamiento de información parecen similares a las aserciones de los estados financieros, no existe una relación uno-a-uno y ambos son utilizados para propósitos distintos que se resaltan a continuación:

Objetivos de procesamiento de información:

Utilizados para evaluar la eficacia del diseño de los controles, en particular los controles de aplicaciones dentro de procesos o sub-procesos de negocios.

Aserciones de los estados financieros:

Representaciones hechas por la Gerencia en cuanto a la justa representación de los estados financieros y saldos de las cuentas.

La tabla a continuación puede resultar útil para relacionar el trabajo de los controles a las aserciones de los estados financieros, suponiendo que los procesos o sub-procesos de negocios a los cuales se relacionan los controles fueron diseñados y están operando eficazmente.

Gráfico N° 15: Relación entre los objetivos de procesamiento de información y aserciones a los estados financieros

Objetivos del procesamiento de información	Aserciones de los estados financieros
Integridad	Integridad, Corte, Existencia/Ocurrencia, Derechos y Obligaciones
Exactitud	Exactitud, Valuación
Validez	Existencia/Ocurrencia, Derechos y Obligaciones
Acceso Restringido	La mayoría , excepto por Derechos y Obligaciones

Elaboración: Autoría

La función de las pruebas de controles en nuestro plan de pruebas

Al desarrollar nuestra estrategia de prueba, determinamos si planeamos confiar en los controles. Nuestra opinión en este sentido toma en cuenta nuestra evaluación del control de riesgos y nuestra opinión sobre la eficiencia de obtener evidencias de las pruebas de controles en comparación con las pruebas sustantivas.

Desarrollamos nuestro plan de pruebas de controles en función de la confiabilidad esperada de los controles.

Dentro de esta sub-sección, discutimos cómo determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de los controles para resolver los riesgos de errores.

- Naturaleza y alcance de las pruebas.
- Oportunidad de las pruebas.
- Sección evidencias deseadas de este tópico.

Prueba de Doble Propósito

Las pruebas de controles normalmente preceden pruebas sustantivas porque los resultados de las pruebas pueden afectar nuestra decisión sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas. Para una mayor

eficiencia, los dos tipos de pruebas pudieran ser hechas simultáneamente utilizando la misma documentación y registro. Cuando hacemos este tipo de pruebas, necesitamos confirmar que estamos probando los controles relevantes y que se está tomando en cuenta los tamaños de las muestras y la evaluación del riesgo de los controles. Algunos ejemplos donde pudiéramos hacer pruebas con doble propósito son los siguientes:

- Conciliaciones
- Asientos en el libro diario
- Tomas cíclicas de inventarios
- Revisión del desempeño del negocio

Procedimientos Sustantivos

Existen situaciones donde los procedimientos sustantivos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría, tal es el caso de los controles altamente automatizados.

La evidencia deseada de una prueba de controles:

Cuando probamos un control, nuestro objetivo es determinar, de la manera más eficiente, si el control funcionó eficazmente, como fue diseñado, para prevenir, o detectar y corregir errores significativos. En la práctica, los controles tendrán distintos grados de precisión en el diseño y operan en diferentes niveles de eficacia. Por lo tanto, el nivel real de evidencia que obtenemos puede variar

de prueba en prueba. Para tener cierta confianza en el control, necesitamos evidencia razonables (pero no absolutas) de que el control ha funcionado durante el período que deseamos confiar con dicho control. El impulsor principal de la cantidad de evidencia que podemos obtener de un control, es el diseño del mismo y su funcionamiento en la práctica. Un factor secundario es el rigor (o el poder persuasivo) de nuestra prueba de controles; sin embargo, en el contexto de una auditoría ningún tipo o número de pruebas adicionales compensarán un control que no sea eficaz.

articular.

Naturaleza de las pruebas:

Como guía general sobre distintos tipos de procedimientos de auditoría (incluyendo las definiciones de las técnicas descritas a continuación).

Hay cuatro técnicas principales relevantes para la prueba de los controles, cada una proporciona un nivel diferente de evidencia.

Las **indagaciones** nos dan información relevante, especialmente cuando aplicamos escepticismo profesional en las discusiones. Conseguimos más respaldo, al corroborar dudas con otros en la compañía, o al examinar informes, manuales u otros documentos utilizados o generados al realizar el control o al repetir el control.

La **observación** es una manera apropiada para obtener evidencias si no hay documentación sobre la operación de un control, como la separación de funciones. La observación es además útil para controles físicos, Ej.,

asegurarse que la puerta del almacén está cerrada, o que cheques en blanco están bien guardados. Generalmente, las evidencias que obtenemos directamente, como a través de la observación, proporcionan más seguridad que aquellas obtenidas indirectamente o por inferencia, como sería por medio de indagaciones. Sin embargo, necesitamos tener en cuenta que el control que observamos pudiera no ser efectuado de la misma manera que cuando estamos presentes.

La **inspección** frecuentemente se utiliza para determinar si los controles manuales, como el seguimiento de los informes de excepciones, son llevados a cabo. Las evidencias pudieran incluir explicaciones escritas, marcas u otras indicaciones de seguimiento documentado en el mismo informe de excepción.

El **redesempeño** o **reproceso** de los controles generalmente aporta mejores evidencias que las otras técnicas y, por lo tanto, se utiliza cuando una combinación de indagaciones, observación e inspección de evidencias, no aportan suficientes evidencias de auditoría sobre el eficaz desempeño de un control.

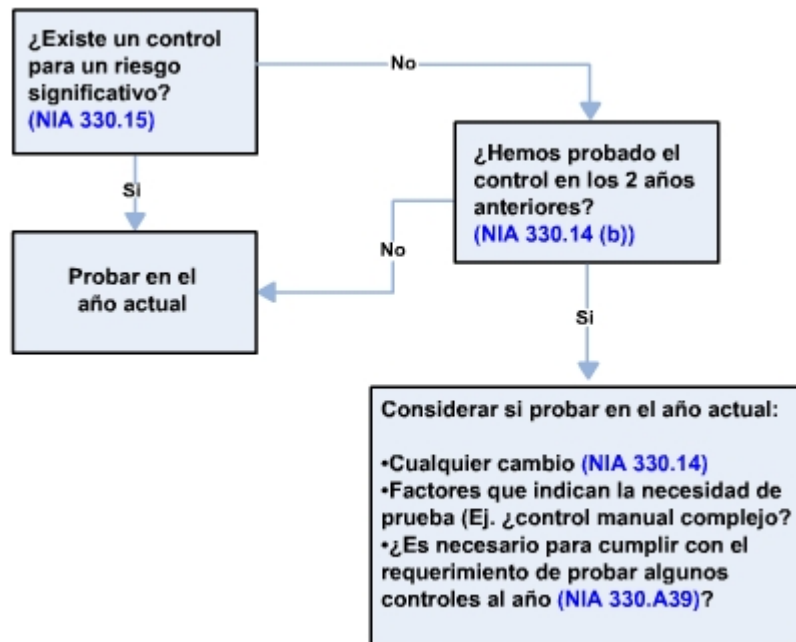
Alcance de las pruebas:

Considere lo siguiente:

- La frecuencia del control.
- La desviación esperada del control.

- La relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría que necesita demostrar que el control previene, o detecta y corrige, errores significativos a nivel de premisas.
- El alcance de las evidencias de auditoría obtenidas de las pruebas de otros controles relacionados a la premisa:
 - Mientras más seguridad esperamos recibir de otros procedimientos de auditoría relacionados al riesgo que atiende el control, menos partidas necesitamos probar.
- Tipo de control que planeamos probar:
- Si ha habido cambios en el diseño u operación de los controles.

Gráfico N° 16: Determinar la naturaleza de los cambios efectuados a los controles en años anteriores.



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC.

Los cambios reducen la seguridad que se puede derivar de la experiencia de auditoría anterior. Por lo tanto, se puede considerar:

- Cambios en los negocios de la entidad, industria y ambiente regulador, estrategia, ambiente de control, personal gerencial o estructura y los riesgos subyacentes, incluyendo el riesgo de fraude
- Cambios en sistemas y tecnología y en los procesos y controles que emplea la entidad para tener seguridad
- Por lo tanto, un enfoque clave durante la evaluación de controles es identificar adecuadamente y reaccionar al cambio.
- Cuando existan cambios significativos en los negocios, ambiente, riesgos y controles de la entidad, se aplican procedimientos de evaluación de controles con respecto a estos cambios. Las consecuencias precisas del cambio se identifican y se planifica de manera correspondiente el trabajo de auditoría, en lugar de realizar más trabajo sin enfoque en todas las áreas. Por ejemplo, si se identificó que introdujo un nuevo sistema de procesamiento de pedidos al inicio del período, esto sería un cambio significativo que impactaría los controles manuales y los automatizados, lo que haría que la evidencia de años anteriores fuera irrelevante para el período actual. Por lo tanto, se debe considerar el impacto en la información de la gerencia y los controles realizados por la gerencia en las ventas.

PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

Los procedimientos sustantivos de auditoría se definen como aquellos diseñados para detectar errores materiales a nivel de aserción.

Como se señala en otras secciones incluidas en este mismo capítulo, la clasificación de los procedimientos sustantivos de auditoría, se segrega en dos tipos:

- Procedimientos sustantivos analíticos
- Procedimientos sustantivos de detalle (de clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones)

Desarrollar el plan de pruebas sustantivas

Requerimiento de realizar procedimientos sustantivos

Al seleccionar pruebas sustantivas particulares para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada consideramos, entre otras cosas, el riesgo de errores materiales de los estados financieros, incluyendo los niveles evaluados de riesgo de control, y la efectividad y eficiencia esperada de tales pruebas. Estas consideraciones incluyen la naturaleza y materialidad de los elementos bajo prueba y la cantidad y calidad de la evidencia disponible.

La naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos a ser aplicados en un compromiso particular son un asunto de juicio profesional, basado en las circunstancias específicas.

La evidencia necesaria tanto para corroborar o contradecir las aseveraciones de los estados financieros y por ende ofrecernos una base razonable para una opinión se obtiene al diseñar y realizar pruebas de controles y pruebas sustantivas.

En la mayoría de los casos diseñaremos y realizaremos uno o más procedimientos sustantivos para cada aserción para todas las clases de transacción, saldos contables y divulgaciones materiales. Este sería el caso sin importar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida de las pruebas de controles.

Al considerar la naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos a ser realizados para cuentas materiales, recuerde que:

- Los procedimientos sustantivos son de doble propósito; por lo tanto, las pruebas sustantivas realizadas en áreas relacionadas pueden ser suficientes para ofrecer la evidencia sustantiva necesaria para aserciones específicas relacionadas con más de un FSLI. Por ejemplo, el trabajo realizado en los saldos de cuentas por cobrar al final del año puede ofrecer evidencia suficiente sobre un corte de ingresos.
- Las pruebas sustantivas de detalles y los procedimientos analíticos generalmente ofrecerán evidencia para más de una aserción/riesgo – esto frecuentemente será el caso con los procedimientos analíticos sustantivos.
- Las pruebas de control que comprenden un recalcu o reproceso o examinar evidencia pueden ser de doble propósito, por ejemplo, las pruebas de transacciones que evalúen la efectividad de los controles y sirvan también como pruebas sustantivas. Por ejemplo, realizar de nuevo una reconciliación donde se examina la evidencia que soporta los elementos reconciliados ofrecerá evidencia sustantiva de auditoría cuando se planea y realiza en una manera apropiada.

Al evaluar si los procedimientos sustantivos han sido realizados para cada aseveración relevante para todas las clases de transacciones, saldos contables y divulgaciones materiales, considere todos los procedimientos sustantivos realizados durante la auditoría, incluyendo aquellos procedimientos sustantivos realizados en una fecha interina, no solo al final de período.

Naturaleza de un procedimiento de auditoría:

Cuando nos referimos a la naturaleza de un procedimiento de auditoría, nos referimos a su propósito y su tipo, esta naturaleza es de mayor preponderancia al dar respuesta a los riesgos de auditoría evaluados en la fase de Identificación y Evaluación de los riesgos.

Mezcla de procedimientos de auditoría sustantivos:

Determinar la mezcla apropiada de procedimientos sustantivos a realizar depende del nivel de evidencia deseado. Esta es un área para que el juicio profesional identifique aquellos procedimientos sustantivos que serían más efectivos y eficientes a realizar para obtener la evidencia buscada respecto a las aseveraciones relevantes.

Las pruebas de detalles son comúnmente más apropiadas para obtener evidencia de auditoría respecto a ciertas aseveraciones sobre saldos contables, tales como existencia y valuación. En algunas situaciones, podemos determinar que realizar solo procedimientos analíticos sustantivos puede ser suficiente para reducir el riesgo de errores materiales a un nivel aceptablemente bajo. Esto podría aplicar al riesgo evaluado de errores materiales para una clase de transacciones donde la evaluación de riesgo está

soportada por evidencia de auditoría de la efectividad operativa de los controles.

Cuando diseñamos nuestros procedimientos de auditoría, estamos conscientes del riesgo asociado con las aserciones relevantes. Aunque todas las aserciones pueden ser relevantes para un Rubro de los Estados Financieros, no todas las aserciones relevantes tendrán el mismo nivel de riesgo asociadas con ellas. Por ejemplo, si hemos identificado un riesgo de que el cliente intente minimizar sus obligaciones fiscales, nuestro riesgo asociado con la aserción de ocurrencia para gastos será mayor que el riesgo asociado con la totalidad. Nuestro plan de auditoría refleja esta diferencia. También, simplemente porque un riesgo más alto de lo normal ha sido identificado para la aserción de ocurrencia, no significa que se requerirán múltiples pruebas para abordar tal aserción. En su lugar, diseñamos procedimientos efectivos y eficientes (por ejemplo, una combinación de análisis sustantivos y pruebas objetivo) para abordar la aserción.

Para riesgos significativos de errores materiales, es improbable que la evidencia de auditoría obtenida solamente de procedimientos analíticos sustantivos sea suficiente. En tales casos, también consideramos si las pruebas de detalles son necesarias para lograr nuestra satisfacción respecto a las aserciones de los estados financieros relevantes relacionadas y las cuentas y divulgaciones materiales.

Considerar los resultados de otros procedimientos sustantivos:

A medida que desarrollamos nuestro plan de pruebas sustantivas, consideramos la evidencia obtenida de las pruebas de los elementos del

balance general al determinar la evidencia necesaria en los estados de resultados.

Siguiendo el principio de contabilidad por partida doble, los procedimientos que se realizan en los rubros del balance general pueden contribuir a nuestra evidencia en el estado de resultados, particularmente cuando las transacciones están concluidas. Nuestra documentación refleja claramente cualquier vínculo hecho entre los resultados de nuestra prueba sobre los rubros del balance general y la consecuente extensión de la pruebas en el estado de resultados.

Balance general y otros procedimientos básicos que pueden contribuir a la ocurrencia y/o precisión de las aserciones sobre el ingreso

- Confirmaciones de cuentas por cobrar o pruebas en los cobros de efectivo
- Prueba de notas de crédito con vencimiento posterior a final de año/retorno (también recorte)
- Cuentas por cobrar/prueba de recorte de ingresos
- Prueba de conciliación bancaria y revisión del libro de caja
- Revisión de entradas contables y ajustes manuales de los rubros de ingresos
- Revisión de ratios relevantes, por ejemplo, plazos de deudas

Procedimientos que contribuyen a la aserción de totalidad sobre el ingreso

- Cuantas por cobrar/prueba de corte de ingresos (incluyendo revisión de actividad de embarque cerca del final del período; también aserción de recorte)
- Prueba de ingresos diferidos
- Pruebas de conciliación bancaria

Procedimientos que contribuyen a la aserción de totalidad y/o precisión y/o ocurrencia por el costo y gastos de ventas

- Búsqueda de pasivos no registrados
- Pruebas de corte
- Reconciliar declaraciones del proveedor con el listado de cuentas por pagar/libro mayor auxiliar
- Observaciones de inventario físico
- Prueba de valuaciones de inventario
- Prueba de gastos pre pagados

- Revisión de anotaciones de diario y ajustes manuales
- Ratios relevantes, por ejemplo, margen de utilidad bruta, ratio de rotación de mercancías terminadas o días de costo de venta en inventario.

Considere los resultados de los procedimientos anteriores cuando determinemos una estrategia de auditoría efectiva y eficiente para nuestra prueba del estado de resultados.

Evidencia deseada de un procedimiento sustantivo:

La evidencia derivada de una prueba sustantiva es una función de la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas, lo cual afecta la cantidad y calidad (por ejemplo, relevancia y confiabilidad) de la evidencia de auditoría que la prueba ofrece.

Al juzgar cuanta evidencia ofrece una prueba sustantiva, considere lo siguiente:

- ¿Qué tan relevante es la prueba para la aserción de los estados financieros?
- ¿Qué tan confiable es la evidencia, tomando en cuenta los factores explicados en las NIA 330 y 500?
- ¿Cuál es la extensión de la prueba que hemos realizado? El tamaño de las muestras impacta el nivel de la evidencia, será necesario el juicio.

Donde necesitemos solamente evidencia baja de los procedimientos sustantivos, ¿podemos obtenerla al realizar procedimientos analíticos sustantivos? La NIA 520 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) describe los factores a considerar al determinar si un procedimiento analítico sustantivo reducirá el riesgo evaluado de errores materiales en el nivel de aserción a un nivel aceptablemente bajo. Las aserciones cubiertas por el procedimiento analítico sustantivo son específicas al tipo de análisis realizado.

Evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia de auditoría:

Se debe evaluar, antes de la finalización de la auditoría, si nuestra evaluación de riesgo sigue siendo apropiada.

Al hacer el juicio sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, consideramos interrogantes tales como:

- ¿Hemos obtenido evidencia de auditoría respecto a todas las aserciones relevantes?
- ¿Hemos, como parte de la ejecución de las EGA, identificado situaciones donde se requirió evidencia adicional? De ser afirmativo, ¿hemos obtenido, documentado y enlazado apropiadamente este trabajo adicional?
- ¿Hemos considerado el impacto de los errores identificados sobre la naturaleza, tiempo y extensión de nuestros procedimientos adicionales?

- ¿Hemos identificado algún asunto significativo y han sido apropiadamente abordados? De ser apropiado, ¿hemos consultado y documentado los resultados de estas consultas?
- ¿Hemos abordado todas las EGA requeridas?

Oportunidad de los procedimientos sustantivos de auditoría:

Se debe considerar:

- Los requerimientos NIA relevantes a las pruebas sustantivas realizadas en un fecha interina.
- Qué considerar al decidir realizar pruebas sustantivas en una fecha interina.
- La naturaleza de la prueba que puede realizarse en el período de intervención.
- Cómo proceder respecto a los errores identificados en la prueba interina.

Las pruebas tempranas de una cuenta o de una clase de transacciones pueden ofrecernos evidencia de auditoría significativa si no se identifican errores en nuestra prueba interina. Puede haber beneficios significativos al realizar procedimientos sustantivos antes de la fecha del balance general, particularmente en aquellos compromisos que requieren que la auditoría sea completada poco después de la fecha del balance general y donde hemos

obtenido una alta confiabilidad de controles en las pruebas de efectividad operativas de los controles. La prueba de auditoría antes de la fecha del balance general puede permitir consideraciones tempranas de asuntos significativos que afectan los estados financieros al final del año (por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, cambio de condiciones, recientes pronunciamientos contables y rubros de estados financieros que probablemente requieran ajustes). Adicionalmente, mucha de la planeación de auditoría, incluyendo obtener un entendimiento del control interno, evaluar los riesgos y la aplicación de pruebas sustantivas a las transacciones puede ser realizada antes de la fecha del balance general.

Consideraciones sobre la realización de pruebas sustantivas interinas:

Tenga en cuenta:

- El ambiente de control y otros controles relevantes – si existen cambios significativos en el ambiente de control u otros controles relevantes para el área que está siendo auditada entre la fecha interina y el final del año, solo podemos confiar en dichos controles si son probados nuevamente.
- Si la información necesaria para realizar procedimientos sustantivos interinos está disponible en la fecha interina.
- El propósito del procedimiento sustantivo – si el propósito es probar, por ejemplo, recortes al final del año debido a que existen procedimientos diferentes al final del año en comparación con los

procedimientos a final de mes, entonces realice la prueba solamente a final del año.

- El riesgo evaluado de errores materiales- cuanto mayor sea el nivel de riesgo evaluado, mayor probabilidad de que la prueba sea realizada cerca del final del año. Adicionalmente, si existen riesgos específicos que surjan solamente al final del año, solo será posible probar dichos riesgos al final del año.

- La naturaleza de la clase de transacciones o saldos contables y las aserciones relacionadas – por ejemplo, la prueba interina de incorporaciones en activos fijos donde existen pocas transacciones durante el período de intervención puede ser efectiva en costos comparado con la prueba de saldos de cuentas por cobrar o inventario que rotan múltiples veces en el período de intervención y tienen un elevado volumen de transacciones que pueden requerir pruebas adicionales significativas.

- Si el cliente tiene controles internos efectivos sobre el período de intervención (lo cual puede requerir actualizar los procedimientos).

- Prueba del 30 de Septiembre (3 meses para la Fecha del Balance General): generalmente se considera necesario hacer pruebas de detalles

- Prueba del 31 de Octubre (2 meses para la Fecha del Balance General): generalmente se realizan pruebas de detalles sobre las cuentas que rotan en menos de 60 días.

- Prueba del 30 de Noviembre (1 mes para la Fecha del Balance General): los análisis sustantivos, conjuntamente con la evidencia de las pruebas de controles, pueden ser considerados apropiados luego de considerar los factores mencionados abajo.

Para ciertas aserciones probablemente realizaremos de todas formas procedimientos específicos al final del año (por ejemplo, en cuanto a recortes), mientras que para otras (por ejemplo, existencia/ocurrencia) las pruebas interinas y el siguiente ciclo puede ser suficiente.

Los factores a considerar que generalmente llevan a la necesidad de realizar pruebas de detalles sobre transacciones en el período de intervención incluyen:

- Evidencia de controles significativa sobre aserciones relevantes NO logradas
- Diseño u operación inefectiva de los controles
- La naturaleza de la cuenta era tal que el período de intervención contendría grandes volúmenes de transacciones que rotan en el período de intervención
- Las pruebas del período interino no fueron cercanas al final del año
- Se detectaron errores durante en la fecha interina
- Riesgo inherente, de fraude u otros riesgos significativos

- Falta de predictibilidad o falta de relaciones plausibles
- Condiciones de negocio rápidamente cambiantes

Considere si el sistema contable ofrecerá información sobre los saldos en la fecha del balance general y sobre las transacciones en el período de intervención que sean suficientes para permitir la investigación de:

- transacciones o anotaciones inusuales significativas (incluyendo aquellos al final o cerca del final del año)
- otras causas de fluctuaciones significativas, o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron
- cambios en la composición de saldos contables

Si concluimos que los asuntos de evidencia relacionados con lo anterior no serían suficientes para los propósitos de controlar el riesgo de auditoría, examine la cuenta como si fuese de la fecha del balance general.

Quando se confía en los controles del período de intervención

Con el propósito de tener una base razonable para extender las conclusiones de auditoría desde una fecha interina hasta el fin del período, obtenga evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles en el período de intervención.

Cuando se confía en los controles del período de intervención, pero no se ha logrado evidencia significativa de la efectividad operativa de los controles

Cuando se ha obtenido evidencia de los controles, pero no hay una alta confiabilidad de los controles, puede ser necesario algún nivel de pruebas de detalles (refiérase a la lista de factores anteriores que pueden influenciar este juicio). Debido a que se ha obtenido alguna evidencia de las pruebas de controles, los niveles de evidencia requeridos de las pruebas de detalles pueden ser moderados o bajos.

Cuando no se confía en los controles del período de intervención

Donde se realizan procedimientos sustantivos en una fecha interina, pero los controles durante el período de intervención no son probados en cuanto a su efectividad operativa, el nivel de pruebas cíclicas a ser realizado entre la fecha interina y el final del año claramente será mayor al usado si tuviésemos confiabilidad en la efectiva operatividad de los controles. Puede ser necesario realizar pruebas de detalles sustantivas al realizar pruebas objetivo (basadas en cobertura del riesgo) y/o realizando muestreos no estadísticos.

Errores detectados en una fecha interina:

La evaluación de posibles errores como si fuese la fecha del balance general se basa en nuestro juicio sobre la situación de la(s) cuenta(s) particular(es) como si fuese para esa fecha, luego de considerar:

- las posibles implicaciones de la naturaleza y causa de los errores detectados en la fecha interina

- la posible relación con otras fases de la auditoría
- las correcciones subsecuentemente registradas por la entidad

Los resultados de procedimientos de auditoría que cubren el período de intervención (incluyendo aquellos que son responsables de las posibilidades particulares de error).

ANÁLISIS SUSTANTIVOS:

Una premisa básica subyacente a la aplicación de procedimientos analíticos es que puede esperarse que existan y continúen relaciones plausibles entre la data en la ausencia de condiciones opuestas.

La definición de procedimientos analíticos implica varios conceptos clave:

1. Los procedimientos analíticos son usados para entender y probar las relaciones y saldos de los estados financieros.
2. Los procedimientos analíticos efectivos implican una comparación de los valores registrados con las expectativas del equipo de auditoría.
3. Los datos tanto financieros como no financieros puede ser útil para entender las relaciones de los estados financieros y, por ende, para formar expectativas.

La relación entre la data usada para desarrollar una expectativa y los montos registrados necesita ser independiente, incluso plausible (por ejemplo, tener sentido). La data usada para desarrollar la expectativa no se deriva a si misma de los montos registrados.

Objetivos y tipos de procedimientos analíticos:

Los procedimientos analíticos son usados a lo largo del proceso de auditoría y se dividen en:

- *Procedimientos analíticos de evaluación de riesgos*
- *Procedimientos analíticos sustantivo*
- *Procedimientos analíticos de conclusión general.*

Los procedimientos analíticos de evaluación de riesgos son realizados generalmente en la etapa temprana de la auditoría para ayudar a planear la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos de auditoría que serán usados para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cuentas o clases de transacciones significativas. Los procedimientos analíticos utilizados en la planeación generalmente usan data agregada a un alto nivel. Los procedimientos analíticos sustantivos se realizan generalmente durante pruebas sustantivas. Sin embargo, los procedimientos analíticos sustantivos y de evaluación de riesgos pueden ser usados a lo largo de la auditoría. También los procedimientos analíticos realizados con un propósito en mente pueden ser combinados con otros procedimientos para servir para otro propósito. Por ejemplo, al realizar procedimientos analíticos de evaluación de riesgos,

podemos determinar que una diferencia significativa identificada probablemente fue causada por un nuevo contrato. Podemos decidir que es más eficiente lograr aseguramiento en ese momento mediante la cuantificación y corroboración de que la diferencia se relaciona con el nuevo contrato al revisar específicamente la documentación del contrato.

Antes de realizar un procedimiento analítico, considere qué estamos tratando de lograr con el procedimiento y determine los objetivos del procedimiento al considerar:

- El propósito del procedimiento analítico (por ejemplo, evaluar riesgo u obtener aseguramiento).
- La naturaleza y confiabilidad de la información que será usada al realizar el procedimiento analítico.
- El monto de aseguramiento deseado del procedimiento analítico.
- La aplicabilidad del procedimiento analítico propuesto para ofrecer el nivel de aseguramiento deseado.
- La materialidad de la cuenta.
- La etapa de la auditoría en la cual se desplegará el procedimiento analítico.
- Los riesgos inherentes, de negocio y de auditoría asociados.

- Nuestro entendimiento de la entidad y la experiencia de auditoría previa.
- Las aserciones de los estados financieros que abordaran los procedimientos analíticos y cuanta evidencia necesita lograrse en cada uno.
- ¿Los procedimientos analíticos han sido útiles en el pasado y, de ser así, pueden ampliarse para ofrecer mayor evidencia?

Los objetivos del procedimiento analítico también determinaran el tipo de procedimiento analítico usado y las técnicas implicadas al investigar una diferencia significativa.

Aplicabilidad de los procedimientos analíticos:

Al determinar la aplicabilidad de procedimientos analíticos sustantivos dadas las aserciones, considere:

a) La evaluación del riesgo de errores materiales

Las siguientes son consideraciones importantes al determinar el riesgo de errores materiales:

- Entendimiento de la entidad y de sus controles internos.
- Materialidad y probabilidad de errores en los elementos seleccionados.

- Naturaleza de la aserción.

b) Cualquier prueba de detalles dirigida hacia la misma aserción

Los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser considerados apropiados cuando las pruebas de detalles se realizan sobre la misma aserción. Inherentes a esta consideración son los factores que afectan el assurance y la precisión del procedimiento analítico sustantivo (desagregación, confiabilidad, predictibilidad, tipo de procedimiento analítico, etc.) Por ejemplo, si la fuente de la data para un procedimiento analítico sustantivo no es confiable o si el saldo de una cuenta es altamente volátil, entonces el aseguramiento que puede derivarse de los procedimientos analíticos sustantivos puede ser reducido significativamente o incluso no alcanzarse.

Tipos de procedimientos analíticos

Elegir entre los siguientes cinco tipos de procedimientos analíticos puede ser apropiado según nuestros objetivos para el procedimiento (por ejemplo, propósito de la prueba, nivel deseado de evidencia).

1. Análisis de tendencia – el análisis de cambios en una cuenta a lo largo del tiempo.
2. Análisis de ratios – la comparación, respecto al tiempo o a un punto de referencia, de las relaciones entre las cuentas de los estados financieros y entre una cuenta y data no financiera.

3. Prueba de razonabilidad – el análisis de cuentas, o cambios en las cuentas entre períodos contables, que implica el desarrollo de un modelo para crear una expectativa basada en data financiera, no financiera, o ambas.

4. Análisis de regresión – el uso de modelos estadísticos para cuantificar nuestra expectativa, con niveles de riesgo y precisión cuantificables.

5. Escaneo analítico – la identificación de elementos individuales anómalos dentro de los saldos contables o data de otra entidad mediante la búsqueda o análisis de entradas en las listas de transacciones, libros auxiliares del mayor general, cuentas de control del mayor general, entradas de ajuste, cuentas de orden, reconciliaciones y otros reportes detallados. Los escaneos analíticos siempre tienen que ser combinados con las pruebas de detalles apropiadas que hacen seguimiento a los elementos anómalos.

Cada uno de los cinco tipos usa un método diferente para crear una expectativa. Los cinco tipos se definen a continuación, con los primeros cuatro clasificados de menor a mayor respecto a su precisión inherente. El escaneos analíticos es diferente de los demás tipos de procedimientos analíticos en cuanto a que el escaneos analíticos busca dentro de cuentas o data de otra entidad para identificar elementos individuales anómalos, mientras que los otros tipos usan información financiera agregada.

A continuación se ofrecen lineamientos sobre los factores que afectan estos tipos de procedimientos analíticos que son considerados durante el diseño y ejecución de los procedimientos.

El benchmarking también puede considerarse para su uso en los procedimientos analíticos ya que puede mejorar el rigor del procedimiento.

Además, existen dos tipos de análisis básico de estados financieros que pueden ser útiles como un procedimiento analítico solitario o conjuntamente con los 5 tipos de procedimientos analíticos discutidos anteriormente:

1. Análisis comparativo de estados financieros – Comparaciones punto por punto de dos o más períodos de un estado financiero para comparar tendencias. Las tendencias pueden ser analizadas a lo largo del tiempo y frente a información de referencia.

2. Análisis de estados financieros comparados – Convierte los montos de los estados financieros en porcentajes relacionados a un total, tales como ventas para los elementos de un estado de resultados o también ventas o activos totales para elementos del balance general, y realiza comparaciones en el tiempo o respecto a información de referencia para analizar la estructura interna de los estados financieros. Para más información sobre benchmarking.

PRUEBAS SUSTANTIVAS DE DETALLE

Las pruebas de detalle son usadas para obtener evidencia cuando se necesita evidencia para una aserción de los estados financieros más allá de las provistas por las pruebas de controles y los procedimientos analíticos sustantivos. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles en el tiempo. Las pruebas de detalles por lo común son más apropiadas para obtener evidencia de auditoría respecto a ciertas aserciones sobre los saldos

contables, como existencia y valuación. En algunas situaciones, podemos determinar que al realizar solo procedimientos analíticos sustantivos puede ser suficiente para reducir el riesgo de errores significativos a un nivel aceptablemente bajo al nivel de aserción. Esto podría aplicar al riesgo evaluado de errores significativos para una clase de transacciones donde nuestra evaluación de riesgo está respaldada por evidencia de auditoría proveniente del resultado de pruebas de la efectividad operativa de los controles.

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

Plan de pruebas para riesgos significativos

Para riesgos significativos la NIA 330 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) La Respuesta del auditor a los riesgos evaluados también requiere que realicemos procedimientos sustantivos que respondan específicamente al riesgo. La NIA 330 también requiere que incluyamos pruebas de detalles en nuestro plan de auditoría, cuando nuestro enfoque para un riesgo significativo incluya solamente procedimientos sustantivos.

Los tres métodos principales para realizar pruebas de detalles son:

Pruebas objetivo

Las pruebas objetivo implican seleccionar elementos en base a algunas características. Es nuestro enfoque preferido para pruebas de detalles ya que ofrece la oportunidad de ejercer un juicio significativo sobre cuáles partidas deben ser probadas. Las pruebas objetivo pueden ser aplicadas tanto para una parte específica de una cuenta o para toda la cuenta. Los resultados de las pruebas objetivo no se proyectan sobre los elementos no probados de una población.

Aplicación para el 100% de la población:

Una “población” no necesita ser todo un saldo contable o una clase de transacciones. Por ejemplo:

- Las pruebas de corte podrían examinar todos los elementos en una población que sea definida como transacciones cercanas al final del año (generalmente se definen con mayor precisión al documentar nuestra prueba, tal como “transacciones que ocurren “X” días antes del final del año y días después”).
- Podríamos examinar todos los elementos en un saldo contable o clase de transacciones que sean individualmente significativos debido a su valor monetario o que representen un riesgo significativo sin importar su tamaño.

Ejemplos de consideraciones en base a riesgo son:

- Transacciones o saldos sujetos a un alto grado de participación de la gerencia o a una alta probabilidad de error.
- Transacciones o saldos que no están en el curso normal del negocio, especialmente con partes relacionadas.
- Saldos sin actividad para un período de tiempo extenso (por ejemplo, elementos de baja movilidad dentro el inventario o saldos viejos de cuentas por cobrar).
- Anomalías identificadas mediante escaneo analítico, por ejemplo, elementos sospechosos o inusuales, desviaciones aparentes respecto a la norma y elementos que parezcan más susceptibles a error.
- Elementos que tengan antecedentes de errores.
- Final el período y/o ajustes manuales.

La lista anterior también puede ser usada al considerar la selección basada en riesgo al aplicar pruebas objetivo a menos del 100% de la población.

Aplicación a menos del 100% de la población:

Cuando hacemos pruebas objetivos sobre menos del 100% de una población, probamos todos los elementos que cumplan nuestra definición de objetivo.

Al aplicar pruebas objetivo a menos del 100% de una población, los dos métodos más comúnmente usados son cobertura y basado en riesgo, tanto por separado como de forma combinada.

Cobertura:

Consiste en probar un número relativamente limitado de elementos monetarios de gran tamaño de forma de obtener una cobertura significativa como un porcentaje del valor total de la población. Podemos decidir examinar elementos cuyos valores excedan cierto monto para verificar una gran porción del monto total de un saldo contable o clase de transacciones. Por ejemplo, si ocho elementos grandes constituyen el 85% del valor total de la población, entonces puede obtenerse un alto nivel de evidencia en relación a la existencia y a la precisión al probar los ocho elementos.

Generalmente, usar solo pruebas objetivo basadas en cobertura no es apropiado cuando sea igualmente posible encontrar subvaluaciones monetarias materiales en montos registrados de pequeño valor o “in valor”, por ejemplo, en saldos de cuentas por cobrar, saldos de cuentas por pagar o tarifas legales. En estos casos consideramos examinar los elementos de pequeño valor “sin valor” por medio de pruebas objetivo o muestreo de auditoría.

Cuando la subvaluación también sea una preocupación, combinar las pruebas objetivo para los elementos grandes con muestreo de auditoría para probar la población restante puede ser efectivo. Además de la cobertura monetaria, la selección puede ser “ponderada” de acuerdo con diferentes criterios. Por ejemplo, las pruebas de totalidad de las cuentas por pagar comerciales pudieran ser ampliadas al seleccionar proveedores de alto volumen en vez de saldos de cuentas por pagar de gran tamaño.

Basado en riesgo

Probar un subconjunto de elementos que tengan una característica particular asociada con el riesgo incrementado (ver arriba un listado de consideraciones basadas en riesgo).

Definir objetivos

Defina los objetivos con cuidado, considerando cual unidad de prueba ofrecerá los medios de prueba más efectivos. Una vez definidos, probamos todo el objetivo aplicable. Si determinamos por alguna razón que no es práctico, necesitamos revisar y redefinir nuestro objetivo, con el entendimiento de que solo “seremos acreditados” por las pruebas realmente realizadas.

Por ejemplo, si nuestro procedimiento es comprobar los activos fijos adquiridos durante el año, seleccionamos las incorporaciones de alto valor monetario como nuestro objetivo. Observamos que al probar las 10 incorporaciones más grandes, cada una superior a los USD 250.000, podemos obtener aseguramiento sobre el 74% del saldo contable total. Sin embargo, una vez que nuestro cliente nos ofrece los detalles de cada una de las incorporaciones de activos fijos, observamos que cada una está compuesta por entre 5 y 30 facturas, requiriendo que probemos hasta 150 facturas. En base a nuestra definición inicial del objetivo, necesitamos probar cada factura para cada incorporación seleccionada de activos fijos. No podemos simplemente decidir probar una porción de los elementos seleccionados.

Sin embargo, si observamos que cada incorporación de activos fijos está compuesta de una o dos facturas de más de USD 100.000 cada una y el resto

son facturas mucho menores, podemos decidir redefinir nuestro objetivo. En este caso podemos decidir usar facturas de USD 100.000 o más que sean parte de una incorporación de un solo activo fijo que en agregado exceda los USD 250.000. Entonces determinamos que existen 17 elementos en nuestro nuevo objetivo definido, el cual no brinda un aseguramiento sobre el 68% del saldo contable de incorporaciones de activos fijos.

Pruebas de aceptación-rechazo

Es una forma de muestreo de auditoría aplicada a los atributos. El objetivo de las pruebas de aceptación-rechazo es recopilar suficiente evidencia tanto para aceptar o rechazar una característica de interés. No implica la proyección de un error monetario en una cuenta o población; por ende, solo usamos las pruebas de aceptación-rechazo cuando estamos interesados en un atributo o característica particular, y no en un saldo monetario. El equipo de compromiso necesita tener el debido cuidado antes de realizar pruebas de aceptación-rechazo para asegurar que es la prueba apropiada en esas circunstancias.

Muestreo de auditoría

El muestreo de auditoría es la aplicación de procedimientos de auditoría a un grupo representativo de menos del 100% de las partidas dentro del saldo contable o clase de transacciones con el fin de formar o ayudar a formar una conclusión sobre la población de la cual se extrae la muestra. Al planear una muestra, realice pruebas objetivo sobre cada elemento para el cual la aceptación de cualquier riesgo de muestreo no está justificada. Esto incluiría (como mínimo) todos los elementos individuales para los cuales los errores potenciales pudiesen exceder el monto de error que podemos aceptar en toda

la cuenta o en la población. Nuestro enfoque preferido para el muestreo de elementos monetarios es el muestreo de auditoría no estadístico.

Muestras y tamaños de muestras para el desarrollo de procedimientos sustantivos de detalle:

El muestreo de auditoría es la aplicación de procedimientos de aseguramiento a un grupo representativo de menos de 100% de las partidas dentro de una población con el fin de evaluar alguna característica de la población probada.

No es necesario que una población sea un saldo o clase de dato/información completa, éstos podrían estar divididos en dos poblaciones, y se aplicaría una prueba objetivo a una y un muestreo de aseguramiento a otra.

El riesgo de muestreo es el riesgo de que las conclusiones obtenidas a partir de nuestra prueba de muestreo pudieran ser diferentes a aquellos que se hubieran obtenido si se hubieran aplicado procedimientos de auditoría a todas las partidas en la población. Debemos emplear nuestro juicio profesional al evaluar el riesgo de muestreo. En la realización de pruebas de detalles sustantivas nos interesan dos aspectos del riesgo de muestreo:

- El riesgo de aceptación incorrecta es el riesgo de que la muestra respalde la conclusión de que la partida registrada no está significativamente errada cuando sí lo está
- El riesgo de rechazo incorrecto es el riesgo de que la muestra respalde la conclusión de que la partida registrada está significativamente errada cuando no lo está

Es importante tener en mente que, cuando utilizamos el muestreo de auditoría, nuestra principal inquietud es la sobrestimación. Sin embargo, podría ser una técnica efectiva probar las partidas no registradas, si el plan para detectar estos errores incluye la selección a partir de una fuente que proporcionará evidencia adecuada referente a si existe una subestimación.

La opción de muestreo estadístico o no estadístico no afecta directamente nuestras decisiones sobre los procedimientos de auditoría que se aplicarán, la adecuación de la evidencia de aseguramiento obtenida con respecto a partidas individuales en la muestra o las medidas que se podrían tomar considerando la naturaleza y causa de errores particulares. Los principios, procedimientos y asuntos subyacentes relevantes a la planificación y desempeño del muestreo de aseguramiento son similares para los métodos estadísticos y no estadísticos. Por lo tanto, aunque los procedimientos y métodos utilizados en un muestreo no estadístico son menos formales, son sin embargo rigurosos. Normalmente, la aplicación del muestreo no estadístico orinará un tamaño de muestra comparable al tamaño de muestra producto de una muestra estadística diseñada de manera eficiente y efectiva, considerando los mismos parámetros de muestreo.

Planificación de la muestra de auditoría:

Cuando se planifica una muestra particular para una prueba de detalles sustantiva, debemos considerar:

- La relación de la muestra con el objetivo de aseguramiento relevante
- Los juicios preliminares sobre los niveles de materialidad

- Nuestro riesgo permitido de aceptación incorrecta (el riesgo permitido es el componente de nuestro nivel de aseguramiento deseado)
- Características de la población, es decir, las partidas que conforman el saldo de cuenta o clase de transacción de interés

El proceso de realización de un muestreo no estadístico puede resumirse de la siguiente manera:

- Determinar los objetivos de prueba - es decir, ¿Qué inferiríamos sobre la población de la muestra y está relacionado directamente con la aserción del tema que estamos probando?
- Definir la población de muestreo y unidad de muestreo. La población de muestreo debe ser suficientemente homogénea para permitir cualquier extrapolación de errores que sea significativa.
- Definir error/discrepancia – esta es la diferencia entre la información numérica reportada por el cliente y la información respaldada por la evidencia proveniente de la aplicación de muestreo
- Determinar el tamaño de muestra
- Determinar el método de selección de muestra – las partidas de muestra deben seleccionarse de tal manera que se pueda esperar que la muestra represente a la población. Por lo tanto, todas las partidas en la población deben tener la misma oportunidad de ser seleccionada. Los métodos aceptables de selección en el muestreo no estadístico son: selección al azar, selección “aleatoria” y selección sistemática.

Fórmula del tamaño de muestra

La fórmula a continuación, asociada con la tabla de factor de aseguramiento, ofrece tamaños de muestra para el nivel de aseguramiento requerido para

poblaciones de 200 o más partidas. Los lineamientos sobre cómo ajustar los tamaños de muestra para poblaciones más pequeñas aparecen al final de esta sección. La población de muestreo no incluye las partidas probadas con prueba objetivo o las partidas eliminadas debido a que no son significativas en conjunto.

Tamaño de muestra = Valor de la población de muestreo x factor de aseguramiento (es decir, Bajo 1.1, Moderado 1.8, Alto 3.0) / (Error tolerable (valor) – Error estimado (valor))

Cuando el tamaño de muestra calculado no es un número completo, redondeamos al siguiente número completo. El tamaño de muestra mínimo para las poblaciones de muestreo con más de 200 partidas es 15.

Cuidado: *el muestreo no estadístico es una herramienta principal diseñada para obtener suficiente evidencia de aseguramiento adecuada para respaldar la aserción de que la población de muestreo está razonablemente establecida. Esto no se adapta bien a todas las poblaciones con altos índices de error y generalmente deben utilizarse cuando el error estimado es más del 5% de la población muestra o más del 70% del error tolerable.*

Se debe considerar el tamaño de muestra proporcionado por la fórmula como el mínimo para un nivel de aseguramiento deseado. Se permite el uso de un tamaño de muestra más grande que el sugerido por la fórmula, pero se deben documentar las razones. Si se considera necesario tamaños de muestra más grandes para lograr más aseguramiento o una estimación de muestreo más precisa, debemos considerar el uso del muestro estadístico.

Determinación del nivel de aseguramiento requerido

El primer juicio necesario en la determinación del tamaño de muestra adecuado es el nivel de aseguramiento requerido a partir de la aplicación de muestreo. La determinación del nivel de aseguramiento adecuado es un asunto que requiere del juicio profesional y tal como se describe en la tabla a continuación, depende principalmente del riesgo inherente y el aseguramiento obtenido de otros procedimientos de aseguramiento incluyendo controles y procedimientos sustantivos.

Gráfico N° 17: Factores que influyen el grado de aseguramiento requerido del muestreo de aseguramiento

Factores que influyen el grado de aseguramiento requerido del muestreo de aseguramiento		
<u>Factor:</u>	<u>Mayor aseguramiento requerido en respuesta a:</u>	<u>Menor aseguramiento requerido en respuesta a:</u>
Riesgo inherente de error significativo	Mayor riesgo inherente	Menor riesgo inherente
Aseguramiento obtenido de otros procedimientos (es decir, prueba de controles, procedimientos analíticos sustantivos, prueba de aceptación-rechazo y prueba objetivo)	Menos aseguramiento por otros procedimientos	Más aseguramiento proporcionado por otros procedimientos

Elaboración: Autoría

El riesgo de muestreo existe cuando utilizamos muestreo de aseguramiento y surge de la posibilidad de que nuestras conclusiones podrían ser diferentes a aquellas que se hubieran obtenido si se hubiera aplicado la prueba a todas las partidas en la clase de información.

El riesgo de muestreo (el complemento matemático del cual se denomina el nivel de confianza) se correlaciona a los niveles de aseguramiento en los factores de aseguramiento proporcionados a continuación. Aunque no es posible o necesario cuantificar específicamente el nivel de riesgo de muestreo asociado con las aplicaciones de muestreo no estadístico, se pueden utilizar los siguientes rangos como aproximaciones:

Tabla N° 1: Rangos de aproximaciones de muestreo

Nivel deseado de aseguramiento	Riesgo de muestreo	Nivel de confianza	Factor de aseguramiento
Alto	7-14%	86-93%	3.0
Moderado	20-27%	73-80%	1.8
Bajo	50-55%	45-50%	0.8
Complementario	67%	33%	0.4

Elaboración: Autoría

Una vez que se haya determinado el nivel de aseguramiento requerido, la determinación del tamaño de muestra adecuado está basada en el exceso de error tolerable sobre el error estimado. Mientras menor es la diferencia entre el error tolerable y el error estimado, más precisa tiene que ser la conclusión de muestra necesaria, y por lo tanto, mayor es el tamaño de muestra necesario. El error tolerable y el error estimado se definen a continuación.

Error tolerable:

El error tolerable es monto más grande de error que se puede tolerar en un renglón o población y aún se pueda concluir que hemos obtenido suficiente evidencia de que la partida no incluye un error significativo. Existen algunos puntos importantes a considerar con respecto al error tolerable:

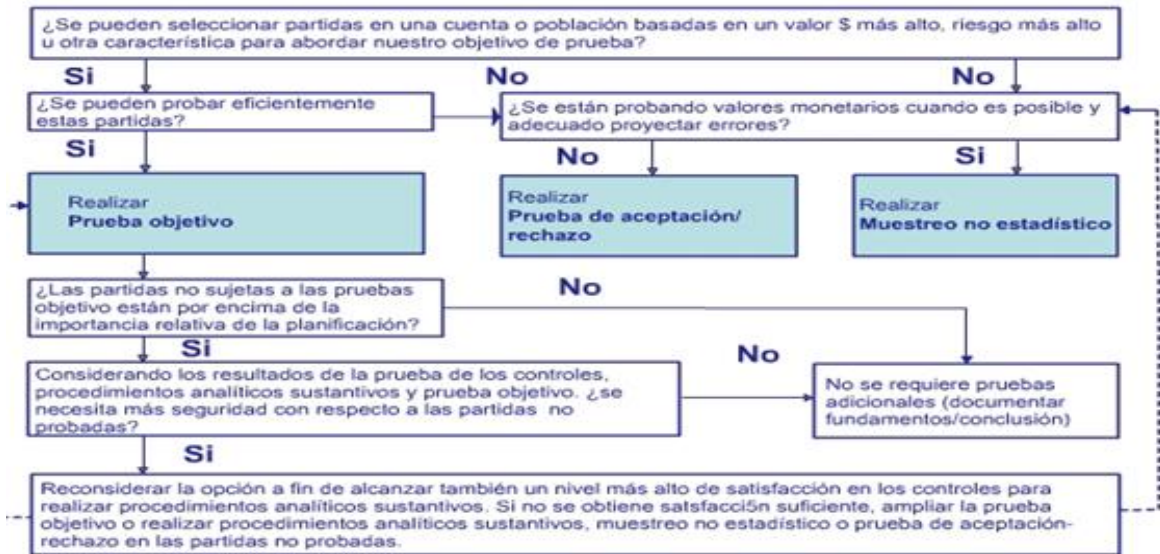
- El error tolerable no debe exceder la materialidad del desempeño
- Generalmente, el error tolerable es la materialidad del desempeño, pero podría establecerse por debajo de la materialidad del desempeño cuando se requiera una prueba más precisa en respuesta a factores cualitativos
- El error tolerable debe ser superior al error estimado
- El error tolerable casi siempre excederá el nivel del umbral de mínimo impacto (debido a que el monto de mínimo impacto es un asunto de conveniencia en el registro de partidas en planilla de efectos en lugar de ser el monto de error considerado significativo para una cuenta particular).

A medida que realizamos la prueba objetivo en más de una cuenta, disminuye la población la población restante que será sometida a muestreo. Por lo tanto, al aumentar la parte de la cuenta que será sometida a una prueba objetivo se reduce el tamaño de muestra debido a que el numerador en la fórmula de tamaño de muestra, la población de muestreo será menor. Si el error tolerable es relativamente alto con respecto al saldo de cuenta, se debe reconsiderar el enfoque de prueba.

Si error tolerable es $< 20\%$ del saldo de cuenta general o población de muestreo, los equipos deben considerar cuidadosamente si el muestreo es la aplicación de prueba adecuada, debido a que por ejemplo, puede significar que el 20% de la cuenta o población necesitaría estar incorrecta para tener un error significativo. En estas circunstancias, los equipos podrían hacer una prueba más eficiente al confiar en los controles, procedimientos analíticos sustantivos, prueba objetivo o alguna combinación de los anteriores.

Determinación de las pruebas de detalle:

Gráfico N° 18: Flujograma para la selección de pruebas de detalles



Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC.

Uso de confirmaciones como evidencia de auditoría:

Definiciones:

Confirmación externa – Evidencia de auditoría obtenida como una respuesta escrita directa al auditor de parte de un tercero (la parte confirmadora), en formato impreso, electrónico o por otro medio.

Solicitud de confirmación positiva – Una solicitud de que la parte confirmadora responda directamente al auditor indicando si la parte confirmadora está de acuerdo o en desacuerdo con la información en la solicitud, o de que provea la información solicitada.

Solicitud de confirmación negativa – Una solicitud de que la parte confirmadora responda directamente al auditor solamente si la parte confirmadora está de acuerdo o en desacuerdo con la información provista en la solicitud.

No respuesta – Un fallo en la respuesta de la parte confirmadora, o de una respuesta completa a una solicitud de confirmación positiva, o que una solicitud de confirmación sea devuelta sin entregar.

Excepción – Una respuesta que indica una diferencia entre la información que se solicitó fuese confirmada, o contenida en los registros de la entidad, y la información provista por la parte confirmadora.

Consideraciones:

Al determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para soportar ciertas aseveraciones de los estados financieros, adicionalmente a los asuntos considerados en la NIA 505 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) y la NIA 330 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011), nosotros consideramos:

- *La característica del ambiente en el cual opera la entidad bajo auditoría.*
- *El momento en que una entidad ha ingresado en una transacción inusual o compleja (además del examen de los documentos mantenidos por la entidad).*

- *La materialidad del saldo contable bajo consideración.*
- *El nivel evaluado de riesgo inherente y de control.*

Cómo la evidencia de otros procedimientos de auditoría planeados reducirá el riesgo a un nivel aceptablemente bajo para las aserciones aplicables de los estados financieros.

4.6.3. DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO

Tabla N° 2: Consideraciones de documentación para pruebas sustantivas de detalle:

Elemento a ser documentado	Prueba Objetivo	Prueba de Aceptación-Rechazo	Muestreo No Estadístico
Los objetivos de la prueba (aserciones bajo prueba) y una descripción de los procedimientos de auditoría aplicados sobre los elementos probados.	X	X	X
La definición de la representación física de la cuenta o población (por ejemplo, el nombre del reporte específico del cliente a partir de una fecha particular)	X	X	X

Elemento a ser documentado	Prueba Objetiva	Prueba de Aceptación-Rechazo	Muestreo No Estadístico
La definición de un error/excepción	X	X	X
La cantidad de evidencia deseada (Alta, Moderada, Baja)	N/A La adecuación de la extensión de la prueba se hace generalmente en conjunto con la evaluación de resultados.	X	X
Error estimado y tolerable	N/A	X Número de excepciones toleradas	X
El número de elementos probados	Por lo general evidente en la documentación de los elementos específicos probados	X Documentado para mostrar la vinculación con la tabla de selección de tamaño de la muestra aplicable.	X Documentado para mostrar la vinculación con la selección de tamaño de la muestra aplicable.
La base de la selección (aleatoria, fortuita, sistemática, cobertura, basada en riesgo) y los elementos seleccionados para la prueba	X Cobertura o basado en riesgo	N/A	Método de selección al azar, método de selección aleatorio o sistemático.
Lista de errores identificados	X	X	X

Elemento a ser documentado	Prueba Objetiva	Prueba de Aceptación-Rechazo	Muestreo No Estadístico
Error proyectado	N/A	N/A	X
Una evaluación de resultados	X Considere si es necesaria evidencia para el saldo remanente luego de la prueba objetiva. Documente el razonamiento para la disposición del saldo sin probar.	X	X

Elaboración: Autoría

Consideraciones de documentación para pruebas sustantivas analíticas:

Evaluar la confiabilidad de la data empleada:

Paso 1.1 Confiabilidad de la data

Un factor de particular importancia al determinar si la data es confiable para propósitos de diseñar procedimientos analíticos es la fuente de la información disponible. Obtener evidencia de que la fuente de la data es confiable implica auditar la data preparada internamente o determinar que la data sea independiente (por ejemplo, preparada externamente). La data interna producidas por los sistemas y registros que sean separados y distintos de los

registros contables o que no estén sujetos a manipulación de parte de personas en posiciones que influyan las actividades contables son consideradas generalmente más confiables que la data de contabilidad interna.

La fuente de la data no es independiente si es generada desde la información que intenta predecir. Por ejemplo, sería inapropiado predecir las ventas a partir de las comisiones cuando las comisiones son calculadas a su vez como un porcentaje de las ventas. Por otro lado, usar las ventas para predecir las comisiones sería apropiado.

Cuanto más confiable sea la data, más precisa será la expectativa. Además de los factores enumerados en la NIA 520.A12 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011), la confiabilidad de la data usada para crear expectativas está influenciada por:

- *Si las fuentes dentro de la entidad son independientes de aquellos responsables por el monto auditado.*
- *Si la data estuvo sujeta a pruebas de auditoría en este año o en el anterior.*
- *Si las expectativas fueron desarrolladas usando data de fuentes diversas.*

Data analítica preparada por la entidad

Para determinar si la data analítica de la entidad esta apropiadamente preparada, considere lo siguiente:

- Dados nuestros objetivos, la aplicabilidad de usar la data analítica.
- Grado de desagregación.
- Confiabilidad de la data usada en la data analítica (incluyendo la fortaleza del control interno de la entidad sobre la data generada internamente).
- Predictibilidad de los montos o ratios.
- Grado de confiabilidad sobre la data analítica.
- Evaluación final.

Estas consideraciones son similares a aquellas tomadas en cuenta al desarrollar nuestros propios procedimientos analíticos. En consecuencia, desarrolle expectativas y umbrales independientes y utilice el escepticismo profesional para determinar la plausibilidad y suficiencia de la investigación (corroborado cuando sea apropiado) y llegar a nuestras propias conclusiones.

Hasta completar el uso de la data analítica de la entidad, considere si nuestros objetivos específicos de auditoría han sido alcanzados.

Factores internos y externos

Use el juicio profesional para entender y contabilizar factores internos y externos que afectan las relaciones financieras para verificar que estamos acreditados por la evidencia de auditoría derivada del análisis. Existe una

amplia variedad de factores y de formas en las que estos factores podrían influenciar los resultados de los procedimientos analíticos. Estos factores son críticos a considerar cuando se realicen procedimientos analíticos utilizando data de la compañía y, muy importante, cuando los procedimientos analíticos son usados para referenciar a la compañía frente a sus competidores o a la industria.

Ejemplos de estos factores incluyen:

- Factores internos:

- Políticas gerenciales.
- Métodos contables.
- Controles internos.
- Calidad de la información financiera y operativa.

- Factores externos:

- Económicos, sociales, legales y gubernamentales.
- Industria y competidores

Como resultado de estos factores, interprete con cuidado los procedimientos analíticos ya que los resultados pueden ser engañosos de forma no intencionada o intencional. Los resultados pueden ser intencionalmente

engañosos debido a problemas tales como fraude o manejo de resultados. Los resultados pueden ser no intencionalmente engañosos debido a errores o equivocaciones.

Desarrollar una expectativa independiente:

Paso 1.2 Desarrollar una expectativa independiente

El desarrollo de una expectativa apropiadamente precisa y objetiva es un paso importante al usar efectivamente procedimientos analíticos sustantivos.

Una expectativa es una predicción sobre un monto o ratio registrado. La predicción puede ser un número específico, un porcentaje, una dirección o una aproximación, dependiendo de la precisión deseada, como se indica a continuación. Desarrollar expectativas al identificar relaciones plausibles (por ejemplo, entre pies cuadrados de una tienda y ventas al detal, tendencias de mercados e ingreso de las entidades) que puede esperarse razonablemente que existan basado en nuestro conocimiento del negocio, industria, tendencias u otras cuentas.

Objetivos

Tenga en referencia los objetivos del procedimiento analítico ya que estos pueden tener cierta influencia sobre la expectativa:

- Riesgo inherente y de auditoría – La expectativa es más precisa a medida que estos factores de riesgo crecen.

- Entendimiento de la entidad y conocimiento y experiencia previos de auditoría – A medida que nuestra experiencia sobre la entidad crece será posible desarrollar expectativas más precisas.
- Aserciones – Identificar la aserción(es) que se está(n) abordando.
- Confiabilidad del procedimiento – A mayor búsqueda de confiabilidad respecto al procedimiento, más precisa deberá ser la expectativa.
- Resultados previos – Si pruebas anteriores han sido exitosas, entonces las expectativas que desarrollemos serían más precisas.

Recopilación de información para desarrollar una expectativa independiente

Para ser capaces de producir expectativas de buena calidad, primero necesitamos tener un conocimiento detallado de la entidad, del negocio y de la industria. Además, las reuniones y discusiones mantenidas con el equipo de auditoría y la entidad, y las revisiones de otras fuentes internas o externas de data también son importantes.

Ejemplos de información generalmente disponible para ayudar adicionalmente en el desarrollo de expectativas para los procedimientos analíticos incluyen los siguientes:

- Información sobre la industria y los competidores de la entidad y/o pares (considerar la referencia cuando sea apropiado).

- Reportes de analistas (para entidades públicamente negociadas).
- Presupuestos y pronósticos.
- Información de la entidad públicamente reportada (por ejemplo, la discusión y análisis de la gerencia sobre los resultados de las operaciones en los registros anuales e interinos, difusiones vía Web y conferencias telefónicas).
- Información financiera y operativa de la entidad para el período actual y períodos previos comparables.
- Información de las discusiones con la gerencia sobre sus objetivos, riesgos, y los mecanismos de control usados para monitorear dichos riesgos.

Evaluar la información recopilada

Al desarrollar o aplicar una expectativa basada en los procedimientos analíticos diseñados en períodos previos, considere los factores que pueden haber afectado la relación, como la estacionalidad, retrasos (el elemento de interés de auditoría puede estar relacionado a la data de un período anterior), y la posibilidad de que las relaciones tengan sentido en el pasado no siguen siendo aplicables debido a condiciones cambiantes del mercado o a las acciones de la entidad.

Consideraciones para desarrollar una expectativa

La efectividad potencial de un procedimiento analítico y el grado de confianza que puede depositarse en el procedimiento es afectada por la calidad de la expectativa que es desarrollada. La cercanía de nuestra expectativa al monto “correcto” se llama grado de precisión. El grado de precisión deseada variará con el propósito del procedimiento analítico.

Cuanto mayor sea el nivel deseado de auditoría, más precisa necesita ser la expectativa. La expectativa necesita ser suficientemente precisa de modo que una diferencia significativa entre la misma y el monto registrado podría ser un indicador de un error.

Es importante considerar los objetivos de cada procedimiento analítico para establecer con propiedad el grado requerido de precisión.

Factores clave que afectan la precisión de la expectativa

Existen cuatro factores clave que afectan la precisión de los procedimientos analíticos: desagregación, confiabilidad de la data, predictibilidad y tipo de procedimiento analítico

Realizar procedimientos analíticos desagregados:

Paso 1.3 Procedimientos analíticos desagregados

Cuanto más detallado sea el nivel en los cuales se realizan los procedimientos analíticos, mayor será la precisión potencial del procedimiento.

Además, los procedimientos analíticos realizados a un alto nivel pueden enmascarar, o incluso contrarrestar, diferencias significativas que probablemente llamarían nuestra atención cuando los procedimientos se realizan sobre data desagregada. El objetivo del procedimiento de auditoría determinará si la data para un procedimiento analítico debe estar desagregada y en qué grado.

Los análisis desagregados pueden ser mejor explicados como observar la composición de un(os) balance(s) basado en el tiempo (por ejemplo, por mes o por semana) y en la(s) fuente(s) (por ejemplo, por región geográfica o por producto) de los elementos de data subyacentes.

Tiempo

Los balances pueden ser desagregados por tiempo, cuando los períodos discretos revisados suman a la totalidad del período sobre el que se está reportando. Generalmente, cuanto más pequeña la unidad de tiempo usada para desagregar la data financiera, más precisa será la expectativa resultante. El objetivo del procedimiento analítico ayuda a definir las unidades de tiempo a ser usadas.

Fuente

La “fuente” está representada por los tipos de información que forman los subconjuntos lógicos de data subyacente y son probablemente aquellos revisados por la gerencia. Generalmente, la desagregación de la información financiera según la fuente resulta en una expectativa más precisa y en procedimientos analíticos más efectivos. El objetivo del procedimiento analítico,

y el nivel de evidencia deseado, ayuda a determinar el grado en el cual las transacciones financieras están desagregadas según la fuente.

La fuente de las transacciones financieras puede, por ejemplo, referirse a ciertos atributos organizacionales, geográficos o relacionados a productos o a tipos, tamaños o demografía del cliente(s). Ejemplos de desagregación con estas fuentes incluyen:

- Organizacional – Entidad, unidad de negocios, unidad de manejo, instalaciones operativas.
- Geográfico – Continente, país, región, pueblo, etc.
- Atributo del saldo contable o de la clase de transacciones – Valor o riesgo.
- Producto – producto, línea de producto, grupo de productos.
- Tipo de cliente – Líneas de producto – de servicios – ventas.
- Tamaño del cliente – Volúmenes de compra grandes, medianos o pequeños.
- Demografía del cliente – Localización y tamaño del negocio.

Tamaño del saldo y Homogeneidad

El tamaño del saldo contable registrado es también un factor a considerar al desarrollar una expectativa. Si el saldo registrado es muy grande o comprende componentes no homogéneos que hacen difícil para nosotros desarrollar una expectativa que sea lo suficientemente precisa para su propósito previsto, desagregue la información para obtener una expectativa más precisa. El objetivo del procedimiento analítico ayuda a definir el grado en el cual se desagregan los saldos contables.

Por ejemplo, para la mayoría de las entidades, los ingresos anuales constituyen un saldo muy grande en relación a la materialidad, y puede no ser posible desarrollar una expectativa sobre los ingresos anuales, en el agregado, que sea suficientemente precisa. Por ende, el ingreso total generalmente es desagregado en montos más pequeños para los cuales pueden desarrollarse expectativas más precisas (por ejemplo, por tiempo, fuente u otro atributo).

Otros atributos

Ejerza el juicio profesional para identificar otros atributos clave que son considerados como impulsores de la desagregación. Nuestro entendimiento del negocio es un recurso fundamental para identificar dichos atributos.

Análisis desagregado y riesgo de fraude relacionado con los ingresos

Al existir un supuesto refutable de la existencia de un riesgo de fraude relativo al reconocimiento inapropiado de ingresos, generalmente usamos procedimientos analíticos desagregados respecto al ingreso. Como se discutió arriba, el tiempo, la fuente y el tamaño del saldo son todos elementos particularmente importantes de considerar al determinar cómo desagregar

efectivamente los ingresos para su prueba. Otros factores a considerar pueden incluir áreas específicas tales como la composición del ingreso, atributos específicos de las transacciones de ingresos, y consideraciones particulares de la industria.

Los procedimientos analíticos sustantivos realizados sobre la data desagregada son diseñados y ejecutados para verificar que los objetivos de auditoría son logrados efectiva y eficientemente. Ejemplos de procedimientos analíticos realizados sobre data de ingresos desagregada podrían incluir:

- Analizar ventas comparativas a clientes para el menor período de tiempo disponible con el propósito de identificar patrones de compras que puedan indicar valores atípicos o excepciones.
- Comparar ingresos semanales relacionados a los principales clientes en un período de 3 años para identificar tendencias inusuales en el reconocimiento de ingresos.
- Comparar márgenes brutos según las ventas por región para identificar saldos o márgenes inusuales.
- Analizar el ingreso y márgenes promedios sobre los contratos según vendedor para identificar valores atípicos.

Desagregación y disponibilidad de la data

Tanto la disponibilidad de la data como el tipo y el grado de desagregación usado comúnmente por la gerencia podría influenciar la decisión sobre cual

data desagregada usar para un procedimiento analítico. Si la información disponible esta mas desagregada que lo requerido, evalúe si podemos colocar mayor evidencia en nuestro trabajo al utilizar esta desagregación adicional para desarrollar expectativas y límites más precisos. De igual modo, si la información está menos fragmentada que lo requerido, verifique que los procedimientos de auditoría realizados en diversos sitios sean ajustados para compensar el menor evidencia derivado de los procedimientos analíticos.

Factores que afectan la predictibilidad de las expectativas

Paso 1.4 Predictibilidad

Las expectativas para algunos montos y ratios tienen la probabilidad de ser más precisas que otras. Ejemplos de factores que afectan la predictibilidad de las expectativas incluyen:

- En una entidad o en un ambiente económico estable, las relaciones usualmente son más predecibles que en un ambiente dinámico o inestable.
- Las relaciones que incluyen cuentas del estado de resultados tienden a ser más predecibles que aquellas que incluyen cuentas del balance general ya que las primeras representan transacciones durante un periodo de tiempo, mientras que las cuentas del balance general representan montos en un momento dado.

- Las relaciones que incluyen transacciones sujetas a discreción de la gerencia pueden ser menos predecibles (por ejemplo, el tiempo de los pagos en efectivo).
- La naturaleza de ciertas transacciones y la correlación entre ellas (por ejemplo, la tendencia de las ventas puede estar correlacionada con la tendencia de las cuentas por cobrar).

Otros factores que influyen la predictibilidad de un ratio o cuenta incluyen:

- Eventos significativos del mercado.
- Cambios en la estrategia de la entidad.
- Cambios contables.
- Factores de la industria.
- Factores económicos.
- Incentivos de la gerencia.

El uso de data no financiera (por ejemplo, número de empleados, tasa de ocupación, unidades producidas) al desarrollar una expectativa puede incrementar nuestra capacidad de predecir relaciones entre cuentas. Sin embargo, la información está sujeta a consideraciones sobre la confiabilidad de la data mencionada arriba.

En resumen, existe una relación directa entre la predictibilidad de la data y la calidad de la expectativa derivada de la data. Generalmente, cuanto más precisa sea una expectativa para un procedimiento analítico, mayor será la confiabilidad potencial de ese procedimiento.

Elegir el tipo de procedimiento analítico

Paso 1.5 Tipo de procedimiento analítico

Existen cinco tipos de procedimientos analíticos usados comúnmente para realizar procedimientos analíticos en un compromiso de auditoría. Los cinco tipos de procedimientos analíticos pueden ser usados como procedimientos sustantivos e influenciarán la precisión de la expectativa. Elija entre estos procedimientos en base a nuestros objetivos para el procedimiento (por ejemplo, propósito de la prueba, nivel deseado de evidencia).

- Análisis de tendencia.
- Análisis de ratios.
- Pruebas de razonabilidad.
- Análisis de regresión.
- Escaneos analíticos.

Cada uno de los cinco tipos usa un método diferente para crear una expectativa. Los primeros cuatro están ordenados del menor al mayor en

cuanto a su precisión inherente. Los escaneos analíticos son diferentes de los demás tipos de procedimientos analíticos ya que los escaneos analíticos buscan dentro de las cuentas o en la data de otra entidad para identificar elementos anómalos individuales, mientras que los demás tipos usan información financiera agregada.

Las expectativas pueden ser desarrolladas para procedimientos analíticos tan básicos como un simple análisis de tendencia (usando los saldos del año anterior, ajustados por los cambios esperados, como la expectativa para el presente año), o tan complejos como los análisis de regresión múltiple que incorporan data tanto financiera como no financiera. Seleccione el tipo más apropiado de procedimiento analítico al considerar la naturaleza de la cuenta, el propósito de la prueba y el nivel de evidencia deseado.

En resumen, existe una correlación directa entre el tipo de procedimiento analítico seleccionado y la precisión que puede ofrecer. Generalmente, cuanto mayor precisión inherente tenga un procedimiento analítico usado, mayor la confiabilidad potencial de ese procedimiento.

Finalizar la expectativa:

Al finalizar la expectativa, es importante reconsiderar los objetivos establecidos para el procedimiento analítico y si hemos sido capaces de desarrollar una expectativa consistente con dichos objetivos. La consideración de la confianza planeada sobre el procedimiento y de la confianza diseñada se evalúa cuidadosamente para que el procedimiento analítico sea efectivo y eficiente. Si la confianza es mayor o menor que lo originalmente pretendido, evalúe el impacto sobre el plan de auditoría y ajuste el procedimiento analítico o el plan de auditoría como sea necesario.

Otros aspectos relevantes a considerar para documentación de procedimientos sustantivos:

En el papel de trabajo de documentación se detallar lo siguiente

- Información general y lineamientos.- Nombre del compromiso, fecha de corte, título del procedimiento, niveles de materialidad establecidos, nombre de la unidad de auditoría.

- Cuentas a ser probadas

- Naturaleza de la prueba, es decir, si es sustantiva de detalle, analítica o de control, en caso de ser una prueba sustantiva de detalle señalar si es una prueba objetivo, prueba de aceptación – rechazo, muestreo no estadístico, muestra por objetivo y no estadístico u otros procedimientos.

- Documentación del resultado de la prueba, en la misma se indica si hubieron o no excepciones identificadas, de igual forma otros factores que incluyen:

Ejemplos de momentos en que un error encontrado al realizar pruebas de auditoría sería identificado normalmente como una excepción en la sección Resultado del asistente a cargo de una prueba sustantiva incluyen:

- Al realizar una prueba aceptación-rechazo identificamos más errores/excepciones de las que determinamos inicialmente que podemos tolerar.

- Al realizar una prueba de detalles, se identifica un error en los estados financieros (sin importar si está o no por encima o debajo del nivel de registro de mínimo impacto)

- Al realizar un análisis sustantivo, no somos capaces de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar los montos de los Rubros de los Estados Financieros cuando una variación excede el umbral.

- *Ejemplos de momentos en que un error encontrado al realizar pruebas de auditoría no sería identificado normalmente como una excepción en la sección Resultado del asistente de un papel de trabajo de procedimiento sustantivo incluyen:*

- Al realizar una prueba aceptación-rechazo, identificamos menos errores/excepciones de las que determinamos inicialmente que podemos tolerar.

- Al realizar un análisis sustantivo, obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar el monto en libros cuando la variación excede el umbral.

- Efectos a ser incluidos en planilla de errores no corregidos, o de simplemente ser considerados como un punto para memo de control interno (MCI).

- Necesidad de revisión de evidencia adicional y la referencia al procedimiento adicional para obtener mayor confort de auditoría.

- Conclusiones en relación a la revisión efectuada.

4.6.5. REPRESENTACIONES ESCRITAS

Durante el curso de la auditoría, la gerencia realiza muchas representaciones orales al equipo de compromiso, bien sea no solicitadas o en respuesta a preguntas específicas. En muchos casos, las representaciones orales pueden ser corroboradas al revisar con fuentes independientes de la entidad o al revisar con otras evidencias que obtengamos y, por lo tanto, no necesitan ser confirmadas por escrito.

Necesitaremos decidir si las circunstancias de las representaciones escritas, junto con otra evidencia de auditoría que hemos obtenido, son suficientes para permitirnos formar una opinión sin salvedad sobre los estados financieros.

Como mínimo, se debe obtener representaciones de la gerencia de áreas donde tales representaciones son el centro de la fuente de la evidencia de auditoría la cual puede razonablemente estar disponible. Las representaciones de la gerencia podrían ser evidenciadas en escrito o a través de un resumen de discusiones orales con la gerencia. Una representación escrita es mejor evidencia de auditoría que una representación oral. Las representaciones escritas podrían tomar la forma de:

- Cartas escritas separadas de la gerencia.
- Documentación en el archivo de auditoría explicando las representaciones reconocidas de la gerencia.

- Minutas importantes de las reuniones de la gerencia o de la junta de directivos.
- Copia firmada de los estados financieros que contienen representaciones importantes.

Cuando se obtiene, una carta de representación de la gerencia sirve como una confirmación escrita de las representaciones significativas realizadas por el personal senior y otros empleados durante la auditoría. Una carta formal de representación de la gerencia ayuda a:

- Asegurar que no exista ningún malentendido de la información u opinión dada a nosotros.
- Enfocar la atención de la gerencia en declaraciones específicas.
- Recordar a aquellas personas que firman la carta que deben considerar si toda la información importante y relevante ha llamado nuestra atención.

Cuando las representaciones de la gerencia se relacionan con los asuntos que son significativos para los estados financieros necesitamos:

- Buscar evidencia de auditoría corroborativa de fuentes dentro y fuera de la entidad.
- Evaluar si las representaciones realizadas por la gerencia aparentan ser razonables y consecuentes con otra evidencia de auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones.

- Considerar la documentación apropiada de las representaciones.

Evaluar la razonabilidad de las representaciones:

Basado en la evidencia corroborativa que hemos obtenido, se debe evaluar si las representaciones aparentan ser razonables y consecuentes con otra evidencia de auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones. Realizar procedimientos adicionales cuando otra evidencia de auditoría contradiga una representación de la gerencia y, cuando fuese necesario, reconsiderar la fiabilidad de otras representaciones realizadas por la gerencia.

En general, necesitamos decidir si las representaciones, junto con otra evidencia de auditoría que hemos obtenido, son suficientes para permitirnos formar una opinión sin salvedad sobre los estados financieros.

Considerar la apropiada documentación de las representaciones

Normalmente, incluiríamos en los documentos de trabajo la evidencia de las representaciones de la gerencia en forma resumida de discusiones verbales con la gerencia o representaciones escritas de la misma.

Requerimientos formales sobre las representaciones escritas:

“Las representaciones escritas deben estar en la forma de una carta de representación dirigida al auditor. Si la ley o la regulación requiere que la gerencia realice una declaración pública escrita sobre sus responsabilidades, y el auditor determina que tales declaraciones

suministran algunas o todas las representaciones requeridas en la NIA 580, párrafo 10 y 11, los asuntos relevantes cubiertos por tales declaraciones necesitan no estar incluidos en la carta de representación (NIA 580.15) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).”

En cualquier situación, se debe considerar obtener una carta actualizada. No es necesario solicitar al cliente duplicar el contenido de la carta original; preferiblemente, es suficiente solicitar a la entidad que realice sus representaciones actuales al referirse a la carta previa e informarnos de cualquier desarrollo subsecuente significativo. Cuando fuese posible, las cartas actualizadas deben ser firmadas por las personas que firmaron la carta de representación original.

La actualización de la carta de representación de la gerencia establece (a) si cualquier información ha llamado la atención de la gerencia que podría hacerla creer que cualquiera de las representaciones previas deberían ser modificadas, y (b) si cualquier suceso ha ocurrido después de la fecha del balance general de los últimos estados financieros reportados por nosotros que podría requerir modificación o divulgación en los mismos.

4.7 EMISION DE LOS INFORMES DE AUDITORIA

4.7.1. DICTAMENES DE AUDITORIA – ASPECTOS GENERALES

“El auditor deberá formarse una opinión de si los estados financieros fueron preparados, en todos aspectos importantes, de acuerdo con la

estructura de información financiera aplicable” (NIA 700.10) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)

La NIA 700 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) contiene lineamientos sobre los informes de auditoría emitidos bajo las NIA. Del mismo modo, hay otras NIA que contienen lineamientos en relación a la opinión de auditoría y otras consideraciones del informe, por lo que también refiérase a ellas cuando reporte bajo Normas Internacionales y el contenido del informe sea relevante para nuestras conclusiones generales.

Al reportar bajo las NIA (es decir, cuando nuestro informe establezca que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo a las NIA), y cumpla con los lineamientos detallados sobre la forma y contenido de un informe de auditoría según las NIA que se encuentra en el *ISA Reporting Manual*, al cual puede acceder a través de Comperio. El *ISA Reporting Manual* también aplica cuando se está reportando de acuerdo a las normas nacionales de auditoría que se basan en las NIA y están sujetas a adaptación en cada territorio. Sin embargo, como se explica en el **ISA Reporting Manual 1.02 y 1.16**, ciertas secciones de la NIA 700 se aplican ya sea que estemos o no reportando nuestra opinión de auditoría bajo las NIA.

Por lo tanto según lo establece la NIA 700.11 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011):

“De manera de formarse una opinión, el auditor deberá concluir si ha obtenido seguridad razonable de que los estados financieros en conjunto están libres de errores significativos, ya sea por fraude o error. En dicha

conclusión se deberá tomar en cuenta lo siguiente: (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011):

1. La conclusión del auditor de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de acuerdo con las NIA 330 Procedimientos del auditor ante los riesgos evaluados.

2. La conclusión del auditor de si los errores sin corregir son significativos individualmente o en conjunto, de acuerdo con la NIA 450 Evaluación de los errores identificados durante la auditoría.

Adicional a ello el auditor deberá verificar que los siguientes aspectos se presenten y revelen de forma adecuada en función al marco de información financiera aplicable:

1.- Estados financieros que revelen adecuadamente las políticas contables seleccionadas.

2.- Las políticas contables seleccionadas

3.- Estimaciones contables que expongan razonabilidad

4.- Información financiera clara, relevante, confiable y comprensible

5.- Revelaciones adecuadas en los estados financieros para permitir a los usuarios previstos entender los efectos de transacciones y eventos importantes

6.- La terminología de los estados financieros, incluyendo el título de cada estado financiero.

Informe de auditoría:

La NIA 700.21 - 42 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) establece los requerimientos de forma y contenido del informe del auditor cuando se reporta según las NIA.

Cuando se reporte de acuerdo a las NIA, pero alguna ley o regulación ordene el uso de un esquema o una redacción específica o cuando se reporte de acuerdo a las NIA y las normas nacionales de auditoría, las NIA ordenan los elementos mínimos que deben incluirse en el informe del auditor. Los mismos están resumidos antes en la NIA 700.43 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011).

Elementos:

1.- Título

2.- Destinatario

3.- Párrafo introductorio

4.- Descripción de las responsabilidades de la Gerencia

5.- Descripción de las responsabilidades del Auditor

6.- Opinión

7.- Otras responsabilidades del reporte

8.- Fecha

9.- Firma del auditor

10.- La ubicación del auditor

Identificación de las normas de auditoría en nuestro informe:

En nuestra descripción de las responsabilidades del auditor en el informe de auditoría hacemos referencia a las normas de auditoría según las cuales se condujo la misma que, dependiendo de las circunstancias del compromiso, serán las NIA o las normas de auditorías nacionales o locales.

Si el informe hace referencia tanto a las NIA como a las normas nacionales de auditoría habremos de cumplir con todas las NIA relevantes para la auditoría y realizar cualquier procedimiento necesario para cumplir con las normas nacionales de auditoría relevantes.

Observe que sólo podemos decir en nuestro informe que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo tanto con las NIA como con las normas nacionales o locales de auditoría cuando se cumplió completamente con todas las NIA pertinentes a la auditoría y se condujeron los procedimientos necesarios para cumplir con otras normas relevantes.

Información complementaria:

Otra información puede incluir por ejemplo:

- Un informe de operaciones por parte de la gerencia o por aquellos a cargo de la gobernabilidad corporativa

- Resúmenes financieros

- Datos de empleo

- Gasto de capital planificados

- Razones financieras

- Nombre de los oficiales y directores

- Información trimestral seleccionada

4.7.2. EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA OBTENIDA

Acorde a lo citado por la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011) las metas en la evaluación de la evidencia de auditoría son decidir, luego de considerar todos los datos relevantes obtenidos, si:

- *Son apropiadas las valoraciones de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción; y*

- *Se ha obtenido evidencia suficiente para reducir a un nivel bajo que sea aceptable los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) contenidos en los estados financieros. La auditoría es un proceso continuo, acumulativo e interactivo, de obtención y evaluación de evidencia. Requiere una actitud de escepticismo profesional a ser aplicado por cada miembro del equipo de auditoría, discusiones continuas durante el contrato y hacer modificaciones oportunas a los procedimientos planeados, con el fin de reflejar cualesquiera cambios a la valoración original del riesgo. Esto ayudará a reducir el riesgo de:*

- *Pasar por alto circunstancias sospechosas;*
 - *Sobre-generalizar cuando se obtienen conclusiones;*
- y*
- *Usar supuestos defectuosos al planear o modificar los procedimientos de auditoría.*

Cuando se encuentran representaciones erróneas o desviaciones en los procedimientos planeados, se debe prestar consideración a lo siguiente (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

- *Razón para la declaración equivocada o desviación:*
 - *¿Hay indicadores o señales de alarma de posible fraude?*
 - *¿Las declaraciones equivocadas / desviaciones señalan un riesgo o debilidad previamente no-identificado en el control interno, que podría ser material?*

- *Impacto en los procedimientos de valoración del riesgo y otros planeados.*
- *Necesidad de modificar o aplicar procedimientos adicionales de auditoría.*

Además, los procedimientos analíticos aplicados en la etapa de revisión general pueden señalar riesgos previamente no reconocidos de declaración equivocada material.

Importancia relativa:

Tal como lo señala la IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011), “antes de evaluar los resultados de la aplicación de los procedimientos y de cualquier representación errónea material que surja, se debe considerar si los niveles establecidos de materialidad necesitan ser revisados como resultado de:

- *Información nueva, tal como resultados financieros actuales que sean sustancialmente diferentes de los anticipados;*
- *Cambio en el entendimiento de la entidad y sus operaciones; o*
- *Circunstancias nuevas.”*

Modificaciones en la evaluación inicial de riesgo:

“La evaluación inicial del riesgo a nivel de aserción se tendrá que basar en la evidencia de auditoría disponible antes de aplicar las pruebas de los controles o los procedimientos sustantivos planeados. Como resultado de la aplicación de las pruebas planeadas, se puede obtener información que requerirá que se modifique la valoración original del riesgo. (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)”

Los factores citados a continuación, se deben considerar para realizar la evaluación de los cambios posibles a los riesgos de error material evaluados

- Control interno, enfocado a las pruebas de controles, vulneración de los controles por parte de la Gerencia y deficiencias de controles identificadas

- Naturaleza de la evidencia obtenida: Nuevos factores de riesgo, evidencia contradictoria, evidencia en conflicto, políticas de contabilidad, relaciones impredecibles, fraude, confiabilidad de las representaciones

- Naturaleza de las representaciones erróneas: Sesgo en las estimaciones contables, representaciones erróneas reflejadas.

Cuando se ha modificado la evaluación de los riesgos inicialmente determinada, el auditor debe documentar los detalles y elaborar una revisión de dicho(s) riesgo(s), además de incluir dicha modificación en el plan de auditoría

detallado, esto puede conllevar a un cambio en el alcance de auditoría o a la ejecución de procedimientos de auditoría adicionales.

Procedimientos analíticos finales:

Además de aplicar procedimientos analíticos para evaluación de riesgo y posteriormente aplicar procedimientos sustantivos, en la NIA 520 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011) existe el requerimiento de aplicar procedimientos analíticos en o cercanos al final de la auditoría cuando se forma la conclusión general.

La finalidad es:

- Identificar el riesgo de declaración equivocada material que previamente no fue reconocido;
- Asegurar que se pueden corroborar las conclusiones formadas durante la auditoría respecto de los componentes o elementos individuales de los estados financieros; y
- Ayudar a llegar a la conclusión general respecto de la razonabilidad de los estados financieros.

Evaluación de las declaraciones erróneas:

El auditor debe analizar, a través de esta evaluación y enfocándose al principio de materialidad, si los estados financieros se presentan de forma errónea.

Pueden existir representaciones erróneas no revisadas de forma detallada, las cuales requieran una verificación adicional, ya que no necesariamente un riesgo de error material puede generarse por un simple hecho aislado.

Las representaciones erróneas pueden surgir como resultado de lo siguiente:

- Ejecución de los procedimientos de auditoría (muestras no representativas y diferencias significativas no sustentadas a partir de un procedimiento analítico sustantivo)
- Desacuerdos con las estimaciones contables (estimaciones por fuera del rango establecido por el auditor o mediciones incorrectas del valor razonable)
- Proyección de los resultados de la muestra o muestreo erróneamente determinado en algún tipo de revisión sustantiva de detalle (errores proyectados en procedimientos sustantivos de detalle que reflejan excepciones por encima del nivel de materialidad establecido y que no han sido aclarados)
- Representaciones erróneas no corregidas en los saldos de apertura.
- Presentación y revelación insuficiente.

Evidencia de auditoría suficiente y apropiada:

Acorde a los señalado por el IFAC (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011) “El

objetivo es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir a un nivel bajo que sea aceptable los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Esto incluye cualesquiera procedimientos adicionales o modificados que fueren aplicados para tratar los cambios identificados en la evaluación original del riesgo”.

Los siguientes aspectos se deben tomar en cuenta en la evaluación de la suficiencia y nivel apropiado de la evidencia de auditoría:

- Significatividad de las representaciones erróneas materiales.
- Respuestas de la Administración.
- Experiencias anteriores.
- Resultados de los procedimientos de auditoría.
- Calidad de la información.
- Carácter persuasivo.
- Comprensión de la entidad.

Si no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe expresar una opinión calificada o una negación de opinión.

4.7.3. COMUNICACIONES CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO

En esta sección debemos considerar la comunicación del Auditor a la Administración de los siguientes aspectos:

- Responsabilidad del auditor en relación a la auditoría de los estados financieros y una breve visión general del alcance de la auditoría, principales procedimientos, oportunidad de los mismos y el tiempo de duración de la auditoría.

- Obtención de información relevante de la auditoría.

- Otorgar a los encargados de la gobernabilidad, las observaciones oportunas que surgen de la auditoría y son importantes y relevantes para su responsabilidad de supervisor en el proceso de auditoría.

- Promover la comunicación en dos sentidos del auditor y los encargados del gobierno de la entidad.

El rol de la comunicación:

La documentación podría incluir un memorando que describa las reuniones del personal del compromiso, gerencia y encargados de la gobernabilidad o minutas de las reuniones de los encargados de la gobernabilidad.

Formas de comunicación:

Esta sección establece el marco de comunicaciones para mantener la calidad y uniformidad de nuestras comunicaciones. Reconoce que la calidad de nuestro diálogo con los encargados de la gobernabilidad establece el tono de nuestras relaciones en toda la organización.

- Plan de comunicaciones: Cómo, cuándo y qué se comunicará durante el año a quienes sean responsables de la gobernabilidad corporativa y quién es responsable frente a los accionistas externos

- Lineamientos de comunicaciones: lineamientos específicos sobre los componentes individuales de la comunicación, incluyendo una discusión de requerimientos, visión general, formato y tiempo, lineamientos sobre la comunicación efectiva y documentación

- Documentos a entregar recomendados: formato sugerido para las plantillas, presentaciones en Power Point, publicaciones y otros documentos para promover la uniformidad global en la entrega de información a nuestros clientes. El formato, el cual es recomendado no requerido, proporciona una imagen común para las comunicaciones en la Estructura.

- Ejemplos; ejemplos reales de las comunicaciones del compromiso: cuyos nombres han sido eliminados.

El plan de comunicaciones está conformado por las siguientes 9 comunicaciones requeridas (8 para las entidades que no cotizan en bolsa) y

una comunicación de buena práctica adicional o puntos de discusión que se han presentado durante el curso de la auditoría:

- Carta de compromiso
- Análisis del riesgo
- Perspectivas sobre el riesgo de fraude
- Resumen de la estrategia de auditoría
- Actualización sobre asuntos contables /auditoría y análisis del riesgo
- Informe de control interno & Asuntos de negocios
- Otros requerimientos de emisión de informes (relacionados con la NIA 260)
- Informe sobre los estados financieros

Las comunicaciones están agrupadas en cuatro amplios temas:

- Enfoque de servicio
- Riesgo y control
- Información financiera
- Gobernabilidad

Comunicaciones requeridas en todos los compromisos:

- Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
- Alcance y tiempo planificado para la auditoría
- Hallazgos significativos de la auditoría
- Independencia del auditor
- Comunicación específica requerida por otras NIA
- Asuntos complementarios

Para todos los compromisos se debe tener en cuenta:

Se debe sostener una discusión con los encargados de la gobernabilidad sobre los riesgos de negocios del cliente a fin de considerar el impacto en la auditoría, incluyendo si los riesgos de negocios originan riesgos significativos.

Con un mayor énfasis en la gobernabilidad corporativa, el entendimiento de los riesgos de negocios de la compañía es una parte incluso más importante del rol de los encargados de la gobernabilidad. Aunque se espera que éstos trabajen estrechamente con la gerencia, ellos tendrán una perspectiva independiente de los riesgos de negocios, lo cual es importante que los auditores entiendan.

Es necesario que los encargados de la gobernabilidad confirmen su entendimiento de (1) las áreas de riesgos que requieren su atención, (2) la respuesta de la gerencia para abordar y mitigar estos riesgos y (3) nuestro enfoque de auditoría para el riesgo.

Formato y tiempo de las condiciones de riesgo:

La discusión con los encargados de la gobernabilidad comienza al principio del proceso de auditoría, durante la fase de planificación del compromiso. La comunicación temprana de los riesgos podría mejorar el conocimiento del cliente y ofrecer una mayor oportunidad para abordar los asuntos con la gerencia de manera oportuna.

Para la comunicación del análisis del riesgo, la información recopilada a través de la planificación ofrece una base útil para resumir los riesgos significativos. Se consideran las siguientes áreas en el desarrollo de una estructura de análisis del riesgo para la discusión de los riesgos identificados (utilice la matriz de satisfacción de auditoría simplificada en el ejemplo a continuación):

- Objetivos de negocios
- Riesgo de negocio
- Respuesta/controles de la gerencia
- Enfoque de auditoría

Comunicación de hallazgos significativos de la auditoría:

El informar a la gerencia y encargados de la gobernabilidad de los asuntos potenciales y riesgos anticipadamente ayuda a reducir las sorpresas y permite la resolución oportuna. El líder del compromiso es responsable de iniciar una llamada en conferencia separada o reunión con los encargados de la gobernabilidad a fin de abordar cualquier asunto importante o riesgos identificados, particularmente aquellos que podrían impactar nuestra opinión de auditoría o evaluación general del riesgo del compromiso.

Formato y tiempo:

Idealmente, se debe presentar esta comunicación antes del cierre del año, pero el tiempo variará de acuerdo con las costumbres del territorio y prácticas del cliente. Se debe actualizar la presentación del Análisis del riesgo con respecto a cualquier nuevo asunto que haya surgido, utilizando el mismo formato que se presentó inicialmente en la estrategia de auditoría.

Lineamientos detallados:

Dependiendo de la naturaleza de los asuntos identificados, generalmente se presenta este informe a los encargados de la gobernabilidad en presencia de la gerencia. Es esencial que un organismo de gobernabilidad considere la respuesta de la gerencia a estos asuntos y/o riesgos. Además se debe estar preparado para discutir la respuesta de auditoría y el impacto en los estados financieros. Dependiendo del tamaño del compromiso, tiempo de finalización y otras consideraciones, se podría presentar este tema como parte de la discusión de las comunicaciones requeridas.

Otros asuntos a considerar en la comunicación en esta reunión son el estatus de la auditoría, cambios en el alcance de la auditoría, tiempo de finalización de la auditoría, honorarios de auditoría, ajustes significativos y cualquier comunicación requerida que se informe. Las partes relevantes de nuestro documento de Estrategia de auditoría podrían ser actualizadas para presentar cualquier cambio.

Determinar que los encargados de la gobernabilidad estén informados sobre la selección inicial y cambios en las políticas contables importantes o de su aplicación, los métodos utilizados para contabilizar las transacciones inusuales importantes y el efecto de las políticas contables significativas en áreas emergentes o controversiales.

Se debe discutir los juicios sobre la calidad, no solo la aceptabilidad de los principios contables de la entidad debido a que aplicados en su información financiera aplica únicamente en ciertos entornos reguladores (por ejemplo, aplica para los clientes que presentan ante la SEC)

La gerencia generalmente es un participante activo en la discusión de los juicios sobre la calidad de los principios contables utilizados, debido a que tiene la responsabilidad principal por éstos. La discusión incluye asuntos tales como la uniformidad de las políticas contables y su aplicación y claridad y totalidad de los estados financieros, incluyendo las divulgaciones. Ejemplos de asuntos tales como:

- Selección de políticas contables nuevas o cambiadas
- Estimaciones, juicios e incertidumbres

- Transacciones inusuales

- Políticas contables referentes a las partidas importantes del estado financieros, incluyendo el momento de las transacciones y el periodo en el cual se registran

No se han desarrollado criterios objetivos para ayudar a realizar una evaluación uniforme de la calidad de los principios contables de la entidad. Por lo tanto, es necesario adaptar las necesidades de la discusión a las circunstancias de la entidad, incluyendo las aplicaciones contables y prácticas no expresadas explícitamente en la bibliografía contable, tal como aquellas únicas para una industria.

Juicios de la gerencia y estimaciones contables

Se debe informar a los encargados de la gobernabilidad sobre el proceso utilizado por la gerencia al desarrollar estimaciones contables, incluyendo estimaciones del valor razonable y sobre la base para las conclusiones sobre la razonabilidad de estas estimaciones. En relación con las estimaciones del valor razonable se debe considerar (por ejemplo, la comunicación de la naturaleza de los supuestos utilizados en las mediciones del valor razonable) el grado de subjetividad involucrado en el desarrollo de los supuestos y la materialidad de las partidas que se están midiendo al valor razonable para los estados financieros en general. Tanto la materialidad como la confiabilidad de las estimaciones se consideran en la determinación de si una estimación es particularmente delicada.

Errores:

Tal como lo requiere la NIA 450 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011), “se debe comunicar y discutir con los encargados de la gobernabilidad todos los errores acumulados durante la auditoría, a menos que la ley o regulación lo prohíban”.

Además, se debe considerar si un ajuste es una indicación de una deficiencia en el control interno de la entidad que podría ocasionar que los estados financieros futuros estén significativamente errados. (Estas deficiencias podrían ya haber sido identificadas para informarlas a los encargados de la gobernabilidad de acuerdo con las secciones que se refieren a las deficiencias del control interno).

Asimismo, se informa a los encargados de la gobernabilidad sobre el resumen de errores no corregidos agregados por nosotros durante el compromiso actual, y pertenecientes al último período presentado que fue determinado por la gerencia como no significativo. La discusión del resumen de errores no corregidos y las partidas incluidas en éstos involucra a tres partes – los encargados de la gobernabilidad, la gerencia y el auditor. La presentación de información cuantificada a los encargados de la gobernabilidad presente les permite entender los motivos de la gerencia para no registrar las partidas.

El auditor y la gerencia habrán concluido que las partidas en el rubro correspondiente, ya sea individualmente o en conjunto con otras, no son significativas. Sin embargo, basadas en la consideración subjetiva de factores cuantitativos y cualitativos individualmente o en combinación con otros, los auditores y la gerencia realizan juicios separados sobre la materialidad de los

errores no corregidos. Por lo tanto, nuestras opiniones y los de la gerencia se expresan a los encargados de la gobernabilidad para su información de la visión de los ajustes.

Los asuntos discutidos generalmente incluyen lo siguiente:

- Opiniones de la gerencia y del auditor referente a cuáles partidas merecen una discusión con los encargados de la gobernabilidad.

- Para cada partida discutida:
 - Una descripción de la partida y el tipo de error, por ejemplo error contable conocido, diferencia de auditoría probable producto de las aplicaciones de muestreo, o diferencia de auditoría estimada que representa la diferencia entre una estimación registrada por la entidad y el monto más cercano en un rango de montos aceptables, cuando las estimaciones de la entidad quedan fuera del rango.

 - Los factores cuantitativos y cualitativos considerados por la gerencia y los auditores al realizar nuestros juicios
 - Cualquier control interno que haya evitado el error y las recomendaciones de los auditores para mejorar los controles, cuando sea aplicable.

 - Cuando sea aplicable, casos en los que la gerencia no considere una partida como un error y su razonamiento

- Las razones de la gerencia para no corregir los errores, así como cualquier plan para corregirlos en el período futuro y cualquier paso práctico tomado o planificado para evitar errores en el futuro.

- En general, consideración de la gerencia y los auditores del impacto de la reunión o compensación de errores al realizar juicios sobre la materialidad, incluyendo el hecho de que las partidas por debajo del monto “de mínimo impacto” no están acumuladas

Se debe verificar que los encargados de la gobernabilidad estén al tanto del efecto potencial referente a los riesgos y exposiciones que se requiere divulgar en los estados financieros, tal como algún litigio pendiente.

Procedimientos analíticos y referencia:

Discutir los resultados de la realización de procedimientos analíticos y comparaciones, incluyendo cualquier asunto de auditoría identificado y nuestras recomendaciones para que el cliente mejore sus procesos de negocios.

La presentación o puntos clave de la discusión se guardan o documenta en la documentación de auditoría.

4.7.4. MODIFICACIONES AL DICTAMEN DEL AUDITOR

El auditor expresará una opinión con salvedad u opinión adversa en los siguientes casos:

1.- Después de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor concluye que los errores, son materiales ya sea de forma individual o en su conjunto, pero no globales, a los estados financieros.

2.- No ha sido posible la obtención de evidencia de auditoría relevante y suficiente pero puede determinar los posibles efectos en los estados financieros de los errores pueden ser o no materiales.

Las circunstancias descritas en los párrafos anteriores podrían originar una opinión con salvedad o una opinión adversa. Las circunstancias descritas en la podrían originar una opinión con salvedad o una abstención de opinión.

Documentamos las circunstancias que pueden originar modificaciones a nuestra opinión como asuntos significativos.

Opinión con salvedades:

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

1.- Una vez que ha obtenido evidencia de auditoría evaluada como suficiente y relevante, establece que los errores identificados (individualmente o en conjunto), son materiales pero no afectan de manera global a los estados financieros, constituyéndose este hecho en una salvedad por desviación a las normas contables.

2.- Cuando para el auditor no ha sido posible la obtención de evidencia evaluada como adecuada, relevante y suficiente en la cual basar su opinión, pero determina que los posibles efectos no detectados que se pudieron

reflejarse en los estados financieros podrían ser considerados materiales pero no afectan de forma global a los estados financieros, constituyéndose así en una salvedad por limitación al alcance.

Puede existir una opinión con salvedades por ambos causales (opinión con salvedades “doble excepto por”), por ende en el párrafo de opinión se hace referencia a la cantidad de párrafos que detallen los hechos que sustentan la opinión con salvedades (bases para la opinión).

Opinión adversa:

El auditor expresará una opinión adversa cuando, una vez de que obtuvo la evidencia suficiente y apropiada, concluye que los efectos o errores ya sean de forma individual o en su conjunto, sean materiales como globales para los estados financieros.

Abstención de opinión:

El auditor expondrá una abstención de opinión en su informe, cuando no le sea posible la obtención de auditoría suficiente y relevante en la cual fundamentar la opinión de auditoría, además que determine que los posibles efectos de errores no detectados, en caso de existir en los estados financieros, sean evaluados como materiales y se refleje una afectación global en los estados financieros.

En caso de que no existan situaciones a las descritas en este tipo de opiniones, la opinión del auditor será considerada como una opinión sin salvedades.

4.7.5. PARRAFOS DE ENFASIS DE ASUNTO Y DE OTROS ASUNTOS

Luego de formarse una opinión sobre los estados financieros, es objetivo del auditor llamar la atención del usuario, cuando sea necesario, mediante un párrafo adicional en el dictamen de auditoría, el cual puede hacer referencia a:

- Algún asunto, a pesar de que el mismo haya sido divulgado o expuesto en los estados financieros, que debido a su importancia sea indispensable para que el usuario comprenda los estados financieros.

- Cualquier otro asunto que sea considerado importante para el entendimiento de la auditoría por parte del usuario, la responsabilidad del auditor y el informe auditado.

Énfasis de asunto:

Si el auditor considera necesario llamar la atención del usuario en relación a un asunto revelado o expuesto en los estados financieros y que lo considere de vital importancia para la comprensión de los estados financieros por parte del usuario final de los mismos, deberá incluir un párrafo de énfasis sobre un asunto en el informe de auditoría, siempre que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada que compruebe que el asunto no está erróneamente reflejado en los estados financieros. El párrafo debe hacer referencia únicamente a la información presentada o divulgada en los estados financieros.

En el caso de existir un párrafo de énfasis, el auditor debe:

- Incluir mencionado párrafo, posterior al párrafo de opinión de auditoría
- Emplear el título de “Énfasis de asunto” o algún otro título similar.
- Detallar la referencia correspondiente en dicho párrafo, de donde se encuentran las divulgaciones relevantes que expliquen el asunto
- Indicar que la opinión del auditor no se ve bien afectada por el asunto de énfasis.

Párrafos sobre otros asuntos:

Si el auditor considera necesario comunicar algún asunto diferente a los que se presentan o divulgan en los estados financieros que, a su criterio, sea importante para facilitar el entendimiento de la auditoría, las responsabilidades del auditor y el informe de auditoría por parte del usuario y no existe ninguna prohibición de ley o reglamentaria, el auditor deberá realizar tal comunicación en un párrafo del informe de auditoría utilizando el título “Otros Asuntos” o cualquier otro título que se considere adecuado. El auditor deberá incluir dicho párrafo, y cualquier párrafo de Énfasis de Asunto, inmediatamente después del párrafo de la opinión o en otro lugar dentro del informe de auditoría si el contenido del párrafo de Otros Asuntos es relevante para la sección Otras responsabilidades al momento de presentar informes

4.7.6. INFORMACIÓN COMPARATIVA

Los procedimientos de auditoría en relación con la información comparativa son generalmente los mismos, ya sea que se esté reportando bajo el enfoque de figuras correspondientes o el de los estados financieros comparativos, sólo diferenciándose en los períodos de tiempo que deben ser cubiertos en las representaciones escritas.

Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados o lo fueron pero por otro auditor, evaluamos si la información comparativa presentada cumple con las condiciones especificadas anteriormente.

Para lineamientos detallados para evaluar los resultados de nuestros procedimientos de auditoría respecto a la información comparativa y las implicaciones para el informe relacionadas con:

- Cifras correspondientes en compromisos de auditoría continuos
- Estados financieros comparativos en compromisos de auditoría continuos
- Consideraciones adicionales de reporte en relación a la información comparativa en las auditorías de primer año.

Impacto de una opinión con modificación en el año anterior- Habiendo sido nosotros los auditores

Cuando el informe del auditor del período anterior, como fue emitido, incluye una opinión con salvedad, una abstención de opinión o una opinión adversa y el asunto que dio lugar a la modificación no fue resuelto, el auditor deberá cambiar la opinión de los estados financieros del período actual. En el párrafo del informe del auditor Bases para la modificación el auditor tendrá que:

1. Cuando los efectos o posibles efectos del asunto son significativos para las cifras del presente período, referirse tanto a las cifras del presente período como a las cifras correspondientes en la descripción del asunto que dio lugar a la modificación o

2. En otros casos, explicar que la opinión de auditoría se modificó por los efectos o posibles efectos de los asuntos no resueltos sobre la comparabilidad de las cifras del período presente y de las cifras correspondientes.

“Cuando el auditor obtenga evidencia de auditoría que indique que existen errores significativos en los estados financieros del período anterior de los cuales se emitió una opinión sin modificación y las figuras correspondientes no han sido re expresadas correctamente o no se han hecho las revelaciones pertinentes, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa en el informe del auditor de los estados financieros del presente período, modificada con respecto a las cifras correspondientes incluidas allí (NIA 710.12) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011)”

Estados financieros que el período anterior fueron auditados por otro auditor:

Cuando los estados financieros hayan sido auditados en el año anterior por un auditor diferente, se deberá incluir un párrafo de otros asuntos, con un detalle de lo siguiente:

- Que los estados financieros del período predecesor fueron auditados por otro auditor
- La clase de opinión expresada por el otro auditor y si eso ocurrió, se deben mencionar las causas por lo cual sucedió.
- La fecha del informe.

Los estados financieros del año anterior no fueron auditados:

Para cuando los estados financieros del año anterior no fueron auditados, el auditor deberá señalar en el párrafo de otros asuntos de que las cifras correspondientes no fueron auditadas, pero esto no libera de responsabilidad y obligación al auditor de obtener evidencia apropiada y suficiente de los saldos iniciales (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

4.8. CONTROLES DE CALIDAD

Aspectos generales a considerar:

La realización de un trabajo de calidad comienza con un fuerte liderazgo por parte de los socios de las firmas, con un firme compromiso de calidad, cumpliendo los mismos con los más altos estándares éticos. Este punto de este capítulo se centra en el desarrollo del sistema de control de calidad dentro de una firma. Se proporciona una cierta práctica de orientación sobre las cuestiones que deben considerarse cuando una firma decide llevar a cabo los trabajos de auditoría.

Según la NIA 220 Control de Calidad para Auditorías de Información Financiera (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011), “La disposición de las auditorías de calidad y servicios relacionados es vital para:

- *Salvaguardar el interés público;*

- *El mantenimiento de la satisfacción del cliente;*
- *Entrega de relación calidad-precio;*
- *Asegurar el cumplimiento de las normas profesionales; y*
- *Establecer y mantener una reputación profesional*

Este punto provee una descripción detallada de normas y estándares de control de calidad y modelos de sistemas de control de calidad efectivos para entidades pequeñas y medianas dedicadas a la prestación de servicios de auditoría”.

Sistemas de control de calidad

El sistema de control de calidad en una firma de auditoría y contabilidad según la Norma de Control de Calidad podría ser asignado a los cinco elementos de control interno que requieren los auditores para evaluar como parte de la comprensión de cualquier entidad auditada. En una empresa, estos cinco elementos de control interno también serían aplicables a los sistemas de controles establecidos (distintos de control de calidad), tales como el tiempo y la facturación, flujo de trabajo de la oficina, control de gastos, y las actividades de marketing.

Ambiente de control:

La entrega de alta calidad y servicios rentables es el principal motor del éxito de las firmas de servicios profesionales y auditoría. Un servicio de calidad es

también vital en relación con las responsabilidades de interés público de los contadores profesionales.

La prestación de servicios de calidad siempre debe ser un objetivo clave en la estrategia de negocios de la firma; cuales son las necesidades objetivas que deben comunicarse a todo el personal sobre una base regular, y los resultados monitoreados todo esto requiere liderazgo y la rendición de cuentas por las acciones prometidas. El mal control de calidad puede provocar opiniones inapropiadas, clientes insatisfechos debido a un pésimo servicio brindado, pleitos, y la pérdida de reputación en el mercado.

Los obstáculos para el logro de un fuerte tono en la parte superior de la organización podrían incluir situaciones o temas mencionados a continuación:

Actitudes pobres:

- La firma opera continuamente en un estado de crisis;
- Los compromisos y actividades mal planificados son la norma;
- Pésimo compromiso con la calidad o el cumplimiento de los más altos estándares éticos;
 - Indiferencia frente a las expectativas de calidad por parte del público y otras partes interesadas;
 - Pensar que los cambios en las normas de auditoría, es solamente aplicable a las entidades multinacionales o consideradas “grandes” en el medio de los servicios de auditoría. Algunas prácticas y terminología pueden haber cambiado para demostrar el cumplimiento a nivel superficial, pero en sustancia, las antiguas prácticas de auditoría continúan como antes;

- La creencia de que no hay riesgo para la firma en trabajos de auditoría en empresas pequeñas, por lo tanto el trabajo que deben realizar es mínimo;
- El trabajo de auditoría va en función al honorario recibido, mas no en el riesgo involucrado;
- Algunos clientes son considerados totalmente confiables por el socio de control;
- Minimizar o evitar la necesidad de que "las revisiones de control de calidad en los proyectos o compromisos;
- La creencia de que, debido a que los clientes pagan el servicio, deben obtener los resultados en la auditoría que ellos dispongan.
- Socios mantienen o aceptan un cliente de auditoría (por los honorarios generados) incluso cuando es (sería) de alto riesgo para la firma;
- Falta de voluntad para adoptar políticas estándar de control de calidad para la firma. Un socio quiere que los archivos y documentos de trabajo sean preparados como el dispone o a su modo, sin tener en cuenta lo que otros hacen; y
- Pedir al personal a seguir las políticas de la empresa, pero que no se cumplen personalmente (es decir, "hacer lo que digo, más no lo que hago ").

Falta de voluntad o interés para invertir en entrenamiento y desarrollo:

La realización de una auditoría de calidad depende de la atracción y retención calificada del personal competente y calificado para llevar a cabo el trabajo. Esto requiere desarrollo profesional continuo y de evaluaciones de desempeño para todos los socios y personal profesional de la firma (para cada

período). La falta de inversión en personal también conduce a la rotación de personal.

Falta de disciplina:

La falta de disciplina de los socios o del personal de staff, cuando las políticas de la firma son intencionalmente contravenidas, envía un mensaje muy claro al personal de la empresa que las políticas escritas no son realmente importantes y representativas. Esto socava el cumplimiento de todas las políticas de la empresa, y aumenta el riesgo para la firma.

Un saludable “tono de la parte superior de la organización” puede ser establecido por la Administración de la Firma y los Socios de los distintos compromisos, a través de las siguientes actividades:

Establecer los objetivos de la firma, prioridades y valores.- Esto podría incluir:

- Un compromiso inquebrantable con la calidad y altos estándares éticos;
- La inversión en el desarrollo del aprendizaje, la formación y las habilidades del personal;
- La inversión en la tecnología, recursos humanos requeridos, y recursos financieros;
- Políticas para asegurar la participación de sonido y la gestión fiscal; y
- Tolerancia de riesgos para su uso en la toma de decisiones.

Comunicación regular.- Reforzar los valores de la firma y los compromisos a través de comunicaciones periódicas (verbales y escritas) con el staff. Las comunicaciones pueden direccionar la necesidad de integridad, objetividad, independencia, escepticismo profesional, desarrollo del staff y rendición de cuentas al público. Las comunicaciones podrían hacerse a través del sistema las actualizaciones socios, correos electrónicos, reuniones de la oficina, y el rendimiento interno-evaluación, además de boletines.

Actualizar el manual de control de calidad.- Cada período se deben actualizar las políticas y procedimientos para abordar de control de calidad de la firma, las debilidades y los nuevos requisitos.

Mantener a la gente responsable y técnicamente adecuada.- Asignar responsabilidades y obligaciones claras para las funciones de control de calidad (como problemas de independencia, consultas y revisión de archivos, etc.).

Desarrollar un staff competitivo y recompensar el trabajo de calidad.-
Desarrollar al personal a través de:

- *Descripciones claras de trabajo y evaluaciones de desempeño anuales documentadas que denoten que la calidad del trabajo es una prioridad;*
- *Proporcionar incentivos / recompensas por entregar un trabajo de calidad; y*
- *La adopción de medidas disciplinarias cuando las políticas de la empresa se contravienen voluntariamente.*

Mejoramiento continuo.- Tomar medidas inmediatas para corregir deficiencias cuando se identifican, como por ejemplo, a través de la monitoreo del archivo del compromiso del proyecto o compromiso de auditoría, incluyendo la inspección cíclica de los archivos finales del compromiso respectivo.

Establecer un ejemplo.- Proveer al staff un modelo a seguir como un ejemplo positivo establecido por los socios acorde a su día a día. Por ejemplo, si una política hace hincapié en la necesidad de un trabajo de calidad, un miembro no debería entonces ser criticado por legítimamente pasarse el tiempo presupuestado.

Asignación de responsabilidades: Para todos los riesgos que requieren acción o monitoreo, asignar a un miembro responsable para tomar las medidas adecuadas y gestionar el riesgo en una base diaria.

Monitorear el progreso: Requerir periódicos (simples) informes de cada persona asignada para administrar los riesgos en nombre de la empresa (esto podría abordar cuestiones tales como el cumplimiento de la empresa de procedimientos de control de calidad, los requisitos de capacitación, evaluaciones de personal y las cuestiones de independencia tratadas).

Exposición al riesgo de la firma y el compromiso con la calidad por parte del staff:

- Evaluación de aceptación y continuación de clientes.

- Informes de todas las personas responsables de algún tema relacionado de calidad. Esto podría incluir minutas o actas de juntas de

comité de calidad, problemas tratados o al menos que no existe nada que reportar.

- Comunicaciones de toda la empresa en materia de calidad.

- Informe de seguimiento más reciente y los pasos de acción específicos requeridos para cada deficiencia encontrada o recomendación hecha (que, quien, cuando, etc) también rastrear fechas en que los pasos de acción se completan y envían recordatorios cuando sea necesario.

- Detalles de cualquier cliente o de terceros, de quejas sobre el trabajo de la empresa o el comportamiento del personal de la empresa. También rastrear como estas quejas fueron investigadas, los resultados y la comunicación con el denunciante y cualquiera de las acciones tomadas.

Ética e Independencia:

- Listado de inversiones prohibidas.

- Identificar detalles sobre que problemas éticos fueron identificados y las salvaguardas relevantes que han sido aplicadas para eliminar o al menos mitigar dichos problemas.

Personal y staff:

- Oferta de empleo.

- Evidencia de verificación de referencias realizadas en los nuevos empleados.
 - Acciones para mentor, guía, y entrenamiento a nuevos reclutas.
 - Copia y fecha de las confirmaciones del personal anuales sobre la independencia, y el personal
 - Conocimiento del manual de control de calidad de la firma.
 - Pruebas de evaluación del personal, incluyendo la fecha, y con cualesquiera sean las acciones resultantes como asistir a la capacitación, etc.
 - Programación de Personal, con comparaciones de la programación prevista a real.
 - Fechas de las sesiones de formación interna y externa, los temas tratados, y los nombres de quienes asistieron.
 - Detalles de cualquier acción disciplinaria tomada.

Administración de proyectos/compromisos:

- Fechas de la reunión de planificación del equipo y cuando realmente estaban programadas y tuvieron lugar, para todos los trabajos de auditoría.
 - Qué archivos requieren revisiones de control de calidad del trabajo, que se asigna, y la fecha prevista. Luego que coincida con el plan para que realmente lleva a cabo la revisión; cuando ocurrió; y cualquier cuestión planteada y su resolución.
 - Las razones para la desviación de cualquier requisito aplicable de las NIA, y los procedimientos alternativos de auditoría realizados para lograr el objetivo de ese requisito.
 - Los detalles de las consultas con los demás, y la resolución de problemas de auditoría / contabilidad planteados, en caso de existir.

- Se abordaron razones de los retrasos de compromiso y cómo esos retrasos fueron resueltos. Estos podrían incluir cambios del personal, los retrasos en la

la obtención de información, falta de disponibilidad de personal del cliente, las restricciones de alcance, y cualquier desacuerdo con la gestión de clientes.

- Fechas del informe de auditoría y el cumplimiento de la recomendación de 60 días para el montaje de los archivos finales del trabajo.

- Cómo se abordaron los comentarios del monitor en el archivo.

4.9. RESPONSABILIDAD DE LA ACTUALIZACIÓN DEL MANUAL

Es responsabilidad del auditor actualizar el manual en función a las reformas, revisiones, nuevas normas y mejoras de las Normas Internacionales de Auditoría, así como también de los distintos principios, normas, códigos, relacionados con las mismas y los pronunciamientos del IFAC.

Adicionalmente se deben tener en cuenta las enmiendas, modificaciones y mejoras, de marcos de referencia importantes para la ejecución de las auditorías financieras, tales como las Normas Internacionales de Información Financiera, ya que tienen repercusión en la forma de realizar los distintos procedimientos y requerimientos de auditoría, siempre y cuando afecten a las normas de auditoría.

CAPÍTULO 5

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

5.1. CONCLUSIÓN

Partiendo de desarrollo del manual de auditoría para pequeños y medianos auditores y para la malla curricular de contaduría pública que hemos realizado; es posible concluir que, si bien es cierto en la práctica los auditores y los docentes poseen acceso a un sinnúmero de fuentes de información mencionan los procedimientos requeridos para la realización de una auditoria que les ayuda tanto en la realización de esta o en la preparación de los temarios para presentar en sus clases respectivamente.

Un punto importante a mencionar de nuestro manual es que auditor deberá tener en cuenta en la etapa de aceptación y continuación si cuenta con los recursos, capacidades y competencias necesarias para cumplir con el compromiso adquirido, así como analizar la posibilidad de retirarse del compromiso del cliente.

El auditor está sujeto al cumplimiento de varias normas de tanto de ética como de auditoría para asegurar la emisión de una opinión integra y con fundamentos para no caer en las diferentes sanciones que existen por la emisión de un dictamen infundado.

Este manual se presenta al auditor como una herramienta útil y practica que les facilitará el entendimiento de los diferentes procesos de auditoría que con el seguimiento de cada uno de ellos garantizará un opinión integra y con los fundamentos necesarios debidamente documentados para afrontar situaciones que se presenten en un futuro; así también, consideramos que hemos

constituido una guía para los estudiantes de la malla curricular de contaduría pública que les facilitará el entendimiento y aprendizaje de las asignaturas de auditoría en todas sus etapas.

Podemos concluir que muchos profesionales y futuros profesionales de la malla curricular de contaduría pública, con el presente trabajo de investigación contarán con las bases y las guías necesarias para asegurar la prestación de un buen servicio de auditoría, así como un aprendizaje efectivo que garantice un buen desarrollo profesional futuro, adicionalmente consideramos que para los estudiantes de la malla curricular de contaduría pública que no planeen ejercer la profesión directamente, les permitirá conocer los procedimientos a los que debería estar sujeta la compañía en la que laborarán si está pasando por un proceso de auditoría.

5.2. RECOMENDACIONES

Se recomienda a los usuarios del presente manual en general seguir cada una de las instrucciones expuestas en él para garantizar los resultados de una auditoría.

A los pequeños y medianos auditores, se recomienda adquirir una reunión con la Gerencia de la compañía y solicitar los Estados Financieros en primera visita que se realice al cliente antes de las negociaciones para tener una idea de los rubros que posee esta y darse una idea de las pruebas que tendrá que realizar evaluando a los riesgos a los que podría estar sujeta, para posteriormente determinar si cuenta con los recursos y competencias para el cumplimiento del compromiso que esta por adquirir.

A los docentes de las asignaturas de auditoría, se les recomienda impartir el material con el que cuenta la guía en sus clases a los estudiantes de la malla curricular de contaduría pública para garantizar un aprendizaje efectivo, debido a que esta guía cuenta con un conglomerado de las Normas Internacionales de Auditoría en procesos formando en cada etapa de la auditoría para pequeñas y medianas empresas con un vocabulario sencillo de comprender.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores. (2009). *Código de Ética para Profesionales de la contabilidad*. New York.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 300 - Planificación de la auditoría de estados financieros*. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 315 - Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 330 - Respuestas del auditor a los riesgos valorados*. International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 450 - Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*. International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 505 - Confirmaciones externas*. International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 520 - Procedimientos analíticos*. International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 580 - Manifestaciones escritas*. International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 700 - Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*. International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 710 - Información Comparativa - Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos*. International Federation of Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA - Glosario de términos*. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 200 - Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA*. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 210 - Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 220 - Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros*. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 320 - Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 320 - Importancia relativa o*

materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría. International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 530 - Muestreo de auditoría.* International Federation of Accountants (IFAC), Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee. (2011). *Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES.* ECOE Ediciones.

Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2012). *Resolución N°1071.*

Superintendencia de Compañías del Ecuador. (1999). *Ley de Compañías.*

ANEXOS

Modelo de informe de auditoría – opinión sin salvedades (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

REPORTE DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Destinatario apropiado

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado los adjuntos estados financieros de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, así como el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, e igualmente el resumen de las políticas de contabilidad significantes y las otras notas explicativas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de esos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de estados financieros que estén libres de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error; la selección y aplicación de políticas de contabilidad que sean apropiadas; y hacer estimados de contabilidad que sean razonables en las circunstancias.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros con base en nuestra auditoría. Nosotros hemos realizado nuestra auditoría de acuerdo con los Estándares Internacionales de Auditoría. Esos estándares requieren que cumplamos con los requerimientos éticos y planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de declaración equivocada material. La auditoría implica aplicar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre las cantidades y revelaciones contenidas en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas valoraciones del riesgo, el auditor considera el control interno que es relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros de la entidad en orden a diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. La auditoría también incluye evaluar el carácter apropiado de las políticas de contabilidad usadas y la razonabilidad de los estimados de contabilidad hechos por la administración, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Nosotros consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proveer la base para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros dan una imagen fiel (o "presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales,") de la posición financiera de la Compañía ABC para el 31 de diciembre de 20X1, así como de su

desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Firma del auditor

Fecha del reporte del auditor

Dirección del auditor

Modificación del dictamen del auditor, ejemplos de párrafos de opinión y de bases para la opinión calificada (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011):

Opinión calificada - Limitación del alcance - Imposibilidad de observar el conteo de los inventarios

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros basada en nuestra auditoría. Excepto tal y como se discute en el siguiente párrafo, realizamos nuestra auditoría de acuerdo con...

Bases para la opinión

No observamos el conteo de los inventarios físicos para el 31 de diciembre de

20XX, dado que esa fecha fue anterior al momento en que inicialmente fuimos contratados como auditores de la Compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía, fuimos incapaces de satisfacernos de las cantidades de los inventarios mediante otros procedimientos de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por los efectos señalados en el párrafo anterior, si los hay, como pudo haber sido determinado necesario para que hubiéramos sido capaces de satisfacernos respecto de las cantidades del inventario físico, los estados financieros dan una imagen fiel de...

Negación de opinión - Limitación del alcance - Limitaciones al alcance del trabajo (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Reporte sobre los estados financieros

Nosotros nos comprometimos a auditar los adjuntos estados financieros de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20XX, así como el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, y el resumen de las políticas de contabilidad significantes y las otras notas explicativas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por...

Responsabilidad del auditor

(Omitir la frase que establece la responsabilidad del auditor)

(El párrafo que discute el alcance de la auditoría sería ya sea omitido o enmendado de acuerdo con las circunstancias)

(Agregar un párrafo que discuta como sigue la limitación del alcance.)

No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones puestas por la Compañía al alcance de nuestro trabajo. Dada la significancia de las materias que se discuten en párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Opinión calificada

Desacuerdo con las políticas de contabilidad - Método de contabilidad inapropiado (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Reporte sobre los estados financieros

Hemos auditado...

Responsabilidad de la administración por los estados financieros...

La administración es responsable por ...

Nuestra responsabilidad es...

Tal y como se discute en la Nota X a los estados financieros, no se incluyó la depreciación lo cual, en nuestra opinión, no está de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. La provisión para el año terminado el 31 de diciembre de 20XX debe ser de xxx basada en el método de línea recta de depreciación usando tasas anuales del 5% para la construcción y del 20% para el equipo. De acuerdo con ello, los activos fijos deben ser reducidos en la depreciación acumulada de xxx y la pérdida anual y el déficit acumulado deben ser incrementados en xxx y xxx, respectivamente,

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto que en los estados financieros tienen los asuntos a los cuales se hace referencia en el párrafo precedente, los estados financieros dan una imagen fiel de...

Opinión adversa

Desacuerdo sobre revelaciones requeridas - Empresa en marcha
(International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Informe sobre los estados financieros

Hemos auditado...

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable por...

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es...

Bases para la opinión

Los acuerdos de financiación de la compañía expiraron y la cantidad adeudada era pagable el 31 de diciembre de 20XX. La Compañía no ha sido capaz de renegociar u obtener una financiación sustituta y está considerando registrarse para la quiebra. Esos eventos señalan una incertidumbre material que puede generar duda significativa sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en marcha, y por consiguiente puede no ser capaz de realizar sus pasivos y cumplir sus pasivos en el curso normal del negocio. Los estados financieros (y las notas correspondientes) no revelan este hecho.

Opinión

En nuestra opinión, dada la omisión de la información mencionada en el párrafo precedente, los estados financieros no dan una imagen fiel (o no presentan razonablemente) la posición financiera de la Compañía para el 31 de diciembre de 20XX, así como su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año que termina en esa fecha de acuerdo con... (y no cumplen con...)

Modelo de Comunicación con quienes están a cargo del Gobierno
(International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices
Committee, 2011)

JAMEL WOODWINF & WING LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territorios 123-50004
(Fecha)
Sr. Suraj Deptha, Director administrativo
Deptha Furniture
2255 West Steet
North Cabetown
United Territories
123-50214

Estimado señor Deptha:

Los asuntos a los cuales se refiere este reporte surgen de nuestra auditoría de los estados financieros y se relacionan con asuntos que consideramos necesitan recibir su atención.

Hemos completado sustancialmente nuestra auditoría de los estados financieros de Dephta Furniture de acuerdo con los estándares profesionales. Esperamos emitir nuestro reporte de auditoría fechado el 15 de abril de 20X6 tan pronto obtengamos firmada la carta de representación.

Nuestra auditoría es ejecutada para ofrecer seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de declaraciones equivocadas materiales.

La seguridad absoluta no es posible a causa de las limitaciones inherentes del control interno, por el hecho de que no probamos el 100% de las transacciones y que mucha de la evidencia de auditoría disponible para nosotros es persuasiva, más que conclusiva.

Al planear nuestra auditoría, consideramos el control interno sobre la información financiera para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Sin embargo, la auditoría del estado financiero no ofrece aseguramiento respecto de la operación efectiva del control interno en Dephta Furniture. No obstante, si en el curso de nuestra auditoría ciertas deficiencias en el control interno llaman nuestra atención, les serán reportadas. Por favor refiérase al Apéndice A de esta carta.

Dado que el fraude siempre es deliberadamente ocultado, siempre hay el riesgo de que puedan existir declaraciones equivocadas materiales, fraude y otros actos ilegales y no sean detectados por nuestra auditoría de los estados financieros.

El siguiente es un resumen de nuestros hallazgos de auditoría:

1. En el curso de nuestra auditoría del estado financiero no identificamos:

- Ninguna transacción inusual significativa;
- Ningunos actos ilegales o posibles actos ilegales;
- Ninguna debilidad material en el diseño, implementación o efectividad de la operación del control interno sobre la información financiera, incluyendo los

controles anti-fraude, distintos a los que se resaltan en el Apéndice A de esta carta;

- Ninguna transacción con partes relacionadas que esté por fuera del curso normal de los negocios;

- Ninguna política de contabilidad en áreas controvertidas o emergentes;

- Ningún cambio material en la selección o aplicación de las políticas de contabilidad;

- Ninguna consulta hecha por la administración a otros contadores, relacionada con asuntos de contabilidad o auditoría;

- Asuntos que cuestionen la honestidad e integridad de la administración;

- Fraude o sospecha de fraude que implique a la administración;

- Fraude o sospecha de fraude que implique a empleados que tengan roles significantes en el control interno sobre la información financiera;

- Fraude o sospecha de fraude (ya sea causado por la administración u otros empleados) que resulte, o pueda resultar, en una declaración equivocada no-trivial de los estados financieros; o

- Asuntos que puedan causar que los estados financieros futuros estén declarados equivocadamente en forma material.

2. Los estados financieros contienen una cantidad de estimados/juicios significantes, los cuales incluyen:

- Valuación de cuentas por cobrar;
- Valuación de inventario;
- Valuación y período de amortización para activos fijos;
- Pasivos causados; y
- Asignación de gastos.

Durante la auditoría no se identificaron declaraciones equivocadas contenidas en los estados financieros, distintas a los ajustes identificados y discutidos con usted y que aparecen en el Apéndice B de esta carta.

Durante nuestra auditoría hemos recibido buena cooperación de la administración y de los empleados. Con el mejor de nuestro conocimiento, también tuvimos completo acceso a los registros de contabilidad y a los otros documentos que necesitamos para llevar a cabo nuestra auditoría. No tuvimos ningún desacuerdo con la administración, y hemos resuelto a nuestra satisfacción todos los problemas de auditoría, contabilidad y presentación.

Nos gustaría también presentar para su atención los siguientes asuntos:

- Cambios a los pronunciamientos profesionales, ocurridos durante el año.
Ver Apéndice C.

- Otros asuntos identificados que pueden ser de interés para la administración. Ver Apéndice D.

Por favor tenga en cuenta que el objetivo de la auditoría es obtener seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de representación errónea material. No está diseñada específicamente para identificar asuntos que puedan ser de interés para la administración. De acuerdo con ello, la auditoría usualmente no identificaría todos esos asuntos.

Esta comunicación es preparada únicamente para información de la administración y no tiene ningún otro propósito. No aceptamos responsabilidad para con un tercero que use esta comunicación.

Atentamente,

Sang Jun Lee

Jamel, Woodwing & Wing LLP

**MODELO DE PLAN DE AUDITORÍA DETALLADO DE AUDITORÍA –
CONSIDERACIONES Y POSIBLES PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA A
SER USADOS** (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and
Medium Practices Committee, 2011)

Gráfico N° 19: Plan de auditoría detallado para revisión de las cuentas por cobrar

Consideraciones de planeación	Respuesta
1. ¿Hay aserciones que no puedan ser abordadas por solo pruebas sustantivas?	<i>No en este momento. Sin embargo, si se automatizan las ventas por Internet, puede haber una pérdida de rastros en papel.</i>
2. ¿Se espera que sea confiable el control interno sobre los flujos/procesos relacionados con la transacción?	<i>Debemos diseñar pruebas de los controles para proveer un nivel "moderado" de aseguramiento para la existencia y completitud de las ventas. Esto reducirá el nivel de aseguramiento requerido de otros procedimientos sustantivos.</i>
3. ¿Hay disponibles procedimientos sustantivos que reducirían la necesidad/ alcance de otros procedimientos de auditoría?	<i>No.</i>
4. ¿Hay necesidad de incorporar un elemento de impredecibilidad o procedimientos adicionales de auditoría (tales como para abordar fraude, riesgo, y similares)?	<i>Se deben considerar al responder a los riesgos de fraude identificados</i>
5. ¿Hay riesgos significantes que requieran especial atención?	<i>No en relación con las cuentas por cobrar (excluyendo el trabajo adicional realizado sobre las transacciones con partes relacionadas.</i>

Fuente: Guía de auditoría para PYMES de la IFAC.

Para reducir a un nivel aceptable los riesgos de error material (RDEM) en las aserciones relevantes del saldo de cuentas por cobrar se podría usar una mezcla apropiada de los siguientes tipos de procedimientos.

Procedimientos sustantivos básicos

Son los procedimientos que se espera que el auditor aplique siempre independiente de los riesgos valorados, tales como la obtención de la lista de

los elementos que componen el saldo, la comparación del saldo de este año con el del año anterior, y la aplicación de procedimientos de corte.

Pruebas de los controles

Con base en nuestro recorrido del proceso de ingresos ordinarios, se identificaron ciertos controles clave que si se prueban reducirían la extensión del muestreo de cuentas por cobrar que se requiere.

Muestreo sustantivo

Para la confirmación se usará una selección estadística de saldos de cuentas por cobrar. Esto probará la existencia y exactitud de las cuentas por cobrar. En este ejemplo, hemos reducido la necesidad de muestreo sustantivo con base en las pruebas planeadas de la efectividad de la operación del control interno.

Procedimientos sustantivos analíticos

No hay procedimientos sustantivos analíticos que se pudieran usar para predecir los niveles de las ventas en este caso.

Procedimientos sustantivos extendidos

Han sido identificados algunos riesgos de fraude. Deben usarse procedimientos extendidos respecto de existencia y exactitud.

Cuentas por cobrar - Procedimientos de auditoría

	Trabajo realizado por		
	Aserción abordada	(Iniciales)	PT Ref.
PROCEDIMIENTOS BÁSICOS			
Procedimientos analíticos...	CEA		
Listado de saldos...	C		
Provisión cuentas de dudoso pago, castigos, conciliaciones, etc...	VAE		
Políticas de contabilidad...	A		
MUESTREO (i.e. confirmación de saldos, etc.)	E		
PRUEBA DE LOS CONTROLES EN VENTAS	A		
PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS ANALÍTICOS	EC		
PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS AMPLIADOS			
Confirmaciones de cuentas por cobrar - riesgo de fraude	EA		
PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS PARA ABORDAR RIESGOS ESPECÍFICOS/SIGNIFICANTES	EV		
PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DEL ESTADO FINANCIERO	CEAV		

CONCLUSIONES DE AUDITORÍA

- a) Estos procedimientos (incluyendo las pruebas de los controles, cuando es aplicable) han sido ajustados (en lo necesario) para responder a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de estado financiero y a nivel de aserción
- b) Los riesgos de declaración equivocada material en el saldo de cuentas por cobrar han sido reducidos a un nivel aceptable
- c) Han sido abordadas todas las aserciones relevantes

	Fecha	Iniciales
Preparado por		
Revisado por		

MODELO DE MATRIZ DE CONTROLES PARA ENTENDIMIENTO DE PROCESO DE INGRESOS Y CUENTAS POR COBRAR (International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Matriz de diseño del control - Cuentas por cobrar, ingresos

Entidad: *Dephta Furniture*

Proceso: *Cuentas por cobrar/ingresos*

Aserciones:		Componente del control interno (CI)		Factores de riesgo: qué puede estar equivocado														
				Control interno/Componente														
Aserción tratada por factor de riesgo		CAE	CAE	CAE	CAE	AV												
1	Karla prepara los recibos de consignación pero Jaward hace la consignación del efectivo para asegurar que se segregan las funciones	CA	P															
2	Cuando se abre el correo, los cheques se sellan "solamente para consignación" con el número de la cuenta de Dephta. Se instruye al banco para que no pague los cheques.	CA	P															
3	Se listan los cheques recibidos, se totalizan y se revisan antes de la consignación	CA	P															
4	Las cuentas con 90 días de vencimiento son investigadas por Gurañ y Jaward y se documentan las acciones tomadas	CA				D												
5	Existen procedimientos de corte para asegurar que los ingresos se registran en el periodo correcto	CA				P												
6	Regulamente se prepara una lista de cuentas por cobrar vencidas y se le envía mensualmente a Gurañ y Jaward	IS				D												
7	Regulamente Gurañ revisa las cuentas por cobrar vencidas y le hace seguimiento a las que están en mora. Las cuentas en mora se colocan aparte.	MO				P												
8																		
9	¿Los procedimientos de control mitigan el factor de riesgo? S = riesgo mitigado; S = alguna mitigación No = existe debilidad material																	
Debilidades materiales identificadas:																		
1. Dado que a los clientes no se les envían extractos, existe la debilidad de control de que podría ser acreditada la cuenta de un cliente equivocado																		
2. Dado que la mayoría de las ventas en la sala de ventas son en efectivo y que los ingresos son dados cuando son requeridos, existe el riesgo de que no se registren todas las ventas																		

MODELO DE DOCUMENTACIÓN DE PRUEBAS DE CONTROLES

(International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Ref #	Control a ser probado	Aserción abordada	Procedimiento de prueba (Describe la naturaleza de la prueba)	Resultado: existe control	Control opera efectivamente	Confianza pruebas de control período anterior	PT Ref

MODELO DE DOCUMENTACIÓN DE CONTROLES A NIVEL DE ENTIDAD

(International Federation of Accountants (IFAC) - Small and Medium Practices Committee, 2011)

Atributo de control	Naturaleza de la evidencia obtenida (Indagaciones, observaciones, inspecciones, etc.)	Conclusión N, A, S ¹	PT Ref
Ambiente de control			
<ul style="list-style-type: none"> La administración le comunica a todo el personal la necesidad de integridad y valores éticos. 			
<ul style="list-style-type: none"> Los empleados consideran que la entidad es ética y que la administración actúa con integridad. 			
<ul style="list-style-type: none"> Existen procedimientos para minimizar el potencial que la administración tiene para eludir los controles, tales como: <ul style="list-style-type: none"> - Entradas, sin soporte, en los registros de contabilidad; y - Elusión del control interno. 			