

CARMEN KARINA TAPIA ITURRIAGA  
ELOY DAVID GUEVARA ROJAS  
SALVADOR CASTILLO PRIETO

MARTÍN ROJAS TAMAYO  
LEONARDO SALOMÓN DOROTEO

# Fundamentos de auditoría

*Aplicación práctica de las Normas  
Internacionales de Auditoría*



# **Fundamentos de Auditoría**

*Aplicación práctica de las Normas  
Internacionales de Auditoría*

**Carmen Karina Tapia Iturriaga**

**Eloy David Guevara Rojas**

**Salvador Castillo Prieto**

**Martín Rojas Tamayo**

**Leonardo Salomón Doroteo**

D.R. ©2016 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Bosque de Tabachines 44 Fracc. Bosques de las Lomas 11700  
Ciudad de México, D.F.

1<sup>a</sup> edición, agosto de 2016

ISBN 978-607-8463-33-6

**FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA**  
**Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría**

Carmen Karina Tapia Iturriaga  
Eloy David Guevara Rojas  
Salvador Castillo Prieto  
Martín Rojas Tamayo  
Leonardo Salomón Doroteo



Gerencia Editorial	<b>Azucena García Nares</b>
Coordinación de diseño y portada	<b>Jorge Alejandro Medina Arriaga</b>
Diagramación	<b>Jesús Antonio Díaz de León Castañeda</b>
Estilo	<b>Antonio Cardoso Zúñiga</b>
Producción	<b>José de Jesús González Gutiérrez</b>
Imágenes	<b>Shutterstock® Images</b>
Impresión	<b>Papiro Reproducciones</b>

Todos los derechos reservados.  
Ninguna parte de este libro debe ser reproducida por ningún medio, incluido el fotocopiado,  
sin permiso por escrito del editor o de su autor.

Impreso en México / *Printed in Mexico*  
Editado en México / *Published in Mexico*



Respete el derecho de autor.  
No fotocopie esta obra.

**CeMPro**

Centro Mexicano de Protección al Derecho de Autor  
Sociedad de Gestión Colectiva

"Fundamentos de Auditoría. Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría incluye extractos del Manual de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Partes I y II, Edición 2013, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en septiembre de 2013 en la lengua inglesa, y traducido al español en enero de 2016 por el Proyecto IberAm, conformado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y es reproducido con permiso de la IFAC.

El proceso para traducir el Manual de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Partes I y II, Edición 2013, fue considerado por la IFAC y la traducción fue realizada de conformidad con la 'Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC'. El texto aprobado del Manual de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Partes I y II, Edición 2013 es el publicado por la IFAC en la lengua inglesa.

Texto en idioma español del Manual de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, Partes I y II, Edición 2013 © 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original en inglés: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, September 2013, ISBN: 978-1-60815-152-3 © 2013 by IFAC. All rights reserved".

La concesión de permiso anterior aplica exclusivamente a las solicitudes indicadas aquí. Para solicitudes adicionales para reproducir, o traducir y reproducir publicaciones de la IFAC, favor de referirse a la política de declaraciones apropiada en nuestro sitio Web: <http://www.ifac.org/about-ifac/translations-permissions> y enviar una nueva solicitud por escrito a: <https://www.ifac.org/permission-request>.

## Acerca de los autores

Carmen Karina Tapia Iturriaga

@CarmenKariUNAM

Es Contadora Pública Certificada. Certificada en Finanzas por el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF) y por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). Cuenta con Maestría en Finanzas por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) y con Maestría en Innovación y Desarrollo Empresarial por el ITESM (Tec de Monterrey), además de diversos diplomados y seminarios nacionales e internacionales. Candidata a Doctorado en Alta Dirección.

Catedrática de diversas asignaturas en el ámbito contable y fiscal en la UNAM, Universidad Anáhuac México y EBC, entre otras instituciones de educación; con más de 20 años de experiencia profesional tanto en el sector público como privado. Consejera Técnica en el CENEVAL.

Conferencista en temas contables, financieros y fiscales dentro de la República Mexicana (universidades, colegios de profesionistas, eventos empresariales, etcétera). Actualmente se desempeña como Investigadora en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y consultor independiente.

Eloy David Guevara Rojas

eguevara@manbusee.com

Contador Público y Auditor por la Universidad Benito Juárez G. Miembro del IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), con Especialidad en Administración Avanzada y cursando Master in Business Administration (MBA) por la Universidad de Las Américas de la Ciudad de México. Docente en la Escuela Bancaria y Comercial (EBC) impartiendo clases de Auditoría, Normas de Información Financiera y Gobierno Corporativo; ha participado en la investigación, diseño y desarrollo de las materias de Auditoría y Gobierno Corporativo en la EBC. Ha participado como Integrante del Comité Académico de Revisión de Reactivos del Examen General de Egreso de Licenciatura en Contaduría del (CENEVAL). Socio fundador de la firma Management Business E&E.

**Salvador Castillo Prieto**

salvadorcastillo02@gmail.com

Contador Público por la Universidad Nacional Autónoma de México. Certificado por el IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos). Miembro de la Comisión de Auditoría y de Desarrollo de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de México (CCPM). Docente en la Escuela Superior de Comercio y Administración (ESCA), así como en la Escuela Bancaria y Comercial (EBC).

Facilitador en el Diplomado de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) en el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM); en cursos de capacitación en el CCPM y colegios federados; en diplomados para el Sistema de Administración Tributaria (SAT) sobre IFRS y Normas Internacionales de Auditoría (NIA); participando en el aprendizaje de los profesionales sobre temas de Normas de Información Financiera Mexicanas y Normas de Información Financiera de los Estados Unidos de América (US GAAP) e IFRS de la Firma Deloitte México, en la cual fue Director del área de Riesgo Funcional.

**Martín Rojas Tamayo**

@Martin\_Rojas\_T

Contador Público por la Universidad Popular Autónoma del Estado de Puebla (UPAEP). Auditor, asesor financiero y contable con carrera profesional por más de dos décadas en el área de auditoría, desarrollando conocimientos de las Normas de Información Financiera (NIF), de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) y de las Normas Internacionales de Auditoría en diversos sectores económicos.

Ha sido Docente en la Universidad Popular Autónoma del Estado de Puebla (UPAEP) y maestro adjunto en la Universidad Iberoamericana Campus Puebla (UIAP) y en la Universidad de Las Américas Puebla (UDLAP). Conferencista de NIF en los últimos cinco años a través de diversas capacitadoras a nivel nacional. Actualmente es titular del programa de radio por internet "Desarrollo Profesional de Contadores" y Contralor de un Grupo de empresas del Sector Textil en la Ciudad de Puebla, Pue. Socio fundador de Martín Rojas Asesores, dedicado al asesoramiento e implementación de las NIF en la contabilidad electrónica y preparación de Estados Financieros.

**Leonardo Salomón Doroteo**

leosalomondoroteo@gmail.com

Contador Público por el Instituto Politécnico Nacional (IPN). Certificado por el IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos). Pasante de la Maestría en Finanzas por la UNAM. Cuenta con experiencia en auditorías conducidas de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas de Información Financiera (NIF) e International Financial Reporting Standards (IFRS). Ha impartido cursos relacionados con estos temas.

# Índice

<b>PRÓLOGO</b>	<b>10</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO 1. Antecedentes de la Auditoría</b>	<b>12</b>
Antecedentes internacionales	13
Precedentes en México	14
Aspectos generales	15
Definición genérica de Auditoría	16
Definición de Auditor	17
Tipos de Auditoría	18
Referencias	23
<b>CAPÍTULO 2. Auditoría de Estados Financieros</b>	<b>24</b>
Auditoría financiera	25
Preámbulo de las NAGA vs. NIA	26
Ética profesional	27
Planeación de Auditoría	29
Pruebas utilizadas durante la Auditoría	32
Opinión	32
Cambios significativos	33
Referencias	33
<b>CAPÍTULO 3. Control interno</b>	<b>34</b>
Estructura del control interno	35
Objetivos del control interno	36
Control administrativo y control financiero	37
Modelo COSO	37
Referencias	41
<b>CAPÍTULO 4. Actividades iniciales de la Auditoría</b>	<b>42</b>
<i>NIA 200, Objetivos globales del Auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA</i>	49
<i>NIA 210, Acuerdo de los términos del compromiso de auditoría</i>	56
<i>NIA 220, Control de calidad de la auditoría de Estados Financieros</i>	60

<b>CAPÍTULO 5. Planeación y ejecución de la Auditoría</b>	<b>78</b>
NIA 230, Documentación de auditoría	79
NIA 240, Responsabilidades del Auditor en la auditoría de Estados Financieros con respecto a fraude	87
NIA 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de Estados Financieros	96
NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad	104
NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la Administración de la Entidad	111
NIA 300, Planeación de la auditoría de Estados Financieros	116
NIA 315, Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno	122
NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría	142
NIA 330, Respuestas del Auditor a los riesgos valorados	147
NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una Entidad que utiliza una organización de servicios	160
NIA 450, Evaluación de los errores identificados durante la realización de la auditoría	163
NIA 500, Evidencia de auditoría	171
NIA 501, Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas	177
NIA 505, Confirmaciones externas	188
NIA 510, Compromisos iniciales de auditoría-saldos de apertura	197
NIA 520, Procedimientos analíticos	200
NIA 530, Muestreo de auditoría	204
NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar	212
NIA 550, Partes relacionadas	221
<b>CAPÍTULO 6. Etapa final e informes de Auditoría</b>	<b>228</b>
NIA 560, Hechos posteriores al cierre	229
NIA 580, Manifestaciones escritas	231
NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión e informe sobre los Estados Financieros	235
NIA 701, Comunicando los asuntos clave de auditoría en el informe de los Auditores independientes	246
NIA 705 (Revisada), Modificaciones a la opinión en el informe del Auditor independiente	247
NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis sobre un asunto y de otros asuntos en el informe del Auditor independiente	260
NIA 710, Tema: información comparativa-cifras correspondientes de períodos anteriores y Estados Financieros comparativos	264
NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del Auditor en relación con otra información	270

<b>CAPÍTULO 7. Áreas especializadas</b>	<b>278</b>
NIA 570 (Revisada), <i>Negocio en marcha</i>	279
NIA 600, <i>Consideraciones especiales-auditorías de Estados Financieros de grupos</i>	284
NIA 610, <i>Utilización del trabajo de los Auditores internos</i>	294
NIA 620, <i>Utilización del trabajo de un experto del Auditor</i>	298
NIA 800 (Revisada), <i>Consideraciones especiales-auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos</i>	302
NIA 805 (Revisada), <i>Consideraciones especiales-auditorías de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Financiero</i>	309
NIA 810 (Revisada), <i>Trabajos para informar sobre Estados Financieros resumidos</i>	320
<b>CONCLUSIÓN GENERAL</b>	<b>331</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>332</b>
<b>GLOSARIO DE TÉRMINOS</b>	<b>333</b>

## **Prólogo**

La obra *Fundamentos de auditoría. Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría* constituye un esfuerzo para facilitar el aprendizaje de la auditoría con ejemplos sencillos y explicaciones prácticas para analizar la documentación, así como la actividad relacionada con el control de calidad para diferentes etapas de la auditoría, con la finalidad de que los profesionales cuenten con referencias que les ayuden a comprender y aplicar las Normas Internacionales de Auditoría.

Esta obra se reviste de importancia toda vez que considera las modificaciones que realizó el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) en enero, abril y julio de 2015, las cuales están relacionadas con los cambios al nuevo informe de auditoría que hoy está revolucionando la forma de comunicación del resultado del trabajo del auditor.

Atentamente

C.P.C. Rafael García Gómez

Presidente de la Comisión de Normas de Auditoría  
y Aseguramiento (CONAA)

# Introducción

En este libro tratamos de coadyuvar en el entendimiento y comprensión para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adoptadas en México a partir del año 2012, remplazando a las Normas de Auditoría Mexicanas.

Con base en el marco de referencia para los trabajos de aseguramiento de auditoría y revisiones de información histórica solo se abordan las Normas Internacionales de Auditoría, se excluyen las normas de atestiguamiento y otros servicios relacionados.

Esta obra no es una práctica integral de una auditoría, sino que constituye un apoyo para estudiantes, profesores y profesionales que se inician en el ejercicio de esta materia, ya que los ejemplos incluidos están apegados a la realidad del uso de las Normas Internacionales de Auditoría, los cuales se encuentran redactados de una manera sencilla para facilitar su plena compresión.

Cabe destacar que los criterios utilizados para los resúmenes y temas desarrollados en este libro no sustituyen la lectura de las Normas Internacionales de Auditoría, sino que pretenden servir de apoyo en su aplicación.

Hemos desarrollado el contenido del libro, atendiendo a las etapas en las que se desarrolla la auditoría para que en el momento de la consulta y estudio sea más fácil su comprensión.

En el capítulo 1 se describen los antecedentes de la auditoría.

En el capítulo 2 se describe lo que es una auditoría de estados financieros.

En el capítulo 3 se describe el control interno.

En el capítulo 4 se consideran las Normas Internacionales de Auditoría aplicables a las actividades iniciales de la auditoría.

En el capítulo 5 se consideran las Normas Internacionales de Auditoría aplicables a la planeación y ejecución de la auditoría.

En el capítulo 6 se consideran las Normas Internacionales de Auditoría aplicables a la etapa final y al informe de la auditoría.

En el capítulo 7 se consideran las Normas Internacionales de Auditoría aplicables a áreas especializadas.



## Capítulo 1

Antecedentes de la Auditoría

Sep Nov

## **Antecedentes internacionales**

Al Reino Unido se le atribuye el origen de la Auditoría, entendida ésta en los términos actuales, aunque ya en tiempos remotos se practicaban sistemas de control para comprobar la honestidad de las personas y evitar fraudes. Fue en Gran Bretaña, debido a la Revolución Industrial y a las quiebras que sufrieron pequeños ahorradores, donde se desarrolló la Auditoría para conseguir la confianza de inversores y de terceros interesados en la información económica. Así, la Auditoría no tardó en extenderse a otros países, sobre todo en aquéllos de influencia anglosajona.<sup>1</sup>

Se sabe que hace siglos ya se practicaban las auditorías y muchos reyes o gente poderosa tenían como exigencia la correcta Administración de las cuentas, de modo que con ello se evitaran desfalcos o que alguna persona incumpliera con las normas establecidas por el propietario, el Estado u otros.

Sandoval (2012) señala que con el transcurso del tiempo, las relaciones comerciales y operaciones de negocios empezaron a crecer de forma rápida, sobre todo a partir de la Revolución Industrial; en ese momento, el comerciante tuvo la necesidad de crear un nuevo sistema de supervisión mediante el cual el dueño o, en su caso, el administrador, extendieran su control y vigilancia.

Colema (2010) indica que la primera asociación de Auditores se crea en Venecia en el año 1851 y, después, en ese mismo siglo se produjeron eventos que propiciaron el desarrollo de la profesión, así en 1862 se reconoció en Inglaterra la auditoría como profesión independiente. En 1867 se aprobó en Francia la Ley de Sociedades que reconocía al comisario de cuentas o Auditor; en 1879, en Inglaterra se estableció la obligación de realizar auditorías independientes a los bancos; en 1880 se legalizó en Inglaterra el título de Charretera Accountants o Contadores Autorizados o Certificados; en 1882 se incluyó en Italia, en el Código de Comercio, la función de los Auditores y, en 1896, el estado de Nueva York había designado como Contadores Públicos Certificados a aquellas personas que habían cumplido las regulaciones estatales en cuanto a la educación, entrenamiento y experiencia adecuados para ejecutar las funciones del Auditor.

Debido al mayor desarrollo de la auditoría en Inglaterra, a fines del siglo XIX e inicios del XX; se trasladaron hacia los Estados Unidos de América muchos Auditores ingleses que venían a auditar y revisar los diferentes intereses de las Entidades inglesas en dicho país, dando así lugar al desarrollo de la profesión en Norteamérica, creándose en los primeros años de ese siglo el American Institute of Accountants (Instituto Americano de Contadores).

---

<sup>1</sup> Información obtenida de: <http://assets.mheducation.es/bcv/guide/capitulo/8448178971.pdf>

Las primeras auditorías se enfocaban en la verificación de registros contables, protección de activos y, por lo tanto, en el descubrimiento y prevención de fraudes. El Auditor era considerado como un "revisor de cuentas".

A principios del siglo XV, los parlamentos de algunos países europeos comenzaron a crear el denominado Tribunal Mayor de Cuentas, cuya función específica era revisar las cuentas que presentaban los reyes o monarquías gobernantes. Con el paso del tiempo se extendió esta revisión a aspectos como la revisión de la eficiencia de los empleados, los procedimientos administrativos y la actualización de políticas: éste es el origen de la auditoría interna.

## Precedentes en México

Un claro ejemplo es el pueblo azteca que solicitaba los tributos que les entregaban sus dominados, ya que cuando se daba un incumplimiento al pago de dichas contribuciones, el calpixque<sup>2</sup> lo reportaba. La función de esta figura era como recaudador y Auditor.

Durante la época de la Colonia, esta función la ejerció la autoridad religiosa, la cual se impuso a la fuerza. En esta época, los hacendados y los grupos económicos favorecidos tenían que pagar su diezmo al virrey-iglesia, y para su control estaban los Auditores, quienes eran los encargados de emitir los reportes, y quienes no cumplían con dicho pago eran enviados ante el Tribunal del Santo Oficio o Santa Inquisición.

### Presencia histórica del Tribunal de Cuentas en la Administración Pública Federal de México<sup>3</sup>

Época	Nombre
La Colonia (1524-1824)	Real y supremo consejo de las Indias
La Independencia (1824-1838)	Contaduría Mayor
La República (1838)	Tribunal de Cuentas
El acta de Reforma de 1847 (1846-1853)	Contaduría Mayor
El restablecimiento del Estado (1853-1857)	Cambia de forma indistinta de Contaduría Mayor a Tribunal de Cuentas y viceversa
La Constitución de 1857 (1857)	Se crea la Contaduría Mayor de Hacienda en la Constitución Federal

Con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, que es la que nos rige hoy en día, se ratifica la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda, la cual es denominada como Auditoría Superior de la Federación, órgano técnico del Poder Legislativo a partir de 2000. En la misma Constitución se establece el Departamento de Contraloría que, dentro de sus principales funciones, tenía la de ejercer el control sobre los egresos públicos, la glosa de cuentas de manejo de fondos, bienes y valores, la constitución de responsabilidades y toda aquella actividad que surgiera previa a la rendición de cuentas del Poder Legislativo.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Hicks Frederic (1978). "Los Calpixque de Nezahualcóyotl", recuperado de: <http://www.historicas.unam.mx/publicaciones/revistas/nahuatl/pdf/ecn13/191.pdf>

<sup>3</sup> Presencia histórica del Tribunal de cuentas en la Administración Pública Federal de México, recuperado de: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1611/12.pdf>

<sup>4</sup> Juan Ramón Santillana González. *Fundamentos de la Auditoría*.



## Aspectos generales

Es conveniente considerar que la contabilidad y la auditoría que se realizaban en el siglo XIX y principios del XX, no estaban sujetas a normas de auditoría como hoy conocemos a las Normas de Información Financiera (NIF), por lo que la dificultad para ejecutarlas e interpretarlas generó una tendencia hacia la unificación o estandarización de los procedimientos contables y de auditoría en el primer cuarto del siglo XX.

Durante el año 2000, derivado de la serie de escándalos financieros que se dieron sobre todo en los Estados Unidos, se perdió la credibilidad en los fundamentos en los que se basa la profesión contable, tanto para el registro como para la revisión, lo que arrojó como resultado inmediato un endurecimiento de las normas de control sobre las organizaciones.<sup>5</sup>

Derivado de lo anterior y con objeto de recuperar la credibilidad e importancia de la profesión, hoy todos los que ejercemos la carrera de contaduría debemos atender dos grandes exigencias:

- Conocer y aplicar las normas técnicas.
- Conocer y cumplir las normas éticas.

Ambos requerimientos tienen por esencia obtener y conservar la confianza de los usuarios de los servicios de la contaduría pública.

Al igual que otras áreas, la contaduría ha tenido que transformarse y cambiar conforme la humanidad ha evolucionado, así como adaptarse a los nuevos rigores legales, contractuales, fiscales y tecnológicos en las actividades desarrolladas dentro de todo ente productivo.

En los últimos años se ha venido trabajando muy fuerte con diferentes disposiciones de carácter internacional; así, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha desarrollado por medio de un Comité de Ética, un conjunto de pronunciamientos que despliegan determinados principios deontológicos de la profesión contable, entendiendo como tal el colectivo de personas que ejercen labores profesionales relacionadas con la contabilidad y la auditoría, ya sea de manera privada o pública.

Del mismo modo en que se ha trabajado de manera ardua en la homologación contable en el mundo, a fin de que la forma de registrar las operaciones sea comparable y entendible por los usuarios de la información, sin importar el lugar de origen; lo que, sin lugar a dudas, da paso a la transparencia de las operaciones registradas en las organizaciones y atiende las necesidades de los mercados globalizados.

Por lo que respecta a la normatividad internacional para la revisión de las Entidades, también se han hecho cambios significativos, lo cual fortalece a la profesión en el ámbito de aseguramiento, así como en la norma de control de calidad.

Ahora bien, en el actual mundo de los negocios, las operaciones se han vuelto más complejas, por ejemplo: los casos del crédito, las operaciones mercantiles, los mercados de derivados, las innovaciones en los sistemas financieros, los métodos de Administración de las Entidades y, en general, la nueva conceptualización y clara tendencia de la Administración de riesgos.

---

<sup>5</sup> Carmen Tapia (mayo 2016). "¿Qué espera de ti la profesión contable?", *Contaduría Pública*, 525, pp. 66-68.

Al entrar en un mundo globalizado, la forma de contabilizar se ha ido adaptando, "tropicalizando" y modificando en los diferentes ámbitos de aplicación. Hoy vemos operaciones tan complejas como los activos y pasivos financieros, en donde se han tenido que generar normas que permitan su adecuada aplicación, interpretación y registro, o como el control de ingresos y costos por contratos de clientes, entre otros.

Después de lo ya comentado y con el fin de transparentar la información generada en las organizaciones, podemos decir que hoy en día, a nivel internacional, tanto en las grandes corporaciones como en las medianas y pequeñas empresas se ha visto que la contabilidad tiene una gran relevancia, porque mediante la información que se genera, la Entidad tiene la posibilidad de tomar decisiones económicas que serán trascendentales para el crecimiento y desarrollo de las mismas.

La calidad de la formación profesional de los contadores públicos ha cobrado relevancia en la última década, debido al alto impacto que tiene su actividad en el interés público.

El contador proporciona el servicio de registro, valuación, preparación, análisis y/o divulgación de la información financiera y/o divulgación de la información no financiera relevante, de auditoría o aseguramiento y de asesoría financiera en las Entidades. Esa información ayuda a los directivos, inversionistas, autoridades fiscales y demás usuarios interesados en la información financiera, para la toma oportuna de decisiones.

Lo anterior permitirá que el usuario de la información financiera tenga la certeza de que la toma de decisiones que llevará a cabo, está basada no solo en información que cumple con todas las disposiciones aplicables, sino que está realizada en apego a los valores y principios que debe cumplir el contador.

## Definición genérica de Auditoría

La palabra Auditoría<sup>6</sup> reconoce su origen etimológico en el latín *auditio* cuyo significado es "audición", ya que los primeros Auditores solo escuchaban los informes contables por parte de sus auditados.

Esta actividad fue creciendo en la medida en que las actividades comerciales y empresariales se fueron haciendo más complejas, siendo así que en los países anglosajones fue empleada como *to audit* para designar la actividad de inspeccionar en forma crítica los estados contables. En el siglo XX empezó a aplicarse la denominación de auditoría en América Latina a lo que hasta entonces se llamaba revisión de cuentas, para luego extenderse a toda tarea de control.

El término Auditoría,<sup>7</sup> en su acepción más amplia, significa:

- f. Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquéllas deben someterse.
- f. Revisión y verificación de las cuentas y de la situación económica de una empresa o Entidad.

<sup>6</sup> Concepto de auditoría, definición en DeConceptos.com, recuperado de: <http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/auditoria#ixzz4CSUY3vv8>

<sup>7</sup> Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.



La auditoría es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planteados, que las políticas y procedimientos establecidos se han observado y respetado. Es evaluar la forma en que se administra y opera para aprovechar al máximo los recursos.

Por otro lado, Vázquez Coloma (2010) señala en su publicación que la auditoría puede definirse como "un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso".

Según "Report of the Committee on Basic Concepts" del Auditing Concepts Committee, en Accounting Review (1972), la auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos.

## Definición de Auditor

El término "Auditor" es utilizado para referirse a la persona o personas que conducen la auditoría, por lo general es el socio u otro integrante del equipo de trabajo o, en su caso, la firma.

## Características del Auditor

Dentro de las principales características, habilidades y aptitudes que debe tener un Auditor se señalan las siguientes:

Tener:

- Perspectiva global.
- Agudeza para los negocios.
- Orientación basada en riesgos.
- Experiencia en gobierno corporativo.
- Pensamiento crítico y capacidad para solucionar problemas.
- Una escucha activa.
- Comunicación asertiva (oral y escrita).
- Escepticismo profesional.
- Conocimiento en el uso de tecnologías.



Ser:

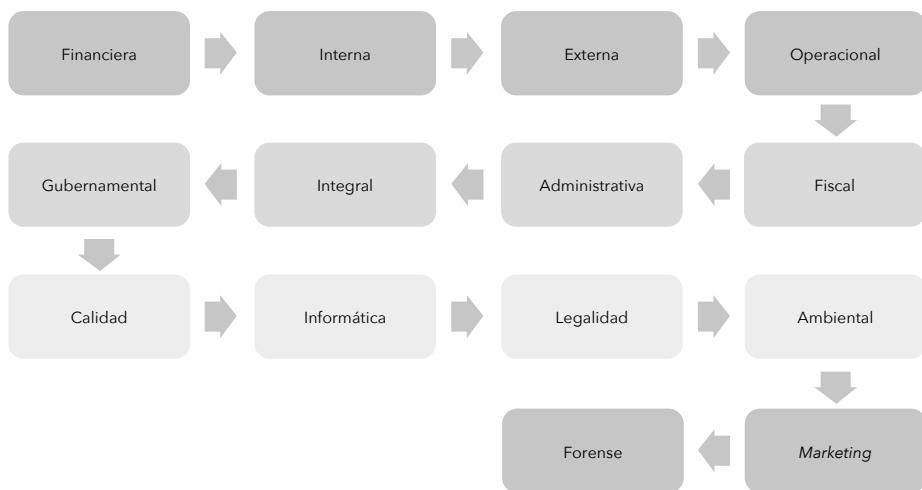
- Ético.
- Experto en relaciones (buen manejo interpersonal).
- Colaborador.
- Empático.
- Objetivo e imparcial.
- Disciplinado y ordenado.

## Tipos de Auditoría

Con base en las definiciones y antecedentes vistos, observamos que casi todo es auditabile; es decir, verificable con base en las diferentes disposiciones que se le apliquen a lo revisado; por ello, es importante destacar lo siguiente: algunas de estas auditorías requieren grupos multidisciplinarios, es decir, no son 100% preponderantes del quehacer de un contador, sino que se requieren ingenieros, químicos, físicos, abogados, administradores y otros más.

La auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización, y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

El siguiente cuadro presenta algunos tipos de auditoría:



## Auditoría de Estados Financieros

El Auditor revisará y emitirá una opinión informando si los Estados Financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Con el fin de formarse una opinión, el Auditor debe concluir si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los Estados Financieros en su conjunto están libres de error material, debido al fraude o error.

Esta conclusión deberá contener:

- Si se ha obtenido evidencia de la auditoría suficiente y adecuada.
- Si los errores no corregidos son materiales, de forma individual o agregada.



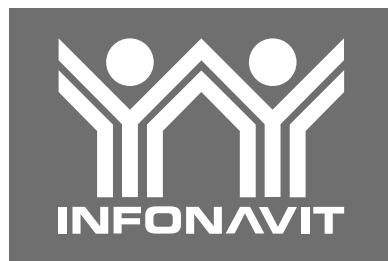
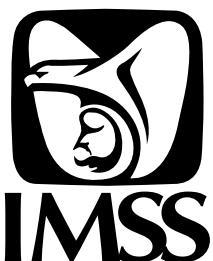


Aunado a lo anterior, el Auditor evaluará si los Estados Financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la Entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la Administración.

## Auditoría fiscal

Consiste en **verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales** de los contribuyentes, desde el punto de vista fiscal, de las direcciones o tesorerías de hacienda estatales o tesorerías municipales.



## Auditoría interna

Es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para **agregar valor y mejorar las operaciones de una organización**.

Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.



## Auditoría externa

Es el examen o verificación de las transacciones, cuentas, informaciones o Estados Financieros, correspondientes a un periodo, evaluando la conformidad o el cumplimiento de las disposiciones legales o internas, vigentes en el sistema de control interno contable.

Se practica por profesionales facultados que no son empleados de la organización, cuyas afirmaciones o declaraciones se auditán.



## Auditoría interna vs. Auditoría externa

Auditoría interna	Auditoría externa
<ul style="list-style-type: none"> <li>Busca proporcionar ayuda a la Administración para comprobar el correcto control y la contabilización de las operaciones, observando y sugiriendo mejoras a los sistemas de control interno y contabilización.</li> <li>Ayuda a la Administración de la Entidad a implementar mejores controles que coadyuven a generar valor en la organización.</li> <li>Trabaja y analiza las operaciones diarias y continuas de la organización.</li> <li>El Auditor interno es empleado directo de la Entidad.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Examina la información financiera para emitir una opinión sobre el estado o situación general de la Entidad mediante la elaboración del dictamen para terceros y público en general.</li> <li>Sus conclusiones van dirigidas de manera principal a los accionistas y a terceros como pueden ser: banco, inversionistas, gobierno, etcétera.</li> <li>Trabaja con los Estados Financieros de la Entidad que cubre el periodo que se está revisando.</li> <li>Juzga desde un punto de vista de hechos consumados o pasados.</li> <li>El Auditor externo es contratado como contador público independiente.</li> </ul>

## Auditoría operacional

Es la valoración independiente de todas las operaciones de una Entidad, en forma analítica, objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo políticas y procedimientos aceptables, si se siguen las normas establecidas y si se utilizan los recursos de manera eficaz y eficiente.



## Auditoría administrativa

Es un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la Entidad, institución o departamento gubernamental, o de cualquier otra Entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo, que dé a sus recursos humanos y materiales (William P. Leonard).





## Auditoría integral

Es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas del grado y forma de cumplimientos de los objetivos de una organización y de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de proponer alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos.



## Auditoría gubernamental

La auditoría gubernamental es un proceso mediante el cual la autoridad vigila el uso de los recursos públicos (económicos, humanos y materiales), con objeto de revisar la eficiencia, eficacia y economía de la planeación, organización y ejecución de la Administración pública.



## Auditoría informática

Es la revisión y la evaluación de los controles, sistemas y procedimientos de informática de los equipos de cómputo, su utilización, eficiencia y seguridad en la organización, los cuales participan en el procesamiento de la información, a fin de que por medio del señalamiento de cursos alternativos se logre una utilización más eficiente y segura de la información, que servirá para una adecuada toma de decisiones.



## Auditoría de calidad

Es una parte importante del sistema de Administración de calidad de una Entidad, y es un elemento fundamental para la obtención de la norma ISO 9001.

## Auditoría de marketing

Se define como un examen completo, sistemático, independiente y periódico del entorno del *marketing*, objetivo, estrategias y actividades comerciales de una Entidad o de una unidad de negocio, con la intención de determinar amenazas y oportunidades para recomendar un plan de acción y mejorar sus actuaciones en materia de *marketing*.



SergZSV.ZP / Shutterstock.com

## Auditoría ambiental

Es el proceso de investigación realizado por un Auditor independiente, dirigido a determinar el grado de eficiencia empresarial, en relación con el grado de satisfacción experimentado por la comunidad y su hábitat, señalando en su informe de auditoría a los agentes degradantes del medio ambiente y la magnitud de la degradación producida.



## Auditoría de legalidad

Este tipo de auditoría tiene como finalidad revisar si la dependencia o Entidad, en el desarrollo de sus actividades ha observado el cumplimiento de las disposiciones legales que sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etcétera).



## Auditoría forense

La auditoría forense es una revisión especializada que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero, por medio de los siguientes enfoques:

- **Auditoría forense preventiva.** Orientada a proporcionar aseguramiento (evaluación) o asesoría a las organizaciones, respecto a su capacidad para disuadir, prevenir (evitar), detectar y reaccionar ante fraudes financieros; incluye trabajos de consultoría para implementar programas y controles antifraude, esquemas de alerta temprana de irregularidades y sistemas de Administración de denuncias. Este enfoque es proactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente para evitar fraudes en el futuro.
- **Auditoría forense detectiva.** Orientada a identificar la existencia de fraudes financieros mediante la investigación profunda de éstos, llegando a establecer entre otros aspectos los siguientes: cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación (según normativa penal aplicable), presuntos autores, cómplices y encubridores; en muchas ocasiones, los resultados de un trabajo de auditoría forense detectiva son puestos a consideración de la justicia que se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva. Este enfoque es reactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente respecto de fraudes sucedidos en el pasado.

## Diferencias entre la auditoría forense y la auditoría financiera<sup>8</sup>

- **En cuanto a su periodicidad.** La auditoría financiera se realiza sobre una base regular de tiempo recurrente, mientras que la auditoría forense no es recurrente y solo se lleva a cabo cuando hay suficiente afirmación de la existencia de fraude.

<sup>8</sup> Auditoría forense vs. Auditoría financiera (junio 1, 2016). Sitio web: <http://www.tuguacontable.com/2012/05/auditoria-forense-vs-auditoria.html>



- **En relación con el alcance.** La auditoría consiste en un examen general de la información financiera, y la auditoría forense es conducida para resolver alegaciones específicas.
- **Respecto al objetivo.** Por lo general, la auditoría es ejecutada con el propósito de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros y su información relacionada; en cambio, en la auditoría forense el objetivo del examen del fraude es determinar si ha ocurrido o está ocurriendo un fraude u otro delito económico, y relacionar y/o determinar quiénes son los responsables.
- **Correspondiente a la relación.** El proceso de la auditoría no es adversativo en su naturaleza; sin embargo, la auditoría forense sí es adversativa, toda vez que el examen del fraude involucra esfuerzos para relacionar las responsabilidades del hecho.
- **Relativo a la metodología.** Ésta utiliza técnicas de auditoría empleadas casi siempre en el examen de información financiera; no obstante, la auditoría forense usa técnicas de examen de fraudes, basadas en documentación, revisión de datos públicos y entrevistas.
- **Concerniente a la presunción.** La auditoría requiere que los Auditores empleen un enfoque de auditoría con escepticismo profesional, en tanto que la auditoría forense requiere que los examinadores de fraude implementen un enfoque de pruebas para lograr la resolución de un fraude, tratando de establecer suficiente evidencia para confirmar o descartar la alegación de un fraude.

## Referencias

Administración y finanzas. Plan LOGSE-Grado Superior Méndez H. Curso de enseñanza online: <http://assets.mheducation.es/bcv/guide/capitulo/8448178971.pdf>

Álvarez Anguiano, Jorge (2005). *Apuntes de auditoría administrativa*. México: Fondo de Cultura Económica.

Arens Elder, Beasley (2007). *Auditoría, un enfoque integral*. 11<sup>a</sup> ed. México: Pearson Hall.

Coloma, E. (2010). *Apuntes de fundamentos de la auditoría*.

Gestión y Administración (junio 21, 2016). *Importancia de la auditoría empresarial*. Sitio web: <http://www.gestionyadministracion.com/auditoria/>

Instituto Mexicano de Contadores Pùblicos, A.C. (2004). *Auditoría operacional*. México.

\_\_\_\_\_ (2016). *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*. México.

Mgar.net Mejore su productividad. *Auditorías de calidad* (junio 21, 2016). Sitio web: <http://mgar.net/soc/isoaud.htm>

Nahun, Frett (junio 15, 2016). *Características críticas auditor interno del siglo 21*. Sitio web: <http://www.auditool.org/blog/auditoriainterna/1329-caracteristicas-criticas-auditor-interno-del-siglo-21>

Pérez, J. (junio 21, 2016). *La auditoría gubernamental en el contexto de la administración pública en México*. Sitio web: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/57/trb/trb6.pdf>

Sandoval, H. (2012). *Introducción a la auditoría*. 1<sup>a</sup> ed. Red Tercer Milenio, S.C.

V. Brink, H. Witt (2005). *Auditoría interna moderna*. México: ECASA.



## Capítulo 2

Auditoría de Estados Financieros

Sep Nov

## **Auditoría financiera**

Una vez analizados los diferentes tipos de Auditorías nos enfocaremos en desarrollar lo concerniente a la Auditoría de Estados Financieros que, sin lugar dudas, es una de las funciones con mayor trascendencia dentro del quehacer contable.

En el argot contable, el término de Auditoría se delimita a la Auditoría de Estados Financieros. Ahora bien, el objeto de una Auditoría consiste en proporcionar los elementos técnicos que puedan ser utilizados por el Auditor para obtener la información y la comprobación necesaria que fundamenten su opinión profesional sobre los aspectos de una Entidad, sujetos a un examen.

La Auditoría es realizada por firmas de Auditores externos y se enfoca en el análisis y estudio de los Estados Financieros, con la finalidad de emitir una opinión sobre dos aspectos fundamentales:

- La razonabilidad de los saldos.
- El cumplimiento con la normatividad contable aplicable; en el caso de México, la mayor parte de las Entidades con las Normas de Información Financiera.

El Auditor financiero aplica los procedimientos de Auditoría necesarios para determinar si los saldos son razonables; es decir, si están bien presentados en lo importante, libres de desviaciones relevantes que pueden ser producidas por error y/o fraude.

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, en caso de detectar fraudes, el Auditor financiero se preocupa por establecer la incidencia que éstos tienen sobre los Estados Financieros; por lo tanto, debe determinar si dichos fraudes afectan o no la razonabilidad de los saldos involucrados. Es responsabilidad del Auditor comunicar a la gerencia, al comité de Auditoría o a los organismos de control correspondientes, los hechos fraudulentos encontrados.

Como se indica en la NIA 200,<sup>9</sup> los posibles efectos de las limitaciones inherentes son, en especial, significativos en el caso de errores debidos al fraude. El riesgo de no detectar errores materiales debidos al fraude es mayor que el de no detectar los que se deben a error. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y organizados de forma cuidadosa para su ocultación, tales como: la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al Auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Estos intentos son aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión.

---

<sup>9</sup> NIA 200, párrafo A51.

Al detectar fraudes, el Auditor financiero no profundiza en los mismos, más allá de evidenciar y determinar la incidencia que éstos tienen sobre los saldos auditados. Profundizar en la detección y prevención del fraude financiero es labor de la Auditoría forense.

El tratamiento que debe dar el Auditor financiero a los casos de fraude que detecte en el ejercicio de sus labores se describe en la NIA 240.

## Preámbulo de las NAGA vs. NIA<sup>10</sup>

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NAGA), antes del proceso de convergencia, iniciaron un proceso de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), a partir del 1 de enero de 2012.

La decisión de adoptar en México las NIA, fue aprobada por el Comité Ejecutivo Nacional (CEN) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) en abril de 2008, y la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) se dio a la tarea de identificar las principales diferencias entre la normatividad mexicana y la internacional, con el fin de establecer, en un periodo de tres años, una convergencia, y a partir del 1 de enero de 2012 adoptar las NIA.

Las principales actividades en este proceso de convergencia fue la revisión de las diferencias más marcadas en los siguientes documentos:

- Marco de referencia (International Framework for Assurance Engagements [IFAE]).
- Norma de Control de Calidad (International Standard on Quality Control ([ISQC])).
- Boletines de las NIA.

Las NIA de la serie 200 a la 810 fueron adoptadas en México para Auditorías de Estados Financieros de ejercicios que iniciaron a partir del 1 de enero de 2012.

Es importante mencionar que la estructura de las NIA es diferente a la que se tenía de las NAGA, la cual se encuentra clasificada en las siguientes series:

- 200-299 Principios generales y responsabilidades
- 300-499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados
- 500-599 Evidencia de Auditoría
- 600-699 Utilización del trabajo de otros
- 700-799 Conclusiones e informe de Auditoría
- 800-899 Áreas especializadas

<sup>10</sup> Óscar Aguirre (2012). *Principales cambios entre las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (antes del proceso de convergencia) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)*.

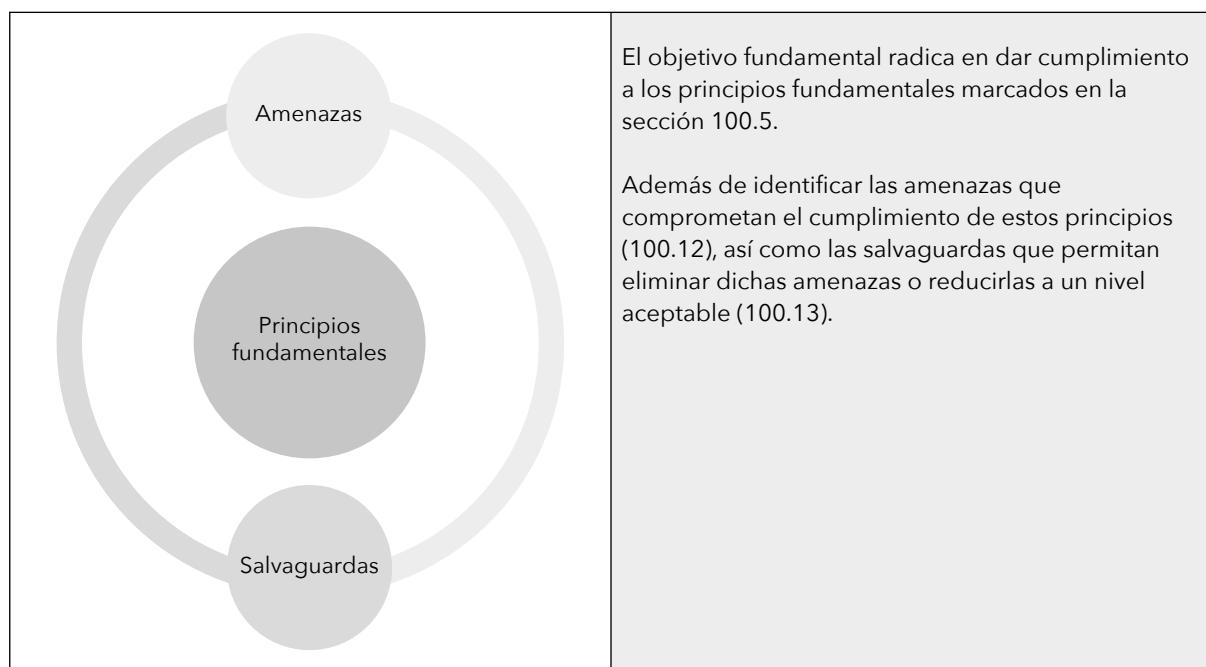
## Ética profesional<sup>11</sup>

Debido a que la fuente de información utilizada por los Auditores se considera como información confidencial, existe un Código de Ética Profesional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que regula esta actividad. Es decir, la necesidad de establecer un código de ética surge de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria, ya que todos los actos humanos en el mundo del deber ser están regidos por la ética, con mayor razón en un ámbito profesional como el de la Auditoría.

Así, un Auditor conforme al código de ética deberá cumplir con lo siguiente:

- Responsabilidad hacia la Entidad.
- Responsabilidad en relación con su equipo de trabajo.
- Secreto profesional.
- Rechazo de tareas que no cumplan con el código de ética.
- Lealtad hacia la organización o Entidad.

El Código de ética profesional se ha ido modificando con el principal objetivo de adecuar su estructura y contenido a las tendencias y necesidades que enfrenta la profesión contable.



<sup>11</sup> Código de ética profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

## Estructura del código

El Código de ética se encuentra dividido en cinco secciones y un glosario:

- La parte A establece los principios fundamentales de la ética profesional para contadores públicos y provee un marco conceptual;
- las partes B, C y D describen cómo aplica el marco conceptual en ciertas situaciones, y
- la parte E trata de las sanciones en las que, a efecto de una mejor comprensión de la misma, es recomendable iniciar con el estudio de las definiciones.

## Principios fundamentales de ética para los contadores

Estos principios son cinco y se mencionan a continuación:

- Integridad.
- Objetividad.
- Diligencia y competencia profesional.
- Confidencialidad.
- Comportamiento profesional.

## Clasificación de las amenazas

Éstas pueden ser de los siguientes tipos:

- De interés personal.
- De autorrevisión.
- De interceder por el cliente.
- De familiaridad.
- De intimidación.

## Categorías de las salvaguardas

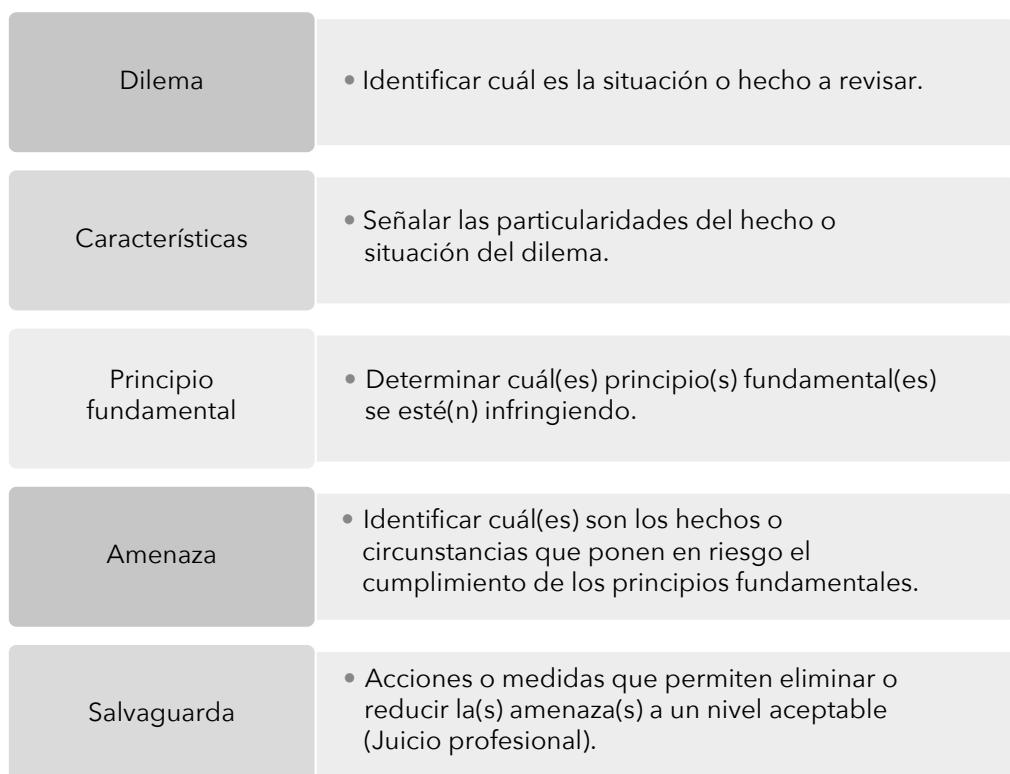
En este aspecto existen las salvaguardas creadas por la profesión, legislación o reglamento, así como las salvaguardas en el entorno del trabajo.

## Sanciones

Cualquier conducta que no sea respetada por el Auditor será sancionada. En el caso del Auditor contable, la sanción consiste en:

- Amonestación privada.
- Amonestación pública.
- Suspensión temporal de sus derechos como socio.
- Expulsión.
- Denuncia a las autoridades competentes de las violaciones que rigen el ejercicio profesional.

A todo contador público de práctica independiente que preste sus servicios para el sector público o privado, o que ejerza la docencia, cuando se enfrente a una situación que comprometa el cumplimiento de los principios fundamentales, se le recomienda que analice y siga los pasos siguientes:



## Planeación de Auditoría

De conformidad con la NIA 300, la cual se abordará a detalle en un capítulo posterior de este libro, se señala que la planificación de una Auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de Auditoría en relación con el compromiso y el desarrollo de un plan de Auditoría.

## Función y momento de realización de la planificación

La naturaleza y la extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la Entidad.

### Alcance del trabajo del Auditor

De acuerdo con las NIA, se define como alcance de una revisión a los procedimientos de revisión que se consideran necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión. Por lo tanto, se puede decir que el alcance estará determinado al momento de cumplir con el objetivo de la revisión.

El objetivo de los procedimientos de Auditoría es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá al Auditor de guía u orientación sistemática y ordenada para reunir elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán las bases para rendir su informe o emitir su opinión.<sup>12</sup>

El alcance es de vital importancia desde la apertura de la Auditoría, ya que con éste, se determinará:



### Etapas de la Auditoría

Cuando se inicia la contratación del servicio de Auditoría, y ésta se hace con los tiempos de antelación necesaria, normalmente los períodos de revisión se dividirán en tres grandes etapas denominadas: inicial, intermedia y final.

Por práctica, las Entidades estarán entregando su resultado final en el mes de marzo del siguiente año del cierre de su ejercicio fiscal anterior; si bien, la Auditoría financiera no debe ser forzosamente del ejercicio fiscal, es decir, enero-diciembre del año, sí son los períodos más comunes de revisión.

Cuando se ha contratado el servicio de Auditoría, la fecha para realizar la etapa inicial será entre los meses de agosto-septiembre, la intermedia se realiza de diciembre a enero, y la final entre febrero y marzo del siguiente año al inicio de la revisión, cuyas fechas son estimadas; la realidad depende

<sup>12</sup> Juan Ramón Santillana González, *Auditoría: fundamentos*, International Thomson Editores, 2004.



de los tiempos en los que se realice la contratación del servicio, ya que no siempre se contrata al Auditor en tiempo, por lo que la Auditoría se verá en la necesidad de reducirse a dos etapas (inicial y final).

## ***Etapa inicial***

En esta etapa de Auditoría se debe considerar:

- **Objetivo.** Inicia con la solicitud de los servicios, en esta etapa se hace la planeación de lo que se va a realizar en las etapas intermedia y final, así como del programa de Auditoría.
- **Realizar el programa de Auditoría.** Debe existir un programa de Auditoría que indique las actividades a realizar dentro de un periodo determinado.
- **Elaboración del informe de sugerencias.** Después de haber realizado la Auditoría inicial, el Auditor ya cuenta con elementos de cómo opera la Entidad y ha detectado algunas de las deficiencias y debilidades que dificultan los sistemas de operación, generando observaciones a la Administración y a las áreas o actividades donde se encontraron esas deficiencias, mismas que deberán ser atendidas por la Entidad. Cuando estas observaciones sean atendidas por la Entidad, el Auditor tendrá mayor seguridad y confianza en el control interno y, por ende, en la opinión que emita más adelante. El Auditor debe entregar un informe en atención a esta situación, en donde ofrezca posibles soluciones.

## ***Etapa intermedia***

En esta etapa de Auditoría se debe considerar:

- **Objetivo.** Aquí comienza el desarrollo de la misma, con base en la confianza depositada en el control interno de la organización.
- **Trabajo a realizar.** Se realizará la revisión de las operaciones y los resultados de operación, además se realiza parte del trabajo de la etapa final, en función de la confianza que existe en el control interno; esta tarea comprende, entre otras cosas: el examen de los saldos del balance, la inspección de activos, el inventario físico, la circulación de saldos, etc., y el Auditor se cerciorará de que fueron atendidas y corregidas las deficiencias en materia de control interno detectadas en la etapa inicial como situaciones a informar.

## ***Etapa final***

En esta etapa de Auditoría se debe considerar:

- **Objetivo.** Finalizar la Auditoría de manera adecuada y en el tiempo establecido.
- **Trabajo a realizar.** Concluir la revisión iniciada en la etapa intermedia, además de efectuar pruebas globales y de corte, revisión de saldos finales de los Estados Financieros, etc. Asimismo, se realizan los ajustes y reclasificaciones que fueron detectadas por el Auditor e informados a la Administración para que los Estados Financieros presentaran su información de forma razonable.

Si la Administración de la Entidad se negara a realizar los ajustes y reclasificaciones, el Auditor se verá en la necesidad de evaluar su importancia, y reflejará de manera adecuada en su opinión.

## Estructura, contenido y extensión de la documentación de Auditoría<sup>13</sup>

El Auditor preparará la documentación de Auditoría que sea suficiente para permitir a un Auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la Auditoría, la comprensión de:

- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de Auditoría aplicados en cumplimiento con las NIA y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- los resultados de los procedimientos de Auditoría aplicados y la evidencia de Auditoría obtenida, y
- las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la Auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

## Pruebas utilizadas durante la Auditoría

Para llevar a cabo las etapas antes señaladas, el Auditor deberá realizar pruebas que atiendan a la verificación del control interno y aquellas que atiendan lo relacionado con los saldos de las cuentas, denominadas las primeras: pruebas de control, y las segundas: pruebas sustantivas, mismas que se desarrollarán en los siguientes capítulos.

Es importante señalar que las guías de Auditoría contienen, por cada uno de los diferentes rubros de los Estados Financieros, las pruebas preponderantes que se aplican a cada uno de ellos. Hoy en día están denominadas como serie 6000, pero con base en el marco de referencia de las NIA, después deberá homologarse a serie 1000.

## Opinión

Al cierre de la Auditoría, el Auditor deberá emitir una opinión cuando concluye que los Estados Financieros están preparados en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

## Tipos de opinión

Al finalizar la revisión, el Auditor podrá emitir:

- Opinión no modificada o favorable (lo que se conocía como opinión limpia).

<sup>13</sup> NIA 230, *Documentación de Auditoría*.

- Opinión modificada, la cual puede ser:
  - a) una opinión con salvedad;
  - b) opinión desfavorable (adversa), y
  - c) denegación (abstención) de opinión.

## Término de opinión

Es importante señalar que los términos “Opinión del Auditor” y “Dictamen e informe del Auditor” son sinónimos, porque en todos los casos lo que se persigue es dar a conocer el resultado de la revisión realizada a la Entidad y el término preferido será “Informe de los Auditores independientes”.

## Cambios significativos

Más adelante se abordarán las nuevas disposiciones de las NIA respecto a este tema, señalando que el cambio más significativo es en su estructura, ya que pasan de tres párrafos de opinión en el dictamen hasta el año 2011, a seis párrafos a partir de 2012, y a 15 párrafos en adelante a partir de 2016.

## Referencias

Aguirre, O. (octubre 1, 2012). “Principales cambios entre las NAGA, antes del proceso de convergencia y las NIA”. *Contaduría Pública*. Sitio web: <http://contaduriapublica.org.mx/principales-cambios-entre-las-nagas-antes-del-proceso-de-convergencia-y-las-nia-2/>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2016). *Normas y procedimientos de Auditoría y normas para atestiguar*. México. Sitio web: <http://www.ifac.org>



## Capítulo 3

Control interno

Sep Nov

## **Estructura del control interno**

Podemos decir que a la par del origen de la contabilidad surgió la necesidad de tener la certeza de que lo registrado se realizó de manera correcta y, por ende, controlado; sin embargo, no fue sino hasta después de la serie de los escándalos financieros que se dieron en el año 2000, que los hombres de negocios se preocuparon por formar y establecer sistemas adecuados para la protección de sus intereses.

De acuerdo con el libro *Normas internacionales de Auditoría y control de calidad*, el concepto de control de calidad se define como:

Proceso diseñado, implementado y mantenido por los encargados del gobierno corporativo, la Administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la Entidad, respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. El término de "control" se refiere a cualquier aspecto de uno o más de los componentes de control interno.

Por otra parte, Santillana (2003) en su libro lo define como:

El control interno comprende el plan de Entidad y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada son adoptados por una Entidad para la salvaguarda de sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera y de la complementaria administrativa, operacional, promover eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas prescritas por la Administración.

Ahora bien, con base en las dos definiciones anteriores, vemos que el control interno es un elemento fundamental de la Administración que no se debe dejar de considerar en toda la Entidad, cualquiera que sea su clasificación, actividad, tamaño o conformación.

El alcance del sistema del control interno estuvo limitado más a las áreas contables y financieras de la Entidad, ya que se tenía la cultura de que era inherente a dichas áreas y de que el resto de las áreas operacionales y sus trabajadores no se sentían involucrados, situación equivocada en su totalidad, toda vez que el control interno le es aplicable a todas las áreas y personas de la Entidad.

Para llevar a cabo una evaluación del control interno es indispensable ver a la Entidad con un enfoque integral, y considerar los aspectos tanto internos como externos. Cabe recordar que el control interno es muy particular y único como cada Entidad.

La estructura del control interno de una Entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable y lograr los objetivos específicos de la Entidad. Esta estructura consiste en los siguientes elementos:

1. Ambiente de control.
2. Evaluación de riesgos.
3. Sistema de información y comunicación.
4. Actividades de control.
5. Monitoreo.

## Objetivos del control interno

### Suficiencia y confiabilidad de la información financiera

La contabilidad capta las operaciones, las procesa y produce información financiera necesaria para que los usuarios tomen decisiones. Ésta tendrá utilidad si su contenido es confiable y si es presentada a los usuarios con la debida oportunidad. Será confiable si la Entidad cuenta con un sistema que permita su estabilidad, objetividad y verificabilidad.

Si se cuenta con un apropiado sistema de información financiera, se ofrecerá mayor protección a los recursos de la Entidad, a fin de evitar sustracciones y demás peligros que los amenacen. Algunos ejemplos son:

- a) Comparar los registros contables de los activos con los existentes a intervalos razonables.
- b) Utilizar máquinas registradoras para ingresos.
- c) Asegurar de forma apropiada los activos de la Entidad.

### Efectividad y eficiencia de las operaciones

Se debe tener la seguridad de que las actividades se cumplan de manera cabal con un mínimo esfuerzo y la utilización de recursos, así como un máximo de utilidad de acuerdo con las autorizaciones generales especificadas por la Administración. Por ejemplo, el establecimiento de un sistema de incentivos a la producción.

### Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

Toda acción que se emprenda por parte de la Administración de la Entidad, debe estar enmarcada dentro de las disposiciones legales del país y debe obedecer al cumplimiento de toda la normatividad que le sea aplicable al ente. Este objetivo incluye las políticas que emita la alta Administración, las cuales deben ser conocidas lo suficiente por todos los integrantes de la Entidad para que se adhieran a ellas como propias y así lograr el éxito de la misión que ésta se propone.

## Control administrativo y control financiero

La importancia del control administrativo radica en que el solo hecho de establecer planes y objetivos, o que los subordinados acepten los objetivos, no es garantía de que las acciones necesarias para lograrlos se hayan instrumentado o cumplido como se esperaba; por lo tanto, el administrador eficaz necesita hacer seguimientos para asegurarse de que las acciones que se supone que otros deben hacer, se hagan, ya que los objetivos deben cumplirse de manera adecuada.

Por otra parte, el control financiero permite comparar lo realizado y programado desde el punto de vista financiero, con la finalidad de introducir las correcciones pendientes en tiempo oportuno.

Control administrativo	Control financiero
Está relacionado de forma estrecha con las funciones administrativas de planeación, Entidad, integración, Administración y control.	Está relacionado en su totalidad con las funciones contables y financieras de la Entidad.
Desarrolla objetivos empresariales y elige un futuro curso de acción para lograrlos. Comprende lo siguiente: a) Establecer los objetivos de la Entidad. b) Desarrollar premisas acerca del medio ambiente en el cual han de cumplirse. c) Elegir un curso de acción para alcanzar los objetivos. d) Iniciar las actividades necesarias para traducir los planes en acciones. e) Replantear sobre la marcha para corregir las deficiencias existentes.	Se utilizan para: a) Controlar los costos. b) Elaborar los presupuestos. c) Integrar la información financiera y elaborar estados financieros. d) Flujos de caja.
Se establecen los puntos estratégicos que aporten medidas significativas en el desempeño.	Su objetivo es establecer procedimientos que permitan la protección de los activos, el aseguramiento de las cuentas y la confiabilidad de los informes financieros.

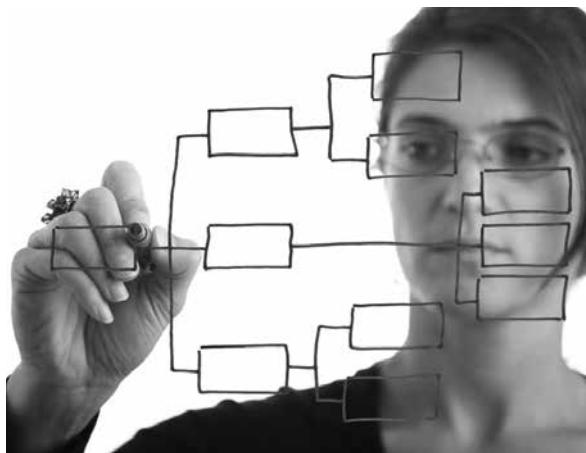
## Modelo COSO

El Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) es el resultado de la investigación del citado grupo que define un nuevo marco conceptual de control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y los conceptos que se utilizan sobre este tema.

### Antecedentes

En 1992 se publicó un informe denominado *Internal Control-Integrated Framework* (IC-IF), conocido también como COSO I, el cual fue adoptado por el sector público y privado en Estados Unidos por el Banco Mundial y por el BID, y se extendió muy rápido por toda Latinoamérica.

El estudio ha tenido gran aceptación y difusión en los medios financieros, resaltando la necesidad de que los altos directores presten atención al control interno, tal como COSO lo define, enfatizando la ne-



cesidad de los comités de Auditoría y de una calificada Auditoría interna y externa, recalmando la necesidad de que el control interno forme parte de los diferentes procesos y no de mecanismos burocráticos.

Los controles internos se diseñan e implantan con el fin de detectar, en un plazo deseado, cualquier desviación respecto a los objetivos de rentabilidad establecidos para cada Entidad, además de prevenir cualquier evento que evite el logro de los objetivos y obtenga información confiable y oportuna para el cumplimiento de las leyes y los reglamentos.



El control interno se define como un proceso efectuado por el consejo de Administración, la Administración y el resto del personal de una Entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

La anterior definición refleja ciertos conceptos fundamentales:

- El control interno es un proceso, un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.
- El control interno lo llevan a cabo las personas, no se trata solo de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la Entidad.
- El control interno solo aporta un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la Administración y al consejo de administración de la Entidad.
- El control interno está pensado para facilitar la consecución de objetivos propios de cada Entidad.

Enseguida se mencionan las limitaciones del control interno:

- Establecimiento de adecuados objetivos, como la precondition para el control interno.
- Juicio humano en la toma de decisiones que puede ser equivocado o sujeto a parcialidades.
- Errores productos del error humano.

- Posibilidad de anulación de controles por la gerencia.
- Posibilidad de burlar controles por la colusión entre distintos actores.
- Factores externos más allá del control de la Entidad.

El ambiente de control es el conjunto de normas, procesos y estructuras que proveen las bases para llevar a cabo el control interno por medio de la Entidad. El Director y la alta gerencia establecen el ejemplo en relación con la importancia del control interno y las normas de conducta esperada.

Los factores del ambiente de control incluyen la integridad, los valores éticos y la capacidad de los empleados de la Entidad, la filosofía y estilo de la Administración, la manera en que esta última asigna la autoridad y las responsabilidades, así como la Entidad y el desarrollo profesional de sus empleados, y la atención y orientación que proporciona el consejo de Administración.

La evaluación de riesgos es la identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser mejorados. En toda Entidad es indispensable el establecimiento de objetivos tanto globales de la Entidad como de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su oportuno cumplimiento.

Los sistemas de información y comunicación son y serán sin duda un medio para incrementar la productividad y competitividad. Tanto la información generada de manera interna como aquella que se refiere a eventos acontecidos en el exterior son parte esencial de la toma de decisiones, así como en el seguimiento de las operaciones.

Las actividades de control son aquellas que realiza la gerencia y demás personal de la Entidad para cumplir todos los días con las actividades asignadas. Éstas están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos. Las actividades de control son importantes no solo porque en sí mismas implican la forma correcta de hacer las cosas, sino debido a que son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de objetivos.

Durante el monitoreo, la gerencia debe llevar a cabo la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas de control. La evaluación debe conducir a la identificación de los controles débiles, insuficientes o innecesarios para promover, con el apoyo decidido de la gerencia, su robustecimiento e implantación.

## **Control interno: Sector público vs. Sector privado**

La Administración pública tiene bajo su responsabilidad el cuidado, manejo y utilización de los bienes públicos, en beneficio y bien común de todas las personas que habitan el territorio nacional, dentro del marco de la Constitución y las leyes.

La principal tarea de los órganos de fiscalización del sector público en México consiste en revisar que todo ente gubernamental cumpla con la obligación de entregar cuentas claras y transparentes sobre el ingreso y destino de los recursos públicos asignados en el presupuesto federal; así como en la presentación de los logros alcanzados en el ejercicio.

Por su parte, el control interno abarca al conjunto de mecanismos implementados al interior de las instituciones gubernamentales, con objeto de examinar el gradual avance del cumplimiento de sus metas y objetivos, y la adecuada Administración de los recursos y de los riesgos inherentes.

El control interno, cuyo principal propósito persigue el logro de los objetivos institucionales, es también un proceso de autovigilancia que debe proporcionar eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y operativa, y cumplimiento de las leyes y normatividad aplicable.

Es importante destacar que en el caso de la Auditoría Superior de la Federación (ASF), ésta ha desarrollado una metodología automatizada en sus revisiones a estados y municipios, integrada por entrevistas, cuestionarios y matrices. Normalmente en el sector público, la revisión del control interno recae sobre los órganos de vigilancia y control, los cuales están conformados por los Órganos Internos de Control (OIC) y los delegados y comisarios públicos propietarios (DC).

Los OIC se encargan de ejecutar el sistema de control y evaluación gubernamental, es decir, controlar que los procesos y procedimientos que realizan los servidores públicos en las dependencias y entidades federales estén apegados a la legalidad y que coadyuven a los objetivos sustantivos de estas instituciones y, en caso de no ser así, son quienes poseen la autoridad para atender, tramitar y resolver las quejas o denuncias presentadas por la ciudadanía contra presuntas irregularidades administrativas cometidas por los servidores públicos.

La estructura básica de los OIC cuenta con un titular para cada una de las siguientes áreas: Órgano Interno de Control, Responsabilidades, Auditoría y Quejas.

Por su parte, el control interno en el sector privado es establecido por las juntas o consejos directivos en su calidad de administradores, quienes definen las políticas y diseñan los procedimientos de control que deben implantarse, así como ordenar y vigilar que éstas se ajusten a las necesidades de la Entidad, permitiéndole realizar de forma adecuada su objeto social y alcanzar sus objetivos.

Sin embargo, por vivir en un mundo de globalización económica, algunas Entidades emplean estándares de control interno que rigen a nivel mundial, entre ellos se encuentran los modelos: COSO, COBIT y COCO.

En este sector, dependiendo del tamaño de la Entidad, se cuenta con un departamento de Auditoría interna o también denominado contraloría; no obstante, se tenga o no esta área específica en la Entidad, sí corresponde a la Administración dictaminar las políticas generales de la Entidad y establecer los procedimientos sobre los cuales operará la Entidad.

## Referencias

*Curso sobre COSO impartido en el IMCP.*

Instituto Mexicano de Contadores Pùblicos (2016). *Normas de Auditoria para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. México.

Presentación del Manual de control interno de la Secretaría de la Función Pública. "Fiscalización y control interno" (abril 2015), recuperado de: [http://www.asf.gob.mx/uploads/74\\_Mensajes\\_del\\_Titular/MSG121010\\_SFP.pdf](http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/MSG121010_SFP.pdf)

Santillana González, Juan Ramón (2003). *Establecimiento de los sistemas de control interno*. 2<sup>a</sup> ed. México: Thomson.

## Sitios

[www.coso.org.mx](http://www.coso.org.mx)

[www.auditool.org](http://www.auditool.org)

[www.funcionpublica.gob.mx](http://www.funcionpublica.gob.mx)

## Videos sugeridos para complementar aprendizaje

1. Control empresarial, recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=zYyVlEPe6eU>
2. Control interno, recuperado de: [https://www.youtube.com/watch?v=\\_A15PFVHL04](https://www.youtube.com/watch?v=_A15PFVHL04)
3. El control interno 2010: [https://www.youtube.com/watch?v=NIR80Es9vQM&list=PL40VSQWhYYSQDM2SlmzgZmZtyGxEYnb\\_i&index=3](https://www.youtube.com/watch?v=NIR80Es9vQM&list=PL40VSQWhYYSQDM2SlmzgZmZtyGxEYnb_i&index=3)
4. El control interno INTRO: <https://www.youtube.com/watch?v=D73w8s7guQY>
5. Etapas del control interno: <https://www.youtube.com/watch?v=HoVpTeTy7nA>



## Capítulo 4

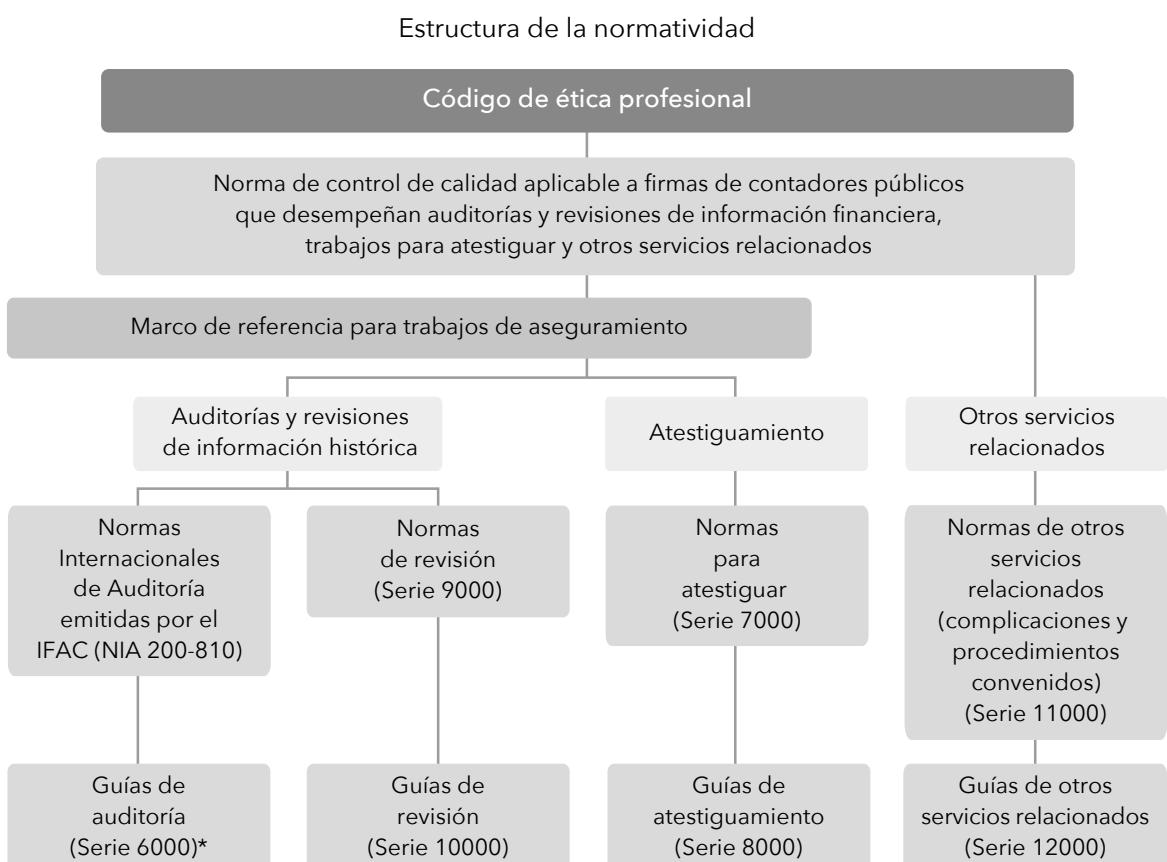
Actividades iniciales de la Auditoría

Sep Nov

# Introducción al estudio de las NIA y sus aspectos generales

1. A partir del 1 de enero de 2012, ¿cómo quedó la estructura de la normatividad profesional respecto a las actividades del contador público?

R: La nueva estructura que rige nuestra profesión quedó de la siguiente forma:



\* El esquema corresponde al prefacio de las NIA de Auditoría (2016), 93 pp.; no obstante, los autores, a fin de empatar con las Guías de Auditoría emitidas por la CONAA, modifican a la numeración 6000, en espera de que después se haga la homologación en ambos textos.

Comentario: El esquema anterior destaca que la norma de más alto nivel será el Código de ética profesional. Posteriormente, la Norma de Control de Calidad que cada firma de contadores deberá documentar en forma individual y cumplir. Luego tenemos al marco de referencia para los trabajos de aseguramiento que comprende a las Normas Internacionales de Auditoría, como a los trabajos de revisión y de atestiguamiento que seguirán siendo emitidos por la CONAA. Este marco de referencia aborda conceptos novedosos que van en concordancia con la normatividad internacional y poco abordados en nuestra práctica, cursos, conferencias y aulas de aprendizaje. Por ejemplo, se define qué es un trabajo de aseguramiento "con base en una aseveración", o "trabajos de informe directo", de seguridad razonable o seguridad moderada. Dentro de este marco de referencia no se incluyen los trabajos que están en la serie 11000 ni de consultoría, pero si su finalidad es transmitir seguridad, sí le aplicaría el marco de referencia.

## 2. ¿Qué es un marco de información financiera?

R: Es una base contable o criterios contables sobre la que se preparan los Estados Financieros (NIA 210 "Acuerdo de los términos del compromiso de Auditoría", párrafos A-5 al A7); aplican también para la preparación de un solo Estado Financiero o cuenta o partida o rubro específico de un Estado Financiero (ver NIA 805 "Consideraciones especiales. Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Financiero").

Ejemplos de los "marcos de información financiera" podrían ser las Normas de Información Financiera mexicanas NIF, International Financial Reporting Standard IFRS, los US General Accepted Accounting Principle GAAP, las Normas de Contabilidad Gubernamental, las reglas para la base contable de efectivo, Reglas y prácticas contables aplicables a instituciones de seguros emitidas o permitidas por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Normatividad para Bancos, etc. (NIA 210, párrafos A8 al A10).

## 3. ¿En qué momento el Auditor debe analizar el "marco de información financiera" sobre el cual emitirá su dictamen?

R: La NIA 210 "Acuerdo de los términos del compromiso de Auditoría" requiere determinar el marco aceptable y sus criterios. Al iniciar el compromiso de Auditoría de los Estados Financieros debe estar definido el marco de información financiera sobre el que se realizará la Auditoría.

## 4. ¿Cuáles son los "marcos de información financiera" que el Auditor debe tomar en consideración?

R: Tenemos el marco de información para los Estados Financieros que puede ser de propósito general o de propósito específico y, además, cada uno de ellos podrá ser de imagen fiel o de cumplimiento. Por otra parte:

### *Estados Financieros completos*

<i>Marco</i>	<i>Fines generales</i>
NIA 700	
NIA 705	
NIA 706	
NIA 805	

### *Marco*

- De imagen fiel
- De cumplimiento

### *Estados Financieros completos*

<i>Marco</i>	<i>Fines específicos</i>
NIA 800	
NIA 705	
NIA 706	

### *Marco*

- De imagen fiel
- De cumplimiento



NIA 805	<i>Un solo Estado Financiero, elemento cuenta o partida de un Estado Financiero</i>
NIA 700	<i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría</i>
NIA 705	<i>Opinión modificada</i>
NIA 706	<i>Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por el Auditor independiente</i>
NIA 800	<i>Consideraciones especiales-auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos</i>
NIA 805	<i>Consideraciones especiales-auditorías de un solo Estado Financiero, elemento, cuenta o partida específico de un Estado Financiero</i>

5. Conforme al cuadro sinóptico anterior, ¿por qué a las NIA 705 (Opiniones modificadas), NIA 706 (Párrafos de énfasis) y la NIA 805 se les aplica el marco con fines generales o el marco con fines específicos?

R: Significa que las reglas para los párrafos de énfasis o sobre otros asuntos van tanto en Estados Financieros con fines generales como para fines específicos (NIA 700, NIA 800 y NIA 805).

Las NIA 700 y 800 se refieren a Estados Financieros completos y además se incluye a la NIA 805, reportes de un solo Estado Financiero, elementos, cuentas o partidas de los Estados Financieros (parecido a nuestro anterior boletín 4040), para que en éstas se puedan incluir párrafos de énfasis y opiniones modificadas por desviaciones a los marcos de información financiera.

6. ¿Qué factores relevantes tomaremos en cuenta para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera?

R: Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera conforme a la NIA 210.

A4. Los factores relevantes para que el Auditor determine si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los Estados Financieros es aceptable, incluyen, entre otros:

- la naturaleza de la Entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una Entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro);
- el objetivo de los Estados Financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos);
- la naturaleza de los Estados Financieros (por ejemplo, si los Estados Financieros son un conjunto completo de Estados Financieros o si se trata de un solo Estado Financiero), y
- si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben el marco de información financiera aplicable.

7. ¿Cuándo el Auditor debe considerar un marco de Estados Financieros de propósito general y, en consecuencia, emitir una opinión conforme a las NIA 700?

R: NIA 700, párrafo 7, (a) Estados Financieros con fines generales: los Estados Financieros preparados de conformidad con un **marco de información con fines generales**.

(b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las **necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios**. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

Además, las guías de la NIA 210, en su párrafo A8 agrega que se presume que las normas de información financiera establecidas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas que han de ser utilizadas por determinados tipos de Entidades son aceptables en lo que se refiere a los Estados Financieros con fines generales preparados por dichas Entidades, siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados.

8. ¿Cuál es el marco de imagen fiel y cuál el marco de cumplimiento?

R: El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los Estados Financieros, puede ser necesario que la Administración revele información adicional a la específicamente requerida por el marco, o
- (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los Estados Financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.

9. ¿Cuál sería el ejemplo de un marco de imagen fiel y uno de cumplimiento de la NIA 700, con fines generales?

R: Un Estado Financiero consolidado preparado bajo NIF o IFRS, cumple con un marco de información financiera con propósitos generales y, además, es un marco de imagen fiel.

Por otra parte, un Estado Financiero preparado también bajo NIF o IFRS pero no consolidado, puede cubrir con los requerimientos del marco de información financiera, pero “será” un marco de cumplimiento, ya que un usuario común requiere de los Estados Financieros consolidados para evaluar la apropiada situación financiera y resultados sin malinterpretar o inducir a errores materiales.

10. ¿Cuándo se debe considerar un marco de Estados Financieros de propósito específico y, en consecuencia, emitir una opinión conforme a las NIA 800?

R: Cuando los Estados Financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Éste es un factor clave para la aceptabilidad del marco (NIA 210, párrafo A6 y NIA 800, párrafo A5).

11. ¿Cuáles podrían ser algunos ejemplos de informes de usuarios específicos?

R: NIA 800, párrafo A-1 y agregando otro tipo de compromisos que se aplican en México:

- **Informe del comisario.** El comisario rinde un informe a la asamblea de accionistas de acuerdo con el artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y, además, es de un marco de cumplimiento. El comisario dirige exclusivamente su dictamen a la asamblea de accionistas (usuario específico) y también debe informar sobre la Entidad legal, es decir, no se consolidarán Estados Financieros y, por lo tanto, cumplirá legalmente con ello.



El párrafo A-4 de la NIA 800 aclara (en parte): Los Estados Financieros con propósito específico pueden ser los únicos que prepara la Entidad y, por lo tanto, pueden ser utilizados por usuarios distintos a los que están destinados. A pesar de su amplia distribución, no dejan de considerarse con fines específicos. Es por ello que siempre se agrega un párrafo de énfasis que advierte que pudieran no ser adecuados para otros fines.

- **Dictamen sobre el cumplimiento de convenios contractuales.** En este caso, el informe se puede dirigir a un banco, a un acreedor, a un cliente, etcétera.
- **Contabilización con criterios fiscales.** Aplica para un conjunto de Estados Financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la Entidad, el marco de información financiera es la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor, etcétera.
- **Contabilización con base en el flujo de efectivo.** Este informe se refiere a estados que se preparan sobre la base de entradas y salidas de efectivo.
- **Reglas de una dependencia gubernamental.** Informes para estados emitidos con el objetivo de cumplir con los requerimientos del regulador.

12. ¿Pueden restringirse unos Estados Financieros con un marco de información con fines generales destinados a un fin específico?

R: Sí pueden restringirse agregando un párrafo de otros asuntos y se dirigirán a los usuarios específicos restringiendo su uso a terceros, no obstante que estén preparados con US GAAP, con NIF o con IFRS (el cliente así lo pidió) (NIA 706, párrafo A9).

13. ¿Los Estados Financieros destinados a un fin específico, pero con un marco de información financiera general, como NIF o IFRS, deberían redactarse como los Estados Financieros con fines específicos, o sea con la serie 800, o seguirían redactándose con la serie 700, pero con un párrafo de otros asuntos?

R: Se redactarían conforme a la NIA 700, agregando un párrafo sobre otros asuntos, ya que como se indicó son de marco general (NIA 706, párrafo A9).

14. ¿Cuando la normatividad de las NIA habla de información financiera histórica, se refiere a que no lleva B-10?

R: No, de ninguna manera tiene relación este término con la NIF B-10. Conforme a la NIA 200, la información financiera histórica es la que se obtiene del sistema contable de la Entidad sobre hechos económicos ocurridos en tiempos anteriores o condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores (NIA 200, párrafo 13 g).

15. ¿La NIA 805 referente a la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento cuenta o partida, se usa solo cuando se trata de un marco de propósito específico?

R: No, la NIA 805 puede cubrir un marco no solo de propósito específico sino también para un marco de propósito general, para este último caso podría no requerir un párrafo adicional para restringir su uso (NIA 805, párrafo 1 y NIA 800, párrafos A1 a A4).

16. ¿La NIA 805 cubre un marco de imagen fiel o de cumplimiento?

R: La preparación de la opinión es la misma que se requiere para la NIA 700. Por lo tanto, la NIA 805 cubre el marco tanto de imagen fiel como de cumplimiento (NIA 805, párrafos 9, A8 y A9).

La NIA 700 en el anexo de aplicación y material explicativo ilustra cuatro ejemplos tanto para Entidades listadas como para aquellas que no lo son.

## Tabla de equivalencias

Consideramos que las siguientes equivalencias son relevantes en la comprensión de las NIA, ya que en nuestra profesión no empleamos los términos incluidos en la traducción; por lo cual debemos tenerlos presentes a la hora del estudio integral de las normas.

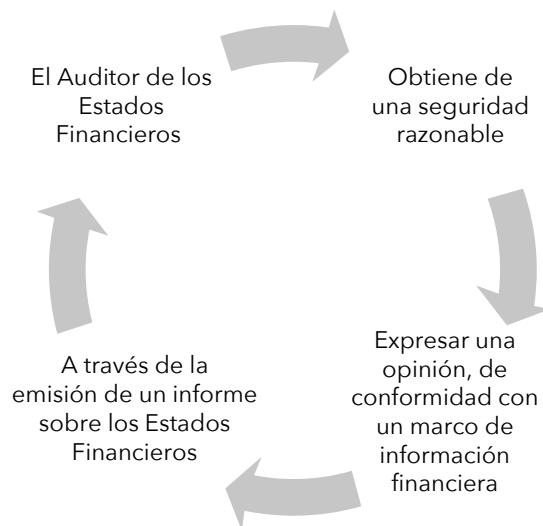
Oficial: Inglés <sup>3</sup>	Traducción española oficial	Otros términos usuales en América Latina
Assurance	Grado de seguridad	Seguridad; aseguramiento
Assurance engagement	Encargo que proporciona un grado de seguridad	Compromiso o trabajo de aseguramiento
Disclaimer of opinion	Denegación de opinión	Abstención de opinión; limitación de responsabilidad
Engagement	Encargo	Compromiso; trabajo
Engagement letter	Carta de encargo	Carta de compromiso; carta contratación
Engagement team	Equipo del encargo	Equipo de trabajo
Fair	Fiel	Razonable
Fairly	Fielmente	Razonablemente
Fair presentation framework	Marco de imagen fiel	Marco de presentación razonable
Financial statements	Estados Financieros	Estados Financieros; estados contables
Going concern	Empresa en funcionamiento	Negocio en marcha; empresa en marcha
Income statement	Estado de resultados	Estado del resultado integral
Material	Material	De importancia relativa; significativo; material
Misstatement	Incorrección	Distorsión; declaración equivocada; desviación, error
Performance	Resultado	Desempeño
Projected misstatements	Incorrecciones extrapoladas, incorrecciones proyectadas	Errores proyectados; distorsiones proyectadas; errores proyectados
Related party	Parte vinculada	Parte relacionada
Statement of changes in equity	Estado de cambios en el patrimonio neto	Estado de cambios en el patrimonio; estado de evolución del patrimonio neto
Subsidiaries (companies)	Dependientes (sociedades)	Subsidiarias, filiales
Tolerable misstatement	Incorrección tolerable	Error tolerable
Uncorrected misstatements	Incorrecciones no corregidas	Errores no corregidos



## NIA 200, Objetivos globales del Auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Los usuarios de la información financiera requieren que las transacciones y/u operaciones que se muestran en los Estados Financieros sea claras, confiables y entendibles, lo que conlleva la necesidad de implementar estándares, procedimientos contables y de aseguramiento de la información financiera que ofrezcan una seguridad razonable<sup>14</sup> para una mejor toma de decisiones.

Debemos recordar que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en su conjunto, proporcionan los elementos conceptuales y técnicos que le permiten al Auditor generar un juicio razonable sobre la información financiera, a través de la evaluación de riesgos de error importante en los Estados Financieros debido al fraude o error. Al efectuar dicha evaluación del riesgo, el Auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los Estados Financieros por parte de la Entidad y, así, exprese una opinión sobre estos últimos. Partiendo del objetivo de esta norma vemos que:



Es por ello que, para la emisión de la opinión del Auditor, debe obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros en su conjunto están libres de errores materiales debido al fraude o error; lo cual no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la Auditoría.

Las NIA requieren que el Auditor aplique su juicio profesional<sup>15</sup> y mantenga una actitud de escepticismo profesional,<sup>16</sup> así como que:

<sup>14</sup> Seguridad razonable es un grado alto de seguridad de que los Estados Financieros están libres de error material, debido a fraude o error.

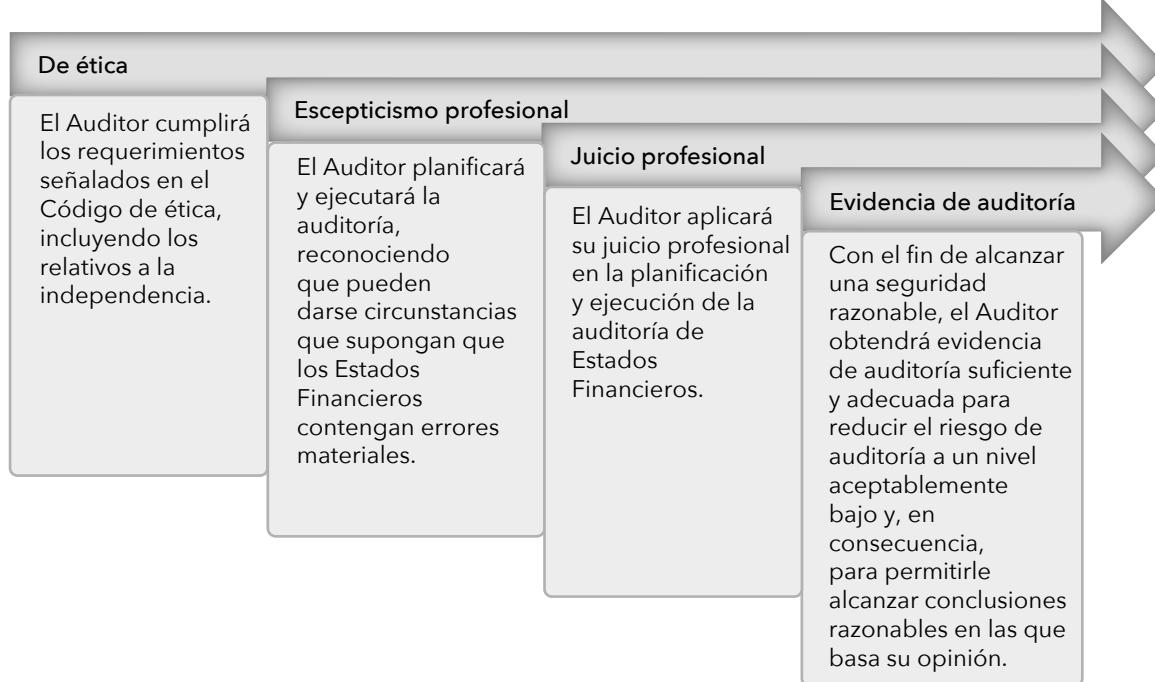
<sup>15</sup> Juicio profesional es la forma en la que el Auditor aplica sus conocimientos de forma práctica y con base en su experiencia para la mejor toma de decisiones acerca de las circunstancias del compromiso de la Auditoría.

<sup>16</sup> Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) indican que el escepticismo profesional es "una actitud que implica una mente inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles errores, debido a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de Auditoría".

- Identifique y evalúe los riesgos de error material, debido al fraude o error.
- Obtenga evidencia suficiente y adecuada de Auditoría, sobre si existen errores materiales.
- Se forme una opinión sobre los Estados Financieros, basada ésta en las conclusiones adecuadas a partir de la evidencia de Auditoría obtenida.



## Requerimientos

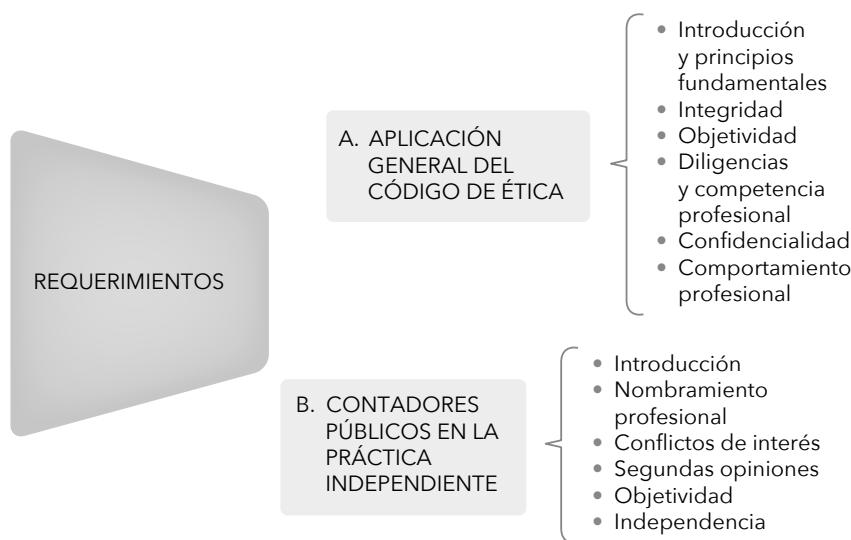




## De ética

- El Auditor estará sujeto a los requerimientos de ética señalados en el Código de ética profesional. Los principios fundamentales a cumplir por el Auditor son: integridad, objetividad, diligencia y competencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional.
- También estará sujeto a la Norma Internacional de Control de Calidad o a los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.

### Requerimientos de ética relativos a la Auditoría de Estados Financieros (Código de ética A-B)



En caso de ser un compromiso de Auditoría:

- El Auditor debe ser independiente de la Entidad sometida a la Auditoría.
- La independencia del Auditor respecto a la Entidad, salvaguarda la capacidad del mismo para formarse una opinión de Auditoría no afectada por influencias que comprometieran dicha opinión.

## Escepticismo profesional

Implica especial atención en:

- La evidencia de Auditoría que contradiga otra evidencia de la Auditoría obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de Auditoría.
- Condiciones de un posible fraude.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las NIA.

El mantenimiento del escepticismo para el Auditor reduce riesgos de:

- Pasar por altas circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la Auditoría.
- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de Auditoría y en la evaluación de sus resultados.

En caso de duda de la fiabilidad de la información o existencia de indicios de fraude, el Auditor debe:

- Investigar a detalle sobre el caso.
- Determinar las modificaciones o procedimientos de Auditoría adicionales necesarios para resolver la situación.

### Ejemplos:

Enseguida mencionamos algunos ejemplos de situaciones para ejercer el escepticismo profesional:

- a) Si las ventas de una Entidad en el mes de agosto aumentaron de manera significativa respecto a los demás meses del año; considerando que las condiciones del mercado no han cambiado, no hay clientes nuevos y no hubo eventos que modifiquen la situación "normal" de la Entidad, se tendría que emplear el escepticismo profesional para indagar y documentar si el aumento de las ventas se generó por condiciones normales de venta de mercancías y/o de algún activo, etc., y que dicho incremento corresponde a ventas efectivamente devengadas.
- b) Considerando que una Entidad tiene transacciones de compra de mercancías con partes relacionadas en el extranjero, y que las ventas se mantuvieron constantes con respecto al año anterior, pero el costo de ventas disminuyó respecto al periodo anterior, tendríamos que poner especial atención para determinar cuál fue la causa de dicha variación del costo que pudiera no ser válida y ejercer el escepticismo profesional para indagar que las condiciones de disminución del costo de ventas está justificada.

Debemos considerar que ejercer el escepticismo profesional apoya al Auditor a reducir el riesgo de que los Estados Financieros contengan errores materiales y que dichos Estados Financieros son razonablemente correctos.

## Juicio profesional

El juicio profesional es necesario, en especial en relación con las decisiones a tomar sobre:

- Importancia relativa y el riesgo de Auditoría.
- La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos a utilizar.
- Evaluación de la evidencia de Auditoría suficiente y adecuada.
- La evaluación de los juicios de la Administración en la aplicación del marco de información financiera adoptado por la Entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de la Auditoría obtenida.



Algunos ejemplos para emplear el juicio profesional se describen enseguida:

### Ejemplos:

Al seleccionar partidas para un muestreo, debemos considerar nuestro juicio profesional para identificar las condiciones como el importe de la partida seleccionada, la frecuencia con la que se genera, el tipo de transacción, etcétera.

- a) Al determinar la importancia relativa, el Auditor debe emplear el juicio profesional considerando factores como el tipo de industria, el importe de los rubros más representativos de los Estados Financieros, las condiciones económicas que afectan a la Entidad, los factores internos y externos que afectan a la Entidad, etcétera.
- b) Considerando que en el rubro de clientes hay una cuenta por cobrar por \$120,000.00 que está pendiente desde hace más de un año, pero por la cual la Administración no ha considerado como parte de la estimación de cuentas de cobro dudoso y la política de la Entidad es incluir en dicha estimación todas las cuentas cuya antigüedad es mayor a un año; sin embargo, la Entidad nos indica que no la consideró en la estimación debido a que firmó un convenio con este cliente, en donde le ofreció como garantía de pago un equipo de transporte con un valor de \$100,000.00. En este caso debemos emplear nuestro juicio profesional y solo considerar en la estimación de cuentas incobrables el importe de \$20,000.00, importe que la Entidad no tiene garantizado recuperar.

## Evidencia de Auditoría suficiente y adecuada y riesgo de Auditoría

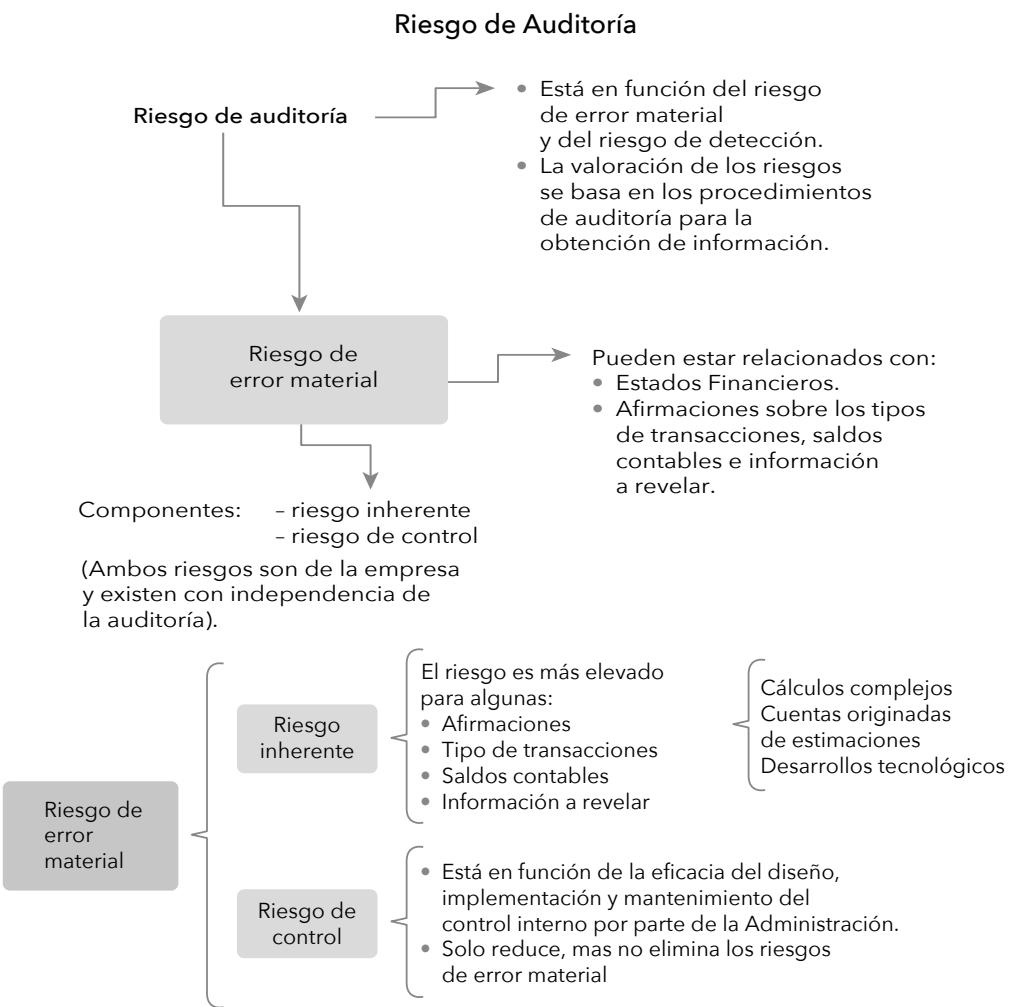
Suficiencia  
y adecuación de  
la evidencia  
de auditoría

- Necesaria para emitir una opinión y el informe de auditoría.
- Se obtiene de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la misma.
- La cantidad de evidencia depende de la valoración del Auditor del riesgo de que existan errores.
- La determinación si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría es una cuestión de juicio profesional.

Cuanto mayor sea el riesgo valorado, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida.

Cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida de evidencia requerida.

La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de Auditoría y la adecuación es la medida cualitativa.



### Ejemplos:

De riesgo de control:

- Una Entidad realiza el inventario físico anual en el que participa personal del almacén, de contabilidad y los Auditores; adicionalmente se comparan las cifras recabadas contra las cifras en el sistema para identificar posibles diferencias que se pudieran presentar. El riesgo de control es que si no realiza esta actividad de control, pudiesen estar subvaluados o sobrevaluados los inventarios por las diferencias que pudieran existir entre lo que está físicamente en el almacén y lo que se tiene en los sistemas contables.

De riesgo inherente:

- Una Entidad que se dedica a la comercialización de juguetes, cuyas compras son de importación, principalmente de USA y Europa, tiene el riesgo inherente del tipo de cambio, ya que la volatilidad del dólar con respecto al peso puede afectar considerablemente los resultados de la Entidad en un determinado periodo.



- b) La Entidad realizó un cambio en sus sistemas de información, lo que generó que todos los registros y transacciones de los departamentos se traspasaran al nuevo sistema de información. Debido a dicha situación, hay un riesgo inherente en que la información contable no se haya traspasado correctamente.

## Riesgo de detección

Si el Auditor identifica que pudiera haber riesgos de error material en la información financiera, la evidencia de Auditoría requerida deberá ser más convincente; por lo tanto, el riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que el Auditor determine, a fin de reducir el riesgo de Auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

## Importancia relativa<sup>17</sup>

- Esta es aplicada por el Auditor, tanto en la planeación como en la ejecución de la Auditoría, así como en la evaluación del efecto de los errores identificados sobre el Auditor.
- Los juicios de la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren, y se ven afectados tanto por la percepción que tiene el Auditor de las necesidades de la información financiera como por la magnitud o naturaleza en error por una combinación de ambos.

## Realización de la Auditoría

Como lo señala la NIA 200, es una función de la eficacia de un procedimiento de Auditoría y de su aplicación por el Auditor, cuestiones como:

- Planificación adecuada.
- Correcta asignación de personal al equipo del compromiso.
- Aplicación de escepticismo profesional.
- Supervisión y revisión del trabajo de Auditoría realizado.

Las limitaciones inherentes a la Auditoría surgen de:

- La naturaleza de la información financiera.
- La naturaleza de los procedimientos de Auditoría.
- La necesidad de que la Auditoría se lleve a cabo en un plazo y un costo razonable.

<sup>17</sup> Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo. 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 los errores no corregidos y no detectados supere la importancia relativa determinada para los Estados Financieros en su conjunto.

Es necesario que el Auditor:

- Planifique la Auditoría para una eficaz ejecución.
- Mayor énfasis en áreas con mayor riesgo de error material debido al fraude o error.

### **NIA 210, Acuerdo de los términos del compromiso de auditoría**

## **Condiciones previas a la Auditoría**

Para determinar si concurren las condiciones previas a la Auditoría, el Auditor:

- Determinará si el marco de información financiera que se utiliza es aceptable para la preparación de los Estados Financieros.
- Obtendrá la confirmación de la Administración de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad con relación a:
  - La preparación de los Estados Financieros con base en el marco de información financiera así como, en su caso, en su presentación fiel.
  - El control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de Estados Financieros libres a fraude o error.

La Administración reconoce y comprende su responsabilidad a la necesidad de proporcionar al Auditor:

- Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la Administración que sea relevante para la preparación de los Estados Financieros.
- Información adicional que pueda solicitar el Auditor a la Administración para los fines de la Auditoría.
- Acceso ilimitado a las personas de la Entidad de las cuales el Auditor considere necesario obtener evidencia de Auditoría.

## **Limitación al alcance de la Auditoría antes de la aceptación del compromiso de Auditoría**

Si la Administración o los responsables del gobierno de la Entidad incluyen en la propuesta de los términos de un compromiso de Auditoría, la imposición de una limitación al alcance del trabajo del Auditor, de tal forma que éste considere que tendrá que denegar la opinión sobre los Estados Financieros, excepto que las limitaciones sean por disposiciones legales o reglamentarias.



## Factores que afectan un compromiso de Auditoría

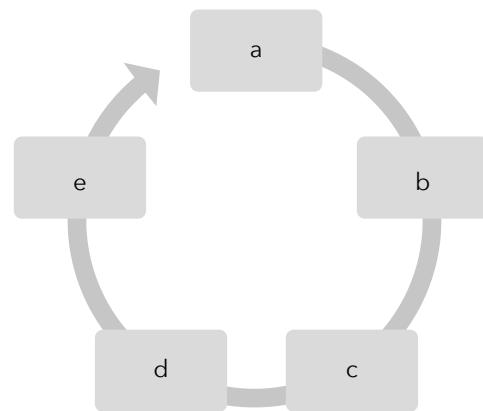
Factores relevantes para que el Auditor determine si el marco de información financiera es aceptable:

- Naturaleza de la Entidad.
- Objetivo de los Estados Financieros.
- Naturaleza de los Estados Financieros.
- Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben el marco de información financiera aplicable.

## Acuerdo de los términos del compromiso de Auditoría

El Auditor acordará los términos del compromiso de Auditoría con la Administración o con los responsables del gobierno de la Entidad. Los términos del compromiso de Auditoría acordados se harán constar en una carta-contrato e incluirán:

- a) El objetivo y alcance de la Auditoría de los Estados Financieros.
- b) Las responsabilidades del Auditor.
- c) Las responsabilidades de la Administración.
- d) La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los Estados Financieros.
- 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.



## Auditorías recurrentes

En las auditorías recurrentes, el Auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del compromiso de Auditoría y, si es necesario, recordar a la Entidad los términos existentes del compromiso de Auditoría. Una carta-contrato puede hacer referencia a:

- La definición del alcance de la Auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables.
- El hecho de que por las limitaciones inherentes a la Auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno haya un riesgo inevitable.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la Auditoría, incluida la composición del equipo de Auditoría.
- El acuerdo de la Administración de informar al Auditor sobre los hechos que puedan afectar a los Estados Financieros.

### Ejemplo:

Aceptación y continuación del cliente.

Podría utilizarse un cuestionario como el siguiente:

- ¿Se han cumplido las condiciones previstas a la Auditoría?  
Sí, la Entidad ha firmado la carta-contrato.
- ¿Se han seguido los requisitos de aceptación/continuación del manual de control de calidad de la firma?  
Sí.
- ¿Existe algún problema de independencia o conflicto de interés?  
No.
- ¿Existen áreas donde sea necesario un conocimiento especializado?  
Sí, vamos a recurrir a nuestro especialista en sistemas (TI).
- ¿Tiene la firma la capacidad en tiempo, competencias y recursos para completar el compromiso de acuerdo con normas profesionales y de la firma?  
Sí, contamos con la infraestructura necesaria.
- ¿Hay alguna nueva circunstancia que incremente nuestro riesgo del compromiso?  
No, la Administración de la Entidad tiene buena actitud.

## Carta-contrato de Auditoría

A continuación se da una guía de cómo elaborar una carta-contrato de Auditoría de Estados Financieros con fines generales, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

Esta guía no es de uso obligatorio, ya que solo es una orientación que pueda utilizarse como ejemplo.

### Ejemplo:

Se dirige al representante de la Administración:

20 de enero de 2015

Lic. Miguel A. Ramírez  
Entidad ABD, S.A.  
Ricardo Flores Magón #134 Int. 234  
Col. Zapata 06100  
Ciudad de México

Párrafo inicial. Se recomienda incluir una breve descripción de la firma y los servicios que se ofrecen.

Estimado Lic. Miguel:

Auditores Ejemplo y Asociados, S.C. (La Firma) se complace en prestar los servicios profesionales como Auditores independientes a la Entidad ABD. El C.P.C. Ramón Juárez S. será el responsable de los servicios profesionales que vamos a prestar a la Entidad.

Los servicios que proporcionará la firma bajo esta carta-compromiso, y cualquier servicio adicional debe contar con la opinión favorable del Comité de Auditoría y Consejo de Administración, de conformidad con sus procedimientos y políticas.



### Objetivo y alcance de la Auditoría

Han solicitado ustedes que auditemos los Estados Financieros de la Entidad ABD, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado integral de resultados, el estado de cambios y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Nos complace confirmarles mediante esta carta, que aceptamos el compromiso de Auditoría y comprendemos su contenido.

Realizaremos nuestra Auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.

### Responsabilidades del Auditor

Realizaremos una Auditoría de Estados Financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Los objetivos de nuestra Auditoría realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría son obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros están libres de errores materiales, tomados en su conjunto, por el año que terminó el 31 de diciembre de 20X0, preparados de conformidad con las Normas de Información Financiera.

Una Auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de Auditoría sobre los importes y la información revelada en los Estados Financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Auditor, incluida la valoración de los riesgos de error material en los Estados Financieros, debido al fraude o error.

Una Auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación global de los Estados Financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la Auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunos errores materiales, aun cuando la Auditoría se planifique y execute adecuadamente, de conformidad con las NIA. Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta un control interno relevante para la preparación de los Estados Financieros por parte de la Entidad, con el fin de diseñar procedimientos de Auditoría que sean adecuados en función

de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la Auditoría de los Estados Financieros que identifiquemos durante la realización de la Auditoría.

### Obligaciones de la Administración

La exactitud de los Estados Financieros, de conformidad con las Normas de Información Financiera, es responsabilidad de la Entidad. Por consiguiente, es responsabilidad de la Entidad, entre otros asuntos, de:

- Establecer y mantener el control interno efectivo de la Entidad que reporte la información financiera.
- Realizar los cambios respectivos que se identifiquen para corregir los errores importantes.
- Asegurarse que la Entidad cumple con las disposiciones y leyes que les son aplicables y comunicar a la Firma cualquier violación importante.

Proporcionar a la Firma todo el acceso a la información sin restricción alguna, que el Auditor considere necesaria para realizar las diversas pruebas de Auditoría.

**Informe emitido por el Auditor**

Esta carta-contrato constituye el acuerdo completo entre las partes respecto a esta Auditoría. Si la Entidad tiene la intención de publicar cualquiera de los informes emitidos por la Firma, la Entidad tiene la obligación de informar para nuestra aprobación.

Si los términos son aceptables y los servicios descritos están en conformidad con su entendimiento, se firma de común acuerdo en los espacios correspondientes.

Atentamente,

Auditores y Asociados, S.C.

C.P.C. Ramón Juárez S.

Reconocido y aprobado por el Consejo de Administración de

Entidad ABD, S.A.

Por: \_\_\_\_\_

Puesto: \_\_\_\_\_

Fecha:

Por: \_\_\_\_\_

Puesto: \_\_\_\_\_

Fecha:

## **NIA 220, Control de calidad de la auditoría de Estados Financieros**

Por la importancia de esta norma se recomienda su estudio y consulta integral; se incluyen ejemplos que consideramos son de gran utilidad para comprender cómo se debe aplicar el control de calidad en las auditorías, dichos anexos son tomados del libro *Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices Third Edition IFAC International Federation of Accountants Year 2011*.

A continuación se muestran documentos anexos que se pueden adaptar a las necesidades de cada firma para implementar los requerimientos que exige la norma.

Anexo A. Independencia del socio y empleados

Anexo B. Declaración de confidencialidad

Anexo C. Sugerencia de temas a considerar al evaluar si se acepta el primer compromiso de un cliente nuevo

Anexo D. Asignación de personal a los compromisos

Anexo E. Consultas



Anexo F. Revisión del control de calidad del compromiso

Anexo G. Proceso de seguimiento del sistema de control de calidad

Anexo H. Informe del inspector del seguimiento

## Anexo A

### *Independencia del socio y empleados*

[Membrete de la Firma de Auditoría]

[Fecha]

[Dirigido a la Firma de Auditoría]

### Declaración de independencia

Confirmo, a mi leal saber y entender, que cumple con las políticas y procedimientos de la Firma de Auditoría, que incluyen las secciones 290 y 291 del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del IESBA sobre independencia.

Rúbrica

Nombre:

Puesto: Fecha:

### *Independencia del socio y empleados*

Listar y explicar brevemente la naturaleza de todos los asuntos que a su leal saber y entender puedan afectar la independencia. Consulte la sección 290 y la sección 291 del Código del IESBA al elaborar esta lista.

El socio del compromiso revisará cada asunto. Tal vez sea necesario proporcionar más información para determinar qué hacer, si fuera el caso.

Deben documentarse por completo todas las decisiones y las acciones a seguir.

Descripción	Indicar cómo puede estar afectada la independencia	Salvaguarda adecuada que debe aplicarse (si procede) para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable

## Anexo B

### *Declaración de Confidencialidad*

[Membrete de la Firma de Auditoría]

(Es una buena práctica que los empleados firmen una Declaración de Confidencialidad en el momento de su contratación, y que vuelvan a firmarla cada año, como recordatorio del requerimiento; o bien, dicha cláusula podría incluirse en los términos y condiciones del contrato laboral de los empleados).

[Fecha]

Estimado [ ]:

#### **Carta-contrato**

Para asegurar el cumplimiento continuado de la sección 140 del Código del IESBA, relativa a nuestras responsabilidades profesionales y la protección de nuestros clientes, es esencial mantener la confidencialidad de los asuntos de nuestros clientes. "Información Confidencial" es toda información acerca de nuestros clientes de la que tenga conocimiento cualquier persona como resultado de su relación con la Firma de Auditoría, a menos que dicha información sea del dominio público.

He leído, entiendo y cumple la declaración de política sobre confidencialidad de la Firma de Auditoría, en relación con los asuntos de los clientes de la Firma.

Nombre: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

## Anexo C

**Sugerencia de temas a considerar** al evaluar si se acepta el primer compromiso de un cliente nuevo. Los resultados pueden registrarse en un listado de verificación (como el que se muestra a continuación), un formato de cuestionario, o resumirse en un memorándum.

#### **Iniciales**

Antes de aceptar el compromiso, ¿nos hemos entrevistado con el cliente para cerciorarnos de su historial y obtener los documentos necesarios (es decir, el organigrama de la compañía, resultados operativos y financieros durante los últimos dos o tres años, cambios en la Administración, en la estructura de las operaciones y cualquier otro aspecto que pueda afectar el compromiso)?

Aceptación del cliente	Sí	No	N/A	Comentarios
Carácter e integridad del posible cliente				
<p>1. ¿Conocemos a este cliente, o lo conocen nuestros clientes de confianza, o nuestros colegas?</p> <p>2. ¿Estamos satisfechos de que no han ocurrido hechos o circunstancias que nos hagan dudar de la integridad de los propietarios, integrantes del Consejo de Administración, o la Administración del posible cliente? Específicamente, ¿estamos razonablemente satisfechos de que no exista ninguna de las situaciones siguientes?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Condenas y sanciones regulatorias;</li> <li>b) Sospecha de actos ilícitos o fraude;</li> <li>c) Investigaciones en curso;</li> <li>d) Integrantes de la Administración que pertenezcan a organizaciones profesionales de dudosa reputación;</li> <li>e) Publicidad negativa, y</li> <li>f) Asociación cercana con personas o compañías cuya ética es cuestionable.</li> </ul>				
Describir los métodos usados para obtener evidencia de estos riesgos, como búsquedas en internet. (Las palabras clave que pueden usarse para buscar en internet pueden incluir el nombre comercial del cliente, los nombres de su personal clave y la industria o productos/servicios.)				
Documentar cualquier evidencia que se obtenga y que sea relevante para evaluar este riesgo.				
<p>3. Si otros Auditores/profesionales de la contabilidad se han negado a dar servicio al posible cliente, o si sospechamos que el posible cliente esté buscando opiniones contables que le favorezcan, o tenga otras motivaciones similares para cambiar de Auditor, ¿se han documentado los riesgos que conlleva y se ha considerado cuidadosamente la razón para aceptar el compromiso?</p>				
Aceptación del cliente	Sí	No	N/A	Comentarios
Auditor/profesional de la contabilidad predecesor				
<p>4. ¿Nos comunicamos con el Auditor o profesional de la contabilidad predecesor (si procede en nuestra jurisdicción) para indagar acerca de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Acceso a los papeles de trabajo del posible cliente;</li> <li>b) Honorarios no pagados;</li> <li>c) Diferencias de opinión o desacuerdos;</li> <li>d) Integridad de la Administración y del consejo;</li> <li>e) Razones para el cambio, y</li> <li>f) Exigencias poco razonables o falta de cooperación?</li> </ul> <p>5. ¿Obtuvimos permiso de la Firma de Auditoría predecesora para revisar los papeles de trabajo del año pasado - (si está permitido)? De ser así, ¿hemos revisado la documentación de planificación del periodo anterior elaborada por dicha Firma de Auditoría y determinamos si la Firma de Auditoría predecesora:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Confirmó su independencia del cliente;</li> <li>b) En caso de una Auditoría, la llevó a cabo conforme a las NIA;</li> <li>c) Tenía los recursos y pericia adecuados, y</li> <li>d) Tenía un entendimiento de la Entidad y su entorno?</li> </ul>				

Estados Financieros anteriores	Sí	No	N/A	Comentarios
6. ¿Obtuvimos y revisamos copias de: a) Estados Financieros de los dos últimos años, cuando menos; b) Declaraciones de impuestos y documentos relacionados de los últimos dos años, y c) Cartas de representación de los últimos dos o tres años?				
7. Suponiendo que tengamos acceso, ¿revisamos los papeles de trabajo del periodo anterior elaborados por el Auditor o profesional de la contabilidad predecesor, para: a) Determinar la razonabilidad de los saldos de cierre de periodos anteriores, poniendo particular atención a las cuentas significativas, y decidir si alguna de ellas debe reformularse; b) Determinar si el Auditor / profesional de la contabilidad predecesor identificó errores materiales; c) Determinar el efecto en el año actual, de cualesquiera errores inmateriales no ajustados en el año anterior, y d) Determinar lo adecuado del sistema de contabilidad de la Administración, revisando los ajustes del Auditor / profesional de la contabilidad predecesor y las cartas de representación?				
8. ¿Determinamos cuáles fueron las principales políticas y métodos contables usados en los Estados Financieros del año anterior y consideramos si eran adecuados y si se aplicaron de manera uniforme? Por ejemplo: a) Valoraciones significativas, como la provisión para cuentas dudosas, inventarios e inversiones; b) Políticas y tasas de amortización; c) Estimaciones significativas, y d) Otros (identificar).				
9. En caso de una Auditoría, ¿es necesario aplicar procedimientos de Auditoría adicionales en relación con las principales transacciones y/o saldos del año anterior para reducir el riesgo de error en los saldos iniciales de las cuentas? En caso afirmativo, indicar la referencia a los papeles de trabajo con tales procedimientos.				
10. ¿Determinamos si será necesario dar una limitación al alcance en nuestra opinión, debido a la imposibilidad de obtener suficiente seguridad en cuanto a los saldos iniciales?				



Conocimiento experto	Sí	No	N/A	Comentarios
11. ¿Sabemos en términos generales cuáles son el negocio y las operaciones del cliente? (Redacte un memorando de conocimiento del cliente o use un listado de verificación estándar para proporcionar esta información.)				
12. ¿Tienen los socios y empleados suficientes conocimientos de las prácticas contables de la industria del posible cliente para realizar el compromiso? De no ser así, ¿podemos obtener fácilmente los conocimientos requeridos de las prácticas contables de la industria? Identificar las fuentes.				
13. ¿Hemos identificado áreas que requieran conocimientos especializados? En caso afirmativo, ¿podemos obtener fácilmente los conocimientos requeridos? Identificar las fuentes.				

Aceptación del cliente	Sí	No	N/A	Comentarios
<b>Evaluación de la independencia</b>  Existen prohibiciones adicionales que no tratamos aquí y que se aplican a compromisos para Entidades de interés público.  Debe consultarse la sección 290 y la sección 291 del Código del IESBA para todos los requerimientos y orientaciones pertinentes.				
14. Identificar y documentar las prohibiciones que existan (las amenazas a la independencia para las que no existen salvaguardas adecuadas, tales como): a) Aceptar regalos de valor o invitaciones del cliente; b) Tener relaciones de negocio estrechas con el cliente; c) Tener relaciones familiares y personales con el cliente; d) Presentar una cotización de honorarios considerablemente menor a los precios del mercado (a menos que la documentación aporte evidencia de que se cumplieron todas las normas aplicables); e) Tener intereses financieros en el cliente; f) Contratación de personal reciente con el cliente dentro del periodo prescrito (o una contratación que se espere en el futuro), para ocupar un puesto de administrativo, director o empleado con influencia significativa; g) Préstamos y avales al / del cliente; h) Elaborar asientos o clasificaciones contables sin la aprobación previa de la Administración; i) Realizar funciones de Administración para el cliente, y j) Prestar servicios distintos al de Auditoría (servicios que proporcionan un grado de seguridad) como finanzas corporativas, servicios legales que conlleven la resolución de disputas o servicios de valoración que impliquen la valoración de elementos materiales para los Estados Financieros.				
¿Estamos satisfechos de que no existan prohibiciones que impidan a la Firma de Auditoría o a cualquier integrante de los empleados realizar el compromiso?				

Aceptación del cliente	Sí	No	N/A	Comentarios
<p>15. Consultar la Parte B del Código del IESBA para mayor orientación sobre la identificación de amenazas y salvaguardas relativas a la independencia.</p> <p>a) Identificar y documentar las amenazas a la independencia respecto de las que pueda haber salvaguardas. Atender cada una de las siguientes amenazas en relación con la Firma de Auditoría y los integrantes del equipo del compromiso.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Amenazas de autor revisión, que pueden presentarse como resultado de intereses financieros de un profesional de la contabilidad o de un familiar inmediato o cercano (es decir, en los casos en los que la pérdida de los honorarios del cliente pueda ser significativa),</li> <li>• Amenazas de autorrevisión, que pueden presentarse cuando el mismo profesional de la contabilidad que lo emitió, deba reevaluar un juicio hecho con anterioridad,</li> <li>• Amenazas de abogacía, que pueden presentarse cuando un profesional de la contabilidad promueve una posición u opinión hasta el punto en que quede comprometida la objetividad (es decir, cuando actúa como defensor, en nombre del cliente, en un litigio o en una promoción de acciones),</li> <li>• Amenazas de familiaridad, que pueden presentarse cuando, debido a una relación cercana, un profesional de la contabilidad se convierte en demasiado comprensivo con los intereses de otros, y</li> <li>• Amenazas de intimidación, que pueden presentarse cuando se disuade a un profesional de la contabilidad para que no actúe objetivamente mediante amenazas, reales o veladas.</li> </ul> <p>b) Evaluar y documentar si estas amenazas, individual y colectivamente, son claramente poco significativas.</p> <p>c) Respecto de cada amenaza que no sea claramente no significativa, documentar las salvaguardas que existan en la Entidad o en la Firma de Auditoría y cómo pueden usarse para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Las salvaguardas pueden incluir normas profesionales y seguimiento, políticas de la Firma de Auditoría sobre formación continua, inspección de la Firma de Auditoría, control de calidad, aprobación de asientos de diario y clasificaciones por parte del cliente, y salvaguardas del cliente tales como un sólido entorno de control y contratación de personal competente.</p> <p>d) ¿Estamos satisfechos de que existen suficientes salvaguardas y que las amenazas a la independencia se eliminan o reduzcan a un nivel aceptable?</p>				

Evaluación del riesgo del compromiso	Sí	No	N/A	Comentarios
<p>16. ¿Hemos determinado si la Firma de Auditoría juzga aceptables los riesgos asociados a esta industria y al probable cliente? Describir cualesquiera riesgos conocidos o supuestos y el efecto que tengan en el compromiso propuesto, incluyendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Un propietario dominante;</li> <li>b) Incumplimientos de las disposiciones legales/reglamentarias de la industria que puedan resultar en multas o sanciones significativas;</li> <li>c) Problemas financieros o de solvencia;</li> <li>d) Gran interés de los medios en la Entidad o en su Administración;</li> <li>e) Tendencias y comportamiento de la industria;</li> <li>f) Administración excesivamente conservadora u optimista;</li> <li>g) Participación en negocios de alto riesgo;</li> <li>h) Naturaleza del negocio particularmente arriesgada;</li> <li>i) Sistemas y registros contables deficientes;</li> <li>j) Número significativo de transacciones poco usuales o con partes vinculadas;</li> <li>k) Estructuras corporativas / operativas poco usuales o complejas;</li> <li>l) Controles y Administración débiles;</li> <li>m) Falta de políticas claras para el reconocimiento de ingresos;</li> <li>n) Cambios tecnológicos que tengan un fuerte impacto en la industria o el negocio;</li> <li>o) Posibilidad de ganancias significativas para la Administración, que dependan de resultados financieros favorables o de un buen desempeño;</li> <li>p) Problemas con la competencia o la credibilidad de la Administración;</li> <li>q) Cambios recientes en la Administración, el personal clave, los contables o los abogados, y</li> <li>r) Requerimientos de información para las Entidades públicas.</li> </ul>				
<p>17. ¿Quiénes son los usuarios probables de los Estados Financieros?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bancos</li> <li>• Autoridades fiscales</li> <li>• Organismos reguladores</li> <li>• Dirección</li> <li>• Acreedores</li> <li>• Posibles inversores / compradores</li> <li>• Accionistas / integrantes</li> <li>• Otros</li> </ul> <p>¿Existen disputas entre accionistas u otras disputas que puedan verse afectadas por los resultados del compromiso?</p> <p>¿Representa un riesgo razonable la confianza anticipada de estos usuarios en el informe que se emita?</p>				
<p>18. ¿Hay áreas específicas de los Estados Financieros o cuentas específicas que merezcan mayor atención? De ser así, documentarlas detalladamente.</p>				
<p>19. ¿Propuso el Auditor / profesional de la contabilidad predecesor muchos ajustes y/o identificó muchos errores menores no corregidos? De ser así, documentar la razón probable y sus efectos en el riesgo del compromiso.</p>				
<p>20. ¿Estamos satisfechos de que no haya una razón significativa para dudar de que el posible cliente pueda seguir operando como negocio en marcha en el futuro próximo (cuando menos, un año)?</p>				

21. ¿Estamos satisfechos de que el posible cliente esté dispuesto a pagar honorarios aceptables y pueda hacerlo?				
<b>Limitaciones al alcance</b>	Sí	No	N/A	Comentarios
22. ¿Estamos satisfechos de que la Administración del cliente no impondrá limitaciones al alcance de nuestro trabajo?				
23. ¿Existen criterios adecuados (por ejemplo, las NIIF) contra los cuales evaluar el asunto relevante del compromiso?				
24. ¿Son razonables los tiempos establecidos para terminar el trabajo?				
<b>Otros</b>	Sí	No	N/A	Comentarios
25. ¿Debe considerarse alguna otra cuestión para la aceptación del cliente, como sería una evaluación más detallada de la independencia y de los factores de riesgo? De ser así, documentarlas, así como la forma en que deben manejarse.				
26. Otros comentarios.				

**Comentarios del socio**

Con base en mi conocimiento preliminar del posible cliente y de los factores antes señalados, se debe clasificar a este cliente como:

**De alto riesgo****De riesgo moderado****De bajo riesgo**

1. Estoy satisfecho de que no hay prohibiciones que impidan a la Firma de Auditoría o a algún integrante del equipo realizar este compromiso.
2. En los casos en que se identificaron amenazas relevantes a nuestra independencia, existen salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.
3. No tengo conocimiento de que existan factores que puedan afectar nuestra independencia o apariencia de independencia.
4. Estoy satisfecho de que hemos obtenido suficiente información para determinar si aceptamos o no este compromiso.

En mi opinión, debemos **aceptar** o **declinar** este compromiso.

**Aprobación del segundo socio (si procede)**

Firma:

Firma:

Fecha:

Fecha



## Anexo D

Asignación de personal a los compromisos	Sí	No	N/A	Documento que contiene la política y los procedimientos
Sugerencia de pasos para la planificación				
<p>En las Firmas de Auditoría de reducida dimensión, es común que se presenten problemas de disponibilidad de tiempo, muchos cierres de año juntos en ciertas épocas del año y carencia de las habilidades necesarias. Al considerar la asignación de personal a los compromisos, también es útil considerar la necesidad de contar con expertos externos y contratarlos oportunamente.</p>				
<p>1. Definir el enfoque de la Firma de Auditoría para asignar socios y empleados a los compromisos, tomando en consideración las necesidades generales de la Firma de Auditoría y sus oficinas, así como las medidas empleadas para equilibrar el número de personas requeridas, sus habilidades y el desarrollo y utilización de cada uno de ellos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Planificar las necesidades de personal de la Firma de Auditoría en una base general.</li> <li>b) Identificar los requerimientos de la Firma de Auditoría para compromisos específicos, con la mayor anticipación posible.</li> <li>c) Preparar presupuestos de tiempo para los compromisos, a fin de determinar los requerimientos de personal y programar el trabajo.</li> <li>d) Al determinar los requerimientos de personal y la utilización de socios y empleados, considerar el tamaño y la complejidad del compromiso, la disponibilidad del personal, el conocimiento experto que se requiere, las fechas en las que debe realizarse el trabajo, la continuidad y la rotación periódica del personal, así como las oportunidades de formación práctica en el trabajo.</li> </ul> <p>2. Asignar a un socio o a un empleado senior experimentado que sean adecuados para que se haga cargo de asignar al personal a los compromisos. Al decidir las asignaciones individuales, debe tenerse en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Los requerimientos de empleados y de fechas de un compromiso específico;</li> <li>b) Ponderar las cualidades personales en cuanto a experiencia, posición en la Firma de Auditoría, antecedentes y especialización específica;</li> <li>c) El grado contemplado de supervisión y participación de quienes realicen labores de supervisión;</li> <li>d) Disponibilidad de tiempo proyectada de las personas que se asignen;</li> <li>e) Situaciones en las que puedan existir problemas de independencia y conflictos de intereses, como asignar personal a compromisos de clientes que hayan sido sus empleadores, o de algún familiar, y</li> <li>f) Al asignar al personal, prestar la debida atención a la continuidad y a la rotación para que el compromiso se lleve a cabo de manera eficiente y se pueda contar con personal con experiencia y antecedentes distintos.</li> </ul>				

Asignación de personal a los compromisos	Sí	No	N/A	Documento que contiene la política y los procedimientos
Sugerencia de pasos para la planificación				
3. Obtener la aprobación del socio del compromiso para la programación y asignación del personal para el compromiso: a) Enviar a revisión y aprobación los nombres y cualificaciones del personal que vaya a asignarse a un compromiso. b) Considerar la experiencia y formación práctica del equipo del compromiso en relación con la complejidad del compromiso u otros requerimientos.				

## Anexo E

Asignación de personal a los compromisos	Sí	No	N/A	Documento que contiene la política y los procedimientos
Las Firmas de Auditoría de reducida dimensión pueden tener mayor necesidad de hacer consultas externas en cuanto a transacciones complejas, asuntos contables especializados, cuestiones significativas acerca de la independencia o de tipo ético. La siguiente lista puede modificarse para uso de la propia Firma de Auditoría, como guía para llevar a cabo y documentar las consultas.				
1. Informar al personal de las políticas y procedimientos de consulta de la Firma de Auditoría.				
2. Especificar áreas o situaciones especializadas que requieran de consultas debido a la naturaleza o complejidad de algún asunto, incluyendo: a) Pronunciamientos técnicos recientemente emitidos; b) Requerimientos especiales de contabilidad, Auditoría o presentación o desglose de industrias específicas; c) Problemas emergentes de la actividad, y/o d) Requerimientos de presentación de informes de los organismos legislativos y reguladores, particularmente los de una jurisdicción extranjera.				
3. Mantener o dar acceso a las bibliotecas de referencia adecuadas y otras fuentes autorizadas: a) Nombrar a los encargados de mantener una biblioteca de referencia. b) Mantener los manuales técnicos y distribuir los pronunciamientos técnicos. c) Mantener convenios de consulta con otras Firmas de Auditoría y profesionales para complementar los recursos de la Firma de Auditoría.				



Asignación de personal a los compromisos	Sí	No	N/A	Documento que contiene la política y los procedimientos
4. Designar a personas específicas como especialistas para que sean fuentes autorizadas y definir su autoridad en situaciones de consulta.				
5. Especificar el grado de documentación con que debe contarse después de efectuarse una consulta en áreas que requieran de consulta y situaciones especializadas: a) Indicar a los integrantes de la Firma de Auditoría el grado de documentación que debe elaborarse y quiénes son los responsables de hacerlo. b) Indicar dónde debe mantenerse la documentación de las consultas. c) Mantener archivos por temas que contengan los resultados de las consultas con fines de referencia e investigación.				

## Anexo F

Revisión de Control de Calidad del Compromiso (RCCE) (Sugerencia de procedimientos)	Sí	No	N/A	Comentarios
1. Revisar los Estados Financieros o la información financiera que corresponda.				
2. Revisar el informe propuesto e indicar si es adecuado a las circunstancias.				
3. En el caso de un compromiso de Auditoría, revisar los papeles de trabajo que documenten los riesgos de Auditoría significativos y la respuesta de la Firma de Auditoría a tales riesgos.				
4. Determinar si los papeles de trabajo seleccionados para revisión reflejan el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y las conclusiones alcanzadas.				
5. Revisar la documentación para obtener evidencia de que se aplicaron procedimientos de aceptación del compromiso (o de continuidad, si procede).				
6. Revisar los procedimientos de evaluación cuando se confía en el trabajo de otros Auditores o profesionales de la contabilidad.				
7. Revisar los procedimientos relativos al cumplimiento con la legislación pertinente, los requerimientos para cotizar valores cuando sean relevantes y los criterios (por ejemplo, las NIIF).				
8. Revisar si es adecuada la selección del equipo del compromiso.				
9. Revisar la carta-contrato.				
10. Revisar la carta de manifestaciones firmada por la Administración o por los encargados del gobierno de la Entidad.				
11. Revisar las conclusiones relativas a consideraciones de empresa en funcionamiento.				

<b>Revisión de Control de Calidad del Compromiso (RCCE) (Sugerencia de procedimientos)</b>	Sí	No	N/A	Comentarios
12. Revisar la evidencia de que se realizó una revisión adecuada de los papeles de trabajo por parte de las personas encargadas de la Administración del compromiso.				
13. Revisar otros informes que se emitan en relación con el compromiso, como declaraciones presentadas ante organismos reguladores, respecto de instituciones financieras.				
14. Determinar el nivel de servicios sin grado de seguridad que se presten al cliente.				
15. Revisar la importancia y naturaleza de los errores corregidos y no corregidos que se hayan identificado durante el compromiso.				
16. Revisar la evaluación que hizo el equipo del compromiso respecto de la independencia de la Firma de Auditoría y su personal, incluyendo al personal y expertos de la Firma de Auditoría que forman parte de la red.				
17. Revisar la evidencia de que se consultó a otros socios con respecto a asuntos difíciles o controvertidos y diferencias de opinión y que las conclusiones son adecuadas y se pusieron en práctica.				
18. Revisar los consejos de los especialistas consultados.				
19. Revisar los asuntos que deban comunicarse a la Administración y a los encargados del gobierno de la Entidad y, cuando proceda, a las Entidades regulatorias.				
20. Durante la revisión de control de calidad del compromiso, reunirse con el socio del compromiso para revisar las decisiones sobre asuntos controvertidos, difíciles o complejos del compromiso que afecten la información a revelar de los Estados Financieros.				
21. Cuando el socio del compromiso no acepte las recomendaciones del revisor de control de calidad y no se resuelva el asunto a satisfacción del revisor, no podrá fecharse el informe hasta que se resuelva el asunto siguiendo los procedimientos de la Firma de Auditoría para el tratamiento de diferencias de opinión. Proporcionar más información, en su caso.				

## Anexo G

<b>Proceso de seguimiento del sistema de control de calidad (Sugerencia de temas a considerar)</b>	Sí	No	N/A	Comentarios
1. Se ha programado la evaluación del sistema de control de calidad para una época adecuada (es decir, cuando la Firma de Auditoría tenga menos trabajo).				
2. Se revisó el manual en vigor de control de calidad de la Firma de Auditoría para cerciorarse de que se conoce el sistema completamente.				
3. Se tuvieron en cuenta los cambios habidos en la profesión y en las guías de orientación profesional autorizadas que puedan indicar la necesidad de revisar o actualizar el sistema de control de calidad o las guías correspondientes.				

Proceso de seguimiento del sistema de control de calidad (Sugerencia de temas a considerar)	Sí	No	N/A	Comentarios
4. Se obtuvo y se evaluó la información acerca de las políticas, requerimientos y prácticas de la Firma de Auditoría relativas al desarrollo profesional continuo.				
5. Se revisó que los socios y empleados cumplieran su desarrollo profesional continuo obligatorio y presentaran los informes relacionados.				
6. Se revisó la forma en que se dirige la formación, así como que se cumplieran las obligaciones de formarse y que se comunicaran los avances profesionales relevantes de la actividad en las áreas en las que la Firma de Auditoría ofrece servicios.				
7. Se completaron los programas de formación práctica internos y externos a los que asistieron los socios y empleados durante el último año.				
8. Se llevaron a cabo entrevistas con el propietario o los socios responsables de los diversos aspectos del sistema de control de calidad. Durante cada entrevista, se preguntó lo siguiente: a) ¿Se ha producido algún cambio en sus áreas que vaya a requerir un cambio en el sistema de control de calidad o en la documentación relacionada? b) ¿Se hará algún cambio en el próximo año al que deba darse atención inmediata? c) ¿Se produjeron violaciones significativas u ocurrieron otros hechos en su área que indiquen una deficiencia en el sistema de control de calidad? d) ¿Algún socio o empleado ha mostrado reticencia para cumplir con las políticas de la Firma de Auditoría? e) ¿Hubo quejas por falta de cumplimiento, dentro o fuera de la Firma de Auditoría? f) ¿Hay algún otro asunto a considerar que pueda ser significativo para la revisión del sistema de control de calidad?				
9. ¿Hubo alguna otra revisión de la Firma de Auditoría por parte del regulador o de un organismo profesional durante el periodo? (De ser así, obtener copias y considerar los hallazgos.)				
10. ¿Se ha tomado en consideración si son adecuados el proceso de resolución de disputas/diferencias de opinión y los procedimientos disciplinarios de la Firma de Auditoría? Específicamente, debe preguntarse cómo se trataron los asuntos disciplinarios y cómo se dispuso acerca de las denuncias realizadas al amparo de las políticas de protección de denuncias anónimas de la Firma de Auditoría.				
11. ¿Se seleccionó una muestra de los registros de declaraciones en relación con asuntos de independencia, confidencialidad, cumplimiento con las políticas de la Firma de Auditoría y de las normas de control de calidad?				
12. Los archivos revisados, ¿contienen documentación que deba tomarse en consideración para informar si son adecuadas las decisiones hechas y las medidas tomadas acerca de: a) Quejas internas y externas; b) Disputas sobre asuntos profesionales, y c) Violaciones de procedimientos y políticas (por parte de socios o empleados) que se hayan observado?				

Proceso de seguimiento del sistema de control de calidad (Sugerencia de temas a considerar)	Sí	No	N/A	Comentarios
<p>13. Se completaron _____(número) inspecciones de archivos usando el cuestionario de inspección pertinente, a fin de determinar si se cumplen las políticas de control de calidad de la Firma de Auditoría. Se seleccionaron los archivos, considerando que, a lo largo de un ciclo de inspección con fines de seguimiento de tres años, se cumplirán con los siguientes criterios:</p> <p>Se habrán inspeccionado los archivos siguientes [modificar (a) y (b) conforme a la política que adopte la Firma de Auditoría. Por ejemplo, pueden considerarse factores tanto cuantitativos (número) como cualitativos (riesgo):]</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Al menos, un compromiso de revisión y uno de Auditoría por cada socio.</li> <li>b) Al menos, un compromiso de que proporciona un grado de seguridad que no sea de Auditoría o de revisión de la información financiera.</li> </ul>				
<p>14. Tomar nota de las deficiencias significativas que se detectaron durante la inspección de los archivos. Si son significativas, ¿representan una deficiencia del sistema que deba corregirse, o es un fallo en el cumplimiento de las políticas de la Firma de Auditoría?</p>				
<p>15. La relación de archivos inspeccionados no debe incluir ninguno en el que haya participado el inspector como socio o revisor del compromiso. En tales casos debe asignarse a otra persona. (Debe contestarse en la columna de la derecha.)</p>				
<p>16. Despues de realizar los procedimientos anteriores, el inspector determinó que no se requieren cambios significativos en el sistema de control de calidad o la documentación relacionada. Si se requieren cambios al sistema de control de calidad, ¿se elaboró un informe que incluya los cambios recomendados o requeridos que debe presentarse a los socios?. ¿Los cambios propuestos están respaldados por evidencias?.</p>				
<p>17. Considerar la circunstancia que sea aplicable y responder a la misma:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) ¿Se ha considerado evidencia de la oposición o falta de adopción de los cambios propuestos o a aceptar comentarios constructivos?;</li> <li>a) Aparentemente no hay oposición ni falta respecto a lo anterior, o</li> <li>c) Consultar al propietario o al socio, o a un experto externo para revisar la propuesta de recomendación acerca de si considera adecuados los cambios o comentarios.</li> </ul>				
<p>18. Se consideraron las implicaciones de errores, omisiones, disputas o incumplimiento observados en el contexto de las obligaciones legales, contractuales y profesionales de la Firma de Auditoría y se informó debidamente a los socios.</p>				
<p>19. Se elaboró un informe y se entregó al (a los) socio(s) adecuado(s) de la Firma de Auditoría. Este informe incluye los procedimientos aplicados, los hallazgos que resultaron de esos procedimientos y las recomendaciones correspondientes. El informe se discutió con el (los) socio(s), quienes aceptaron poner en práctica las recomendaciones e informar de los hallazgos y recomendaciones a los demás socios y empleados interesados, o si no estuvieran de acuerdo, que aceptaron utilizar los procesos para la resolución de diferencias de opinión de la Firma de Auditoría y documentar los resultados.</p>				

## Anexo H

[Nombre de la firma de Auditoría]

### INFORME DEL INSPECTOR DEL SEGUIMIENTO [NOMBRE DEL INSPECTOR DEL SEGUIMIENTO]

[Fecha de Emisión]

[NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA]

#### Introducción

#### Descripción General

La ISQC 1NICC 1.48 señala que:

48. La Firma de Auditoría debe establecer un proceso de seguimiento diseñado para darle seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan con efectividad. Este proceso debe:
- a) Incluir la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la Firma de Auditoría, incluyendo una inspección cíclica de cuando menos un compromiso finalizado de cada socio del compromiso;
  - b) Asignar el proceso de seguimiento a un socio o socios u otras personas de la Firma de Auditoría, que tengan suficiente experiencia y autoridad adecuada para asumir dicha responsabilidad, y
  - c) Exigir que quienes lleven a cabo el compromiso o la revisión del control de calidad del compromiso no participen en la inspección del compromiso (Ref.: Párr. A64-A68).

[NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA]

#### Cuestionario del inspector del seguimiento

El informe del inspector del seguimiento debe contener, principalmente, las respuestas a las preguntas siguientes. En cada pregunta con respuesta "No", incluir en el informe al (a los) socio(s) responsable(s) del control de calidad, las observaciones, conclusiones y recomendaciones que procedan.

	Sí	No	N/A	Comentarios
1. ¿Tiene a su cargo la Administración del sistema de control de calidad de la Firma de Auditoría un socio u otra persona con suficiente experiencia y autoridad adecuada?				
2. ¿Cuenta la Firma de Auditoría con un manual de control de calidad o políticas por escrito?				
3. ¿Cumple el contenido del manual de control de calidad por escrito, en todos los aspectos relevantes, los requerimientos de la NICC o los de otra jurisdicción adecuada?				
4. ¿Se comunicaron los resultados de la comparación del manual de control de calidad de la Firma de Auditoría con los requerimientos de la NICC 1 (o los requerimientos de otra jurisdicción adecuada) a la(s) persona(s) encargada(s) del sistema de control de calidad de la Firma de Auditoría (incluyendo políticas, procedimientos y documentación faltantes o inadecuados)?				
5. ¿Se revisó, cuando menos, un compromiso por socio?				
6. Tratándose de los compromisos revisados, ¿el propio inspector del seguimiento, se aseguró de no ser integrante del equipo del compromiso, ni revisor de control de calidad del compromiso?				
7. ¿Se hallaron deficiencias aparentemente sistemáticas, recurrentes, significativas, o que requieran acciones correctivas inmediatas?				
8. ¿Hay evidencia de que un informe emitido por la Firma de Auditoría pudo haber sido inadecuado?				
9. ¿Hubo evidencia de que no se aplicaron algunos procedimientos requeridos para el compromiso?				
10. ¿Se informó por escrito sobre todas las deficiencias al (a los) socio(s) encargado(s) del sistema de control de calidad de la Firma?				
11. ¿Se han establecido las razones subyacentes de todas las diferencias significativas?				
12. Tratándose de los archivos revisados, ¿se terminaron los cuestionarios adecuados de la inspección de los archivos y se conservaron como parte de la documentación?				
13. ¿Hay evidencia de que el (los) socio(s) responsable(s) del sistema de control de calidad de la Firma de Auditoría comunicaron, por lo menos una vez al año, a los socios y demás personas interesadas, los procedimientos de seguimiento que se aplicaron en el último año, las conclusiones alcanzadas a partir de dichos procedimientos y una descripción de todas las deficiencias sistémicas, recurrentes o significativas encontradas y las medidas tomadas para subsanarlas?				

## Referencias

"Guide to Quality Control for Small-and Medium-Sized Practices" (2011). Third Edition. IFAC International Federation of Accountants.



## Capítulo 5

Planeación y ejecución de la Auditoría

Sep Nov

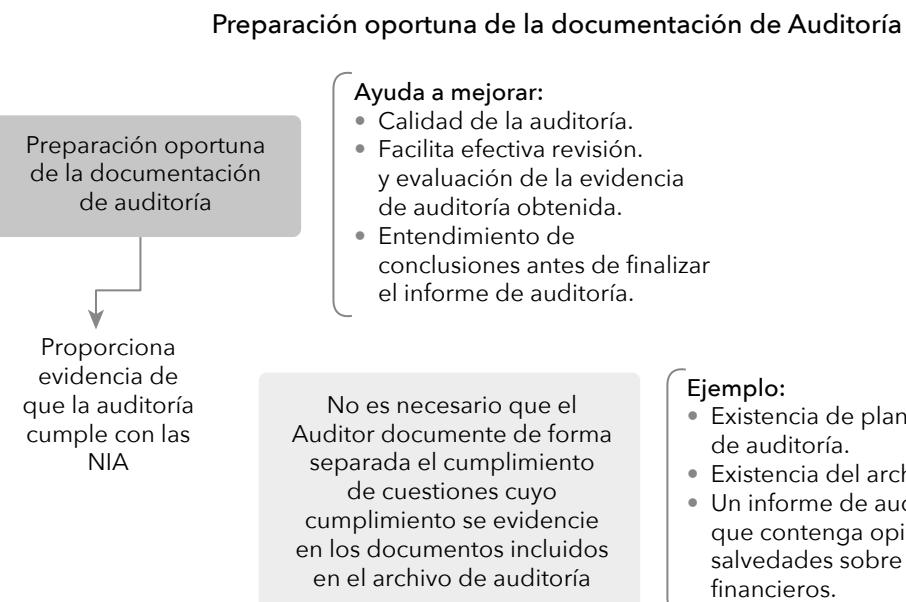
## **NIA 230, Documentación de Auditoría**

Esta Norma Internacional de Auditoría trata de la responsabilidad que tiene el Auditor de preparar la documentación de la Auditoría correspondiente al examen de Estados Financieros. En otras NIA se mencionan requerimientos específicos de documentación y orientación al respecto y las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos adicionales sobre documentación.

### **Naturaleza y propósitos de la documentación de Auditoría**

La documentación de Auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:

- Facilitar al equipo del compromiso, la planificación y ejecución de la Auditoría.
- Permitir al equipo del compromiso rendir cuentas de su trabajo.
- Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
- Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad.



# Documentación de los procedimientos de Auditoría aplicados y la evidencia de Auditoría obtenida

El Auditor preparará la documentación de Auditoría que sea suficiente para permitir a un Auditor experimentado que no haya tenido contacto previo con la Auditoría, la comprensión de:

- Naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos de Auditoría aplicados para el cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales.
- Los resultados de los procedimientos de Auditoría aplicados y la evidencia de la Auditoría obtenida.
- Las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la Auditoría, las conclusiones alcanzadas y los juicios profesionales aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de Auditoría aplicados, el Auditor dejará constancia de:

- Las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado las pruebas;
- la persona que realizó el trabajo de Auditoría y la fecha en la que complementó dicho trabajo, y
- la persona que revisó el trabajo de Auditoría, la fecha y alcance de dicha revisión.

## *Estructura, contenido y extensión de la documentación de Auditoría*

Depende de factores como:

- Dimensión y complejidad de la Entidad.
- Naturaleza de los procedimientos de Auditoría a aplicar.
- Riesgos identificados de error material.
- Relevancia de la evidencia de Auditoría obtenida.
- Necesidad de documentar una conclusión que no sea fácil comprender de la documentación del trabajo realizado.
- Metodología de Auditoría y herramientas utilizadas.

### Ejemplos de documentación de Auditoría



Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos:

- A) La cuestiones que dan lugar a riesgos significativos.
- B) Los resultados de los procedimientos de Auditoría que indiquen:
  - Que los Estados Financieros pueden contener errores materiales.
  - La necesidad de revisar la anterior valoración de los riesgos de errores materiales, realizada por el Auditor y las respuestas de éste a dichos riesgos.
- C) Las circunstancias que ocasionen al Auditor dificultades significativas para la aplicación de los procedimientos de Auditoría necesarios.
- D) Los hallazgos que pudieran dar lugar a una opinión de Auditoría modificada o a la introducción de un párrafo de énfasis en el informe de Auditoría.

De acuerdo con las circunstancias en las que es adecuado preparar documentación de Auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional.

- Bases para las conclusiones del Auditor.
- Bases para las conclusiones del Auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a juicios subjetivos (razonabilidad de estimaciones contables significativas).
- Bases para las conclusiones del Auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional.

El Auditor dejará constancia de:

- Las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas.

Tiene como propósito:

- Rendir cuentas de su trabajo.
- Facilita la investigación de las excepciones o incongruencias.

Ejemplo de características:

Para una prueba de detalle de las órdenes de compra realizadas por la Entidad. Para un procedimiento que requiera la selección o revisión de todas las partidas que superen determinado importe.

Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático en una población de documentos (dejando constancia del origen, punto de partida e intervalo de muestreo).

La NIA 220 requiere se documente del trabajo de Auditoría, qué se revisó, y quién revisó dicho trabajo.

El Auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la Administración, con las responsables del gobierno de la Entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

Si el Auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la Auditoría con respecto a una cuestión significativa, él deberá:

- Documentar el modo en que trató las incongruencias sin implicar que el Auditor esté obligado a conservar dicha información incorrecta o, en su caso, remplazarlo.

Si el Auditor considera necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA deberá:

- Documentar los motivos.
- El modo en que los procedimientos de Auditoría alternativos aplicados alcanzan los objetivos de dicho requerimiento.

*Situaciones que acontecen después de la fecha del informe de Auditoría*

Si el Auditor aplica procedimientos de Auditoría nuevos o adicionales después de esta fecha, él deberá documentar:

- Circunstancias observadas.
- Nuevos procedimientos de Auditoría aplicados o adicionales.
- Evidencia de Auditoría obtenida.
- Conclusiones alcanzadas.
- Los efectos sobre el informe de Auditoría.
- Fecha y número de personas que realizaron y revisaron cambios en la documentación de la Auditoría.

*Compilación del archivo final de Auditoría*

El Auditor reunirá la documentación en el archivo de Auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de Auditoría.

La Norma Internacional de Control de Calidad requiere que las Firmas de Auditoría establezcan políticas y procedimientos para completar la compilación de los archivos de Auditoría. **Plazo para concluir el archivo final de Auditoría:** Sin exceder a los 60 días siguientes a la fecha del informe de Auditoría.

**Nota:** Pueden hacerse cambios en la documentación de Auditoría durante el proceso final de compilación, solo si son de naturaleza administrativa, es decir, no se deben aplicar procedimientos de Auditoría adicionales.

Ejemplos de cambios surgidos después de la fecha del informe de Auditoría:

- Eliminación o descarte de documentación remplazada.
- Clasificación y orden de los papeles de trabajo.
- Cierre de listados de comprobaciones finalizados.

Una vez terminada la compilación del archivo final de Auditoría:

- El Auditor no podrá eliminar ni descartar documentación de Auditoría antes de que finalice su plazo de conservación, sin que éste sea inferior a cinco años.

Cuando el Auditor considere necesario modificar la documentación de Auditoría existente o añadir nueva documentación de Auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de Auditoría, el Auditor documentará:

- Los motivos específicos para hacerlas.
- La fecha y las personas que realizaron y revisaron.

### Ejemplo:

Un participante del compromiso pregunta a los líderes del proyecto, ¿qué se necesita para un control adecuado del archivo final de Auditoría.

El socio de Auditoría le indica que lo principal es contar con un programa informático que nos ayude con el control y custodia de la documentación. Hoy en día ya hay programas para archivar la documentación de manera virtual (en la nube).

Todos los trabajos que realicemos se deben documentar, es decir, tener la evidencia del trabajo realizado. Dicha documentación de Auditoría debe ser clara y entendible sin necesidad de que se dé explicación.

Con base en lo que describe la norma se debe documentar todas las etapas de la Auditoría de una manera coherente.

Para un adecuado seguimiento y control de la documentación del trabajo de Auditoría, se debe asignar un índice al archivo de la Auditoría, obteniendo las siguientes ventajas:

- Facilitar la localización de los papeles de trabajo que se comparten entre los integrantes del equipo de Auditoría.
- Facilita a los revisores del trabajo, socio, gerente y revisor de control de calidad.

Índice de papeles de trabajo de una Auditoría	Índice por rubro de los Estados Financieros
1000-2000 Estados Financieros e informe de Auditoría	100 Efectivo
2001-3000 Declaraciones de impuestos	200 Cuentas a cobrar
3001-4000 Memorandos sobre decisiones significativas, listas de verificación y cartas de manifestación a la Administración	300 Cuentas a pagar
4001-5000 Planeación de Auditoría, estrategia de Auditoría y materialidad	400 Deuda a largo plazo
5001-6000 Planeación del riesgo, incluyendo estrategia de Auditoría y materialidad	500 Ingresos
6001-7000 Respuesta al riesgo, incluyendo planes detallados de Auditoría por área de Estados Financieros	600 Compras
7001-7099 Otros documentos de soporte como balanzas de comprobación	700 Nóminas
8000 Marcos de referencia de información financiera	800 Impuestos
	900 Hechos posteriores
	1000 Contingencias

## Ejemplo:

Se está iniciando una Auditoría, para lo cual el equipo de Auditoría tiene la encomienda de documentar esta primera etapa. Previo a esta actividad se realizaron los siguientes trabajos:

- Envío de la carta-contrato de Auditoría.
- Se negociaron los honorarios.
- Se programaron las fechas de trabajo.
- Se asignó al equipo que participará en la Auditoría.

Lo que realizó el equipo de trabajo fue la planificación de la Auditoría.

Reuniones de trabajo con personal clave de la empresa (contralor, contador general, gerente de impuestos, recursos humanos, legal, Administración de la nómina), con el objetivo de identificar factores de riesgo que ayuden a desarrollar el plan de Auditoría.

¿Qué se obtiene de las actividades realizadas en esta primera etapa y cómo deben documentarse éstas? La forma de documentar estas actividades es a través de incluir dentro de cada papel de trabajo quién lo elaboró, quién lo revisó, la fecha de preparación, el objetivo del papel de trabajo, el trabajo desarrollado, las referencias y las marcas de Auditoría.

Un papel de trabajo debe hablar por sí solo, es decir, cualquier profesional con experiencia y que no ha participado en la Auditoría es capaz de comprender dicho papel de trabajo.

Los papeles de trabajo son propiedad de la firma de Auditoría, a menos que las disposiciones legales aplicables en México digan lo contrario.

Documentos que se tienen de las actividades desarrolladas:

- Carta-contrato.
- Personal asignado.
- Memorándum de entrevista con el contralor.

De la siguiente documentación obtenida, se muestra cómo se archiva con base en esta NIA.

Índice de papeles de trabajo de una Auditoría
2001-3000 Declaraciones de impuestos
3001-4000 Memorandos sobre decisiones significativas, listas de verificación y cartas de manifestación a la Administración
3001.1 <i>Carta-contrato</i>
3001.2 <i>Participantes asignados</i>
3001.1 <i>Memorándum de entrevistas Contralor</i>
4001-5000 Planeación de Auditoría, estrategia de Auditoría y materialidad
4001.1 <i>Memorándum de entrevistas Contador General</i>

5001-6000 Planeación del riesgo, incluyendo estrategia de Auditoría y materialidad

6001-7000 Respuesta al riesgo, incluyendo planes detallados de Auditoría por área de Estados Financieros

7001-7099 Otros documentos de soporte como balanzas de comprobación

8000 Marcos de referencia de información financiera

### **Memorándum de Continuación del Cliente Ref. 3001.1**

**30 de octubre de 201X**

Conversamos con la Administración de la Entidad el 15 de septiembre de 201X, para determinar si debemos aceptar este compromiso de Auditoría.

#### **Asuntos tratados**

1. La Entidad solicita una Auditoría sobre sus Estados Financieros preparados con base en las Normas de Información Financiera.
2. No identificamos amenaza alguna de independencia.
3. Las actividades y operaciones son similares a las del año anterior, aunque la salida del director financiero crea la oportunidad de que se cometan posibles fraudes, por lo cual diseñaremos procedimientos sustantivos para mitigar el riesgo de fraude.
4. El equipo de Auditoría del año anterior puede realizar el trabajo este año.
5. Existe una inquietud que surgió para este año.
6. La Entidad tiene dos competidores fuertes, por lo cual la demanda de los principales servicios ha tenido una caída.
7. Valoración general del riesgo del compromiso = Moderado.
8. Nuestra conclusión de la valoración de aceptación y continuación del cliente es que Sí aceptamos.

#### **Firma del socio**

---

### **Integrantes asignados al equipo de Auditoría 3001.2**

Cargo	Escolaridad/ Especialidad	Experiencia	Habilidades
Socio	José Luis Rafael	18 años	Capacidad de investigación, análisis, redacción, toma de decisiones, conocimiento en materia de Auditoría.
Gerente	Édgar Ernesto	10 años	Líder, manejo de equipo de cómputo, conocimiento de la normatividad en materia de Auditoría.
Encargado	David L.	5 años	Investigación, manejo de equipo de cómputo, conocimiento de la normatividad en materia de Auditoría.
Asistente	Susana Ramírez	1.5 años	Iniciativa y toma de decisiones.



## NIA 240, *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de Estados Financieros con respecto a fraude*

Una de las responsabilidades más relevantes del Auditor de los Estados Financieros es indagar sobre si la Entidad ha tenido o tiene indicios de fraude, ya que aunque la Auditoría no se enfoca a detectar fraudes, es de vital importancia que el Auditor verifique e indague con la alta Administración, las diversas medidas que ha adoptado para mitigar el riesgo de fraude.

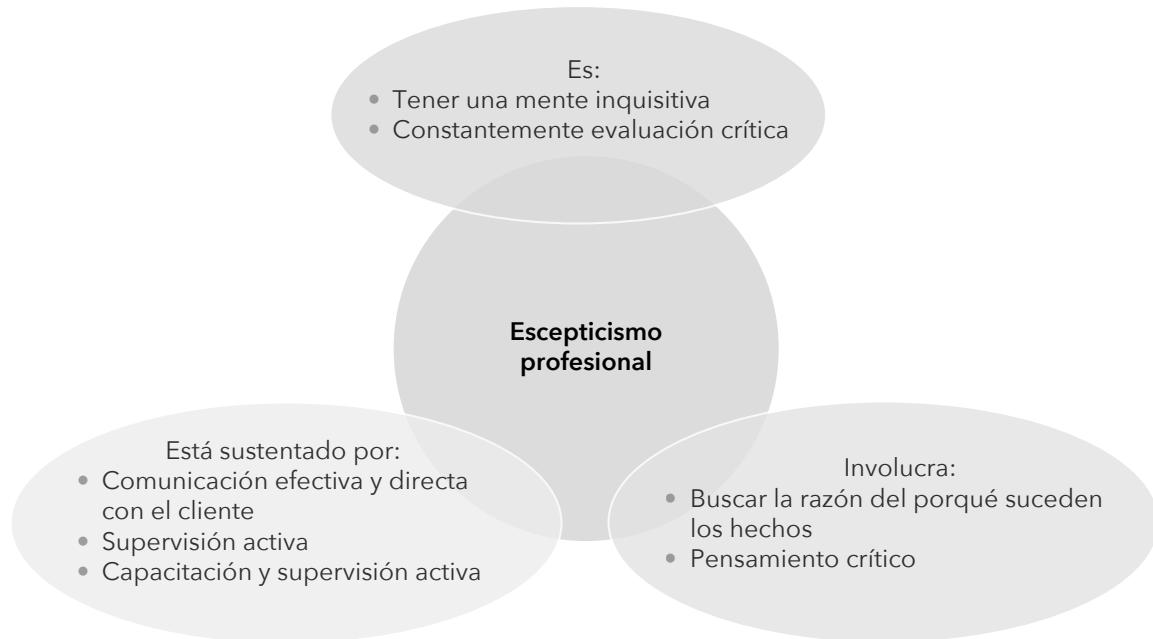
Siempre es importante actuar con escepticismo profesional, ya que nos apoyará para reducir y/o, en su caso, detectar el riesgo de fraude en los Estados Financieros.

### Escepticismo profesional

El Auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la Administración y de los responsables del gobierno de la Entidad, es posible que exista un error material debido al fraude, cuestionando invariamente la información y evidencia obtenida, ya que puede existir un error por lo antes señalado.

Cuando el Auditor edifice condiciones que le lleven a pensar que un documento no puede ser auténtico o que los términos del mismo se han modificado para investigarlo a más detalle, puede:

- Realizar una confirmación directa con terceros.
- Utilizar a un experto para que valore la autenticidad de la información.



El escepticismo profesional incluye estar alerta para identificar los factores de riesgo de fraude, por ejemplo: Si se presentan condiciones debido a oportunidades como:

- En la realización de transacciones significativas con partes relacionadas.
- Si se presentan condiciones debido a incentivos o presiones.
- Si se presentan condiciones debido a actitudes.

## Discusión entre los integrantes del equipo del compromiso

- Considerar factores externos e internos que afecten a la Entidad y supongan un incentivo o elemento de presión sobre la Administración u otras personas para cometer fraude.
- La consideración de la participación de la Administración en la supervisión de empleados que tienen acceso a efectivo y otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- La consideración del riesgo de que la Administración eluda los controles.

### Ejemplo:

Memorándum de una reunión en donde se está documentando a los integrantes que participan en el compromiso:

28 de octubre de 201X	
Líder de la reunión: Gerente / Socio de Auditoría	
Ubicación de la reunión: Oficinas del cliente	
Integrantes participantes del equipo del compromiso	
Nombre	Función en el compromiso de Auditoría
Juan Ramírez	Socio del compromiso
Antonio López	Gerente del compromiso
Jorge Juárez	Encargado de Auditoría
Arturo Garralda	Ayudante de Auditoría

Se asignó el equipo de compromiso de acuerdo con las habilidades y conocimientos de los participantes, con base en las características de la industria, tamaño de la Entidad, experiencia previa, conocimientos, etcétera.

# Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

## *Indagaciones ante la Administración*

- El Auditor deberá realizar indagaciones sobre la valoración que la propia Administración hace del riesgo de fraude, así como los controles que se han establecido para prevenirlo y detectarlo.
- La naturaleza, extensión y frecuencia de la valoración de los controles.
- Determinar ubicaciones y segmentos en los que sea más probable el riesgo de fraude.

## *Indagaciones ante la Administración y ante otras personas de la Entidad*

Indagaciones directas a:

- Personal operativo que no participe en el proceso de información financiera.
- Empleados con distintos niveles de autoridad.
- Empleados con relación al registro de transacciones complejas.
- Asesores jurídicos internos.
- Responsable de ética o cargo equivalente.
- Personas encargadas de las denuncias de fraude.

## *Indagaciones entre los Auditores internos*

- Procedimientos que, en su caso, los Auditores internos hayan aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la Administración ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

## *Conocimiento de la supervisión que ejercen los responsables del gobierno de la Entidad*

El Auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la Entidad.

### Evaluación de los factores de riesgo de fraude

El Auditor deberá evaluar situaciones tales como:

- La necesidad de satisfacer las expectativas de terceros para obtener fondos propios adicionales puede suponer una presión para cometer fraude.
- La concesión de primas significativas si se alcanzan objetivos de beneficios poco realistas.
- Un entorno de control que no sea eficaz.
- Existencia de un incentivo o elemento de presión.
- Percepción de una oportunidad de cometer un fraude.
- La capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

#### Ejemplo:

A continuación se muestra cómo se documenta la discusión previa sobre el fraude financiero en las diversas áreas que se consideran que pudiera existir un riesgo de fraude y también cómo se podría mitigar dicho riesgo, con base en la experiencia previa del compromiso y experiencia del Auditor.

Ciudad de México a 21 de octubre de 20XX

#### Discusión de fraude

El riesgo de fraude se puede infiltrar por:

#### Reconocimiento de ingresos

- Reconocer el monto inapropiado de ingresos de transacciones que involucran recibir acciones u otros valores como pago.
- Reconocimiento inapropiado de ingresos de contratos a largo plazo.

#### Estimaciones contables

- Uso de "precios de mercado" para determinar valores razonables en circunstancias donde realmente no existe un mercado activo.

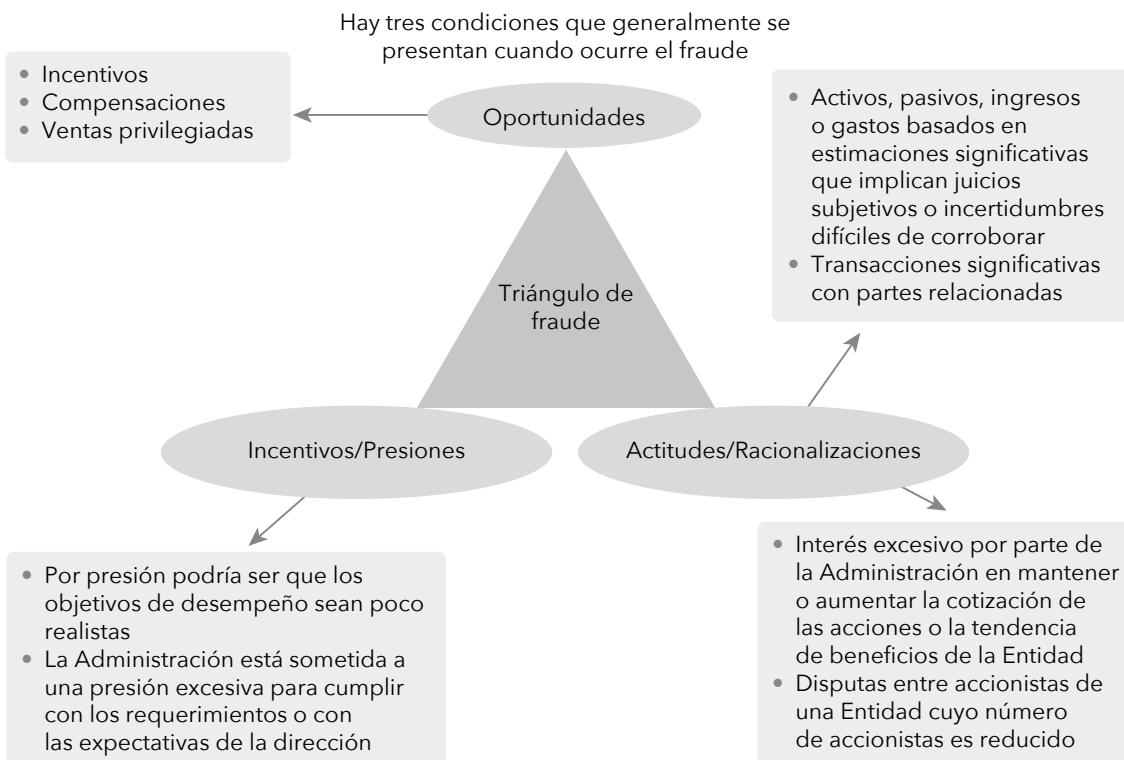
#### Transacciones complejas

- Clasificar erróneamente los pasivos a corto plazo como pasivos a largo plazo.

#### Otros

- No revelar apropiadamente las transacciones y saldos con partes relacionadas.
- Elementos de los Estados Financieros que sean susceptibles a errores materiales debido al fraude.
- Cierre financiero.
- Fraude del personal de la Entidad.
  - Información relevante de partes relacionadas.
  - Escepticismo profesional.
  - Requerimientos éticos.
  - Independencia.

### Identificación y valoración de los riesgos de error material debido al fraude.



#### Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos

Información fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos, ya sea por una sobrevaloración (reconocimiento anticipado de los ingresos o ingresos ficticios) o por subvaloración, traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior.

#### Conocimientos de los correspondientes controles de la Entidad

La Administración puede ponderar la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar, así como de la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir. Por ello, el Auditor debe conocer los controles que la Administración ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

## Respuesta a los riesgos valorados de error material debido a fraude

#### Respuestas de carácter general

Determinar respuestas de carácter general para responder a los riesgos valorados de error material debido al fraude, mediante:

1. Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación a examinar como soporte de transacciones consideradas materiales.
2. Un mayor reconocimiento en corroborar las explicaciones o de las manifestaciones de la Administración sobre cuestiones consideradas materiales.

#### *Asignación y supervisión del personal*

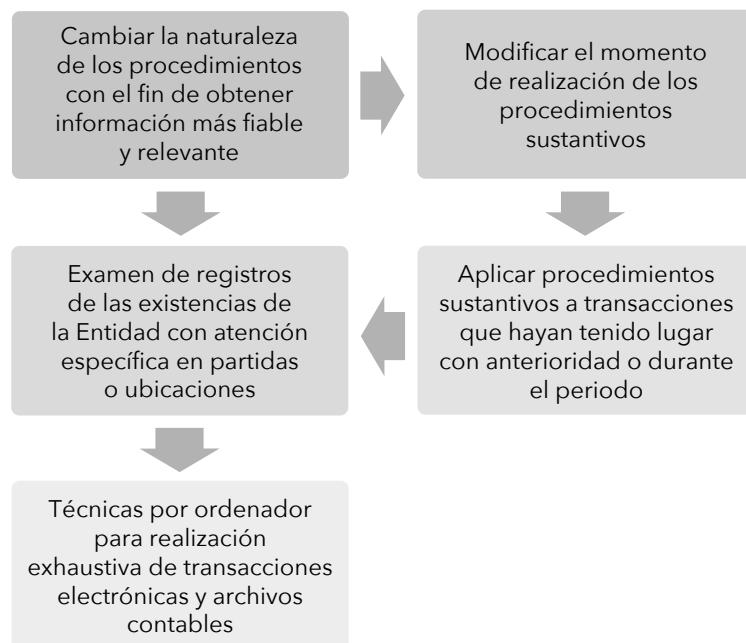
El Auditor puede responder a los riesgos identificados de error material debido al fraude mediante la asignación adicional de otras personas con cualificación y conocimientos especializados, tales como expertos legales y en tecnologías de la información.

#### *Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de Auditoría*

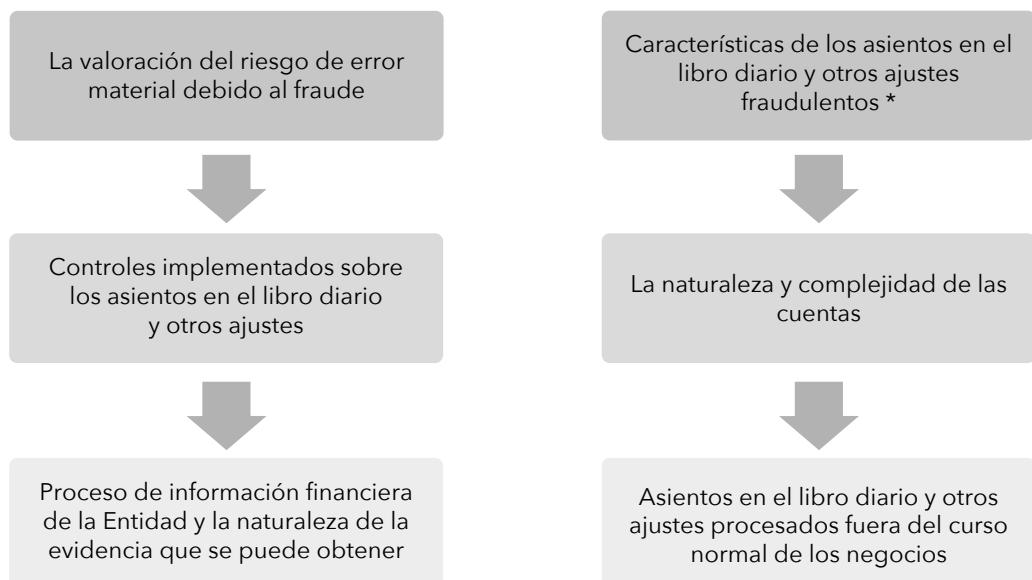
Las personas en la Entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de Auditoría pueden estar más capacitadas para ocultar la información financiera. El Auditor puede emplear los siguientes procedimientos:

- Aplicación de procedimientos sustantivos sobre determinados saldos contables y afirmaciones en relación con los cuales no se harían pruebas por importancia relativa.
- La utilización de métodos de muestreo diferente.
- Aplicación de procedimientos sin previo aviso.
- El ajuste del momento de realización de los procesos de forma que difiera del que sería previsible.

#### *Procedimientos de Auditoría en afirmaciones*



### *Procedimientos de Auditoría por elusión de controles por la Administración*



\* Características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos

Especificaciones del procedimiento de identificación de asientos en el libro diario pueden ser las siguientes:

- Asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas.
- Asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario.
- Asientos registrados al cierre del periodo o posterior a éste, cuya explicación sea escasa o inexistente.
- Asientos realizados durante la preparación de Estados Financieros.
- Asientos que contengan números redondos o terminaciones coincidentes.

### *Estimaciones contables*

A menudo, la información financiera fraudulenta se proporciona mediante errores intencionados en las estimaciones contables, esto puede hacerse mediante la subvaloración o la sobrevaloración, en un mismo sentido, de todas las provisiones o reservas para distribuir los beneficios entre dos o más períodos contables, con el fin de engañar a los usuarios, influyendo en su percepción de los resultados.

Se requiere una revisión retrospectiva como procedimiento de valoración del riesgo con la finalidad de obtener información sobre la eficacia del proceso de estimación realizado por la Administración en el periodo anterior.

#### *Fundamento empresarial de transacciones significativas*

Existen indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas se hayan registrado con el fin de engañar a través de información fraudulenta, que son:

- La forma de dichas transacciones parece excesivamente compleja.
- La Administración no haya discutido la naturaleza de las mismas con los responsables del gobierno.
- Transacciones en las que participen partes relacionadas no consolidadas y que no han sido revisadas.
- En las transacciones participan partes relacionadas no identificadas anteriormente.
- La Administración se centra más en la necesidad de determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes.

## **Evaluación de la evidencia de Auditoría**

Basándose en los procedimientos de Auditoría aplicados y la evidencia de Auditoría obtenida, se evalúa si las valoraciones del riesgo de error material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas.

Esta evaluación es principalmente una cuestión cualitativa que se basa en el juicio del Auditor.

## **Imposibilidad del Auditor para continuar con el compromiso**

Ejemplo de situaciones excepcionales que pueden originar esta imposibilidad:

- a) La Entidad no adopta las medidas adecuadas con respecto al fraude que el Auditor considera necesarias, incluso cuanto éste no sea material.
- b) La consideración por parte del Auditor de los riesgos de error material debido al fraude y que las pruebas de Auditoría indiquen existencia de riesgo significativo.
- c) El Auditor tiene reservas significativas acerca de la competencia o la integridad de la Administración o de los responsables del gobierno de la Entidad.
- d) En el sector público, el Auditor puede no tener la opción de renunciar al cargo.

## **Manifestaciones escritas**

Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los Auditores para detectar errores materiales en los Estados Financieros debido al fraude, es importante que el Auditor obtenga manifestaciones escritas de la Administración o de los responsables del gobierno de la Entidad en las que se debe revelar:



- Los resultados de la valoración realizada por la Administración del riesgo en los Estados Financieros.
- Su conocimiento de cualquier fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la Entidad.

## Comunicaciones a la Administración y responsables del gobierno de la Entidad

- La determinación de nivel de la Administración adecuado es una cuestión de juicio profesional donde influyen factores como naturaleza o magnitud, el nivel adecuado sería un nivel por encima de las personas involucradas.
- Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad para hacer el conocimiento del fraude por empleados que no forman parte de la Administración.
- En circunstancias excepcionales en el que esté en juego la integridad u honestidad de la Administración o responsables del gobierno, el Auditor puede considerar obtener asesoramiento jurídico o con autoridades reguladoras y de supervisión.

Ejemplo:

Algunas de las prácticas fraudulentas más comunes:

- Registrar como venta un desplazamiento de mercancía de un almacén a otro, o no registrar devoluciones de inventario; de tal forma que se mantenga un nivel de ventas alto y con ello obtener bonos asociados a "productividad" de los altos ejecutivos.
- Registro de ingresos ficticios para sobredimensionar el comportamiento real de la Entidad y de esta manera tener, por ejemplo, una mejor posición a la hora de negociar una posible venta de la Entidad.
- Registrar la depreciación de un activo en un tiempo mayor al de su vida útil estimada, de tal forma que el valor de los activos mostrados en libros no corresponda con la realidad.
- Registrar de manera imprecisa o incluso no registrar una contingencia derivada, por ejemplo, de un litigio legal que se estima se va a perder y, no obstante, no reconocerla para no afectar los deberes de hacer y no hacer ("covenants") con los bancos acreedores.
- Registrar como arrendamiento puro cierta maquinaria en lugar de arrendamiento financiero, para reducir así la deuda en Estados Financieros y reflejar una mejor posición financiera.
- Reconocer como ingresos presentes perspectivas de ingresos futuros (por ejemplo, aquéllos derivados de contratos a largo plazo o beneficios obtenidos de instrumentos financieros), para reflejar una liquidez a corto plazo que asegure un préstamo bancario más generoso.
- Registrar un pasivo presente como un gasto futuro, de tal forma que las cuentas de resultados muestren mayores rendimientos y también menores pasivos y, de esta manera, alterar los indicadores de las razones financieras presentadas a los accionistas de la Entidad.

## NIA 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de Estados Financieros

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el Auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros compromisos que proporcionan un grado de seguridad en los que al Auditor se le contrate específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas, e informar al respecto de manera separada.

### Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los Estados Financieros varía de forma considerable. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una Entidad está sujeta, constituyen el marco normativo.

Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los Estados Financieros, ya que determinan las cantidades y la información a revelar en los Estados Financieros de una Entidad.

El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la Entidad con un efecto material sobre los Estados Financieros.

### Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

Es responsabilidad de la Administración, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la Entidad, asegurar que las actividades de la Entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de aquellas que determinan las cantidades e información a revelar en los Estados Financieros de la Entidad.

#### Responsabilidades del Auditor en relación con el cumplimiento de los dos tipos de disposiciones legales y reglamentarias

1

Las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los Estados Financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones.

2

Otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en los Estados Financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la Entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo el cumplimiento de normas medioambientales), el incumplimiento de dichas disposiciones puede tener un efecto material sobre los Estados Financieros.



Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una Entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias:

- Seguimiento de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir dichos requerimientos
- Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno
- Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta
- Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta
- Seguimiento del cumplimiento del código de conducta y medidas disciplinarias adecuadas para los empleados que no lo cumplen
- Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales
- Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la Entidad debe cumplir dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones

## **Consideración por el Auditor para el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias**

Al obtener conocimiento de la Entidad y de su entorno, el Auditor adquirirá un conocimiento general del:

- a) Marco normativo aplicable a la Entidad y al sector en el que opera.
- b) Modo en que la Entidad cumple con dicho marco normativo.

El Auditor obtendrá evidencia de Auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los Estados Financieros.

### *Obtención de conocimiento del marco normativo*

Para obtener un conocimiento general del marco normativo y del modo en que la Entidad cumple con dicho marco, el Auditor puede:

- Utilizar el conocimiento que ya tenga del sector de actividad de la Entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos.
- Actualizar su conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente las cantidades e información a revelar en los Estados Financieros.
- Indagar ante la Administración sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la Entidad.
- Indagar ante la Administración sobre las políticas y los procedimientos de la Entidad, relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Indagar ante la Administración sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

### *Disposiciones legales y reglamentarias que tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información*

Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la Entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los Estados Financieros de la Entidad. Pueden incluir las relativas a:

- La estructura y el contenido de los Estados Financieros.
- Las cuestiones de información financiera específicas del sector.
- La contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado.
- El reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

### *Procedimientos para identificar casos de incumplimiento*

- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la Entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la Entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento.
- Las consecuencias de otras disposiciones legales y reglamentarias sobre la información financiera pueden variar dependiendo de las actividades de la Entidad, los procedimientos de Auditoría requeridos están encaminados a llamar la atención del Auditor sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los Estados Financieros.



### *Incumplimientos sobre los que ha obtenido conocimiento el Auditor por otros procedimientos de Auditoría*

Los procedimientos de Auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los Estados Financieros pueden poner de manifiesto al Auditor casos de incumplimiento o indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Los procedimientos de Auditoría pueden incluir:

- Lectura de actas.
- Indagaciones ante la Administración y los asesores jurídicos internos o externos de la Entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas.
- Realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

### *Manifestaciones escritas*

Dado que el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los Estados Financieros puede variar considerablemente, las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de Auditoría necesaria sobre el conocimiento por parte de la Administración de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificadas o de la existencia de indicios de un incumplimiento, que pueden tener un efecto material sobre los Estados Financieros. Sin embargo, las manifestaciones escritas no proporcionan por sí solas evidencia de Auditoría suficiente y adecuada y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y extensión de otra evidencia de Auditoría que el Auditor debe obtener.

## **Procedimientos de Auditoría cuando se identifican o existen indicios de un posible incumplimiento**

Si el Auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá:

- a) Conocimiento de la naturaleza del hecho y de las circunstancias en las que se ha producido.
- b) Información adicional para evaluar el posible efecto sobre los Estados Financieros.

El Auditor aplicará los siguientes procedimientos de Auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias:

- a) Indagar ante la Administración y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la Entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la Entidad.
- b) Inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.

*Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias*

- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores, partes relacionadas, empleados o funcionarios públicos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la Entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de Auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

*Cuestiones relevantes para la evaluación por el Auditor*

Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el Auditor de los posibles efectos sobre los Estados Financieros se incluyen:

1. Las consecuencias financieras potenciales del incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los Estados Financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades y litigios.
2. Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
3. Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los Estados Financieros, o para hacer que los Estados Financieros induzcan a error.



### Procedimientos de Auditoría

- El Auditor puede discutir los hallazgos con los responsables del gobierno de la Entidad cuando proporcionen evidencia de Auditoría adicional. Por ejemplo, el Auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la Entidad entienden del mismo modo los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la posibilidad de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

### Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento

- El Auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la Auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el Auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas.
- Las implicaciones de casos específicos de incumplimiento identificados por el Auditor dependerán de la relación de la comisión del acto y, de su ocultación con actividades de control específicas, así como del nivel de la Administración o de los empleados involucrados, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la Entidad.
- El Auditor puede considerar si es necesario renunciar al compromiso, si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables así lo permiten, cuando la Administración o los responsables del gobierno de la Entidad no adopten las medidas correctoras que el Auditor considere adecuadas en las circunstancias.

## Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de posible incumplimiento

1. Si el Auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto material sobre los Estados Financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable sobre los Estados Financieros.
2. Si la Administración o los responsables del gobierno de la Entidad impiden al Auditor obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, el Auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los Estados Financieros por limitación al alcance de la Auditoría.
3. Si debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la Administración o por los responsables del gobierno de la Entidad, el Auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, él evaluará el efecto sobre su opinión.
4. Si el Auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si tiene la responsabilidad de comunicar el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento a partes ajenas a la Entidad.

El deber profesional del Auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede impedirle informar a una parte ajena a la Entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento. Sin embargo, las responsabilidades legales del Auditor varían en función de la jurisdicción y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ser invalidado por la ley o por los tribunales de justicia.

En algunas jurisdicciones, el Auditor de una Entidad financiera tiene la obligación legal de informar a las autoridades supervisoras de los casos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Asimismo, en algunas jurisdicciones el Auditor tiene el deber de informar a las autoridades sobre las desviaciones en aquellos casos en los que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la Entidad no adopten medidas correctivas. El Auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuadamente.

## Documentación

El Auditor hará constar en la documentación de Auditoría los incumplimientos identificados, o los indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, y los resultados de las discusiones con la Administración y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la Entidad, así como con partes ajenas a la Entidad.

### Ejemplo:

Se está llevando a cabo una Auditoría de una empresa mexicana de la construcción, para lo cual se debe delimitar el marco legal que le aplica, considerando las leyes que tengan mayor importancia.

Con base en la experiencia del socio de Auditoría se enlistan las leyes aplicables con mayor relevancia:

Ley del Seguro Social  
Ley Federal del Trabajo  
Ley del Infonavit  
Leyes locales con relación a remuneraciones a los trabajadores  
Ley del Impuesto Sobre la Renta  
Ley para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita  
Ley General de Sociedades Mercantiles  
Código Fiscal de la Federación

Adicionalmente se debe de indagar qué actividades y operaciones está realizando la Entidad para identificar posibles obligaciones en materia legal.

Los procedimientos para mitigar los riesgos respecto a estas regulaciones son los siguientes:

- Identificar si la Entidad tiene un área jurídica.
- Reunirse con el responsable del área jurídica.
- Realizar un memorándum de la reunión con la persona responsable.

Solicitar nos confirme por escrito si la Entidad tiene algún litigio, demanda o proceso judicial durante el periodo correspondiente que afecte de manera importante a la Entidad.

A continuación se muestra una lista de documentos que se deben obtener como evidencia de Auditoría para mitigar los riesgos por disposiciones legales:

- Acta constitutiva.
- Actas de asamblea de accionistas o socios, ordinarias y extraordinarias.
- Contratos de arrendamiento.
- Contratos laborales.
- Contratos por prestación de servicios.
- Contrato colectivo de trabajo.
- Declaraciones de impuestos.
- Avalúos.
- Estudio de precios de transferencia.
- Cálculo actuarial.
- Garantías y avales otorgados.

Como procedimiento de Auditoría se solicita una confirmación a los abogados de los procesos legales, demandas o juicios en los que esté involucrada la Entidad a la fecha de la revisión.

Se puede utilizar el siguiente cuestionario como apoyo para documentar los aspectos relevantes.

#### **Situación fiscal y legal de la Entidad**

1. ¿Qué impuestos federales pagan?
2. ¿Qué impuestos locales pagan?
3. ¿Están al corriente en sus pagos de impuestos?
4. ¿Se dictaminan fiscalmente por un Auditor externo?
5. ¿Existen créditos fiscales?
6. ¿Cumple con las obligaciones fiscales? ¿Quién se cerciora que se estén cumpliendo las disposiciones fiscales?
7. ¿Se tiene actualizado el libro de actas de asamblea?
8. ¿Cuenta con sindicato?

Como resultado de las indagaciones que realizamos, determinamos los riesgos a mitigar.

## **NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad**

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016 o posteriormente.

### **Responsables del gobierno**

El Auditor deberá determinar a la(s) persona(s) apropiada(s) dentro de la estructura de gobierno corporativo de la Entidad con quien comunicarse.

1. Comunicación con un subgrupo de los encargados del gobierno corporativo
  - Si el Auditor se comunica con un subgrupo de los encargados del gobierno corporativo, por ejemplo, un comité de Auditoría o alguna persona.
2. Cuando todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en administrar la Entidad
  - En algunos casos, todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en administrar la Entidad, por ejemplo, un pequeño negocio donde un solo dueño administra la Entidad y nadie más tiene una función de gobierno. El Auditor deberá quedar satisfecho de que la comunicación con la(s) persona(s) con responsabilidades administrativas.

### **Cuestiones que deben comunicarse**

*Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de Estados Financieros*

El Auditor comunicará a los responsables del gobierno de la Entidad sus responsabilidades en relación con la Auditoría de los Estados Financieros, haciéndoles saber que:

- a) El Auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los Estados Financieros preparados por la Administración bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la Entidad, y
- b) La Auditoría de los Estados Financieros no exime a la Administración ni a los responsables del gobierno de la Entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.

*Alcance y momento de realización de la Auditoría planificada*

La comunicación del alcance y el momento de realización de la Auditoría planificada pueden:

- a) Facilitar a los responsables del gobierno de la Entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del Auditor, la discusión con el Auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al Auditor que desarrolle procedimientos adicionales, y



b) Facilitar al Auditor una mejor comprensión de la Entidad y su entorno.

Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el Auditor pretende responder a los riesgos significativos de errores materiales debidos al fraude o error.
- El enfoque del Auditor en relación con los controles internos relevantes para la Auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una Auditoría.
- El grado en el que el Auditor utilizará el trabajo de la Auditoría interna y la mejor forma en la que los Auditores externos e internos trabajen juntos de manera constructiva y complementaria.
- Las opiniones de los responsables del gobierno sobre:
  - La(s) persona(s) apropiada(s) dentro de la estructura de gobierno con las que se comunicarán;
  - Reparto de responsabilidades entre la Administración y el gobierno de la Entidad;
  - Objetivos y estrategias de la Entidad, así como riesgos relacionados;
  - Cuestiones que el gobierno de la Entidad considere que requieren atención especial, y
  - Comunicaciones significativas con autoridades reguladoras.
- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la Entidad en relación con: (a) el control interno de la Entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la Entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables del gobierno de la Entidad, en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas del buen gobierno, las normas del mercado de valores y las cuestiones relacionadas.
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la Entidad a anteriores comunicaciones con el Auditor.

*Hallazgos significativos de la Auditoría*

El Auditor comunicará a los responsables del gobierno de la Entidad las siguientes cuestiones:

- a) la opinión del Auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la Entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los Estados Financieros. Cuando proceda, el Auditor explicará a los responsables del gobierno de la Entidad, los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la Entidad;

- b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la Auditoría;
- c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la Entidad participen en la Administración;
- d) en su caso, otras cuestiones puestas de manifiesto en la realización de la Auditoría que, según el juicio profesional del Auditor, sean significativas para la supervisión del proceso de información financiera.

Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la Auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la Administración para proporcionar la información solicitada.
- Un plazo innecesariamente corto para completar la Auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia suficiente y adecuada.
- Falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al Auditor por parte de la Administración.

Los asuntos discutidos con la Administración o comunicadas por escrito pueden incluir asuntos como:

- Condiciones del negocio que afectan a la Entidad, planes y estrategias de negocios que pueden afectar a los riesgos de errores materiales.
- Las consultas por la Administración a otros Auditores sobre asuntos de contabilidad o Auditoría, que sean de interés para el Auditor.
- Discusiones o comunicaciones en conexión con el nombramiento inicial o recurrente del Auditor respecto de prácticas contables, la aplicación de normas de Auditoría u honorarios por servicios de Auditoría u otros servicios.

#### *Independencia del Auditor*

El Auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los compromisos de Auditoría de Estados Financieros. Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardias que deben comunicarse, varían según las circunstancias del compromiso, las cuales comprenden lo siguiente:

- Amenazas a la independencia tales como amenazas de interés propio, de autor, de revisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación.
- Las salvaguardias establecidas por la profesión o por disposiciones legales o reglamentarias.



## Proceso de comunicación

La comunicación de las responsabilidades del Auditor, del alcance y del momento de realización de la Auditoría ya planificadas pueden contribuir a una comunicación recíproca y eficaz, así como las discusiones acerca de lo siguiente:

- Objetivo de las comunicaciones.
- La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
- Las expectativas del Auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la Entidad le comuniquen aquellas cuestiones que consideren relevantes para la Auditoría.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables de gobierno de la Entidad y para informar posteriormente al respecto.

### *Formas de comunicación*

Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. Además de la relevancia de un asunto determinado, la forma de comunicarse puede depender de factores tales como:

- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la Administración ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la Entidad.
- Requerimientos legales.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la Entidad.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el Auditor con los responsables.
- Si se han producido cambios significativos de los integrantes de un órgano de gobierno.

### *Momento de realización de las comunicaciones*

El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias de la Entidad, por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación, a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un compromiso inicial, forman parte del acuerdo de los términos del compromiso.
- Comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la Auditoría en cuanto sea posible para facilitar la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada.
- Dependiendo si se auditán Estados Financieros con fines generales o específicos.

Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización son:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la Entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos correctos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la Entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el Auditor.
- El momento en el que el Auditor identifique ciertas cuestiones, por ejemplo, que él no identifique un determinado hecho a tiempo para que se tome una medida preventiva.

#### *Adecuación del proceso de comunicación*

No es necesario que el Auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el Auditor y los responsables, dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de Auditoría, éstas deben incluir lo siguiente:

- La adecuación y oportunidad de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la Entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el Auditor.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la Entidad en su comunicación con el Auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables para reunirse con el Auditor sin la presencia de la Administración.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo.

Si existe una comunicación inadecuada y no se soluciona, el Auditor podrá adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión de Auditor debido a una limitación del alcance.
- La abstención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- La comunicación con terceros o con una autoridad de mayor nivel jerárquico es una estructura de gobierno externa a la Entidad.
- La renuncia al compromiso si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

La comunicación puede incluir asuntos como:

#### 1. Políticas contables:

- Las circunstancias particulares de la Entidad, equilibrar el costo de dar información con el beneficio a usuarios de los Estados Financieros.



- El efecto de políticas contables importantes en áreas controversiales o emergentes.
- La selección inicial y los cambios en las políticas contables importantes, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos de contabilidad.
- El efecto de la oportunidad de las transacciones en relación con el periodo en que se registran.

## 2. Estimaciones contables:

- Proceso de la Administración para hacer las estimaciones contables.
- Riesgos de error material.
- Indicadores de posibles prejuicios de la Administración.
- Revelación de incertidumbre de la estimación en los Estados Financieros.

### *Cuestiones relacionadas*

- El efecto potencial en los Estados Financieros de los riesgos, exposiciones e incertidumbres significativas, como litigios pendientes, que se revelan en los Estados Financieros.
- El grado en que afectan a los Estados Financieros las transacciones inusuales, incluyendo montos no recurrentes reconocidos durante el ejercicio, y el grado en que dichas transacciones se revelan por separado en los Estados Financieros.
- Los factores que afectan los valores en libros de activos y pasivos, incluyendo las bases de la Entidad para determinar las vidas útiles asignadas a activos tangibles e intangibles.
- La corrección selectiva de errores materiales, por ejemplo, corrigiendo estos errores con el efecto de aumentar las utilidades reportadas, pero no las que tengan el efecto de disminuirlas.

## Documentación

La documentación de comunicaciones en forma verbal puede incluir una copia de minutos preparadas por la Entidad, retenidas como parte de la documentación de Auditoría cuando dichas minutos sean un registro apropiado de la comunicación.

### Ejemplo:

La Firma de Auditores Audit Advisory, S.C. está realizando una Auditoría de Estados Financieros a una empresa mediada del ramo automotriz; durante el desarrollo de la Auditoría, el socio de la Firma informa a los directivos lo siguiente:

Informe de observaciones de la Entidad  
Auditoría de Estados Financieros al 31 de diciembre de 201X

Este comunicado describe el objetivo, alcance y resultados de los procedimientos desarrollados por parte de los profesionales de los Auditores financieros, como parte de la Auditoría de Estados Financieros para el periodo que concluirá el 31 de diciembre del año 201X.

Objetivos:

- Proporcionar una opinión sobre el grado de confiabilidad de la información generada a través de los sistemas de aplicación, que permitiera al equipo de Auditoría financiera soportar su estrategia de Auditoría.
- Identificar debilidades de control o puntos de mejora en control interno.
- Proporcionar a la Administración posibles recomendaciones encaminadas a la Auditoría y operación del negocio.

Comentarios generales:

- La Auditoría fue realizada conforme a las Normas Internacionales de Auditoría.
- No hemos tenido dificultades relevantes en el desarrollo de nuestro trabajo.
- No hemos detectado errores materiales, irregularidades o actos ilegales.
- No hay desacuerdos con la Administración en criterios contables y asuntos a reportar. Hemos recibido muy buena atención y cooperación.
- La Auditoría se realizó tomando como base que la Entidad es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible.

**Comunicado final de Auditoría 201X**

Como resultado de la revisión de la Auditoría con cifras al 31 de diciembre de 201X, hemos preparado el presente comunicado en donde se incluyen los asuntos que consideramos requieren atención por parte de la Administración:

a) Inventario en tránsito

Observación:

La Entidad al 31 de diciembre de 201X tiene registrados inventarios por el concepto de mercancías en tránsito por 100,000.00 USD, las cuales se recibieron antes del 31 de diciembre de 201X.

Sugerencia:

Realizar la reclasificación al rubro de inventarios para reflejar el saldo correcto de las mercancías en tránsito e inventario de mercancías.

Comentario de la Administración:

Considerando que la mercancía ya se encontraba en las instalaciones de la Entidad antes del 31 de diciembre de 201X, se hará la reclasificación sugerida.

**b) Bajas de activos fijos**

Observación:

Debido que la Entidad ha realizado ventas de activo fijo y que dichos activos tienen una revaluación por efectos de la inflación derivados de la aplicación de la NIF B-10, se tiene que dar de baja la revaluación por el monto correspondiente.

Sugerencia:

Realizar las modificaciones correspondientes en el sistema contable para que, al momento de dar de baja algún activo, en automático se realice la baja por la revaluación del activo.

Comentario de la Administración:

Proponer el ajuste para corregir el error.

**c) Pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta ISR**

Observación:

En la determinación de los pagos provisionales del ISR se observó que la utilidad cambiaria se está considerando neta de la pérdida, por lo que está originando que la base para la determinación del pago provisional del ISR se esté considerando un importe menor en todos los meses del ejercicio 201X.

Sugerencia:

Realizar los cálculos complementarios de los pagos provisionales del ISR, considerando solo la utilidad cambiaria.

Comentario de la Administración:

Se realizarán los pagos provisionales complementarios.

## **NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la Administración de la Entidad**

- El Auditor determinará si, sobre la base del trabajo de Auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno.
- Si el Auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de Auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas.
- El Auditor comunicará a los responsables del gobierno de la Entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la Auditoría.

El Auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la Administración:

- Las deficiencias significativas en el control interno que el Auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la Entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación con la Administración resulte inadecuada.
- Otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la Auditoría que no hayan sido comunicadas a la Administración por otras partes y que, según el juicio profesional del Auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la Administración.

El Auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:

- a) Una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos.
- b) Información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la Entidad y a la Administración, comprender el contexto de la comunicación, en especial:
  - i. El propósito de la Auditoría era que el Auditor expresara una opinión sobre los Estados Financieros.
  - ii. La Auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los Estados Financieros con el fin de diseñar los procedimientos de Auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno.
  - iii. Las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el Auditor ha identificado durante la realización de la Auditoría y sobre las que él ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la Entidad.

La importancia de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no solo de si se ha producido realmente algún error, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de la posible magnitud del error. En consecuencia, pueden existir deficiencias significativas, aunque el Auditor no haya identificado errores durante la realización de la Auditoría.

A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el Auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:

- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a errores materiales en los Estados Financieros.
- La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.
- La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
- Las cantidades en los Estados Financieros que podrían estar afectadas por las deficiencias.



- El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera.

Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:

- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, tales como indicios de que los responsables del gobierno de la Entidad no están examinando adecuadamente transacciones significativas en las que la Administración tiene intereses financieros. La identificación de fraude de la Administración, sea o no material, que el control interno de la Entidad no evitó. La falta de implementación por la Administración de medidas correctivas adecuadas en relación con deficiencias significativas comunicadas con anterioridad.
- La ausencia de un proceso de valoración del riesgo dentro de la Entidad, cuando normalmente cabría esperar que se hubiera establecido dicho proceso.
- Evidencia de un proceso ineficaz de valoración del riesgo por la Entidad, por ejemplo, la falta de identificación por la Administración de un riesgo de error material que el Auditor podría esperar que hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la Entidad.
- Evidencia de una respuesta ineficaz ante riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre dichos riesgos).
- Errores detectados por los procedimientos del Auditor que el control interno de la Entidad no evitó; o bien, no detectó ni corrigió.
- La reformulación de Estados Financieros publicados anteriormente con el fin de reflejar la corrección de una desviación material debida al error o fraude.
- Evidencia de que la Administración no es capaz de supervisar la preparación de los Estados Financieros.

Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, detectar o corregir eficazmente las desviaciones.

Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir (especialmente en auditorías de Entidades listadas) que el Auditor comunique a los responsables del gobierno de la Entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades reguladoras) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la Auditoría.

Cuando las disposiciones legales o reglamentarias hayan establecido términos y definiciones específicos para dichos tipos de deficiencias y requieran que el Auditor utilice dichos términos y definiciones a efectos de la comunicación, el Auditor empleará en ella dichos términos y definiciones de conformidad con el requerimiento legal o reglamentario.

El Auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la Entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, para las Entidades cotizadas de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del

gobierno de la Entidad reciban la comunicación escrita del Auditor antes de la fecha de aprobación de los Estados Financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras Entidades, el Auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior.

Aunque el Auditor haya comunicado una deficiencia significativa a los responsables del gobierno de la Entidad y a la Administración en una Auditoría anterior, continúa siendo necesario que el Auditor repita dicha comunicación si aún no se han adoptado medidas correctoras, así como preguntar a la Administración o, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la Entidad, el motivo por el que la deficiencia significativa aún no se ha corregido.

El hecho de no actuar, en ausencia de una explicación racional, supone en sí mismo una deficiencia significativa.

Determinadas deficiencias significativas identificadas en el control interno ponen en duda la integridad o la competencia de la Administración.

Si, en un periodo anterior, el Auditor ha comunicado a la Administración deficiencias en el control interno que no sean significativas, y ésta ha decidido no corregirlas por razones de costo o de otro tipo, no es necesario que él repita la comunicación en el periodo actual.

A pesar de lo anterior, puede ser adecuado que el Auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la Administración o que, en el caso de que el Auditor haya obtenido nueva información, modifique el conocimiento de que el Auditor o la Administración tenían con respecto a dichas deficiencias.

Aún así, el hecho de que la Administración no corrija esas otras deficiencias en el control interno que le fueron comunicadas, se convierte en una deficiencia significativa que requiere ser comunicada a los responsables del gobierno de la Entidad.

La determinación de si éste es el caso, la hará el Auditor al ejercer su juicio a la luz de las circunstancias, esto quiere decir que él deberá hacer una evaluación de la importancia y de las circunstancias y de los factores que se involucran.

### Ejemplo:

#### Memorándum de comunicación con los responsables del gobierno

Una Entidad familiar está realizando una Auditoría de Estados Financieros, pero no cuenta con un consejo de Administración, ni con un comité de vigilancia; la Administración de la Entidad está a cargo del dueño, quien decide sobre todos los asuntos de la misma, para lo cual se le tiene que comunicar de todos los asuntos importantes respecto a la Auditoría de que se está realizando.

En el proceso de la Auditoría, el gerente a cargo ha detectado hallazgos importantes tales como:

- Deficiencias en el control interno.
- Riesgos de posibles fraudes.
- Dependencia de un solo cliente.

El socio a cargo de la Auditoría le indica al gerente que le comunique de manera urgente los hallazgos encontrados.



A la Gerencia y Administración de la Entidad Family Business, S.A.

Estimados señores:

En la planeación y realización de nuestra Auditoría de los Estados Financieros de la Entidad Ejemplo, S.A. por el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 201X, consideramos su control interno, a fin de determinar nuestros procedimientos de Auditoría con el propósito de expresar una opinión sobre los Estados Financieros y no para dar seguridad sobre el control interno de la Entidad. Sin embargo, observamos ciertos temas de control interno que consideramos son condiciones que tenemos que informarles conforme a las Normas Internacionales de Auditoría.

Las condiciones a informarles involucran temas que llaman nuestra atención, relacionados éstos con deficiencias importantes en el diseño u operación del control interno de la Entidad que, en nuestra opinión, pudieran afectar negativamente la capacidad de la Entidad para registrar, procesar, resumir y comunicar la información financiera de manera consistente con las afirmaciones de la gerencia en los Estados Financieros. Las principales condiciones que observamos se describen con mayor detalle en el memorando adjunto.

Asimismo, presentamos nuestros comentarios acerca de las principales observaciones y recomendaciones relacionadas con otros temas financieros, administrativos y de operación. Éstas resultaron de nuestras observaciones efectuadas en relación con nuestra Auditoría de los Estados Financieros de la Entidad por el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 201X. Nuestros comentarios se presentan en el memorando adjunto y se listan en la tabla de contenido correspondiente.

Este informe es únicamente para la información y uso de la gerencia y de otros dentro de la organización y no pretende ser y no debe ser utilizado por ninguna otra parte distinta a las especificadas.

Nos agradaría comentar esto con ustedes y, si lo desean, permitirnos ayudarles en la implementación de cualquiera de las sugerencias.

Atentamente,

C.P.C. Socio de la Auditoría

22 de marzo de 201X

Observaciones detectadas durante el año 201X

Observaciones de control interno

**Manuales de políticas y procedimientos.** Se observó que la Entidad no cuenta con manuales de políticas y procedimientos por escrito del área administrativa y financiera.

**Actas de asamblea de accionistas.** De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles se tiene que emitir un informe anual en donde se muestren los resultados del ejercicio. A la fecha de nuestra revisión no se proporcionó evidencia de elaboración de dichas actas.

**Estudio de precios de transferencia.** Es necesario que todas las operaciones celebradas entre compañías afiliadas sean realizadas a valores de mercado y se encuentren soportados los ingresos y deducciones que se deriven de los mismos, y es contando con un estudio de precios de transferencia que establecen las disposiciones fiscales.

#### Conclusión general

De acuerdo con el alcance de los procedimientos acordados con el equipo de Auditoría financiera y la información proporcionada por la Entidad, consideramos que el control interno en las áreas bajo revisión en general no soporta el procesamiento confiable de información financiera, ya que existen deficiencias de control que en su combinación podrían representar un riesgo significativo en la operación de la Entidad.

## **NIA 300, Planeación de la auditoría de Estados Financieros**

### **La función y el momento de realización de la planificación**

Una de las etapas más importantes dentro de la Auditoría es la planeación, ya que en esta etapa es donde definiremos la estrategia a seguir, también en ella identificaremos las áreas de mayor riesgo y cómo los vamos a evaluar.

En la planeación es muy importante definir el alcance de nuestra Auditoría por cada una de las áreas y/o cuentas que implica nuestra revisión.

La planificación de una Auditoría implica el establecimiento de una estrategia general de Auditoría en relación con el compromiso y el desarrollo de un plan de Auditoría. Una planificación adecuada favorece la Auditoría de Estados Financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes:

- Ayuda al Auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la Auditoría.
- Auxilia al Auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Ayuda al Auditor a organizar y dirigir adecuadamente el compromiso de Auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.
- Facilita la selección de integrantes del equipo del compromiso con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos integrantes.
- Facilita la Administración y supervisión de los integrantes del equipo del compromiso y la revisión de su trabajo.
- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por Auditores de componentes y expertos.

La naturaleza y la extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la Entidad.



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) terminar la Auditoría anterior y continúa hasta que finalice del compromiso 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 posteriores a la misma.

El Auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la Administración de la Entidad para facilitar la realización y Administración del compromiso de Auditoría. Si bien, estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia general y el plan de Auditoría son responsabilidad del Auditor.

Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia general o en el plan de Auditoría, hay que poner atención para no comprometer la eficacia de ésta.

La participación del socio del compromiso y de otros integrantes clave del equipo del compromiso en la planificación de la Auditoría, permite utilizar su experiencia y conocimientos y, por tanto, mejorar la eficacia y eficiencia del proceso de planificación.

El Auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del compromiso de Auditoría actual:

- a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la continuidad de las relaciones con clientes y el compromiso específico de Auditoría;
- b) evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220, y
- c) establecimiento de un acuerdo de los términos del compromiso, tal como lo requiere la NIA 210.

La realización de estas actividades iniciales del compromiso permite al Auditor planificar un compromiso de Auditoría de forma que, por ejemplo:

- El Auditor mantenga la independencia y la capacidad necesarias para realizar el compromiso.
- No haya cuestiones relativas a la integridad de la Administración que afecten a la disposición del Auditor para continuar con el compromiso.
- No se produzcan malentendidos con el cliente con respecto a los términos del compromiso.

## Actividades de planificación

### *Estrategia general*

El Auditor establecerá una estrategia general de Auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la Administración de la Auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de Auditoría.

Para establecer la estrategia general de Auditoría, el Auditor:

- a) identificará las características del compromiso que definen su alcance;

- b) determinará los objetivos del compromiso en relación con los informes a emitir, con el fin de planificar el momento de realización de la Auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- c) considerará los factores que, según el juicio profesional del Auditor, sean significativos para la Administración de las tareas del equipo del compromiso;
- d) considerará los resultados de las actividades iniciales del compromiso y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros compromisos realizados para la Entidad por el socio del compromiso, y
- e) determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el compromiso.

El Auditor desarrollará un plan de Auditoría, el cual incluirá una descripción de:

- a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como lo determina la NIA 315;
- b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de Auditoría posteriores, planificados y relativos a las afirmaciones, tal como lo establece la NIA 330, y
- c) otros procedimientos de Auditoría planificados, cuya realización se requiere para que el compromiso se desarrolle conforme con las NIA.

La estrategia da una respuesta clara a los riesgos identificados en la evaluación del riesgo, por lo que se determina:

- Los recursos por asignar a áreas específicas.
- El monto de los recursos.
- Fecha en que se despliegan los recursos, cómo se administran, dirigen y supervisan.

#### *Plan de Auditoría*

El Auditor debe diseñar un plan de Auditoría con el fin de reducir el riesgo de Auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El plan es más detallado que la estrategia, ya que incluye la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del equipo de trabajo necesarios para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

El Auditor desarrollará un plan de Auditoría, el cual incluirá:

- Descripción de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos planeados de evaluación de riesgo.
- Descripción de naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales planeados a nivel de aseveración para rubros de importancia relativa.
- Los procedimientos que requieran para que el trabajo cumpla con las NIA.



La estrategia general y el plan deberán actualizarse y cambiarse según sea necesario durante el curso de trabajo.

Los cambios en las condiciones, eventos inesperados y los resultados de los procedimientos pueden hacer necesario que las cosas sean replanteadas.

El Auditor deberá planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la Administración y supervisión de los integrantes del equipo de trabajo y la revisión de su trabajo.

La revisión dependerá de varios factores, incluyendo el tamaño y complejidad de la Entidad, el área de Auditoría, los riesgos, así como las capacidades y competencia del personal.

#### *Administración, supervisión y revisión*

El Auditor planea con base en el riesgo evaluado de representación errónea e importancia relativa. Al aumentar el riesgo, necesariamente tiene que aumentar la extensión y puntualidad de la Administración y supervisión de los integrantes y realizar una revisión más detallada a su tarea.

En auditorías de Entidades pequeñas, el socio de trabajo puede llevar a cabo por sí solo la totalidad del trabajo.

#### *Documentación*

El Auditor incluirá en la documentación de Auditoría:

- la estrategia general de Auditoría;
- el plan de Auditoría, y
- cualquier cambio significativo realizado durante el compromiso de Auditoría en la estrategia general o en el plan de la misma, así como los motivos de dichos cambios.
  - El Auditor deberá documentar la estrategia general de la Auditoría y el plan de Auditoría, incluyendo aquellos cambios que se hayan efectuado.
  - La documentación es suficiente para demostrar la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de evaluación de riesgos y de los procedimientos adicionales.
  - En la documentación se deben incluir las razones y detalles de las modificaciones que se hubieran hecho.
  - También se debe mencionar la respuesta que tuvo el Auditor ante los acontecimientos que provocaron los cambios y los resultados de los procedimientos ante dichos eventos.

## **Consideraciones adicionales**

El Auditor deberá desempeñar las siguientes actividades antes de comenzar una Auditoría inicial:

- Desempeñar los procedimientos respecto de la aceptación (la relación con el cliente y del trabajo específico (NIA 220)).
- Comunicarse con el Auditor precedente, cuando ha habido cambio de Auditores, en cumplimiento con los requisitos éticos aplicables.
- El propósito y objetivo de planear la Auditoría son los mismos, no importa si la Auditoría es un trabajo inicial o uno recurrente, sin embargo, en una Auditoría inicial, el Auditor necesita expandir las actividades de planeación porque no tiene experiencia previa con la Entidad.

### Ejemplo:

Memorándum de la planeación de la Auditoría donde se discutirá con el equipo del compromiso e inclusive con el revisor de calidad, todas las áreas de la Auditoría como el riesgo del compromiso, la materialidad, discusión sobre dónde se puede perpetrar el fraude, etc., esto con la finalidad de tener un entendimiento general de la estrategia de la Auditoría.

Ciudad de México a 12 de febrero de 20XX

#### Memorándum de planeación de Auditoría

##### Riesgo del compromiso

Los factores que hemos evaluado al respecto para mitigar la clasificación del riesgo mayor de lo normal son los siguientes:

- La Entidad cuenta con un consejo de Administración y un comité de Auditoría que evalúan continuamente su operación.
- Capacidad en la integración y operación de las principales Entidades subsidiarias. Únicamente se tienen dos administraciones para todas las que conforman al grupo.
- Auditores y Consultores, S.C. es el Auditor principal de las subsidiarias significativas de la Entidad.
- Entidad, S.A. tiene una tesorería centralizada que permite manejar los flujos de efectivo de una manera más eficiente y tiene una alta proporción de activos libres de gravámenes, así como amplias reservas de terrenos.

##### Importancia relativa determinada en planeación

La importancia relativa para la Auditoría de Estados Financieros por el año que terminó el 31 de diciembre de 201X fue de \$74,628.00.

## Riesgos y plan de trabajo

En esta sección de la planeación de los riesgos se identifican aquellos que son más significativos y se muestran las aseveraciones en las que nos vamos a estar enfocando, ya que a pesar de que se tenga un riesgo no necesariamente tenemos que probarlas todas. Cabe mencionar que en el siguiente cuadro se muestra también qué estrategia estaríamos utilizando para cubrir el riesgo de Auditoría.

Riesgo	Aseveración <sup>1</sup>	Respuesta Auditores y Consultores
<b>Ingreso por servicios de hotelería</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ocurrencia</li> <li>• Integridad</li> <li>• Exactitud</li> </ul>	Realizar una Auditoría nocturna para verificar la integridad de ingresos. Asimismo, realizar expectativas de los ingresos de acuerdo con las tarifas autorizadas por el número de habitaciones de cada hotel.
<b>Compañías asociadas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existencia</li> <li>• Derechos y obligaciones</li> <li>• Integridad</li> <li>• Valuación y distribución</li> </ul>	Se distribuirán instrucciones de Auditoría de las compañías que son auditadas por terceros, indicando los procedimientos a realizar de las áreas que se requieran de acuerdo con el análisis de riesgos.
<b>Reservas y estimaciones contables (cuentas de difícil cobro, obligaciones laborales, reserva de valuación de impuestos diferidos)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Integridad</li> <li>• Valuación y distribución</li> </ul>	Validar la suficiencia y su determinación de acuerdo con las políticas contables de la compañía.
<b>Operaciones con partes relacionadas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ocurrencia</li> <li>• Integridad</li> </ul>	Revisar la matriz de saldos y operaciones intercompañías y con partes relacionadas. Realizar procedimientos de valuación (precios de transferencia) previo al cierre anual.

<sup>1</sup> Aseveración es cualquier declaración o combinación de declaraciones tomadas en conjunto (por ejemplo, las declaraciones contenidas en la información que se presenta en los Estados Financieros), emitidas por una parte que es responsable de ellas.

## Discusión de fraude

En esta sección se verifica e identifica las posibles áreas o, en su caso, cuentas contables donde se puede perpetrar un fraude y donde nosotros como Auditores debemos estar más alertas; asimismo, se identifica si la Entidad cuenta con algunas medidas para disminuir el riesgo de fraude.

Elementos de los Estados Financieros que sean susceptibles a errores materiales debido al fraude.

- Elementos de los Estados Financieros que sean susceptibles a errores materiales debido al fraude.
- Ingresos por renta variable.
- Fraude del personal de la Entidad.
- Información relevante de partes relacionadas.
- Requerimientos éticos.
- Independencia.

## Integrantes del equipo del compromiso

En esta sección se documenta el equipo del compromiso que va a estar a cargo de la Auditoría, también se incluye la capacidad técnica de cada uno de los integrantes y la experiencia con el cliente.

Nombre	Nivel	Capacidad	Años de servicio con el cliente
Carlos Reyes	Socio	Experiencia en normas contables [marco de información financiera]	6 años
Javier López	Gerente	Experiencia en normas contables [marco de información financiera]	4 años
Noel Torres	Encargado	Experiencia en normas contables [marco de información financiera]	2 años
Rafael Gómez	Staff	Experiencia en normas contables [marco de información financiera]	1 año

## Proyectos

### Ejemplo:

La Entidad actualmente se encuentra en proceso de proyectos inmobiliarios de alto impacto económico y social como son:

- Construcción de dos nuevos hoteles en las ciudades de Chiapas y Chihuahua, así como la ampliación del Hotel Paraíso y se encuentran en análisis los proyectos para la construcción de dos hoteles en las ciudades de Tijuana y Monterrey.
- Este proyecto se encuentra en un avance de obra de 40%, el cual se estima tener un retorno de la inversión durante los próximos 10 años.

## **NIA 315, Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno**

Con la finalidad de identificar en dónde se debe enfocar el Auditor en su revisión y, en su caso, dónde puede haber posibles errores que afecten de manera importante las cifras mostradas en los Estados Financieros, el Auditor:

- Identificará los riesgos por medio del proceso del conocimiento de la Entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los Estados Financieros.
- Valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los Estados Financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones.

- Relacionará los riesgos identificados con posibles errores en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el Auditor tiene intención de probar; y considerará la probabilidad de que existan errores, incluida la posibilidad de múltiples errores, y si el error potencial podría, por su magnitud, constituir un error material.

Los riesgos los clasificamos en:

**Riesgo de negocio:** derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que afectarán de forma negativa a la capacidad de la Entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

**Riesgo de fraude:** éste se relaciona con hechos o condiciones que indican un incentivo o presión a cometer fraude o dan una oportunidad para cometerlo.

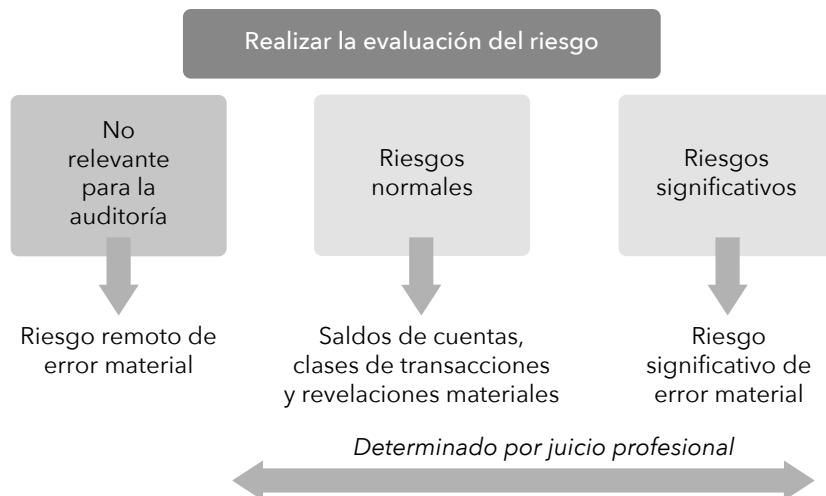
## Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

El objetivo de la fase de evaluación del riesgo en la Auditoría es identificar fuentes de riesgo y luego valorar si podrían resultar en un error material en los Estados Financieros.

La evaluación del riesgo tiene dos partes distintas:

- Identificación del riesgo (preguntar "qué puede ir mal").
- Evaluación del riesgo (determinar la importancia de cada riesgo).

El Auditor aplicará procedimientos de evaluación del riesgo, con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de error material.



Los procedimientos de evaluación del riesgo incluirán lo siguiente:

- a) Indagaciones ante la Administración y ante otras personas de la Entidad que, a juicio del Auditor, dispongan de información que facilite la identificación de los riesgos de error material, debido al fraude o error.

b) Procedimientos analíticos.<sup>18</sup>

c) Observación e inspección.

El Auditor considerará si la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad del cliente realizado es relevante para identificar riesgos de error material.

### Ejemplo:

A continuación se muestra cómo el saldo de una cuenta puede tener un riesgo normal o significativo, todo depende de las características del saldo de la cuenta, así como los controles que la Administración haya implementado para dicha cuenta.

Saldo de cuenta: inventarios

#### Tipo de riesgo: normal

Factores por los que se considera el riesgo como normal:

- La Entidad realiza un inventario físico cada tres meses y las diferencias son ajustadas.
- Existen controles para las entradas y salidas de mercancías del almacén.
- En las auditorías de ejercicios anteriores no se han identificado diferencias significativas.
- La Entidad tiene implementado el sistema *just in time*, por lo que los saldos de los inventarios son mínimos.

Saldo de cuenta: inventarios

#### Tipo de riesgo: significativo

Factores por los que se considera el riesgo como significativo:

Consideramos un riesgo significativo relacionado con la integridad de los inventarios, considerando los siguientes factores:

1. Por las características de la mercancía, es susceptible de fácil sustracción.
2. Los inventarios se encuentran en ubicación de terceros.

<sup>18</sup> *Procedimientos analíticos*. Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.



3. El registro contable, así el control de la información se lleva a cabo en el extranjero, y en ocasiones no contar con toda la documentación soporte necesaria para realizar los registros pertinentes.

La obtención de conocimiento de la Entidad y su entorno, incluido el control interno de la misma (denominado en lo sucesivo "conocimiento de la Entidad") es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la Auditoría. El conocimiento constituye un marco de referencia dentro del cual el Auditor planifica la Auditoría y aplica su juicio profesional a lo largo de ella.

La información obtenida de la aplicación de procedimientos de evaluación del riesgo y de las actividades relacionadas puede ser utilizada por el Auditor como evidencia de Auditoría para sustentar la evaluación de riesgos de error material.

Una parte importante de la información obtenida por medio de las indagaciones del Auditor procede de la Administración y de los responsables de la información financiera. Él también puede obtener información mediante indagaciones ante el área de Auditoría interna.

Asimismo, el Auditor obtiene información o una perspectiva diferente en la identificación de riesgos de error material mediante indagaciones entre algunas personas de la Entidad y entre otros empleados con diferentes niveles de autoridad.

Puesto que la obtención del conocimiento de la Entidad y su entorno es un proceso continuo y dinámico, las indagaciones del Auditor pueden tener lugar durante toda la Auditoría.

En el caso de que la Entidad disponga de un área de Auditoría interna, las indagaciones entre las personas adecuadas pertenecientes a esa función proporcionan información útil para el Auditor, en su obtención de conocimiento de la Entidad y su entorno, y en la identificación y evaluación de riesgos de error material en los Estados Financieros y en las afirmaciones.

En la realización de su trabajo es probable que la función de Auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la Entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, mismos que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento de la Entidad por el Auditor, sus evaluaciones del riesgo u otros aspectos de la Auditoría.

De conformidad con la NIA 240, si la función de Auditoría interna le proporciona al Auditor información relativa a algún fraude, indicio de éste o denuncia del mismo, él lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de error material debido al fraude.

A menudo, los Auditores de Entidades del sector público tienen responsabilidades adicionales en relación con el control interno y con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Las indagaciones entre las personas adecuadas de la función de Auditoría interna pueden facilitar al Auditor la identificación de riesgos de error materiales de disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de riesgos de deficiencias del control interno sobre la información financiera.

Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de evaluación del riesgo incluyen información, tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a éstas o el volumen de los productos vendidos.

Los procedimientos analíticos ayudan a la identificación de la existencia de transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, indicadores y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la Auditoría.

Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen, facilitan al Auditor la identificación de riesgos de error material, en especial los debidos al fraude.

La observación y la inspección dan soporte a las indagaciones ante la Administración y ante otras personas; asimismo, proporcionan información acerca de la Entidad y de su entorno.

### Ejemplos:

De procedimientos de Auditoría que incluyen la observación o inspección de:

- Las operaciones de la Entidad.
- Documentos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la Administración (como por ejemplo informes de gestión trimestrales y Estados Financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la Entidad (como por ejemplo actas de las reuniones del consejo de Administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la Entidad.

La experiencia previa del Auditor con la Entidad y los procedimientos de Auditoría aplicados en auditorías anteriores le proporcionan información sobre cuestiones como:

- Errores pasados y si fueron oportunamente corregidas.
- La naturaleza de la Entidad y su entorno, y su control interno (incluidas las deficiencias en el control interno).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la Entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior, que facilitan al Auditor la obtención de conocimiento suficiente de la Entidad para identificar y valorar los riesgos de error material.

El Auditor obtendrá conocimiento de si la Entidad tiene un proceso para:

- la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;
- la estimación de la importancia de los riesgos;
- la evaluación de su probabilidad de ocurrencia, y
- la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.

El proceso de evaluación del riesgo por la Entidad constituye la base con la que la Administración determina el modo en que los riesgos han de gestionarse.

En una Entidad de pequeña dimensión, es poco probable que se haya establecido un proceso para la evaluación del riesgo. En dichos casos, es probable que la Administración identifique los riesgos mediante su participación personal directa en el negocio. Sin embargo, además de las circunstancias, sigue siendo necesario indagar sobre los riesgos identificados y el modo en que la Administración les da respuesta.



\*RIM = riesgos de error material

## **El conocimiento requerido de la Entidad y su entorno, incluido control interno**

*Entidad y su entorno*

El Auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente:

- Factores relevantes sectoriales, normativos y externos.
- La naturaleza de la Entidad.
- La selección y aplicación de políticas contables por la Entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas.
- Los objetivos y las estrategias de la Entidad, así como los riesgos de negocio relacionados.
- La medida y revisión de la evolución financiera de la Entidad.

El sector en el que la Entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de error material debido a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político.

El conocimiento de la naturaleza de la Entidad permite al Auditor comprender cuestiones como:

- Si la Entidad tiene una estructura compleja; por ejemplo, con Entidades dependientes u otros componentes en múltiples ubicaciones. A menudo, las estructuras complejas implican cuestiones que dan lugar a riesgos de error material.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o Entidades. Dicho conocimiento facilita la determinación de si las transacciones con partes relacionadas han sido identificadas y contabilizadas de forma adecuada. La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del Auditor relativas a las partes relacionadas.

El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables puede comprender cuestiones como:

- Los métodos utilizados por la Entidad para contabilizar transacciones relevantes e inusuales.
- El efecto de políticas contables relevantes en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
- Cambios en las políticas contables de la Entidad.
- Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la Entidad, así como el modo y momento en que la Entidad adoptará dichos requerimientos.

La Entidad desarrolla su actividad dentro de un contexto de factores sectoriales y regulatorios, así como de otros factores internos y externos. Para responder a dichos factores, la Administración o los responsables del gobierno de la Entidad definen objetivos, que constituyen los planes generales de la Entidad.

Las estrategias son los enfoques que utilizará la Administración para intentar alcanzar sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la Entidad pueden cambiar con el transcurso del tiempo.

El riesgo de negocio es más amplio que el de error material en los Estados Financieros, aunque lo engloba. El riesgo de negocio puede surgir del cambio o de la complejidad. No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio.

El conocimiento de los riesgos de negocio a los que se enfrenta la Entidad aumenta la probabilidad de identificar los riesgos de error material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los Estados Financieros.

Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de error material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los Estados Financieros. A continuación un ejemplo de conocimiento de la Entidad y su entorno:

En este caso se describe cómo se documenta la comprensión de la Entidad y su entorno, esto por medio del entendimiento de diversos temas como: la operación del negocio, las leyes y regulaciones que le aplican, la estructura de ésta en cuanto a su participación, etcétera.

**Entidad Ejemplo, S.A. y subsidiarias****Auditoría al 31 de diciembre de 20XX****Comprender la Entidad y su entorno****Operación del negocio****a) Introducción**

La Entidad Ejemplo, S.A. y sus subsidiarias ("La Entidad"), participan en la industria de la comercialización en los ramos de electrodomésticos y artículos del hogar, produce, vende y distribuye muebles. Sus clientes son todos aquellos que participan en el mercado de la venta de la comercialización de muebles rústicos y electrodomésticos.

La Entidad tiene como objetivos abastecer a la industria de muebles y enseres de óptima calidad y brindar a distribuidores y clientes directos un servicio de excelencia, produciendo de manera eficiente con la más avanzada tecnología en un ambiente de trabajo de superación constante, contribuyendo al desarrollo de la comunidad y con plena responsabilidad al medio ambiente.

La historia de la Entidad inicia hace más de 30 años, ya que en 1984 se constituye la primera planta en Querétaro.

En 1987 nace su subsidiaria más importante Latinoamericana de Muebles, S.A., la cual implementa diseños vanguardistas a los diferentes modelos y diseños.

En el año de 1994 se incorpora Grupo Muebles Internacionales, S.A., concretándose así los planes de expansión de un ambicioso proyecto para construir una planta de avanzada tecnología en Querétaro.

La Entidad tiene un plan de crecimiento basado en tener mayor penetración en las zonas centro, occidente, norte y en el sureste del país. La emisora ha abierto plantas para tener una mayor cobertura del mercado, mejorar la calidad del servicio, tener un acercamiento con los clientes y una rápida respuesta comercial al mercado en tiempo y costo.

La Administración ha definido su plan de negocios con una visión de largo plazo que comprende un crecimiento orgánico financiado con recursos provenientes de su operación, estableciendo y operando plantas productoras de cemento y de concreto en las zonas de mayor crecimiento del país, soportado por una sana situación financiera y ofreciendo una constante remuneración a sus accionistas mediante pago de dividendos en efectivo.

**a) Leyes y regulaciones**

La Entidad está sujeta a las siguientes regulaciones:

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT). El marco normativo de la información financiera es bajo NIF.

En virtud de que la Entidad realiza casi el total de su operación en México, las modificaciones a legislaciones, reglamentos o disposiciones administrativas de Entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal, pueden tener algún impacto en diferentes aspectos de su operación, tales como fiscal, laboral, financiero, ambiental, entre otras.

- Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR) y Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

### Estructuras de propiedad y de gobierno

Propietario, Administración y estructura:

a) Accionistas

Sociedad mexicana 50%

Sociedad extranjera 50%

b) Subsidiarias y estructura del grupo

Entidad controladora

Subsidiaria A

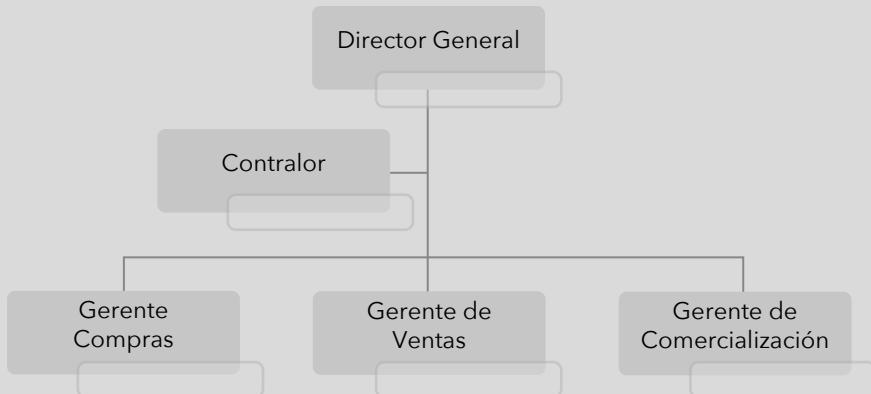
Subsidiaria B

Subsidiaria C

c) Consejo de Administración

El consejo de Administración está compuesto por el director de la Entidad, expertos en Industrias de Muebles.

d) Organigrama de la Administración.



### Inversiones y actividades de inversión

La Entidad realiza, de forma constante, inversiones importantes en propiedades, planta y equipo por su propia operación.

### Financiamiento y actividades de financiamiento

La Entidad opera al 100% con recursos propios, por lo que no le aplican las actividades de financiamiento.

## Información Financiera

La Entidad reporta bajo Normas de Información Financiera, tanto los reportes trimestrales como el anual; sin embargo, a los accionistas se les ha reportado bajo esta normatividad para fines de consolidación.

### *Control interno de la Entidad*

El Auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la Auditoría. El hecho de que un control sea o no relevante para la Auditoría es una cuestión de juicio profesional del Auditor.

El **conocimiento del control interno** facilita al Auditor la identificación de tipos de errores potenciales y de factores que afectan a los riesgos de error material, así como el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de Auditoría posteriores.

### *Finalidad del control interno*

El control interno se diseña, implementa y mantiene, con el fin de responder a los riesgos de negocio identificados que amenazan la consecución de cualquiera de los objetivos de la Entidad referidos a:

- La fiabilidad de la información financiera de la Entidad;
- La eficacia y eficiencia de sus operaciones, y
- El cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

La manera en que se diseña, implementa y mantiene el control interno varía según la dimensión y la complejidad de la Entidad.

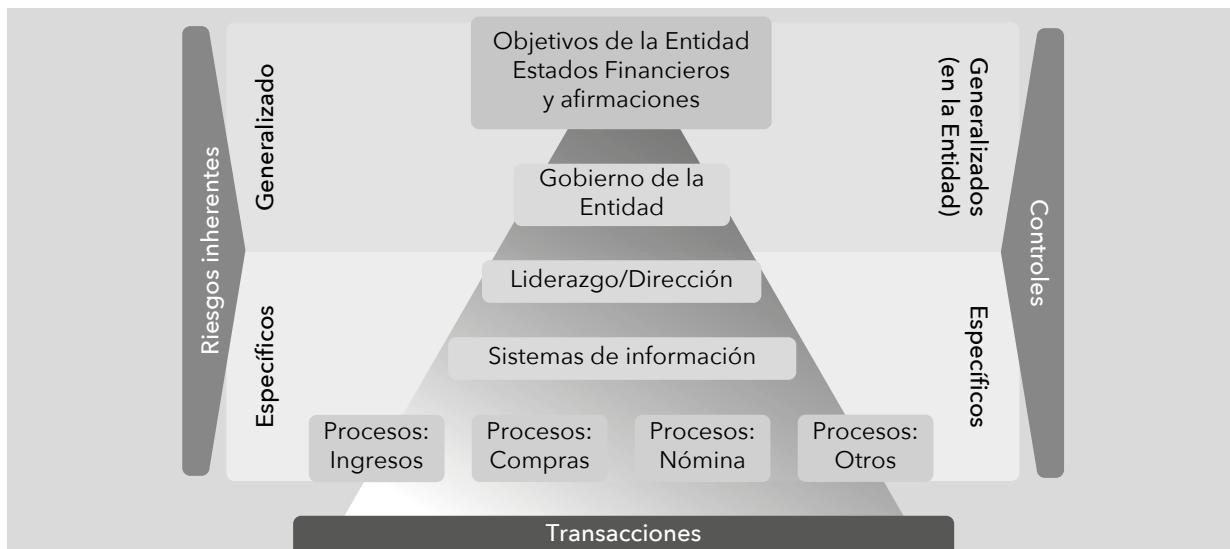
### *Limitaciones del control interno*

El control interno, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la Entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Éstas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el control interno puede dejar de funcionar debido al error humano.

Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del control interno no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.

Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión del control interno por la Administración. Por ejemplo, la Administración puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la Entidad, lo que da lugar a un reconocimiento erróneo de los ingresos. Asimismo, se eluden o invalidan filtros de un programa informático diseñados para identificar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles que la Administración puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que implementa y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que asume.



Los controles generalizados (en la Entidad) tratan del gobierno de la Entidad y de la Administración general y sirven para establecer el entorno general del control o la actitud de la Administración.

Los controles transaccionales (del proceso de negocio) son procesos/controles específicos que se diseñan para asegurar que:

- Las transacciones se registran de manera adecuada para la preparación de los Estados Financieros;
- Los registros contables se mantienen con un detalle razonable para reflejar de manera exacta y fiel todas las transacciones y disposiciones de activos;
- Los ingresos y gastos se hacen solo conforme a las autorizaciones de la Administración, y
- Se prevenga o detecte de forma oportuna la adquisición, uso o disposición de activos sin autorización.

#### División del control interno en componentes

La división del control interno en los cinco componentes siguientes, a efectos de las NIA, proporciona un marco útil para que los Auditores consideren el modo en que distintos aspectos del control interno de una Entidad pueden afectar a la Auditoría.

- a) el entorno de control;
- b) el proceso de evaluación del riesgo por la Entidad;
- c) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, y la comunicación;
- d) actividades de control, y
- e) seguimiento de los controles.



Esta división no refleja, de manera necesaria, el modo en que una Entidad diseña, implementa y mantiene el control interno, o el modo en que puede clasificar un determinado componente. Los Auditores pueden utilizar una terminología o marcos distintos de los que se utilizan en la presente NIA para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la Auditoría, siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

*Características de los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la evaluación del riesgo del Auditor*

El sistema de control interno de una Entidad comprende elementos manuales y, a menudo, automatizados. Las características de dichos elementos son relevantes para la evaluación del riesgo por el Auditor y para los procedimientos de Auditoría posteriores basados en esta evaluación.

La utilización de estos elementos en el control interno también afecta al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas.

La combinación de elementos manuales y automatizados en el control interno varía, según la naturaleza y complejidad de la utilización de las Tecnologías de la Información (TI) por la Entidad.

Por lo general, las TI son beneficiosas para el control interno de la Entidad, al permitirle:

- Aplicar de manera congruente las normas de actuación predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- Facilitar un análisis adicional de la información;
- Mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la Entidad y de sus políticas y procedimientos;
- Reducir el riesgo de que los controles se sorteen, y
- Mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos.

Las TI también originan riesgos específicos para el control interno de la Entidad, incluidos, por ejemplo:

- La confianza en sistemas o programas que procesan datos inexactos, o ambos.
- Accesos no autorizados a los datos que pueden tener como resultado la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

Los elementos manuales en el control interno pueden ser más adecuados cuando se requiera hacer uso de juicio y de discrecionalidad. Asimismo, resultan menos fiables que los elementos automatizados debido a que pueden ser evitados, ignorados o eludidos y también a que están más expuestos a simples errores y equivocaciones.

La extensión y la naturaleza de los riesgos para el control interno varían según la naturaleza y las características del sistema de información de la Entidad. Ésta responde a los riesgos que surgen de la utilización de las TI o de la utilización de elementos manuales en el control interno mediante el establecimiento de controles eficaces teniendo en cuenta las características del sistema de información de la Entidad.

Existe una relación directa entre los objetivos de una Entidad y los controles que implementa para proporcionar una seguridad razonable sobre su cumplimiento. Los objetivos de la Entidad y, por lo tanto, los controles están relacionados con la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de la normativa; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la evaluación del riesgo por el Auditor.

Los factores relevantes para el Auditor al enjuiciar si un control, de manera individual o en combinación con otros, es relevante para la Auditoría, pueden incluir cuestiones como las siguientes:

- Importancia relativa.
- La relevancia del riesgo relacionado.
- La dimensión de la Entidad.
- La naturaleza de los negocios de la Entidad, así como su organización y las características de su propiedad.
- La diversidad y la complejidad de las operaciones de la Entidad.
- Los requerimientos normativos aplicables.
- Las circunstancias y el correspondiente componente de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la Entidad, incluida la utilización de una organización de servicios.
- Si un determinado control, de manera individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige un error material, y el modo en que lo hace.

El Auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la Entidad.

Los procedimientos de evaluación del riesgo para la obtención de evidencia de Auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir:

- La indagación entre los empleados de la Entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.



- El seguimiento de transacciones mediante el sistema de información relevante para la información financiera.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

## Componentes del control interno

### *Entorno de control*

El Auditor obtendrá conocimiento del entorno de control y evaluará si:

- a) La Administración, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la Entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si
- b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan de forma colectiva una base adecuada para los demás componentes del control interno.

Entre los elementos del entorno de control que pueden ser relevantes para la obtención de su conocimiento están los siguientes:

- a) La comunicación y la vigilancia de la integridad y de los valores éticos.
- b) Compromiso con la competencia.
- c) Participación de los responsables del gobierno de la Entidad.
- d) Atributos de los responsables del gobierno de la Entidad tales como:
  - La filosofía y el estilo operativo de la Administración.
  - Estructura organizacional.
  - Asignación de autoridad y de responsabilidad.
  - Políticas y prácticas de recursos humanos.

### *El proceso de evaluación del riesgo por la Entidad*

Valorar si un control ha sido diseñado de manera adecuada por la Administración implica una evaluación de si los controles identificados (de forma individual o en combinación con otros controles) mitigaran el factor de riesgo. Esto implica considerar si el(los) control(es) puede(n), de manera eficaz:

- Prevenir que ocurran errores material en primer lugar, o
- Detectar y corregir los errores después de que hayan ocurrido.

El Auditor obtendrá conocimiento de si la Entidad tiene un proceso para:

- la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;

- la estimación de la importancia de los riesgos;
- la evaluación de su probabilidad de ocurrencia, y
- la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.

Cuando el Auditor identifique riesgos de error material no identificados por la Administración, evaluará si existía un riesgo subyacente de tal naturaleza que, a juicio del Auditor, debería haber sido identificado por el proceso de evaluación del riesgo por la Entidad. Si existe dicho riesgo, el Auditor obtendrá conocimiento del motivo por el que el citado proceso no lo identificó, y evaluará si dicho proceso es adecuado en esas circunstancias o determinará si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de evaluación del riesgo por la Entidad.

*El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera y la comunicación*

El Auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidas las siguientes áreas:

- a) Los tipos de transacciones en las operaciones de la Entidad.
- b) Los procedimientos, relativos tanto a las TI como a los sistemas contables.
- c) Los registros contables relacionados.
- d) El modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los Estados Financieros.
- e) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los Estados Financieros de la Entidad.
- f) Los controles sobre los asientos en el libro diario.

El Auditor obtendrá conocimiento del modo en que la Entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas con dicha información financiera.

El sistema de información financiera relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, comprende los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- Iniciar, registrar y procesar las transacciones de la Entidad e informar sobre ellas;
- resolver el procesamiento erróneo de transacciones;
- procesar y dar cuenta de los controles no aplicados o en los que haya elusión;
- transferir información desde los sistemas de procesamiento de las transacciones al libro mayor;
- capturar información relevante para la información financiera sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, y



- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye de manera adecuada en los Estados Financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.

•

#### *Actividades de control relevantes para la Auditoría*

Las actividades de control relevantes para la Auditoría son:

- Aquellas que es necesario tratar como tales, al ser actividades de control relacionadas con riesgos significativos, o
- las que, a juicio del Auditor, se consideran relevantes.

Las actividades de control relevantes para la Auditoría de una Entidad de pequeña dimensión quizás estarán relacionadas con los ciclos de las principales transacciones.

Para llegar a conocer las actividades de control de la Entidad, el Auditor obtendrá conocimiento del modo en que la Entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI.

Los controles generales de las TI que mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos, por lo general, incluyen controles sobre lo siguiente:

- Centros de datos y operaciones de redes.
- Adquisición, reposición y mantenimiento de software de sistemas.
- Cambios en los programas y seguridad de accesos.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de aplicaciones.

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se siguen las directrices de la Administración. Las actividades de control, tanto en los sistemas de TI como manuales, tienen varios objetivos y se aplican a diferentes niveles organizativos y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relacionadas con lo siguiente:

- Autorización.
- Revisiones de actuación.
- Proceso de la información.
- Controles físicos.
- Segregación de funciones.

Las actividades de control relevantes para la Auditoría son aquellas que son necesario tratar como tales al ser relacionadas con riesgos significativos y las que están relacionadas con riesgos para los cuales aplicar solo procedimientos sustantivos, no proporcionan evidencia de Auditoría suficiente y adecuada.

**Ejemplo:**

A continuación se muestra cómo se documentan los controles relevantes que se requieren probar en el saldo de una cuenta de la Entidad, y para validar que dichos controles se estén llevando a cabo y así verificar que las actividades de control son adecuadas y generar confianza en nuestras pruebas de Auditoría.

Clases de transacciones / Saldos de cuenta	Clasificación de riesgo	Actividades de control
Ingreso / Ventas netas	Significativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Solo personal facultado tiene acceso para dar mantenimiento, los precios y descuentos otorgados al cliente, así como las promociones que se generan en el sistema.</li> <li>* La información transferida del subsistema de captura de órdenes al de facturación y embarque es conciliada; los errores identificados son corregidos de manera rápida.</li> <li>* Solo personal facultado tiene acceso para generar las notas de crédito en el sistema.</li> </ul>

*Seguimiento de los controles*

El Auditor obtendrá conocimiento de las principales actividades que la Entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relativo a la información financiera.

A menudo, el seguimiento del control por la Administración se consigue estrechando la participación de la Administración o del propietario-gerente en las operaciones. Dicha participación identificará las desviaciones significativas con respecto a las expectativas e inexactitudes en datos financieros, conducentes a medidas correctoras sobre el control.

Si la Entidad cuenta con un área de Auditoría interna, el Auditor, con el fin de determinar si la función de Auditoría interna es relevante para la Auditoría, obtendrá conocimiento de lo siguiente:

- La naturaleza de las responsabilidades de la función de Auditoría interna y el modo en que se integra en la estructura organizativa de la Entidad; y las actividades que han sido o que serán realizadas por la función de Auditoría interna.

## **Identificación y evaluación de los riesgos de error material**

El Auditor identificará y valorará los riesgos de error material en:

- Los Estados Financieros, y
- las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de Auditoría posteriores.



Con esta finalidad, el Auditor:

- Identificará los riesgos por medio del proceso de conocimiento de la Entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los Estados Financieros;
- valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los Estados Financieros en su conjunto;
- relacionará los riesgos identificados con posibles errores en las afirmaciones;
- considerará la probabilidad de que existan errores, incluida la posibilidad de múltiples errores, y si el error potencial podría, por su magnitud, constituir un error material.

#### *Riesgos que requieren una consideración especial de Auditoría*

El Auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo.

Para juzgar los riesgos que son significativos, el Auditor considerará, al menos, lo siguiente:

- a) Si se trata de un riesgo de fraude;
- b) si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial;
- c) la complejidad de las transacciones;
- d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;
- e) el grado de subjetividad de la medida de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre, y
- f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la Entidad o que, por otras razones, parecen inusuales.

#### *Procedimientos sustantivos que por sí solos no proporcionan evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, para ciertos riesgos identificados*

Con respecto a ciertos riesgos, el Auditor juzga que no es posible o factible obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, aplicando solo procedimientos sustantivos.

En tales casos, los controles de la Entidad sobre dichos riesgos son relevantes para la Auditoría y el Auditor obtendrá conocimiento de ellos.

Los riesgos de error material están relacionados con el registro de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios, y con la preparación de Estados Financieros fiables. Éstos incluyen los riesgos de un procesamiento inexacto o incompleto de tipos de transacciones rutinarias y significativas, tales como ingresos ordinarios, compras y cobros, o pagos de la Entidad.

La NIA 330 describe las consecuencias de la identificación de dichos riesgos para los procedimientos de Auditoría posteriores.

#### *Revisión de la evaluación del riesgo*

La evaluación de los riesgos de error material en las afirmaciones varía en el transcurso de la Auditoría, a medida que se obtiene evidencia de Auditoría adicional. Cuando el Auditor haya obtenido evidencia de Auditoría de la aplicación de procedimientos de Auditoría posteriores, o bien cuando haya obtenido nueva información, y en uno y otro caso sean incongruentes con la evidencia de Auditoría sobre la que el Auditor basó en un principio la evaluación; él revisará la evaluación y modificará, en consecuencia, los procedimientos de Auditoría posteriores que hubiera planificado.

Durante la realización de la Auditoría, puede llegar a conocimiento del Auditor, información que difiera de forma significativa de aquélla sobre la que se basó la evaluación del riesgo. En tales circunstancias, puede ocurrir que la evaluación del riesgo no refleje de forma adecuada las verdaderas circunstancias de la Entidad y los procedimientos de Auditoría posteriores planificados pueden no ser eficaces para detectar errores materiales.

#### **Ejemplo:**

Al estar realizando una evaluación de los saldos de las cuentas y de acuerdo con las características de las mismas, considerando factores como importe del saldo de la cuenta, el tipo de operación que se realiza, la frecuencia con la que se realizan movimientos de dicha cuenta, etcétera, se analiza dicha cuenta y se ve el tipo de riesgo que representa.

Riesgo significativo

Cuenta: Impuestos a la utilidad / Impuestos por recuperar

Justificación del porqué se consideró significativo:

Consideramos que existe un riesgo significativo con relación a la determinación de los impuestos a la utilidad (corrientes), así como en la determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud de que identificamos que la Entidad ha presentado declaraciones complementarias generando actualizaciones, recargos por errores en su cálculo. En el caso del IVA, el cálculo es realizado por despacho externo, el cual puede no contar con toda la documentación e información para su correcta determinación.

## **Documentación**

El Auditor incluirá en la documentación de Auditoría:

- a) Los resultados de la discusión entre el equipo del compromiso, así como las decisiones significativas que se tomaron;



- b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la Entidad y de su entorno, detallados, así como de cada uno de los componentes del control interno; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo aplicados;
- c) los riesgos de error material en los Estados Financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado;
- d) los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos, respecto de los que el Auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos, y
- e) en el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de períodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la Entidad.

### Ejemplo:

A continuación se muestra la forma de documentar la revisión de los controles de la Entidad para realizar algún proceso. En este caso nos referiremos a la compra de activo fijo, en el cual se requiere comprobar las aseveraciones de ocurrencia e integridad, describiendo el proceso que realiza la Entidad. La descripción de la actividad de control (es decir, cómo controla la Entidad para el cumplimiento del objetivo), la frecuencia con la que se realiza esta actividad (mensual, semanal, diario). Si el proceso es de forma manual o automática por medio de autorizaciones, por medio de algún sistema y la prueba para verificar que este control está operando o no de forma correcta.

Actividad	Objetivo	Aseveración	Actividad de control
Compra de activo fijo	Comprobar que las adquisiciones de un activo nuevo sean reales, además de corroborar que los procesos de control se lleven a cabo de forma correcta.	* Ocurrencia e integridad	Las personas autorizadas para realizar la compra del activo fijo es el jefe inmediato de la gerencia solicitante, es decir, si el gerente solicita un nuevo equipo, la Administración general de finanzas es la que autoriza dicha requisición y compra, solo y exclusivamente el gerente del área da el visto bueno de la solicitud.

Descripción	Frecuencia	Manual / Automático	Prueba de implementación
Para la solicitud de compra de activo fijo se hace una revisión de la requisición del equipo solicitado, el encargado del área solicitante la supervisa; si la gerencia otorga el visto bueno de la compra, además de que ya estaba autorizado por la jefatura de la gerencia solicitante.	Depende de la necesidad del área solicitante.	Manual	Se le solicitó a la gerencia una requisición de activo fijo, en donde se comprobó que estuvieran las firmas de la gerencia solicitante, el jefe inmediato de la gerencia solicitante y el visto bueno de la gerencia de informática, además se verificó que en la misma requisición se debe manifestar la justificación de la solicitud y el proyecto.

## **NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría**

La importancia relativa para los Estados Financieros tomados en su conjunto está basada en el juicio profesional del Auditor sobre cuál es el importe máximo de uno o más errores que podrían estar incluidas en los Estados Financieros sin afectar las decisiones económicas tomadas por un usuario de los mismos.

Errores no corregidos > Importancia relativa = Estados Financieros erróneos  
Errores no corregidos < Importancia relativa = Estados Financieros correctos

La importancia relativa general está basada en las necesidades comunes de información financiera de diversos usuarios considerados como un grupo. En consecuencia, el posible efecto de errores en usuarios específicos individuales, cuyas necesidades pueden ser muy diversas, no está considerado.

## **Determinación de la importancia relativa para los Estados Financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la Auditoría**

Al establecer la estrategia general de Auditoría, el Auditor determinará la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto.

Si, en las circunstancias específicas de la Entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los Estados Financieros, el Auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Esto, con el fin de valorar los riesgos de error material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de Auditoría.

El riesgo de Auditoría es el riesgo de que el Auditor exprese una opinión de Auditoría inadecuada cuando los Estados Financieros contienen errores materiales. La importancia relativa y el riesgo de Auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la Auditoría, en especial al:

- a) Identificar y valorar los riesgos de error material.
- b) Determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de Auditoría posteriores.
- c) Evaluar el efecto de los errores no corregidos.

### *Consideraciones específicas para Entidades del sector público*

La determinación de la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto en la Auditoría de los Estados Financieros de una Entidad del sector público, se ve influenciada por las disposi-



ciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público.

*Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto*

La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del Auditor (se aplica un porcentaje como referencia). Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- Los elementos de los Estados Financieros (por ejemplo, activo, pasivo, capital contable, ingresos, gastos). Si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los Estados Financieros de una determinada Entidad (por ejemplo, para el propósito de evaluar el desempeño financiero, los usuarios tienden a enfocarse en la utilidad, los ingresos, las propiedades de inversión o los activos netos).
- La naturaleza de la Entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera la Entidad.
- La estructura de propiedad de la Entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una Entidad se financia solo mediante deuda en lugar de capital, los usuarios ponen más énfasis en el activo, y las reclamaciones sobre éstos, que en las utilidades de la Entidad o, en su caso, si las partes relacionadas son las que financian a la Entidad, los usuarios de la información financiera se enfocarían en los compromisos de flujo de efectivo, etcétera).
- La relativa volatilidad de la referencia.

La determinación de la importancia relativa involucra un ejercicio de juicio profesional considerando como referencia los rubros de los Estados Financieros sobre los que el Auditor emite su informe. En el caso de que los Estados Financieros se preparen para un periodo superior o inferior a 12 meses, la importancia relativa se refiere a los Estados Financieros preparados para dicho periodo.

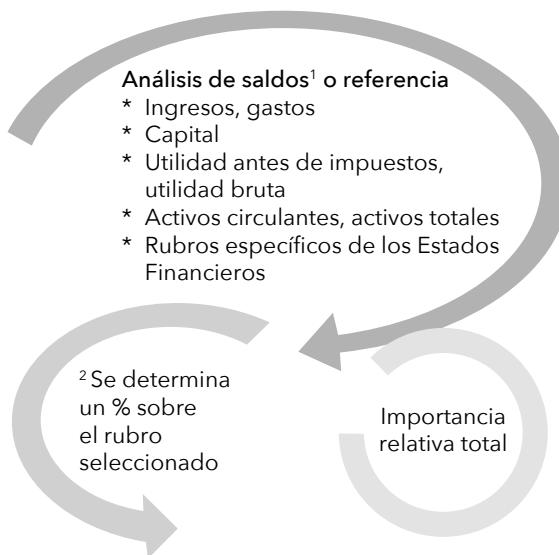
La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será, por lo general, mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales.

*Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar*

Los factores que indican la existencia de uno o más tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de que contengan errores por importes inferiores a la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto, de manera razonable prevé que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los Estados Financieros son, entre otros, los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, y la remuneración de la Administración y de los encargados del gobierno).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la Entidad opera (por ejemplo, costos de investigación y desarrollo para una Entidad desarrolladora de sistemas).
- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la Entidad que se revela por separado en los Estados Financieros (por ejemplo, un negocio recién vendido).

Al considerar si, en las circunstancias específicas de la Entidad, existen dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los Estados Financieros, puede ser útil para el Auditor conocer las opiniones y expectativas tanto de los responsables del gobierno de la Entidad como de la Administración.



<sup>1</sup> La selección de este rubro se realiza con base en el juicio profesional, considerando cuál es el punto de referencia más importante para los usuarios de la información financiera, por ejemplo para una Entidad que su giro son los inmuebles, se pudiera considerar como rubro más importante el de las propiedades de inversión; sin embargo, para una Entidad de servicios, los ingresos podrían considerarse como el rubro más importante, todo depende de la Entidad y juicio del Auditor.

<sup>2</sup> El porcentaje sobre la totalidad de los ingresos o el rubro seleccionado, este porcentaje se va a determinar considerando el giro de la Entidad, el sector de ésta, el crecimiento de la industria, etcétera.

## Importancia relativa para la ejecución del trabajo

Es el monto o montos establecidos por el Auditor, menores que la importancia relativa total para los Estados Financieros en su conjunto para reducir a un nivel apropiado bajo la probabilidad de que la acumulación de errores no corregidos y no detectados en los Estados Financieros exceda la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija en un importe menor (o importes) a la importancia relativa total o específica. El objetivo es llevar a cabo el compromiso de Auditoría que se requeriría por la importancia relativa general o específica para:



- Asegurarse de que las desviaciones menores a la importancia relativa general o específica son detectadas, a fin de reducir de forma adecuada la probabilidad de que la suma de los errores no corregidos y no detectados exceda la materialidad para los Estados Financieros en su conjunto y, por lo tanto,
- proporcionar un margen para posibles errores que no se detecten.

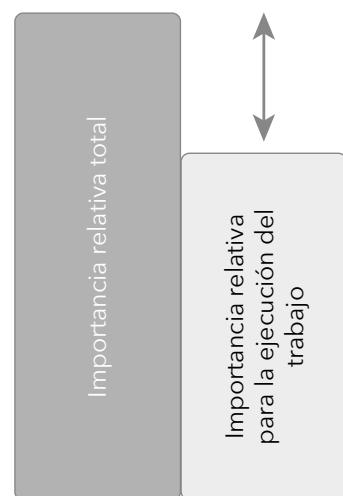
Determinamos la importancia relativa de ejecución del trabajo al reducir de la importancia relativa el monto total de errores que anticipamos identificar y el cual creemos que la Administración no corregirá en los Estados Financieros.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e involucra el ejercicio del juicio profesional. Es afectada por nuestra comprensión de la Entidad, actualizada durante la realización de los procedimientos de evaluación del riesgo, y la naturaleza y alcance de los errores identificados en auditorías previas y con eso, nuestras expectativas en relación con los errores en el periodo actual.

Si aplica la importancia relativa de ejecución del trabajo, también se refiere al monto establecido por el Auditor a un nivel o niveles de importancia relativa menores para las clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones en particular.

La planificación de la Auditoría solo para detectar errores individualmente materiales, pasa por alto el hecho de que la suma de los errores inmateriales individualmente considerados puede conducir a que los Estados Financieros contengan errores materiales, y no deja margen para posibles errores no detectados.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija para reducir a un nivel de manera adecuada bajo la probabilidad de que la suma de los errores no corregidos y no detectados en los Estados Financieros supere la importancia relativa determinada para los Estados Financieros en su conjunto.



## Revisión a medida que la Auditoría avanza

El Auditor revisará la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto en el caso de que disponga, durante la realización de la Auditoría, de información que de haberla tenido al inicio le hubiera llevado a determinar una cifra diferente.

Si el Auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada al inicio para los Estados Financieros en su conjunto, determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de Auditoría posteriores establecidos en un principio, siguen siendo adecuados.

Resulta necesario revisar la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto debido a un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la Auditoría, a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el Auditor tuviera de la Entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de Auditoría.

## Documentación

El Auditor incluirá en la documentación de Auditoría las siguientes cifras y los factores tomados en cuenta para su determinación:

- a) Importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto.
- b) Cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
- c) Importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- d) Cualquier revisión de las cifras establecidas en (a) - (c), a medida que la Auditoría avanza.

### Ejemplo:

Verificaremos cómo se determina la importancia relativa para la Entidad auditada, considerando como base los criterios de esta NIA; asimismo, se hace una breve explicación de lo que representa cada elemento que se considera para la determinación de la importancia relativa.

Estrategia O & O, S.A.

#### Determinación de la importancia relativa

Referencia seleccionada a) → Ingresos

Saldo de la referencia escogida b)

\$104,627,800.00



Factor seleccionado c)

5.00%

=

Importancia relativa total

\$5,231,390.00

(-)

Total de errores que estimamos que no se corregirán (d)

\$2,000,000.00

=

Importancia relativa para ejecución del trabajo (e)

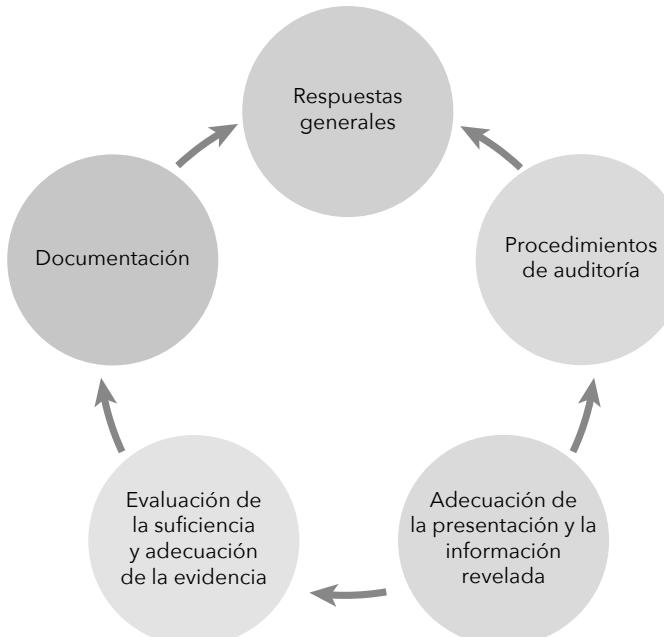
\$3,231,390.00

- a) La referencia fue determinada conforme al juicio profesional, debido a que los ingresos es el rubro más importante en los Estados Financieros de acuerdo con la naturaleza y el giro del negocio, y se considera que los usuarios de la información financiera enfocan su atención en este rubro.
- b) Es el saldo del rubro de ingresos al cierre del año o al de la Auditoría inicial.
- c) Se aplicó un porcentaje a la referencia elegida como punto de partida al determinar la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto. Este porcentaje se determinó con base en la experiencia y criterio que el Auditor considera como razonable.
- d) De acuerdo con los errores que se identificaron en el ejercicio anterior y que no se corrigieron, se consideró el monto seleccionado para tener un mayor alcance en las pruebas de Auditoría.
- e) La importancia relativa para la ejecución del trabajo es el monto que se va a utilizar como referencia para realizar las pruebas de Auditoría.

Asimismo, la importancia relativa para ejecución del trabajo que se va a considerar por un importe de \$3,231,390.00 como el límite de errores que pudieran tener los Estados Financieros; sin embargo, si se identifican errores superiores a dicho monto, se debería tratar de aumentar las pruebas de Auditoría y, en su caso, proponer los ajustes correspondientes, ya que si la Entidad no quisiera realizar dicho ajuste, se tendría que evaluar para que, en un determinado momento, tenga una salvedad en la opinión del Auditor.

## **NIA 330, Respuestas del Auditor a los riesgos valorados**

Siguiendo con nuestro plan de Auditoría y teniendo una estrategia del mismo, es importante saber cómo los vamos a llevar a cabo. Por dicha razón, el siguiente paso a seguir es valorar los riesgos que identificamos, ya sean normales o significativos, dependerá de cómo los tengamos clasificados.



Evitar la tentación de solo una lista de los factores de riesgo que sea probable que sean significativos o importantes. Una parte clave de la identificación de riesgos o hechos es desarrollar una lista tan completa como sea posible de los factores de riesgo, aquellos que son insignificantes pueden eliminarse más adelante, después de valorar cada uno de manera adecuada. Esto ayudará a asegurar que todos los riesgos materiales son identificados.

El Auditor diseñará e implementará respuestas generales para responder a los riesgos valorados de error material en los Estados Financieros.

Las respuestas generales a los riesgos valorados de error material en los Estados Financieros consisten en:

- Insistir ante el equipo de Auditoría en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.<sup>19</sup>
- Asignar empleados con mayor experiencia, o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de Auditoría.

Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de Auditoría generada de manera interna por la Entidad.

El Auditor puede responder a un entorno de control ineficaz:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de Auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- Por medio de la obtención de evidencia más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la Auditoría.

## Procedimientos de Auditoría que responden a los riesgos valorados de error material en las afirmaciones

El Auditor diseñará y aplicará procedimientos de Auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de la realización y extensión, estén basados en los riesgos valorados de error material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos.

<sup>19</sup> Una actitud de escepticismo profesional significa que el Auditor haga una valoración crítica, cuestionando la validez de la evidencia obtenida y que esté alerta a evidencia que contradiga o ponga en cuestionamiento la confiabilidad de los documentos o las declaraciones de la Administración de la Entidad.

• Si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (riesgo de control) siendo necesario que el Auditor obtenga evidencia de Auditoría para determinar si los controles operan de forma eficaz.

a) Obtendrá evidencia de Auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el Auditor.



Para el diseño de los procedimientos de Auditoría posteriores que han de ser aplicados, el Auditor:

- a) Considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de error material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:
  - La probabilidad de que exista un error material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (riesgo inherente).

#### *Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de Auditoría posteriores*

El Auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

1. Naturaleza: La naturaleza de un procedimiento de Auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo).
2. Y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). Momento: El momento de realización de un procedimiento de Auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de Auditoría.
3. Extensión: La extensión de un procedimiento de Auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.

#### Ejemplo:

Cuando se realiza la evaluación de ciertas cuentas, por lo general es al periodo de cierre, que en muchas Entidades es en el mes de diciembre; sin embargo, las auditorías se realizan casi siempre en meses posteriores al cierre. Por tal razón se requiere evaluar si los eventos posteriores fueron importantes, y si se requiere de revelación en las notas a los Estados Financieros.

Nombre de la cuenta: Capital social

Saldo al 31 de diciembre 20XX: \$12,000,000.00

Hecho posterior: 12 días posteriores al cierre, es decir, en enero del año siguiente, nos informa la Administración que realizó un aumento de capital por \$5,000,000.00, por lo cual nos proporcionaron el acta de asamblea de accionistas correspondiente.

Como podrán observar, este evento representa un claro ejemplo de que se requiere evaluar los eventos que sucedieron al cierre de la Auditoría y en el momento en que estamos revisando, ya que debemos cuidar las revelaciones y eventos que sean a la fecha de emisión de los Estados Financieros.

*Respuesta a los riesgos valorados**Naturaleza*

Los riesgos valorados por el Auditor afectan tanto a los tipos de procedimientos de Auditoría que serán aplicados como a su combinación.

*Momento de realización*

Cuanto mayor sea el riesgo de error material, mayor será la probabilidad de que el Auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo o en la fecha de este último, en lugar de una fecha anterior o aplicar procedimientos de Auditoría, sin previo aviso o en momentos imprevistos. En especial, esto es relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude.

Ciertos procedimientos de Auditoría solo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo.

Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el Auditor al momento de realización de los procedimientos de Auditoría incluyen:

- El entorno de control.
- La fecha en que se dé la información relevante.



- La naturaleza del riesgo
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de Auditoría.

#### *Extensión*

La extensión se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el Auditor y se amplía a medida que aumenta el riesgo de error material.

La utilización de técnicas de Auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el Auditor decide modificar la extensión de las pruebas.

#### *Riesgo valorado más alto*

A la hora de obtener evidencia de Auditoría más convincente debido a una valoración más alta del riesgo, el Auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener la que sea más relevante o fiable.

#### *Prueba de controles*

- Diseño y aplicación de pruebas de controles.
- Evidencia de Auditoría y confianza prevista.

El Auditor diseñará y realizará pruebas de controles, con el fin de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes:

- a) Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el Auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles.
- b) Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el Auditor obtendrá evidencia de Auditoría más convincente, cuanto más confíe en la eficacia de un control.

#### *Diseño y aplicación de pruebas de controles*

Las pruebas de controles se realizan solo sobre aquellos controles que el Auditor haya considerado diseñados de manera adecuada para prevenir o para detectar y corregir un error material en una afirmación.

La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación; sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de Auditoría.

El Auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una de detalle sobre la misma transacción.

Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

#### *Evidencia de Auditoría y confianza prevista*

Cuando el enfoque consiste en la realización de pruebas de controles y ésta no es suficiente y adecuada, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

#### *Naturaleza y extensión de las pruebas de controles*

- Otros procedimientos de Auditoría combinados.
- Extensión de las pruebas de controles.
- Prueba de controles indirectos.

Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el Auditor:

- a) Realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de Auditoría.
- b) Determinará si los controles que van a ser probados dependen de controles indirectos y, si es necesario, obtener evidencia de Auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos.

La valoración de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de Auditoría adecuado, relativo al diseño y aplicación de los procedimientos de Auditoría posteriores.

#### *Otros procedimientos de Auditoría combinados con la indagación*

La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de Auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la re-ejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente solo en el momento en que se realiza.

#### *Extensión de las pruebas de controles*

El grado de confianza en los controles puede determinar la extensión de las pruebas de controles como:

- La frecuencia con la que la Entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.



- El tiempo durante el periodo de Auditoría en el que el Auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de Auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.

La medida en que la evidencia de Auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

#### *Prueba de controles indirectos*

En algunas circunstancias puede ser necesario obtener evidencia de Auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan de manera eficaz.

Los controles sobre la exactitud de la información en los informes se consideran controles "indirectos".

#### *Momento de realización*

- Periodo previsto de confianza.
- Utilización de la evidencia de Auditoría.
- Controles que han cambiado.
- Controles que no han cambiado.
- Evaluación de la eficiencia operativa de los controles.

#### *Periodo previsto de confianza*

La evidencia de Auditoría que se refiere solo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del Auditor. Si, por el contrario, éste tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes las pruebas que puedan proporcionar evidencia de Auditoría de que el control ha funcionado de forma eficaz en momentos relevantes de dicho periodo.

Dichas pruebas incluyen algunas sobre el seguimiento de los controles por parte de la Entidad.

#### *Utilización de la evidencia de Auditoría obtenida durante un periodo intermedio*

- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.

- El grado en que se ha obtenido evidencia de Auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- El entorno de control.

#### *Utilización de la evidencia de Auditoría obtenida en auditorías anteriores*

La evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar:

- a) Evidencia de Auditoría, siempre que el Auditor realice procedimientos de Auditoría para establecer su continua relevancia.
- b) El Auditor puede obtener evidencia de Auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento.
- c) El análisis de la evidencia de Auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de Auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

#### *Controles que han cambiado desde auditorías anteriores*

Los cambios pueden afectar a la relevancia de la evidencia de Auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella.

Algunos controles que no han cambiado desde auditorías anteriores son:

- La decisión del Auditor de confiar o no en ellos depende de su juicio profesional.
- Cuanto mayor sea el riesgo de error material o mayor sea la confianza en los controles, menor será el intervalo entre comprobaciones.

Entre los factores que pueden acortar el intervalo se encuentran:

- Un entorno de control deficiente.
- Un deficiente seguimiento de los controles.
- Un elemento manual significativo en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afecten de manera significativa a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

### *Evaluación de la eficacia operativa de los controles*

El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la Entidad aplica los controles. El porcentaje de desviación detectado, si se compara con el porcentaje esperado, indica que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el Auditor.

### *Procedimientos sustantivos*

- Utilización de evidencia de periodo intermedio.
- Momento de realización del procedimiento sustantivo.
- Procedimientos que respondan a riesgos significativos.
- Procedimientos proceso cierre.
- Consideraciones.
- Naturaleza y extensión.

### *Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos*

El Auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de Auditoría a un nivel aceptable, es suficiente aplicar solo procedimientos analíticos sustantivos.
- Solo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

Los procedimientos analíticos sustantivos son, por lo general, más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo.

La naturaleza del riesgo y de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle.

### *Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa*

A menudo, los procedimientos de confirmación externa son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos; pero también se pueden aplicar para obtener evidencia de Auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones.

El Auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad, constituyen una oportunidad para obtener evidencia de Auditoría sobre otras cuestiones.

La objetividad de la parte confirmante: si ésta es una parte vinculada a la Entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

*Momento de realización de procedimientos sustantivos*

La evidencia que provenga de una Auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de Auditoría para el periodo actual, con sus excepciones como puede ser una opinión jurídica.

**Ejemplo:**

Revisamos las cuentas por cobrar y verificamos con las facturas correspondientes, las cuales documentamos y validamos.

Factura						
Número	Fecha	Cliente	Subtotal	IVA	Total	tm
▼ 36364	07/12/20XX	Farmacia, S.A.	1,210,263.00	193,642.00	1,403,905.00	(a)
36258	06/11/20XX	Cadena Comercial, S.A.	12,174,960.00	1,947,994.00	14,122,954.00	(a)
▼ 36378	04/12/20XX	Comercializadora, S.A.	1,232,739.00	197,238.00	1,429,977.00	(a)

Entrega	
Fecha	tm
19/12/2013	(b)
04/12/2013	(b)
04/12/2013	(b)

Cobro			
Banco	Fecha	Importe	tm
Banamex	01/04/20XX	1,403,905.00	(c)
Banamex	02/01/20XX	14,122,954.00	(c)
Banamex	09/01/20XX	1,429,977.00	(c)

Las marcas de Auditoría indican lo siguiente en la revisión realizada:

- Cotejada contra la factura proporcionada por la Entidad, la cual cumple con los requisitos fiscales establecidos en la ley y entre otros se revisó:
  - La factura a nombre de la Entidad
  - La Administración de la misma
  - Número de factura y fecha de emisión
  - El nombre del cliente, Administración y RFC



- La descripción del producto
  - El importe, subtotal, impuestos y total
- b) Cotejado con comprobante de entrega, en el cual se verificó la fecha de entrega y nombre del cliente a quien se proporcionó las mercancías.
- c) Cotejado contra el estado de cuenta bancario, en el cual se verificó el importe del depósito cobrado, la fecha de cobro y el banco en el que se realizó el cobro.

#### *Utilización de la evidencia de Auditoría obtenida durante un periodo intermedio*

En algunas circunstancias, el Auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

- a) Identificar cantidades que parezcan inusuales.
- b) Investigar, en su caso, dichas cantidades.
- c) Aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior, aumenta el riesgo de que el Auditor no detecte errores que puedan existir al cierre del periodo.

#### **Adecuación de la presentación y de la información revelada**

La evaluación de la presentación general de los Estados Financieros se refiere a si los Estados Financieros individuales se presentan de forma que reflejan la clasificación y descripción adecuadas de la información financiera, así como la forma, la estructura y el contenido de los Estados Financieros y de sus notas explicativas adjuntas.

#### **Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de Auditoría**

La Auditoría de Estados Financieros es un proceso dinámico. A medida que el Auditor aplica los procedimientos de Auditoría planificados, la evidencia de Auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de Auditoría planificados.

El Auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.

Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión general de la Auditoría pongan de manifiesto un riesgo de error material que no había sido identificado con anterioridad.

En el juicio del Auditor sobre lo que constituye evidencia de Auditoría suficiente y adecuada influyen factores como:

- Relevancia del error potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea de forma individual o agregada con otras errores potenciales.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la Administración para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a errores potenciales similares.
- Resultados de procedimientos de Auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de Auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de Auditoría.
- Conocimiento de la Entidad y de su entorno, incluido el control interno de la Entidad.

### **Documentación**

En la documentación de Auditoría, el Auditor incluirá:

- a) Las respuestas generales frente a los riesgos valorados de error material en los Estados Financieros, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de Auditoría posteriores aplicados.
- b) La conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones.
- c) Los resultados de los procedimientos de Auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras.

Si el Auditor planifica utilizar evidencia de auditorías anteriores, en la documentación incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una Auditoría anterior.

La documentación demostrará que los Estados Financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustenten.

La forma y la extensión de la documentación de Auditoría dependen del juicio profesional del Auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la Entidad y de su control interno, la disponibilidad de información en la Entidad y la metodología de Auditoría, así como por la tecnología utilizada en la Auditoría.



## Ejemplo:

A continuación describimos cómo se documenta la respuesta de los riesgos valorados, detallando lo que se va a realizar y cómo lo vamos a ejecutar.

Nombre de la cuenta:

Ingresos

Identificación del riesgo:

Ingreso por servicios de hotelería:

- Que no se reconozcan los ingresos de acuerdo con las tarifas establecidas.
- Que no se reconocen todos los ingresos por los servicios de hotelería.

¿Clasificación del riesgo?

Significativo

### Procedimientos sustantivos planeados

Realizar auditoría nocturna, en la cual se verificarán los siguientes procedimientos:

1. Realizar el corte de la ama de llaves en el cual se verificará contra el reporte de ingresos que se tiene en el sistema para verificar que las llaves ocupadas y desocupadas coincidan con el reporte.
2. Por los cuartos que se encuentran desocupados, hacer una selección y verificar que en verdad se encuentren desocupados.
3. Realizar el comparativo de las cuotas de hospedaje autorizadas contra el reporte de ingresos en la auditoría nocturna y verificar que coincidan.
4. Verificar que los ingresos verificados el día de la auditoría nocturna coincidan con el generado y reportado en contabilidad.
5. De acuerdo con las tarifas autorizadas y el número de habitaciones ocupadas con los reportes en el sistema, realizar una expectativa de los ingresos a la auditoría inicial y final e investigar diferencias.

En qué momento se realizarán los procedimientos: en la auditoría inicial y en la auditoría final.

## NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una Entidad que utiliza una organización de servicios

### Obtención de conocimientos de los servicios prestados

Al hacer esto, el Auditor del cliente necesitaría considerar lo siguiente, según sea apropiado:

- Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicio.
- Términos del contrato y relación entre el cliente y la organización de servicio.
- Las aseveraciones de importancia relativa de los Estados Financieros que son afectadas por el uso de la organización de servicio.
- Riesgo inherente asociado con dichas aseveraciones.
- Grado al cual interactúan los sistemas de contabilidad y de control interno del cliente con los sistemas de la organización de servicio.
- Controles internos del cliente que son aplicados a las transacciones procesadas por la organización de servicio.
- Capacidad y fuerza financiera de la organización de servicio, incluyendo el posible efecto de la falta de servicio de la organización de servicio sobre el cliente.
- Información sobre la organización de servicio, como la que se refleja en los manuales técnicos y de usuario.

Si el Auditor de la Entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente por medio de ésta, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:

- a) obteniendo un informe tipo 1 o 2, si lo hubiera;
- b) contactando con la organización de servicios, mediante la Entidad usuaria, para obtener información específica;
- c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios, o
- d) recurriendo a otro Auditor, con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios.

Para determinar si la evidencia de Auditoría proporcionada por un informe tipo 1 o 2 es suficiente y adecuada, el Auditor de la Entidad usuaria deberá satisfacerse de:

- a) la competencia profesional del Auditor de la Entidad prestadora del servicio y de su independencia con respecto a la organización de servicio, y
- b) la adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe tipo 1 o 2.



## **Respuestas a los riesgos valorados de error material**

Con el fin de responder a los riesgos valorados de error, de conformidad con la NIA 330, el Auditor de la Entidad usuaria:

- a) determinará si los registros mantenidos en la Entidad usuaria proporcionan evidencia de Auditoría suficiente y adecuada con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los Estados Financieros y, en caso contrario,
- b) aplicará procedimientos de Auditoría posteriores para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada o recurrirá a otro Auditor, con el fin de que aplique dichos procedimientos en la organización de servicios por cuenta del Auditor de la Entidad usuaria.

## **Informes tipo 1 y 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada**

Si el Auditor de la Entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o 2 que excluye los servicios prestados por una organización de servicios subcontratada, y dichos servicios son relevantes para la Auditoría de Estados Financieros de la Entidad usuaria, el Auditor de la misma aplicará los requerimientos de la presente NIA con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada.

## **Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, y errores no corregidos en relación con las actividades de la organización de servicios**

El Auditor de la Entidad usuaria indagará ante la Administración de ésta sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la Entidad usuaria tiene conocimiento por alguna otra vía, de cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, o errores no corregidos que afecten a sus Estados Financieros. El Auditor de la Entidad evaluará el modo en que dichas cuestiones afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de Auditoría posteriores que deba aplicar, incluido el efecto en sus conclusiones y su informe de Auditoría.

## **Informe del Auditor de la Entidad usuaria**

El Auditor de la Entidad usuaria expresará una opinión modificada en su informe de Auditoría, de conformidad con la NIA 705, si no puede obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la Auditoría de Estados Financieros de la Entidad usuaria.

Cuando exprese una opinión no modificada, el Auditor de la Entidad usuaria, en su informe de Auditoría, no se referirá al trabajo del Auditor de la Entidad prestadora del servicio, salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si éstas requieren dicha mención, el informe de Auditoría relativo a la Entidad usuaria indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del Auditor de la Entidad usuaria en relación con la opinión de Auditoría.

Si la referencia al trabajo del Auditor de la Entidad prestadora del servicio en el informe de Auditoría relativo a la Entidad usuaria es relevante para entender la opinión modificada del Auditor de la Entidad usuaria, se indicará que dicha mención no reduce la responsabilidad del Auditor de la Entidad usuaria en relación con su opinión.

### Ejemplo:

Una empresa a la cual se le está haciendo la Auditoría de sus Estados Financieros tiene contratado el servicio de *outsourcing* de nómina de todo el personal operativo y administrativo, para lo cual el equipo de Auditoría considera un riesgo alto, por el importe que representa en sus costos y gastos.

El gerente a cargo de la Auditoría envía el siguiente requerimiento de información a la Entidad para realizar las pruebas pertinentes y mitigar el riesgo identificado.

- Contrato de prestación de servicios del *outsourcing*.
- Cálculo de la nómina.
- Pagos al IMSS e INFONAVIT.
- Pago de impuestos estatales sobre nóminas.
- Dictamen del IMSS (si la Entidad se encuentra obligada).
- Recibos de nómina.

La Entidad entrega los documentos al equipo de Auditoría, excepto el contrato y los pagos al IMSS, argumentando que no es obligación del *outsourcing* proporcionar dicha información a los Auditores, ya que es confidencial.

### Riesgo

Por no tener evidencia de Auditoría del contrato y los pagos del IMSS, el Auditor procederá de la siguiente manera:

### Riesgo de Auditoría

Evidencia de Auditoría	Riesgo	Observación	Recomendación
Contrato	Contingencia legal	Opinión desfavorable	Cancelar servicio con prestador de servicios
Pagos al IMSS	Incumplimiento legal ante el IMSS	Responsable solidario	Dar de alta a los trabajadores ante el IMSS

Acción a realizar por parte del Auditor:

- El socio de Auditoría informa a la alta Administración del riesgo identificado por medio de un memorándum, el cual es parte de la evidencia de Auditoría.
- Informa que por tal riesgo, el tipo de opinión es desfavorable.



## Evidencia de Auditoría

### Obtenida

- Requerimiento de información.
- Memorándum de comunicación con la alta Administración.

### No obtenida

- Contrato de prestación de servicios.
- Pago de seguridad social.

Por tal razón, el tipo de opinión en el informe puede ser desfavorable de no proporcionarse dicha documentación.

## **NIA 450, Evaluación de los errores identificados durante la realización de la auditoría**

Cuando se está realizando la Auditoría de Estados Financieros y, al realizar las pruebas de Auditoría podríamos identificar algún error(es) y si éstos no son corregidos por la Entidad, debemos realizar una evaluación de los mismos y determinar si hay un impacto en los Estados Financieros en su conjunto; si esto fuera así, tendríamos que evaluar la opinión de si esto llevaría a incluir una salvedad, todo depende del impacto del error detectado por el Auditor.

### **Acumulación de errores identificados**

El Auditor acumulará los errores identificados durante la realización de la Auditoría, excepto los que sean insignificantes.

Asimismo, el Auditor puede determinar un importe por debajo del cual los errores son claramente insignificantes y no es necesario acumularlos porque él espera que su acumulación no tendrá un efecto material sobre los Estados Financieros. "Claramente insignificante" no es sinónimo de "no material".

Dichas cuestiones tienen un orden de magnitud distinto en su totalidad (más reducido) que la importancia relativa determinada, de conformidad con la NIA 320; se trata de cuestiones que, de forma clara, no tendrán consecuencias, tanto si se consideran de forma individual como agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen.

Se considera que la cuestión no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas lo son también.

Puede ser necesario revisar la estrategia de Auditoría y los planes detallados de ésta cuando:

- la naturaleza o circunstancias de los errores materiales identificados indican que existen otras desviaciones que, en conjunto con los errores materiales identificados, excederían la importancia relativa para la ejecución del trabajo, o
- el conjunto de errores materiales identificados y no corregidos se acerca o excede la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Para facilitar al Auditor la evaluación del efecto de los errores acumulados durante la realización de la Auditoría y la comunicación de los errores a la Administración y a los responsables del gobierno de la Entidad, puede ser útil distinguir entre errores de hecho, de juicio y extrapolados.

- Los errores de hecho son aquéllos sobre los cuales no existe duda.
- Los errores de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la Administración en relación con estimaciones contables que el Auditor no considera razonables, o relativas a la selección o aplicación de políticas contables que el Auditor considera inadecuadas.
- Los errores extrapolados son la mejor estimación del Auditor de errores en las poblaciones, lo cual implica la proyección de errores identificados en muestras de Auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras.

La suma total de los errores está formada por:

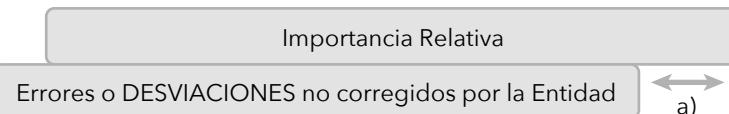
- errores específicos identificados por el Auditor como resultado de sus pruebas de Auditoría, y
- un estimado de otros errores identificados que no pueden ser de otra forma cuantificados de manera específica.

### Ejemplo:

El encargado del compromiso que se encuentra auditando la Entidad X, S.A. identificó, al realizar sus pruebas de Auditoría, que al recibir la confirmación del saldo de uno de los clientes es erróneo con lo registrado de forma contable, por lo que tiene la siguiente observación:

Empresa	En balanza	Con confirmación	Diferencia
Cliente 1234, S.A.	\$ 180,000.00	\$ 168,000.00	\$ 12,000.00

Debido a que la Entidad no quiso corregir dicho error, lo que se requiere realizar es hacer una evaluación del total de errores y verificar que no rebasen la importancia relativa.



- a) Se requiere evaluar si la parte de errores no corregidos con los errores probables que pudieran haber, no constituye un riesgo de que los Estados Financieros no pudieran estar libres de errores relevantes que cambien el juicio de los lectores de los Estados Financieros.

### **Consideración de los errores identificados a medida que la Auditoría avanza**

El Auditor debe evaluar a medida que avanza la Auditoría el grado de avance de la autoría, así como los errores identificados, ya que si los errores no corregidos se acercan al nivel de la importancia relativa, éstos pudieran rebasar la misma y, en su caso, incluir una salvedad en la opinión y, por con-



siguiente, para asegurarse de que las partidas o rubros de cuentas que aún están por revisar deben de tener un mayor alcance en la revisión para asegurarse que el saldo de dicho rubro o cuenta es razonablemente correcto.

El Auditor determinará si es necesario revisar la estrategia general de Auditoría y el plan de Auditoría cuando:

- a) La naturaleza de los errores identificados y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras desviaciones que, sumadas a los errores acumulados durante la realización de la Auditoría, podrían ser materiales.
- b) La suma de los errores acumulados durante la realización de la Auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320.

Un error puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otros errores incluye, por ejemplo, los casos en los que el Auditor identifique que un error se produjo debido a un fallo del control interno o porque la Entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.

Si la suma de los errores acumulados durante la realización de la Auditoría se aproxima a la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320, puede haber un nivel de riesgo superior al aceptablemente bajo de que los posibles errores no detectados, considerados conjuntamente con los errores acumulados durante la realización de la Auditoría, puedan superar la importancia relativa.

Podrían existir errores no detectados derivados del riesgo de muestreo y del riesgo ajeno al muestreo.

La suma total de los errores está formada por:

- errores específicos identificados por el Auditor como resultado de sus pruebas de Auditoría, y
- un estimado de otros errores identificados que no pueden ser, de otra forma, específicamente cuantificados.

### **Comunicación y corrección de los errores**

- El Auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la Administración todos los errores acumulados durante la realización de la Auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.
- El Auditor solicitará a la Administración que corrija dichos errores.
- Si la Administración rehúsa corregir algunos o todos los errores comunicados por el Auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la Administración para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los Estados Financieros en su conjunto están libres de error material.

Es importante mencionar que en caso de que la Administración de la Entidad no corrigiera los errores identificados, se tendrán que hacer mención en la carta de observaciones y se presentarán en el Comité de Auditoría; asimismo, se manifestará en la carta de manifestaciones a la Administración.

La comunicación oportuna de los errores al nivel adecuado de la Administración es importante, ya que permite a ésta evaluar si las partidas contienen errores, informar al Auditor si está en desacuerdo, y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la Administración es aquel que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar los errores y para adoptar las medidas necesarias.

Las disposiciones legales o reglamentarias pueden restringir la comunicación de ciertos errores por parte del Auditor a la Administración, o a otros sujetos dentro de la Entidad.

Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera perjudicar una investigación llevada a cabo por una autoridad competente de un acto ilegal, o presuntamente ilegal.

En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del Auditor pueden ser complejos. En dichas situaciones, el Auditor puede considerar la posibilidad de recabar asesoramiento jurídico.

### **Evaluación del efecto de los errores no corregidos**

Antes de evaluar el efecto de los errores no corregidos, el Auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la Entidad.

El Auditor determinará si los errores no corregidos son materiales individualmente o de forma agregada.

Para ello, el Auditor tendrá en cuenta:

- a) La magnitud y la naturaleza de los errores, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los Estados Financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido.
- b) El efecto de los errores no corregidos relativos a períodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevante.

Cada error individual se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Si un error individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otros errores.

La determinación de si un error en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicho error sobre deudas u otros compromisos contractuales, su efecto sobre partidas individuales o subtotales, o su efecto sobre indicadores clave. Puede haber



circunstancias en las que el Auditor concluya que un error en la clasificación no es material considerando los Estados Financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel o los niveles de importancia relativa utilizados para evaluar otros errores.

Las circunstancias relacionadas con algunos errores pueden llevar al Auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otros errores acumulados durante la realización de la Auditoría, incluso si son inferiores a la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto. Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el grado en el que el error:

- Afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos;
- Afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales;
- Está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los Estados Financieros del periodo actual, pero que posiblemente tenga un efecto material en los Estados Financieros de periodos futuros;
- Encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales;
- Afecta a indicadores utilizados para evaluar la situación financiera de la Entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;
- Afecta a la información por segmentos presentada en los Estados Financieros (por ejemplo, la importancia del asunto con respecto a un segmento u otra división de actividad de la Entidad del que se sabe que desempeña una función significativa en las operaciones o rentabilidad de la Entidad);
- Tiene el efecto de incrementar la remuneración de la Administración, por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos;
- Es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del Auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos;
- Está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con integrantes de la Administración de la Entidad);
- Supone una omisión de información que no requiere específicamente el marco de información financiera pero que, a juicio del Auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo de la Entidad

La NIA 240 explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de un error que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la Auditoría, incluso si la magnitud del error no es material en relación con los Estados Financieros.

El efecto acumulativo de los errores inmateriales no corregidos relacionados con períodos anteriores puede tener un efecto material en los Estados Financieros del periodo actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación por el Auditor del efecto de dichos errores no corregidos en los Estados Financieros del periodo actual. Utilizar el mismo enfoque de evaluación proporciona congruencia entre períodos.

## Manifestaciones escritas

El Auditor solicitará a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la Entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de los errores no corregidos son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los Estados Financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella.

No obstante, el Auditor ha de satisfacerse de que la comunicación con el Directivo o Directivos es suficiente para considerar que todos aquellos a los que el Auditor debería informar como responsables del gobierno de la Entidad han sido informados.

Dado que la preparación de los Estados Financieros requiere que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la Entidad ajusten los Estados Financieros para corregir los errores materiales, el Auditor debe solicitar que le proporcionen manifestaciones escritas sobre los errores no corregidos.

## Documentación

El Auditor incluirá en la documentación de Auditoría:

- a) el importe por debajo del cual los errores se consideran claramente insignificantes;
- b) todos los errores acumulados durante la realización de la Auditoría y si han sido corregidos, y
- c) la conclusión del Auditor sobre si los errores no corregidos son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión.

La documentación del Auditor sobre los errores no corregidos puede tener en cuenta:

- a) la consideración del efecto agregado de los errores no corregidos;
- b) la evaluación relativa a si el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en su caso, han sido superados, y
- c) la evaluación del efecto de los errores no corregidos sobre indicadores clave o tendencias, y el cumplimiento de los requerimientos normativos y contractuales (por ejemplo, compromisos de deuda).

## Ejemplo:

Carta de manifestaciones a la Administración donde se manifiestan los errores no corregidos, que se entrega a la Alta Administración y se describen los temas de cómo se deben declarar las manifestaciones escritas, cómo se comunican y la forma en que se evalúa el total de errores que no fueron corregidos y el impacto que tuvo en cada una de las cuentas; asimismo, se puede observar cómo se podrían haber registrado dichos ajustes que no fueron corregidos.

Ciudad de México, 29 de abril de 201X

*ENTIDAD DE AUDITORES EXTERNOS, S.C.*

Calle  
Núm. 1289, Piso 26  
Colonia Roma  
04500 México, D.F.  
Estimados señores:

Emitimos esta carta en relación con sus exámenes que llevaron a cabo de los Estados Financieros de Entidad Anirak, S.A. y subsidiaria al 31 de diciembre de 201X y 201X, los estados de resultado integral, de cambios en el capital contable y de flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, con el propósito de expresar una opinión respecto de si los Estados Financieros individuales y consolidados de Entidad, Anirak, S.A., presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera, confirmamos que somos responsables de lo siguiente:

Ciertas declaraciones en esta carta se describen como limitadas a asuntos que son importantes. Las partidas se consideran importantes, sin considerar el tamaño, si involucran una omisión o error en la información contable que, a la luz de las circunstancias prevalecientes, puede hacer que, por la omisión o el error, cambie o se vea influenciado el juicio de una persona razonable que confía en la información.

1. Consideramos que los errores no corregidos en los Estados Financieros del último periodo presentando, agregados por ustedes durante el compromiso de auditoría actual, no tienen un impacto en los Estados Financieros, ver Anexo (a).
2. Les hemos proporcionado los resultados de la evaluación de la Administración acerca de la evaluación del riesgo, incluyendo la evaluación del riesgo de que los Estados Financieros pudieran contener errores importantes como resultado de fraude.

---

Gerente Administrativo

---

Director de Finanzas

---

Contador General

**Entidad Anirak, S.A.****Resumen de errores no corregidos en los Estados Financieros al 31 de diciembre de 20XX**

Como parte de la carta mostrada a continuación se detallan las cifras y las cuentas del cómo hubieran quedado registradas, si se hubieran registrado los asientos de ajustes de los errores no corregidos. En el apéndice B se muestra un ejemplo de cómo se documenta para efectos de entregar la carta de manifestaciones a la gerencia.

	Cifras como se reportaron 20XX	Errores no corregidos 20XX Aumento (Disminución)		Importes finales si los errores se hubieran corregido
--	--------------------------------	---	--	---

**RUBROS DEL BALANCE GENERAL:**

Cuentas por cobrar - Neto	\$165,962,054.00	\$ (13,849,031.00)	(A)	\$152,113,023.00
---------------------------	------------------	--------------------	-----	------------------

Inventarios - Neto	\$108,968,189.00	\$11,356,205.00	(B)	\$120,324,394.00
--------------------	------------------	-----------------	-----	------------------

**RUBROS DEL ESTADO DE RESULTADOS:**

Ventas	\$597,651,108.00	\$ (13,849,031.00)	(C)	\$583,802,077.00
--------	------------------	--------------------	-----	------------------

Costo de ventas	\$490,032,562.00	\$(11,356,205.00)	(D)	\$478,676,357.00
-----------------	------------------	-------------------	-----	------------------

		Aumento (Disminución)
(A)	Cuentas por cobrar - Neto	
	Errores conocidos	
	1. Ventas no realizadas en el ejercicio 2011, ya que la mercancía se entregó en 20XX	\$ (13,849,031.00)
	Errores probables	
	1.	—
	<i>Total de errores - Cuentas por cobrar - Neto</i>	<i>\$ (13,849,031.00)</i>
(B)	Inventarios - Neto	
	Errores conocidos	
	1. Ventas no realizadas en el ejercicio 2011, ya que la mercancía se entregó en 20XX	\$ 11,356,205.00
	Errores probables	
	1.	—
	<i>Total de errores - Inventarios - Neto</i>	<i>\$ 11,356,205.00</i>

(C)	<b>Ventas - Neto</b>	
	Errores conocidos	
	1. Ventas no realizadas en el ejercicio 2010, ya que la mercancía se entregó en 20XX	\$ (13,849,031.00)
	Errores probables	
	1.	—
	<i>Total de errores - Ventas - Neto</i>	<u>\$ (13,849,031.00)</u>
(D)	<b>Costo de Ventas - Neto</b>	
	Errores conocidos	
a	1. Ventas no realizadas en el ejercicio 2011, ya que la mercancía se entregó en 20XX	\$ 11,356,205.00
	Errores probables	
	1.	—
	<i>Total de errores - Inventarios - Neto</i>	<u>\$ 11,356,205.00</u>

## NIA 500, *Evidencia de auditoría*

### Evidencia de Auditoría suficiente y adecuada

El Auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de Auditoría para extraer conclusiones razonables sobre las cuales deba basar la opinión de Auditoría. La evidencia de Auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente de los procedimientos sustantivos.

"Evidencia de Auditoría" significa información obtenida por el Auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de Auditoría. La evidencia de Auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los Estados Financieros e información corroborativa de otras fuentes.

La evidencia de Auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de Auditoría.

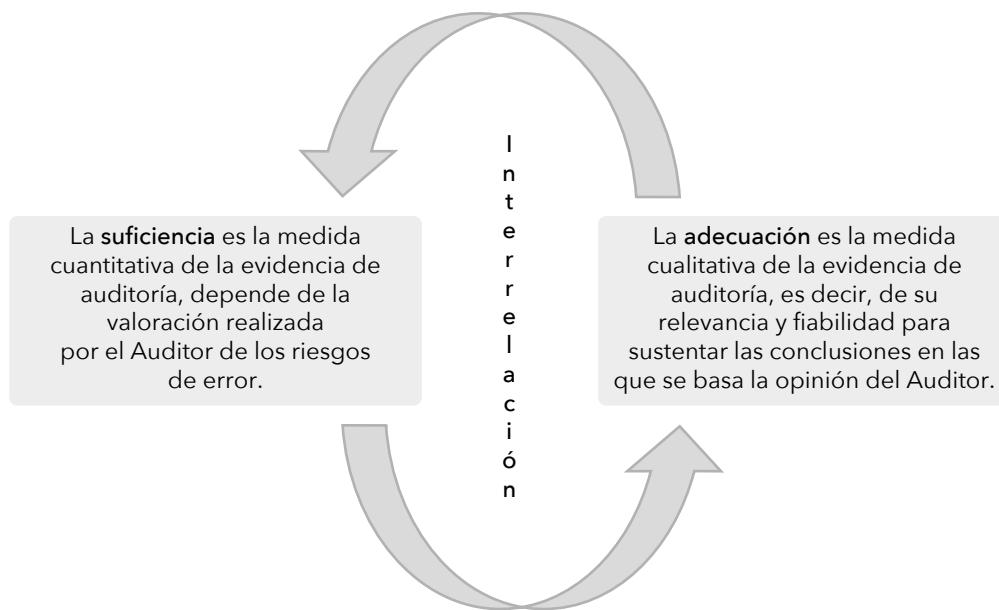
Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de Auditoría en el transcurso de la Auditoría.

No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes.

Los registros contables de la Entidad son una fuente importante de evidencia de Auditoría.

La información que se utiliza como evidencia de Auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la Administración.

En algunos casos, el Auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la Administración a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de Auditoría.



#### *Fuentes de evidencia de Auditoría:*

- Se obtiene más seguridad cuando la evidencia es obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente.
- La información procedente de fuentes independientes de la Entidad que el Auditor puede utilizar como evidencia de Auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores.

#### *Procedimientos de Auditoría para obtener evidencia de Auditoría:*

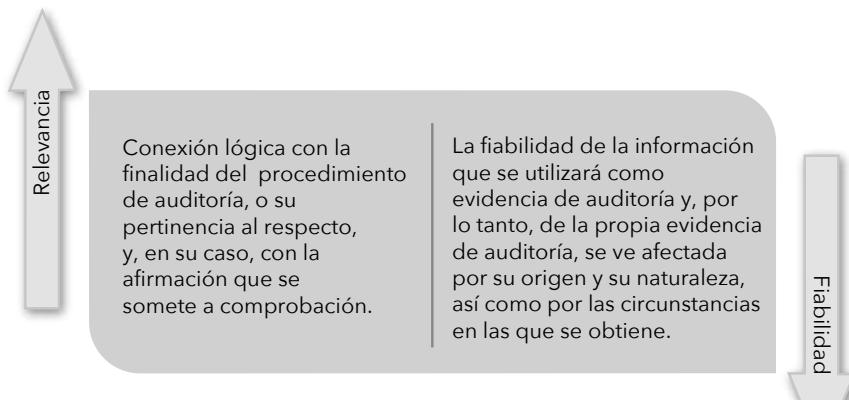
- procedimientos de valoración del riesgo;
- pruebas de controles, y
- procedimientos sustantivos.

Los procedimientos de Auditoría para obtener evidencia de Auditoría son:

1. **Inspección:** Examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo.
2. **Observación:** Consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas.
3. **Confirmación externa:** Constituye evidencia de Auditoría obtenida por el Auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero dirigida al Auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio.

4. **Indagación:** Consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la Entidad.
5. **Recálculo:** Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.
6. **Reejecución:** Implica la ejecución independiente por parte del Auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la Entidad.
7. **Procedimientos analíticos:** Consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros.

## Información que se utilizará como evidencia de Auditoría



### Relevancia:

- Un conjunto determinado de procedimientos de Auditoría puede proporcionar evidencia de Auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras.
- El diseño de pruebas de controles, a fin de obtener evidencia de Auditoría relevante.
- Incluye la identificación de condiciones indicativas de la ejecución de control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada.
- Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar errores materiales en las afirmaciones.
- El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes.

### Fiabilidad:

- Aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la Entidad.
- La evidencia de Auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la Entidad.

- La evidencia de Auditoría obtenida directamente por el Auditor es más fiable.
- La evidencia de Auditoría en forma de documento es más fiable que la evidencia de Auditoría obtenida verbalmente.
- La evidencia de Auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de Auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles.

#### *Fiabilidad de la información generada por un experto de la Administración*

La preparación de los Estados Financieros de una Entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o Auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La Entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los Estados Financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de error material.

#### *Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la Administración*

La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la Administración. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la Administración para ejercitarse en dicha competencia en las circunstancias concurrentes.

#### *Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la Administración*

La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del Auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la Administración, o si necesita un experto propio con esta finalidad.

#### *Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la Administración*

Los aspectos que han de considerarse para la evaluación son:

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de Auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los Estados Financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos, y
- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.



### *Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de Auditoría*

Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de Auditoría adecuada. Los medios a disposición del Auditor para seleccionar dichos elementos son:

- a) la selección de todos los elementos (examen de 100%);
- b) la selección de elementos específicos, y
- c) el muestreo de Auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas

#### *Selección de todos los elementos*

El Auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable. El examen de 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen de 100% puede ser adecuado cuando:

- La población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- Existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, o
- La naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de costo, un examen de 100%.

#### *Selección de elementos específicos*

El Auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la Entidad por parte del Auditor, los riesgos valorados de error material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado.* El Auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe.* El Auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.

- *Elementos para obtener información.* El Auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la Entidad o la naturaleza de las transacciones.

#### *Muestreo de Auditoría*

El muestreo de Auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas de una muestra extraída de dicha población. El muestreo de Auditoría se trata en la NIA 530.

## **Incongruencia en la evidencia de Auditoría o reservas sobre su fiabilidad**

El Auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de Auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la Auditoría, si:

- a) la evidencia de Auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente, o
- b) el Auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de Auditoría.

La obtención de evidencia de Auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de Auditoría no es fiable.

#### **Ejemplo:**

En la Auditoría que estamos realizando a una Entidad, cuya actividad principal es el arrendamiento de locales en plazas comerciales, se identificó que el reconocimiento de ingresos no es el adecuado, por lo cual se clasifica como un riesgo significativo, y en respuesta a este riesgo, se diseñan los procedimientos para mitigar dicho riesgo y cuantificar su impacto en los Estados Financieros.

#### Riesgo

Riesgo significativo	Descripción	Respuesta de la Administración	Respuesta de la Auditoría
Reconocimiento de ingresos	Posibilidad de que la política de ingresos no se aplique de manera adecuada	Los contratos de ventas mayores a \$100,000.00 son revisados por el Director General	Revisar los contratos significativos y una muestra de los contratos restantes, además de cerciorarse de que los ingresos se reconocieron en el periodo adecuado

Reconocimiento de ingresos por parte de la Entidad.

De cada contrato se reconocen los ingresos cada vez que el cliente recibe la factura y le confirma de aceptación.



Política de reconocimiento de ingresos por parte de Auditoría.

Al existir un contrato entre ambas partes en la que se plasman la contraprestación, el periodo y las obligaciones de ambas partes, el ingreso se considera conforme se vayan devengando el servicio sin importar la fecha en que se facture o se cobre.

#### Procedimiento a realizar por parte de Auditoría

De los contratos seleccionados realizar un vaciado en donde se identifiquen los siguientes elementos:

Clients  
Plazo del contrato  
Contraprestación  
Depósito en garantía

Con estos elementos identificamos los ingresos a reconocer en el periodo que corresponde.

Documentación de Auditoría, la cual se obtiene de los procedimientos realizados:

- Papel de trabajo de riesgo identificado.
- Memorándum de planteamiento del riesgo ante la Administración.
- Política de la Entidad del reconocimiento de ingresos.
- Copia de los contratos revisados como evidencia del trabajo realizado.

## NIA 501, *Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas*

En esta sección verificaremos algunos ejemplos de cómo se realiza la documentación de algunas áreas tales como inventarios físicos. También revisaremos qué es lo que debe contener una carta de confirmación de abogados. Lo anterior con la finalidad de que el lector tenga un conocimiento general de este tipo de documentos y la forma de documentar dentro de la Auditoría. Asimismo, es importante mencionar que:

- El objetivo del Auditor es obtener evidencia de Auditoría suficiente y apropiada respecto de la:
  - a) Existencia y condición del inventario;
  - b) Integridad de los litigios y reclamaciones que afecten a la Entidad, y
  - c) Presentación y revelación de la información por segmentos de acuerdo con el marco regulatorio aplicable a la información financiera.



### Ejemplo:

Si el inventario es un rubro de importancia relativa respecto a los Estados Financieros tomados en su conjunto, el Auditor deberá obtener evidencia de Auditoría suficiente y apropiada, respecto a la existencia y condición del inventario por medio de:

- a) Presencia en el conteo físico del inventario realizado por la Entidad, a menos de que no sea factible, para
  - Evaluar las instrucciones y procedimientos de la Administración para registrar y controlar los resultados del conteo físico del inventario;
  - Observar la realización de los procedimientos de conteo de la Administración;
  - Inspeccionar la existencia del inventario, y
  - Realizar pruebas físicas selectivas del recuento.
- b) Realizar procedimientos de Auditoría sobre las cifras de los registros finales del inventario de la Entidad para determinar si reflejan, de manera exacta, los resultados reales del conteo del inventario.

Si el conteo físico del inventario se realiza en una fecha distinta a la de los Estados Financieros; adicionalmente a los procedimientos de Auditoría antes señalados, el Auditor aplicará procedimientos posteriores que le permitan verificar el correcto registro de los movimientos en el inventario entre la fecha del conteo y la de los Estados Financieros.

- c) Solicitar una confirmación a un tercero en cuanto a las cantidades y condición del inventario bajo su custodia y responsabilidad, del cual es propietaria la Entidad.
- d) Realizar inspección u otros procedimientos de Auditoría apropiados en las circunstancias.

Si el Auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de Auditoría a las transacciones del periodo intermedio.

La Administración aplica procedimientos con los cuales se cuenta físicamente el inventario cuando menos una vez al año, para que sirva como base para la preparación de los Estados Financieros y, si es aplicable, para cerciorarse de la confiabilidad del sistema de inventarios perpetuos de la Entidad, o el que le fuere aplicable.

La presencia en el conteo físico del inventario implica:

- a) Inspeccionar el inventario para cerciorarse de su existencia y evaluar su condición; asimismo, realizar pruebas selectivas del conteo realizado por la Entidad.

- b) Observar el cumplimiento de las instrucciones de la Administración y la realización de los procedimientos para registrar y controlar los resultados del conteo físico del inventario.
- c) Realizar pruebas selectivas del inventario físico.
- d) Además de documentar las pruebas selectivas del inventario físico, el Auditor debe obtener copias de los registros de conteo del inventario físico realizado por la Administración que le permitan realizar procedimientos de Auditoría posteriores para confirmar si los registros finales del inventario de la Entidad reflejan de manera suficiente y adecuada los resultados reales del conteo del inventario físico.

#### Recuento físico en fecha distinta a los Estados Financieros

Por razones prácticas, el conteo físico del inventario puede realizarse en una fecha, o fechas distintas de la de los Estados Financieros, esto puede hacerse sin importar si la Administración determina las cantidades de inventario por un conteo físico anual del inventario o mantiene un sistema de inventarios perpetuos.

Cuando se utiliza un sistema de inventario perpetuo, la Administración puede realizar conteos físicos, u otras pruebas, para cerciorarse de la confiabilidad de la información de la cantidad del inventario incluida en los registros de inventario.

Los asuntos relevantes a ser ponderados cuando se definen procedimientos de Auditoría para obtener la evidencia de Auditoría sobre si los movimientos en los saldos del inventario entre la fecha o fechas, del conteo y los saldos finales del inventario, fueron registrados de manera apropiada, incluyen entre otros:

- Si los registros del inventario perpetuo fueron ajustados de manera apropiada.
- Confiabilidad de los registros de los inventarios perpetuos de la Entidad.
- Evaluación de las razones de la Administración acerca del origen de las diferencias importantes entre la información obtenida del conteo físico y los registros contables del inventario perpetuo.

En algunos casos, la asistencia al conteo físico del inventario puede no ser factible, lo cual puede deberse a factores como la naturaleza y ubicación del inventario; de no ser factible presenciar el recuento físico de existencias, como se señaló anteriormente, se aplicarán procedimientos adicionales, pero de no ser posible hacerlo, el Auditor expresará una opinión modificada en el informe de Auditoría, de conformidad con la NIA 705.

A continuación, se presenta un ejemplo del memorándum por medio del cual se documentan los resultados del inventario físico, el cual se realiza después de hacer el conteo de cada una de las partidas seleccionadas.

Ciudad de México, a 6 de diciembre de 20XX

**Reporte de las observaciones del Inventario de  
Medical Estudiantil de México, S.A.**

**Asistente:** Rafael Zaragoza

**Fecha:** 06 de diciembre de 20XX

**Información General**

**Medical Estudiantil de México, S.A.** realiza la Administración de sus inventarios a través de actividades de control tales como requisición de materiales, producción, costo del inventario, manejo de productos terminados, embarque de la producción terminada, mantenimiento del archivo maestro de Administración del inventario, así como determinar si los procedimientos de control interno establecidos son adecuados. Desde febrero de 20XX, la Entidad contrató los servicios de Distribuidora de México, S.A., quien a su vez se encarga de la recepción, almacenamiento, resguardo y salida del producto y su almacén se encuentra ubicado en:

**Localidad:** Av. Industrial 1445-D Edificio 2, Col. Industrial Vallejo

Del. Gustavo A. Madero, C.P. 12340 Ciudad de México.

En el inventario físico participó el siguiente personal:

- Aurelio Núñez (Gerente de Logística, Medical Estudiantil de México, S.A.)
- Jorge López (Responsable Gestión Operativa, Distribuidora de México)
- Rafael Zaragoza (Auditor Externo, Auditores Escolares)

**Toma de inventario al 06 de diciembre de 20XX**

El conteo de inventario se realizó de las 12:00 a las 14:00 horas aproximadamente.

El Sr. Jorge López (Responsable Gestión Operativa), responsable del inventario, nos presentó con el personal del almacén, el cual se encargó de acompañarnos en nuestro conteo físico. Posteriormente realizamos un recorrido por las instalaciones de la Entidad en donde pudimos observar lo siguiente:

- a) El inventario se encontraba acomodado de manera ordenada, lo que facilitó su conteo. Los productos fueron fácilmente identificables, ya que la Entidad tiene un buen control. La Entidad Distribuidora maneja el inventario de muchas Entidades, y lo que pudimos observar es que cualquier inventario se tiene bien identificado.
- b) Verificamos que se tuvieron procedimientos adecuados para evitar dobles conteos y resolver las diferencias detectadas. Un ejemplo es la identificación de la caja de acuerdo con la cinta, si es cinta con las letras de Distribuidora se considera una caja completa y si es cinta de color azul es caja en parcialidades.
- c) No se encontraba mercancía en las áreas de embarque ni en los patios de la Entidad.



Con base en el tamaño de muestra previamente determinada, seleccionamos nuestras partidas del listado de inventario valuado al 06 de diciembre de 20XX proporcionado por la Entidad. Para dicha selección, 50% de las partidas seleccionadas fueron de listado a piso, seleccionándose con base en cantidad, precio, totales e importancia con respecto al inventario total, y el restante 50% fue de piso a listado.

Obtuvimos copias de los siguientes documentos:

- i. Últimas cinco facturas de compra antes del inventario físico y primeras cinco facturas después del inventario físico.
- ii. Listado del inventario valuado al 6 de diciembre de 201X, así como los kárdex de nuestras partidas a revisar.

#### Conclusiones

Durante la realización del inventario físico no se detectó alguna situación irregular, ni encontramos dificultad alguna para localizar y realizar el conteo de los artículos seleccionados. Concluimos que los controles internos diseñados e implementados por la Entidad Distribuidora y la vigilancia de Medical Estudiantil de México son eficientes.

---

Jorge López

---

Aurelio Núñez

*Responsable Gestión Operativa  
(Distribuidora de México)*

*Gerente de Logística (Medical  
Estudiantil de México)*

---

Rafael Zaragoza  
*Auditor Externo*

**Ejemplo:****Litigios y reclamaciones**

El Auditor deberá diseñar y realizar los procedimientos de Auditoría necesarios para identificar los litigios y reclamaciones que involucren a la Entidad y que puedan dar origen a un riesgo de representación errónea de importancia relativa, incluyendo:

- a) Investigación con la Administración y, cuando sea aplicable, otros dentro de la Entidad, incluyendo la asesoría legal interna;
- b) Revisar minutas de las juntas de los encargados del gobierno corporativo y de la correspondencia entre la Entidad y su consejero legal externo, y
- c) Revisar la comprobación de gastos legales pagados/devengados.



Si el Auditor evalúa un riesgo de representación errónea de importancia relativa relacionada con litigios y/o reclamaciones que se hayan identificado, o cuando los procedimientos de Auditoría realizados indican que puedan existir otros litigios o reclamaciones de importancia relativa, el Auditor deberá, además de los procedimientos que requieren otras NIA, realizar la comunicación directa con el consejero legal externo de la Entidad, para lo cual deberá hacerlo mediante una petición escrita específica preparada por la Administración y enviada por el Auditor, solicitando al consejero legal externo de la Entidad, que se comunique directamente con el Auditor.

El Auditor expresará una opinión modificada en el informe de Auditoría, de conformidad con la NIA 705, si:

- a) La Administración rehúsa dar permiso al Auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la Entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan, y
- b) el Auditor no puede obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de Auditoría alternativos.

**Ejemplo:**

Carta de abogados que se envía para efectos de una confirmación y verificar los litigios o casos que pudieran tener la Entidad y éstos puedan modificar los Estados Financieros por alguna contingencia de algún juicio que no esté registrado:

Ciudad de México, a 27 de enero del 20XX

**Nombre del despacho de abogados**

Administración

Col.

Delg.

Atención:

Teléfono:

Estimados señores:

Con motivo de la revisión que se encuentran practicando nuestros Auditores **Audit Escolares, S.C.**; sobre nuestros Estados Financieros por el periodo del 1o. de enero al 31 de diciembre de 20XX, mucho hemos de agradecerles se sirvan proporcionarles directamente a ellos toda información que tengan disponible, relacionada con la compañía:

- Empresa Auditado, S.A.

Su respuesta a esta petición debe incluir toda la información que existiera a la fecha de su respuesta, sobre los siguientes asuntos:

1. Una breve descripción de cualesquiera demandas o juicios pendientes, en proceso, o que hayan sido resueltos del 1o. de enero 20XX a la fecha de la carta, de los cuales ustedes tengan conocimiento y que impliquen pérdidas o demandas o que pudieran afectar en forma importante a las compañías, conjuntamente con su estimación de la obligación que se generaría por este motivo.
2. Una breve descripción de cualquier contingencia importante (no incluida en las demandas o juicios incluidos en el párrafo anterior), de las cuales puedan ustedes tener conocimiento como asesores legales de estas compañías, conjuntamente con la estimación, de las pérdidas en que las mismas puedan incurrir o de cualquier otro efecto que pueda tener. Para estos efectos pueden considerar como una contingencia importante aquella que implique una posible reclamación con efecto en las operaciones o situación financiera de las compañías.
3. Cualquier demanda posiblemente infundada que pudiera repercutir en la información o situación financiera de las compañías, incluyendo su opinión profesional al respecto. Entendemos que el préstamo de servicios legales sobre un asunto relativo, implica la fijación de daños y perjuicios que no se han hecho válidos. Lo anterior aplicaría a cualquier asunto que pudiera requerir ser revelado en los Estados Financieros para informar a terceras personas interesadas en la situación financiera de las compañías.
4. En relación con litigios pendientes o potenciales, demandas y evaluación de daños o perjuicios, favor de incluir en su respuesta: 1) La naturaleza de cada asunto, 2) El progreso de los mismos a la fecha, 3) Cómo están respondiendo las Compañías o pretenden responder (por ejemplo, si pretenden luchar arduamente o buscar un arreglo fuera de los tribunales), y 4) Una evaluación de la probabilidad de un resultado desfavorable y una estimación, si puede hacerse alguna, del monto o magnitud de la pérdida.
5. El importe de honorarios pendientes de pago ya devengados, y por servicios prestados, incluyendo el importe estimado de honorarios no facturados por trabajo ya efectuado hasta la fecha.

Favor de contestar a los señores de **Auditores Escolares, S.C.**, con domicilio en Av. Revolución 9, Col. Anzures, 4500 Ciudad de México, enviando su comunicación en original a la Administración arriba citada por correo ordinario o mensajería. Adicionalmente al e-mail arturo@audiescolares.com con atención al C.P. Ángel Castillo proporcionaran aquellas explicaciones que ustedes consideren necesarias a fin de complementar la información dada, incluyendo la de los asuntos que en su opinión debieran ser proporcionadas por las compañías, e identificar cualquier litigio, reclamo o gravamen pendiente o no operado, indicando que la lista de dichos asuntos es completa.

Atentamente,

John Galicia  
Director general de Empresa Auditada, S.A.

### Ejemplo:

#### Información por segmentos

El Auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de Auditoría, respecto a la presentación y revelación de la información por segmentos, de acuerdo con la normatividad de la información financiera aplicable por medio de:

- a) Obtener un entendimiento de los métodos que usa la Administración para determinar la información por segmentos, y evaluar si es probable que esos métodos den como resultado una revelación, de acuerdo con la normatividad aplicable a la información financiera; y cuando sea apropiado, probar la aplicación de esos métodos; y realizar procedimientos analíticos u otros procedimientos de Auditoría apropiados.



### Ejemplo:

En el cual se presenta la información por segmentos, es decir, cuando una Entidad tiene diversos tipos de ingresos por diferentes tipos de Entidades que se dedican a giros distintos se presenta esta información, para fines de que el usuario de los Estados Financieros tenga un conocimiento más profundo sobre las diversas áreas que involucran a la Entidad.

#### 1. Información por segmentos

Las operaciones entre segmentos han sido eliminadas. Los activos totales son aquéllos utilizados en las operaciones de cada segmento.

La Administración ha identificado tres segmentos operativos divididos en consumo, automotriz y servicios, para lo cual consideró las siguientes premisas:

- a) La actividad de negocios o un entorno económico particular, de la cual obtiene ingresos, mantiene activos o incurre en pasivos.
- b) Por su importancia requiere la atención de la Administración de la Entidad económica, para evaluar su desarrollo y tomar decisiones respecto de la asignación de recursos para su operación.
- c) Para la cual se encuentra disponible información adicional a la financiera y está basada en un criterio de enfoque administrativo.
- d) Los riesgos inherentes de negocio y de rendimientos son diferentes a los de otros segmentos operativos.

Las decisiones de la Administración General son tomadas evaluando los resultados de los sectores, así como sus principales indicadores. La segregación de los segmentos se realiza con base en la naturaleza de los productos y sus servicios.



Los segmentos operativos son reportados de manera consistente con los reportes internos elaborados para proveer información a la Administración General. El Director General es el responsable de la asignación de recursos, así como la evaluación de los segmentos operativos, por tanto, se considera la persona que toma las decisiones estratégicas.

**Sector Consumo.** Opera negocios que producen y distribuyen alimentos y bebidas por las Entidades Beverages and Something, S.A. y Aliméntate Sanamente, S.A.

**Sector Automotriz.** Produce diversas partes y componentes automotrices, tales como transmisiones manuales para vehículos de tracción trasera ligeros, medianos y pesados, componentes y módulos para ejes traseros de vehículos eléctricos (híbridos), pistones, juntas y sellos para motor y comercializa partes automotrices para el mercado de equipo original y de repuesto.

**Sector servicios.** Los activos corporativos incluidos en el segmento de servicios son: efectivo, inversiones disponibles y a largo plazo, impuestos por recuperar y ciertos activos fijos.

- a) Los siguientes cuadros muestran la información financiera por segmento de negocio. Las operaciones entre segmentos han sido eliminadas. Los activos totales son aquéllos utilizados en las operaciones de cada segmento, principalmente.

Por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX	Consumo	Automotriz	Servicios	Total
Ventas netas	\$ 29,283,432.00	\$ 45,240,074.00	\$ 168,490.00	\$ 74,691,996.00
Ingreso por intereses	61,940.00	102.00	45,134.00	107,176.00
Gasto por intereses	(155,635.00)	(113,960.00)	(31,540.00)	(301,135.00)
Impuestos a la utilidad	135,890.00	(83,130.00)	383,331.00	436,091.00
Depreciación y amortización	456,883.00	488,517.00	13,094.00	958,494.00
Participación en los resultados de asociadas	(675.00)	-	-	(675.00)
Utilidad (pérdida)	789,453.00	431,449.00	(692,099.00)	528,803.00
Por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX	Consumo	Automotriz	Servicios	Total
Total de activos	\$ 29,429,173.00	\$ 25,162,697.00	\$ 286,645.00	\$ 54,878,515.00
Adquisiciones de propiedades, planta y equipo	811,648.00	808,523.00	-	1,620,171.00
Adquisiciones de propiedades, planta y equipo por adquisición de negocios	-	352,870.00	-	352,870.00

Por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX	Consumo	Automotriz	Servicios	Total
Ventas netas	\$ 27,960,554.00	\$ 4,024,786.00	\$ 226,605.00	\$ 32,211,945.00
Ingreso por intereses	705.00	10.00	31,807.00	32,643.00
Gasto por intereses	(7,581.00)	(1,800.00)	(390,954.00)	(400,335.00)
Impuestos a la utilidad	258,084.00	(236,458.00)	(286,823.00)	(265,197.00)
Depreciación y amortización	201,112.00	230,185.00	20,848.00	452,145.00
Participación en los resultados de asociadas	(32,417.00)	-	-	(32,417.00)
Utilidad (pérdida) por operaciones continuas	373,717.00	404,935.00	(466,379.00)	312,273.00
Total de activos	8,913,388.00	4,643,839.00	1,017,997.00	14,575,224.00
Adquisiciones de propiedades, planta y equipo	705,597.00	136,607.00	-	842,204.00
Adquisiciones de propiedades, planta y equipo por adquisición de negocios	139,112.00	40,579.00	-	179,691.00

b) A continuación se muestra información financiera clasificada por productos y servicios al 31 de diciembre de 20XX y 20XX:

#### Productos de consumo

La siguiente tabla muestra las ventas netas generadas por los principales productos del segmento Consumo y el porcentaje de las ventas netas de cada línea de productos para los años terminados el 31 de diciembre 20XX y 20XX:

Por el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX	Consumo	Automotriz	Servicios	Total
Ventas netas	\$ 29,283,432.00	\$ 45,240,074.00	\$ 168,490.00	\$ 74,691,996.00
Ingreso por intereses	61,940.00	102.00	45,134.00	107,176.00
Gasto por intereses	(155,635.00)	(113,960.00)	(31,540.00)	(301,135.00)
Impuestos a la utilidad	135,890.00	(83,130.00)	383,331.00	436,091.00
Depreciación y amortización	456,883.00	488,517.00	13,094.00	958,494.00
Participación en los resultados de asociadas	(675.00)	-	-	(675.00)
Utilidad (pérdida) por operaciones continuas	789,453.00	431,449.00	(692,099.00)	528,803.00

	20XX	%	20XX	%
<u>Productos (1):</u>				
Productos de marca (2)	\$ 4,950,631.00	53.30%	\$ 4,169,474.00	52.4%
Carne de cerdo	4,333,751.00	46.70%	3,791,080.00	47.6%
Total	\$ 9,284,382.00	100.00%	\$ 7,960,554.00	100.0%

1. La información por segmentos refleja la eliminación de operaciones intercompañías.
2. Los resultados financieros de las subsidiarias de productos de marca se consolidan proporcionalmente de acuerdo con las IFRS.

#### Productos de automotriz

La siguiente tabla muestra las ventas netas generadas por los principales productos del segmento automotriz y el porcentaje de las ventas netas de cada línea de productos para los años terminados el 31 de diciembre 20XX y 20XX:

	20XX	%	20XX	%
<u>Productos (1):</u>				
Transmisiones y componentes	\$ 23,239,721.00	65.06%	\$ 12,547,092.00	77.33%
Refacciones automotrices	12,348,794.00	34.57%	3,460,527.00	21.33%
Otros	131,559.00	0.37%	217,167.00	1.34%
Total	\$ 35,720,074.00	100.00%	\$ 16,224,786.00	100.00%

1. La información por segmentos refleja la eliminación de operaciones intercompañías.
- c) A continuación se muestran las ventas clasificadas por área geográfica al 31 de diciembre de 20XX y 20XX:

	20XX	20XX
México	\$ 65,322,390.00	\$ 44,693,124.00
Estados Unidos y Canadá	5,253,868.00	3,530,330.00
Europa	7,644,892.00	6,210,556.00
Asia	8,513,219.00	5,424,309.00
Resto del mundo	4,407,048.00	2,856,874.00
Total	\$ 91,141,417.00	\$ 62,715,193.00

- d) Grupo posee una base de clientes diversa en los tres sectores en los que principalmente opera, por lo consecuente, ningún cliente representa más de 5% de las ventas netas consolidadas al 31 de diciembre de 20XX y 20XX.

## NIA 505, Confirmaciones externas

### Procedimientos de confirmaciones externas

Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el Auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará:

- a) la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse;
- b) la selección de la parte confirmante adecuada;
- c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al Auditor;
- d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las **solicitudes de seguimiento**, cuando proceda.

Los procedimientos de confirmación externa, a menudo, se aplican para confirmar o solicitar información relativa a saldos contables y a sus elementos. También se utilizan para confirmar condiciones de acuerdos, contratos, o transacciones entre una Entidad y terceros, o para confirmar la ausencia de ciertas condiciones, tales como un "acuerdo paralelo."

Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:

- Las afirmaciones de las que se trata.
- Los riesgos específicos de error material identificados, incluidos los riesgos de fraude.
- El método de comunicación.
- El formato y presentación de la solicitud de confirmación.
- La experiencia anterior en la Auditoría o en compromisos similares.
- La autorización o la incitación por la Administración a las partes confirmantes para que respondan al Auditor. Es posible que las partes confirmantes solo estén dispuestas a responder a una solicitud de confirmación que contenga una autorización de la Administración.
- La capacidad que tiene la parte confirmante seleccionada de confirmar o de proporcionar la información solicitada.

### Negativa de la Administración a que el Auditor envíe una solicitud de confirmación

Si la Administración se niega a permitir que el Auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:

- Indagará sobre los motivos de la Administración para ello, y buscará evidencia de Auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos.



- Evaluará las implicaciones de la negativa de la Administración sobre la valoración por el Auditor de los correspondientes riesgos de error material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de Auditoría.
- Aplicará procedimientos de Auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de Auditoría relevante y fiable.

#### *Implicaciones sobre la valoración del riesgo de error material*

Como resultado de la evaluación, el Auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de error material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de Auditoría planificados de conformidad con la NIA 315.

#### *Procedimientos de Auditoría alternativos*

Los procedimientos de Auditoría alternativos aplicados pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de respuesta; dichos procedimientos también tienen en cuenta los resultados de la evaluación del Auditor.

### **Resultados de los procedimientos de confirmación externa**

#### *Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación*

Si el Auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de Auditoría adicional para resolver dichas dudas.

Si el Auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de error material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de Auditoría relacionados.

Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad, ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el Auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el Auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta.

Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa, porque no es una respuesta al Auditor por escrito y directa. Sin embargo, después de obtener una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, el Auditor puede, dependiendo de las circunstancias, solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al Auditor.

Una respuesta a una solicitud de confirmación puede contener formulaciones restrictivas con respecto a su uso. Dichas restricciones no invalidan necesariamente la fiabilidad de la respuesta como evidencia de Auditoría.

### *Respuestas no fiables*

Cuando el Auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de error material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de Auditoría planificados. Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude.

### *Sin contestación*

En cada caso de falta de contestación, el Auditor realizará procedimientos de Auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de Auditoría relevante y fiable.

Algunos ejemplos de procedimientos de Auditoría alternativos que el Auditor puede aplicar incluyen los siguientes:

- Para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo.
- Para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros (análisis de contratos, recepción de productos o servicios).

### *Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada*

En determinadas circunstancias, el Auditor puede identificar un riesgo valorado de error material en las afirmaciones. Dichas circunstancias pueden darse cuando:

- a) La información existente para corroborar afirmaciones de la Administración solo está disponible fuera de la Entidad.
- b) Existen factores específicos de riesgo de fraude, tales como el riesgo de que la Administración eluda los controles, o el riesgo de colusión que puede afectar a empleados y/o a la Administración, que impiden al Auditor confiar en la evidencia procedente de la Entidad.

### *Contestaciones con inconformidad*

Las contestaciones con inconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de errores o de errores potenciales en los Estados Financieros.

Algunas contestaciones con inconformidad no reflejan errores. Por ejemplo, el Auditor puede concluir que las discrepancias puestas de manifiesto por las respuestas a las solicitudes de confirmación se deben a errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa. Las respuestas con discrepancia se deben conciliar con los responsables del proceso, a fin de poder ser aclaradas, y así evitar un error en los Estados Financieros.



### **Confirmaciones negativas**

Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de Auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el Auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de Auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de material en las afirmaciones, a menos que concurran todas las siguientes condiciones:

1. El Auditor ha valorado el riesgo de error material como bajo y ha obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación.
2. La población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeños y homogéneos.
3. Se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones con inconformidad.
4. El Auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatiendan dichas solicitudes.

La falta de respuesta a una solicitud de confirmación negativa no indica, explícitamente, que la parte confirmante en cuestión haya recibido la solicitud de confirmación o que haya verificado la exactitud de la información contenida en la solicitud. Por consiguiente, la falta de respuesta de una parte confirmante a una solicitud de confirmación negativa proporciona evidencia de Auditoría significativamente menos convincente que la respuesta a una solicitud de confirmación positiva.

La probabilidad de que las partes confirmantes respondan indicando su desacuerdo con una solicitud de confirmación es mayor cuando la información contenida en la solicitud no les es favorable que cuando les favorece.

### **Evaluación de la evidencia obtenida**

El Auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de Auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de Auditoría adicional.

Para evaluar los resultados de las solicitudes de confirmación externa individuales, el Auditor puede clasificar dichos resultados de la forma siguiente:

- a) Una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información;
- b) Contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones;
- c) Una respuesta considerada no fiable;
- d) La falta de contestación, o
- e) Una contestación con inconformidad.

### Ejemplo:

El encargado de la Auditoría explica a un asistente del equipo la importancia de las confirmaciones y considera que es un procedimiento en el cual se le asigna dicha actividad y le da las siguientes explicaciones, además de proporcionarle estos ejemplos:

Se enviarán confirmaciones de las cuentas: Bancos, Cuentas por Cobrar, Seguros, Cuentas por Pagar, Deudas, Abogados y Secretario del Consejo. En el caso de bancos es recomendable que la persona que firme la confirmación debe estar registrada en el banco para poder autorizar operaciones. También es recomendable que las confirmaciones a enviar por correo electrónico se copien al responsable del área.

Elaborar papel de trabajo de control de confirmaciones.

"La confirmación es una prueba de Auditoría muy valiosa, ya que nos valemos de información de un elemento externo para validar la información, dando certeza a los Estados Financieros."

Control de confirmaciones:

Tipo de confirmación	Nombre de la Entidad	Fecha de envío	Segunda solicitud	Fecha recibida	Ref. PT	Saldo a confirmar	Saldo confirmado	Diferencia
GENERAL Abogados Carta del secretario del consejo								
SALDOS DE CUENTA Bancos Agentes de valores / inversiones Cuentas por cobrar Cuentas por pagar								

El asistente pregunta qué tiempo debe esperar la respuesta de la solicitud de confirmación, a lo que el Gerente le indica que en promedio una semana, posterior a estos días debe realizar el segundo envío. Es importante recalcar que las confirmaciones se envían bajo nuestro cargo y que deben ser impresas en hojas membretadas de la Entidad.

De no recibir respuesta le debe avisar de inmediato al Gerente para que realice procedimientos adicionales para validar la información.



A continuación se muestran ejemplos de las confirmaciones a enviar:

Confirmación de Bancos:

*Logo de la Empresa.*

Ciudad de México a XX de XX de 20XX.

**Banco**

Avenida Interior 1900  
Col. Flor, CP 0789  
Delg. Álvaro Obregón  
Ciudad de México

Atención: Rodrigo Marín  
Ref: Confirmación Bancaria

Estimados señores nuestros:

Por ser de gran importancia como evidencia en la Auditoría que se está realizando a nuestros Estados Financieros al 31 de diciembre 20XX de **Entidad Ejemplo, S.A.**, mucho les agradecemos llenar y enviar el original directamente a nuestros Auditores, S.C. al correo electrónico martin@audit.com con atención a Manuel Maña Auditor.

Las cuentas bancarias que aperturamos con ustedes, así como los saldos a la fecha solicitados.

Agradeciendo de antemano la atención que se sirvan dar a nuestra súplica, es grato repetirnos sus atentos y seguros servidores.

Atentamente,

---

Nombre  
Puesto

*Logo de la empresa*

Ciudad de México, a XX de XXXX de 20XX.

**TMN Mex, S.A.**  
Dr. Pasteur 93  
Col. Doctores, CP 06720  
Delg. Cuauhtémoc, Ciudad de México

Atención: Orlando Martínez

Estimados señores nuestros:

Por ser de gran importancia como evidencia en la Auditoría que estamos practicando de los Estados Financieros al XX de XXXX de 20XX de Entidad Ejemplo, S.A., mucho les agradeceremos enviar un estado de cuenta que llevamos con ustedes con saldo a XX de XXXX de 20XX, además de proporcionarnos aquellas explicaciones que ustedes consideren necesarias, a fin de complementar la información proporcionada, y enviarla directamente a nuestros **Auditores, S.C.**, a la Administración de correo electrónico manuel@audit.com, con atención a Manuel Magaña Auditor.

Agradecemos de antemano la atención que se sirvan dar a nuestro requerimiento.

Atentamente,

---

Nombre  
Puesto

---

El saldo mostrado en sus libros es de \$ \_\_\_\_\_ (favor de anotar la cantidad).

Atentamente,

---

Firma

Sr. \_\_\_\_\_

Puesto: \_\_\_\_\_



*Logo de la empresa*

Ciudad de México, a XX de XXXX de 20XX.

**Manuel Ruiz**  
Arabela 31 S/N  
Col. Miguel Hidalgo CP 13200  
Delg. Tláhuac, Ciudad de México

Atención: Manuel Ruiz

Estimado señor:

Nuestros Auditores externos Luis, Gerardo y Manuel, están realizando la revisión de nuestros Estados Financieros al XX de XXXX de 20XX. Por tal atribución en su cargo de Secretario del Consejo de Administración de la empresa:

- Entidad Ejemplo, S.A.

Le solicitamos ratificar por medio de una relación, las Asambleas de Accionistas y las Juntas de Consejo de Administración celebradas durante el periodo del XX de XXXX de 20XX a la fecha de su afirmación, mostrando la fecha de conmemoración y añadiendo una copia de las mismas.

Su respuesta enviarla a nuestros Auditores Luis, Gerardo y Manuel, Ciudad de México, con atención a Pablo Picao Auditor. Al siguiente correo electrónico picaop@firn.com

Atentamente,

---

Nombre  
Puesto

*Logo de la empresa*

Ciudad de México, a XX de XXXX de 20XX.

**A quien va dirigida**  
Av. Revolución 1267  
Col. Tlalpan, CP 01040  
Delg. Benito Juárez, Ciudad de México

Atención: Armando Paz

Estimados señores nuestros:

Por ser de gran relevancia como evidencia en la Auditoría que estamos realizando de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 20XX de **Entidad Ejemplo, S.A.**, mucho agradecemos enviar un estado de cuenta que llevamos con ustedes con saldo a XX de XXXX de 20XX, además de proporcionarnos aquellas explicaciones que ustedes consideren necesarias a fin de complementar la información proporcionada y, enviar, directamente a nuestros Auditores a la Administración de correo electrónico adrian@audit.com con atención a Adrián Montaño Auditoría.

Agradecemos de antemano la atención que se sirvan dar a nuestro requerimiento.

Atentamente,

---

Nombre  
Puesto

---

El saldo mostrado en sus libros es de \$ \_\_\_\_\_ (favor de anotar la cantidad).

Atentamente,

---

Firma

Sr. \_\_\_\_\_

Puesto: \_\_\_\_\_

## NIA 510, Compromisos iniciales de auditoría-saldos de apertura

Cuando estamos en un nuevo compromiso de Auditoría, debemos de cerciorarnos de los saldos iniciales que muestran los Estados Financieros, ya sea porque el compromiso es de un cliente que no ha sido auditado o, en su caso, porque se hizo cambio de Auditores y nosotros estamos en dicho compromiso.

Cabe mencionar que si ya fueron auditados los Estados Financieros del ejercicio anterior al que vamos a revisar, es importante tener una reunión con los Auditores anteriores para investigar y comentar las dudas o aspectos relevantes que nos pudieran apoyar en la Auditoría.

### **Procedimientos de Auditoría**

#### *Saldos de apertura*

- El Auditor leerá los Estados Financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de Auditoría del Auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
- El Auditor obtendrá evidencia de Auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen errores que afecten de forma material a los Estados Financieros del periodo actual mediante:
  - a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
  - b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas, y
  - c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos:
    - i. la revisión de los papeles de trabajo del Auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los Estados Financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
    - ii. la evaluación relativa a si los procedimientos de Auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura, o
    - iii. la aplicación de procedimientos de Auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

Si el Auditor obtiene evidencia de Auditoría de que los saldos de apertura contienen errores que podrían afectar de forma material a los Estados Financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de Auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los Estados Financieros del periodo actual. Si el Auditor concluye que tales errores existen en los Estados Financieros del periodo actual, comunicará las desviaciones al nivel adecuado de la Administración y a los responsables del gobierno de la Entidad.

La naturaleza y extensión de los procedimientos de Auditoría necesarios para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:

1. Las políticas contables aplicadas por la Entidad.
2. La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de error material en los Estados Financieros del periodo actual.
3. La relevancia de los saldos de apertura en relación con los Estados Financieros del periodo actual.
4. Si los Estados Financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el Auditor predecesor expresó una opinión modificada.

#### *Congruencia de las políticas contables*

El Auditor obtendrá evidencia de Auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los Estados Financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

#### *Información relevante en el informe de Auditoría del Auditor predecesor*

Si los Estados Financieros del periodo anterior fueron auditados por un Auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el Auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de error material en los Estados Financieros del periodo actual.

Si llegase a ocurrir este tipo de circunstancias se requiere evaluar el impacto del error o desviación y verificar si impacta en los Estados Financieros en su conjunto, ya que si tiene un efecto significativo, se tendrían de reemitir los Estados Financieros del año anterior al auditado.

#### **Conclusiones e informe de Auditoría**

##### *Saldos de apertura*

- Si el Auditor no puede obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los Estados Financieros, según corresponda.
- Si el Auditor concluye que los saldos de apertura contienen una desviación que afecta de forma material a los Estados Financieros del periodo actual, y si el efecto de la desviación no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el Auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda

#### *Congruencia de las políticas contables*

- El Auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable si concluye que:



- a) Las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o
- b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- c) Es importante mencionar que si la Entidad realizó el cambio de las políticas contables, por ejemplo, que el ejercicio anterior se tenían depreciando los activos fijos (maquinaria y equipo) a una tasa de 2% y en este ejercicio quieren utilizar una tasa de 40%, se tendrían que evaluar el impacto del cambio en dicha política y en su caso verificar si es congruente este cambio con la vida útil del activo y, en su caso, realizar los cambios correspondientes para que sean comparativos los Estados Financieros.

*Opinión modificada en el informe emitido por el Auditor predecesor*

Si el informe de Auditoría del Auditor predecesor sobre los Estados Financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los Estados Financieros del periodo actual, el Auditor expresará una opinión modificada en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros del periodo actual.

**Ejemplo:**

La Entidad Educación, S.A. nos contrató para auditar sus Estados Financieros, cabe mencionar que los Estados Financieros del ejercicio anterior fueron auditados por otra Firma de Auditores.

Como primer paso es verificar los saldos iniciales, por lo cual, para verificar uno de los rubros más importantes es el capital, por lo que se muestra como sigue:

Capital Social \$3,000,000.00

Resultados de ejercicios anteriores \$15,000,000.00

Resultado del ejercicio \$8,000,000.00

Total de capital contable \$36,000,000.00

Solicitamos las actas de asambleas de accionistas para verificar los resultados de cada ejercicio y el capital social y nos percatamos de lo siguiente:

- a) El importe del capital social es por \$300,000.00
- b) Los resultados de ejercicios anteriores son \$15,000,000.00
- c) En el acta de asamblea de accionistas indica que el resultado del ejercicio es \$5,000,000.00 (la Entidad nos indica que se realizaron algunos ajustes; sin embargo, que ya no fueron corregidos por el Auditor)

En este caso se requieren reformular los Estados Financieros, para mostrar el capital correcto, por lo que los saldos del capital quedarían como sigue:

Capital Social \$300,000.00  
Resultados de ejercicios anteriores \$15,000,000.00  
Resultado del ejercicio \$5,000,000.00  
Total de capital contable inicial \$20,000,000.00

## **NIA 520, Procedimientos analíticos**

Esta Norma destaca, ya que cada una de las NIA no incluyen procedimientos sustantivos, por lo cual en México recurrimos a las "Guías de Auditoría" para tomar como referencia los procedimientos que ahí se mencionan.

### **Procedimientos analíticos sustantivos:**

1. El Auditor determinará los procedimientos analíticos sustantivos idóneos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta **los riesgos en relación con dichas afirmaciones**.
2. El Auditor evaluará la fiabilidad de los datos teniendo en cuenta la fuente, **la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia** de la información disponible.
3. El Auditor definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una corrección.
4. Cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados, sin que sea necesaria una investigación más detallada.

Los procedimientos sustantivos del Auditor pueden consistir en pruebas de detalle, procedimientos analíticos sustantivos o una combinación de ambos; la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos se basa en el juicio profesional del Auditor.

El Auditor puede indagar ante la Administración sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos.

Los procedimientos analíticos sustantivos son regularmente más eficientes en grandes volúmenes transaccionales.

Algunos ejemplos de procedimientos analíticos son:

Cuentas del balance general.

- a) Los procedimientos más comunes a utilizar son razones financieras.
- b) En las depreciaciones y amortizaciones se pueden aplicar pruebas generales por cada tipo de bien.

Las cuentas del estado de resultados.

- a) Los ingresos pueden ser validados contra presupuestos, expectativas o tendencias del negocio.

- b) Las compras y gastos se validan contra los presupuestos o información de períodos anteriores.
- c) La fluctuación cambiaria mediante una expectativa.

Por los importes que se desvían de los procedimientos analíticos se deben evaluar, el Auditor determinará los procedimientos que sean necesarios para obtener una conclusión general.

#### *Idoneidad de procedimientos analíticos específicos*

Los distintos tipos de procedimientos analíticos sustantivos proporcionan diferentes niveles de seguridad.

La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el Auditor del riesgo de error material.

Por ejemplo, el Auditor debe evaluar correctamente la efectividad de los procedimientos que se van aplicar, considerando lo siguiente:

<b>Efectividad alta</b>	Son el principal medio para obtener la evidencia, de igual forma se pueden aplicar procedimientos adicionales si fueran necesarios.
<b>Efectividad media</b>	Se utiliza para corroborar evidencia obtenida durante la Auditoría, obteniendo un nivel moderado de seguridad.
<b>Efectividad baja</b>	Se utilizan procedimientos básicos, generan un nivel de seguridad limitado.

#### *Fiabilidad de los datos*

Éstos se ven afectados por la fuente y la naturaleza y dependiendo las circunstancias por las que se obtienen:

1. Las fuentes externas / independientes son de mayor confianza.
2. La comparabilidad de la información.
3. La naturaleza y la relevancia de la información disponible.
4. Controles sobre la preparación de la información, asegurando la integridad, exactitud y validez.

El Auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la Entidad de la información que el Auditor utilizará al realizar procedimientos analíticos, analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.



**Ejemplo:**

El Auditor externo debe tener en consideración lo siguiente:

Determinará	Evaluará	Tendrá en cuenta
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Si es posible que el trabajo de Auditoría interna sea adecuado.</li> <li>- Cambios contantes en las políticas contables.</li> <li>- Cambios recurrentes de abogados y Auditores externos.</li> <li>- Cambios constantes en puestos claves dentro de la organización.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objetividad de la función de Auditoría interna.</li> <li>- Competencias técnicas del personal que ocupa puestos clave.</li> <li>- Probabilidad de que el trabajo de la Auditoría interna se realice con profesionalismo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Naturaleza y alcance específico realizado por los Auditores internos.</li> <li>- Riesgos valorados de error material.</li> <li>- Grado de subjetividad que intervienen en la evaluación de la evidencia.</li> </ul>

Los procedimientos analíticos en la etapa de la planeación son para ayudar en la comprensión del negocio y en identificar las áreas de riesgo y la aplicación cerca del final de la Auditoría, es para tener una conclusión general sobre los Estados Financieros.

*Evaluación para determinar si la expectativa es lo suficientemente precisa*

Las cuestiones relevantes para la evaluación por el Auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar un error incluyen:

- a) La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos.
- b) El nivel hasta que se puede desagregar la información.
- c) La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera.

**Ejemplo:**

Para evaluar si la expectativa es adecuada, el Auditor debió determinar la materialidad y un nivel mínimo que puede ser 5% de la materialidad.

Concepto	Saldo 31-05-2016 (caso 1)	Saldo 31-05-2016 (caso 2)
Activo - pasivo monetario- neto, 31 de dic.	\$ 119,473.00	\$ 119,473.00
Activo - pasivo monetario- neto, 31 de mayo	\$ 121,183.00	\$ 121,183.00
Promedio	\$ 120,823.00	\$ 120,823.00
Variación en tipo de cambio de un periodo a otro	0.9508	0.9508
Según expectativa	\$ 114,408.00	\$ 114,408.00
Fluctuación cambiaria neta, 31 de mayo	\$ 113,974.00	\$ 85,760.00
Diferencia	\$ 434.00	\$ 28,647.00



Nivel mínimo determinado por Auditoría \$5,000.00. En el primer caso no se realiza trabajo adicional.

Cuantificación de la diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considera aceptable.

En la determinación por el Auditor de la diferencia con respecto a los esperados que se puede aceptar sin que sea necesario una investigación más detallada influyen en la importancia relativa, teniendo en cuenta la posibilidad de un error.

+ Riesgo — es la diferencia aceptada en los registros sin que sea necesaria una investigación detallada.

### Ejemplo:

En el segundo caso del ejemplo anterior, donde la diferencia de la expectativa fue mayor al nivel mínimo establecido, el Auditor puede aplicar otro procedimiento analítico o con una simple indagación sobre los tipos de cambio puede concluir que el saldo registrado en contabilidad es correcto.

#### Procedimientos analíticos que faciliten una conclusión general

El Auditor diseñará y aplicará en una fecha cercana a la finalización de la Auditoría, procedimientos analíticos que le facilite alcanzar una conclusión general si los Estados Financieros son congruentes con su conocimiento de la Entidad.

Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos.

Los resultados de dichos procedimientos analíticos que puedan manifestar un riesgo de error material no detectado con anterioridad.

### Ejemplo:

Antes de iniciar con la revisión final de la Auditoría, se debe realizar una prueba analítica que consiste en la comparación de las cuentas del balance general, saldos iniciales vs. saldos finales. (Saldo al 31-12-2015 vs. 31-12-2014) y antes de emitir los Estados Financieros (suponiendo que se van emitir con fecha 15 de abril de 2016), se debe obtener información al 31 de marzo 2016, para hacer el comparativo con las cifras de fecha de cierre y las principales variaciones se indagan con la Administración, si el Auditor considera obtener el soporte puedo solicitar la evidencia como son: contratos, cartas de abogados externos, actas de asamblea, etcétera.

Las cuentas del estado de resultados se comparan por períodos iguales (31-03-2016 vs. 31-03-2015 y 31-03-2014).

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos:

Si los procedimientos analíticos aplicados revelan variaciones o relaciones incongruentes, el Auditor investigará dichas diferencias mediante la indagación ante la Administración y la obtención de evidencia de Auditoría adecuada y la aplicación de otros procedimientos según sean necesarios.

La evidencia de Auditoría relevante en relación con las respuestas de la Administración que serán evaluadas, teniendo en cuenta el conocimiento del Auditor en relación con la Entidad y de su entorno.

La necesidad de aplicar otros procedimientos de Auditoría puede surgir cuando por ejemplo la Administración es incapaz de proporcionar una explicación o la explicación junto con las pruebas no se considere adecuada.

El Auditor debe evaluar la necesidad de aplicar otros procedimientos, principalmente cuando la Entidad opera en un mercado volátil, por ejemplo, el costo de los insumos se fijan en dólares americanos, se tienen préstamos bancarios contratados con el extranjero, la rotación de personal en puestos clave, cuando más de 50% de sus operaciones es con Entidades del gobierno y se tienen cuentas por cobrar significativas.

## **NIA 530, Muestreo de auditoría**

Como sabemos. La Auditoría se realiza con base en pruebas selectivas, en las cuales generalmente utilizamos diversas técnicas y procedimientos para realizar nuestra revisión. Para lo cual, uno de dichos procedimientos de Auditoría es el muestreo estadístico y no estadístico, útil para diseñar y seleccionar la muestra de Auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.

El muestreo de Auditoría es la aplicación de los procedimientos de Auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la Auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas, con el fin de proporcionar al Auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población. El objetivo de utilizar el muestreo es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

### **Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar**

Al diseñar la muestra de Auditoría, el Auditor deberá tomar las siguientes consideraciones:

1. Tener en cuenta el objetivo del procedimiento de Auditoría y las características de la población de la que extraerá la muestra.
2. Determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestra a un nivel aceptablemente bajo.
3. Seleccionar los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas.

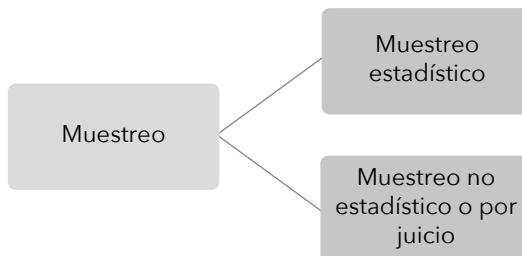
El Auditor evaluará:

- a) Los resultados de la muestra, y
- b) si la utilización del muestreo de Auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada.

### Diseño de la muestra

Permite obtener y evaluar *la evidencia de Auditoría* sobre determinada característica de los elementos seleccionados, con el fin de alcanzar una conclusión con respecto a la población<sup>20</sup> de la que se ha extraído la muestra.

Hay dos tipos de muestreo que se usan comúnmente en Auditoría:



#### Muestreo estadístico:

En este tipo de muestreo se selecciona al azar. Esto significa que cada partida en la población tiene la misma probabilidad de ser seleccionada.

#### Muestreo no estadístico:

Este muestreo se basa principalmente por el juicio del Auditor, considerando características de la partida a seleccionar como monto de la partida, si representa un riesgo o no para el Auditor, fecha en que se registró, etcétera.

Se toma en consideración el objetivo específico que se ha de lograr y la combinación de procedimientos de Auditoría que tiene mayor posibilidad de alcanzar dicho objetivo. *La naturaleza de la evidencia* facilitará la definición de la desviación y de la población que debe utilizarse para el muestreo.

La consideración del objetivo del procedimiento implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación con la finalidad de evaluar las desviaciones e incluir todas aquellas situaciones que sean *relevantes para el objetivo del procedimiento de Auditoría*.

### Tamaño de la muestra

El nivel de riesgo aceptado afecta al tamaño de la muestra. Cuanto menor sea el riesgo que el Auditor está dispuesto a aceptar, mayor será el tamaño de la muestra.

El tamaño se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación de un juicio profesional.

Existen diversos factores que suelen influir en la determinación del tamaño de la muestra, independientemente de que se haya elegido un enfoque estadístico o no estadístico.

---

<sup>20</sup> Población: conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el Auditor desea alcanzar conclusiones.

**Ejemplo:**

Factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de controles:<sup>21</sup>

<b>Factor</b>	<b>Efecto de la muestra</b>	<b>Descripción</b>
Incremento en la valoración del riesgo realizada por el Auditor tiene en cuenta los controles relevantes.	Incremento	Cuando mayor sea el grado de seguridad que se pretende obtener de la eficiencia operativa, menor será su valoración de riesgo de error material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.	Disminución	Cuando menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

<b>Factor</b>	<b>Efecto de la muestra</b>	<b>Descripción</b>
Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar.	Incremento	Cuando mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real. Factores relevantes incluyen su conocimiento del negocio, cambios de personal, control interno y los resultados de los procedimientos de Auditoría aplicados.
Un incremento del grado de seguridad deseado de que el porcentaje de desviación existente en la población no supere el porcentaje de desviación tolerable.	Incremento	Cuando mayor sea el grado de seguridad deseado por el Auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
Un incremento en el número de unidades de muestreo de población.	Efecto insignificante	Poblaciones grandes: El tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Poblaciones pequeñas: El muestreo de Auditoría puede no ser tan eficiente como otros medios para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada.

**Ejemplo:**

Factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de detalle:

<b>Factor</b>	<b>Efecto de la muestra</b>	<b>Descripción</b>
Un incremento del riesgo de error material valorado por el Auditor.	Incremento	Cuando mayor sea el riesgo de error material, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Esta valoración se ve afectada por el riesgo inherente y por el riesgo de control. Para reducir el riesgo, el Auditor necesita un riesgo de detección bajo y dependerá más de procedimientos sustantivos.

<sup>21</sup> Prueba de controles. Procedimiento de Auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la preventión o en la detección y corrección de errores materiales en las afirmaciones.

Factor	Efecto de la muestra	Descripción
Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Incremento	Cuando más confie el Auditor en otros procedimientos sustantivos, menor grado de seguridad requerirá del muestreo y, en consecuencia, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.
Un incremento del grado de seguridad deseado por el Auditor de que el error existente en la población, no supera al error tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el Auditor de que los resultados de la muestra son indicativos del importe real de error existente en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

Factor	Efecto de la muestra	Descripción
Un incremento del error tolerable.	Disminución	Cuando menor sea el error tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
Un incremento del importe del error que el Auditor prevé encontrar en la población.	Incremento	Cuando mayor sea el importe del error que el Auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real del error existente en la población. Los factores relevantes de consideración incluyen el grado de subjetividad en la determinación de los valores de los elementos, los resultados de pruebas de control y de los procedimientos de Auditoría.
Estratificación de la población cuando resulte adecuado.	Disminución	Cuando exista variabilidad en el valor monetario de los elementos de la población, puede ser útil estratificar la población.
El número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra.

#### Estratificación y selección ponderada por el valor:

Se puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor.

**Estratificación:** La eficiencia de la Auditoría puede aumentar si el Auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan una característica que los identifique. El objetivo es reducir la variabilidad de los elementos dentro de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo del muestreo.

Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el Auditor necesitará considerar el riesgo de error material con relación a cualesquiera otros estratos que compongan la población.

#### Ejemplo:

El 20% de los elementos de una población pueden representar 90% del valor de un saldo contable, al evaluar los resultados de esta muestra y alcanzar una conclusión sobre 90% del valor, independientemente del restante 10% para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de Auditoría.

### Métodos de selección de muestras:

- Selección aleatoria:** Aplicada a través de generadores de números aleatorios; mediante tablas de números aleatorios.
- Selección sistemática:** Consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo. El Auditor tendrá que verificar que las unidades de muestreo de la población no estén estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de la población.
- Muestreo por unidad monetaria:** Tipo de selección ponderada por el valor, en la que el tamaño, la selección y la evaluación de la muestra tienen como resultado una conclusión en valores monetarios.

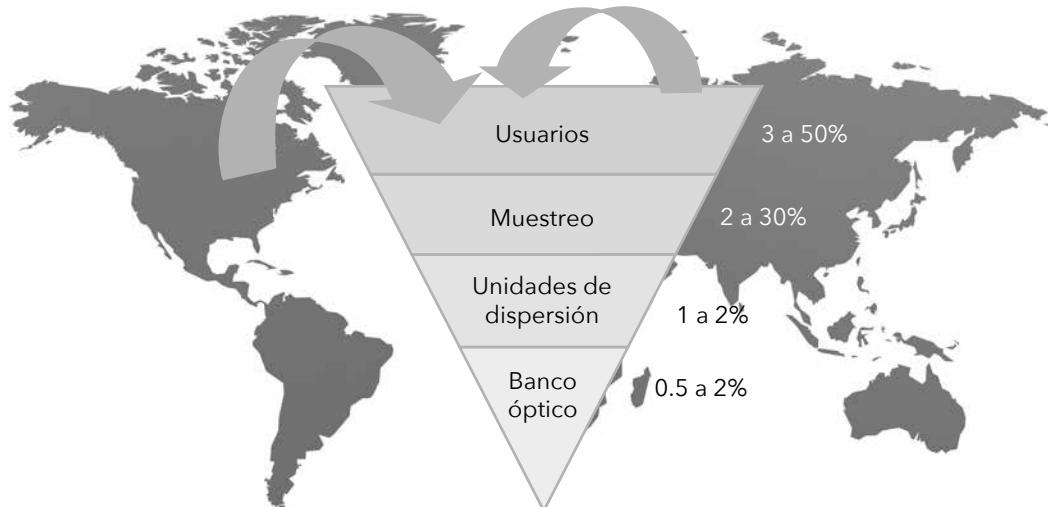
El método más común de muestreo para pruebas de detalle es el muestreo de unidad monetaria. Bajo este método, la probabilidad de que se seleccione una partida (por ejemplo, un saldo de cuentas por cobrar) para la prueba es directamente proporcional al valor monetario de la partida.

- Selección incidental:** Se selecciona la muestra, sin recurrir a una técnica estructurada, evitando cualquier sesgo consciente de previsibilidad, intentando asegurarse de que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. Esta selección no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

$$\text{Intervalo de muestreo} = \frac{\text{Unidades de muestreo}}{\text{Tamaño de la muestra}}$$

- Selección por bloque:** Implica la selección de uno o varios bloques de elementos contiguos de la población. Generalmente esta selección no se ocupa en el muestreo estadístico debido a que la mayoría de las poblaciones se estructuran de forma que los elementos de una secuencia tengan presumiblemente características similares entre ellos y diferentes de las de otros elementos de la población.

Aunque existen algunas circunstancias, el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de Auditoría adecuado, rara vez será una técnica de selección de muestras adecuada si el Auditor intenta realizar, sobre la base de la muestra, inferencias válidas para la población entera.



### **Aplicación de procedimientos de Auditoría**

Aplicar procedimientos adecuados para el objetivo a cada elemento seleccionado.

Si el procedimiento no es aplicable al elemento seleccionado, el Auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución.

Si no se pueden aplicar procedimientos diseñados o alternativos a un elemento seleccionado, se tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de control, o como un error, en caso de pruebas de detalle.

#### **Ejemplo:**

Cuando en una prueba para la obtención de evidencia sobre la autorización de los pagos, se ha seleccionado un cheque cancelado. Si el Auditor se satisface que ha sido correctamente cancelado, de forma que no constituye una desviación, se examina un sustituto adecuadamente seleccionado, es decir, se selecciona un cheque más a ser revisado.

Cuando se ha perdido la documentación relativa a dicho elemento, no se puede aplicar los procedimientos de Auditoría diseñados, ya que esto constituye una desviación.

Por otra parte, cuando no se haya recibido respuesta a una solicitud de confirmación positiva a un cliente, el procedimiento alternativo puede ser el examen de los cobros posteriores junto con evidencia de su procedencia.

### **Naturaleza y causa de las desviaciones y errores<sup>22</sup>**

El Auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o error identificado, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento.

Cuando las circunstancias obligan a que el Auditor considere que un error o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el Auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicho error o desviación no es representativa a la población.

Esta certidumbre la obtendrá mediante la aplicación de procedimientos de Auditoría adicionales para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada de que el error o la desviación no afectan al resto de la población.

Las características comunes que se pueden observar de las desviaciones y errores son el tipo de transacción, la ubicación, la línea de productos, tiempo, etcétera.

Por ello se puede decidir identificar todos los elementos de la población características comunes y extender los procedimientos de Auditoría.

Algunas consideraciones que se deben considerar al evaluar las desviaciones o errores son:

<sup>22</sup> Error. Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los Estados Financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- Las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base apropiada para la confianza en los controles.
- Pruebas adicionales de controles son necesarias.
- Los riesgos de error potencial necesitan cubrirse utilizando procedimientos sustantivos.

### **Extrapolación de los errores**

En el caso de las pruebas a detalle, el Auditor extrapolará los errores encontrados en la muestra a la población.

Se utiliza para obtener una visión general de la magnitud del error, pero puede ser insuficiente para determinar un importe que deba ser registrado.

En caso de determinar una anomalía, puede ser excluida de la extrapolación de los errores al conjunto de la población.

Las pruebas de controles no requieren una extrapolación explícita de las desviaciones, ya que el porcentaje de desviación extrapolado al conjunto de población proporciona orientaciones para el caso de que se detecten desviaciones con respecto a controles en los que el Auditor tiene previsto confiar.

### **Evaluación de los resultados del muestreo de Auditoría**

El Auditor evaluará:

- a) Los resultados de la muestra.
- b) Si la utilización del muestreo de Auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada.

#### **Pruebas de controles**

Un porcentaje de desviación inesperadamente elevado de la muestra puede llevar a un incremento del riesgo valorado de error material.

#### **Pruebas de detalle**

Un error de un importe inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al Auditor a considerar qué tipo de transacción o saldo contable contiene un error material.

Debemos considerar si hay una debilidad importante y verificar que no exista una posibilidad razonable de que un error material de los Estados Financieros se corregirá oportunamente.

La suma de los errores extrapolados es la mejor estimación del Auditor de la desviación existente en la población. Cuando ésta suma supera al error tolerable, la muestra no proporciona una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada.

Si el error extrapolado es mayor que la expectativa de error utilizada por el Auditor para determinar el tamaño de la muestra, concluyendo que existe un riesgo de muestreo inaceptable de que la desviación existente en la población sea mayor que el error tolerable.

Cuando se concluye que el muestreo de Auditoría no ha proporcionado una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población, el Auditor puede:

- Solicitar a la Administración que investigue los errores identificados y la posibilidad de que existan errores adicionales.
- Adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de Auditoría posteriores, para lograr de la mejor manera el grado de seguridad requerido.

### Ejemplo:

Requerimos hacer un muestreo estadístico para seleccionar las partidas a revisar de las cuentas por cobrar.

Muestreo representativo	
Importancia relativa determinada	\$ 25,191,000.00
Monto de la población	\$ 102,657,753.00
Número de partidas determinadas	5
Riesgo moderado	80%
Total de partidas a revisar	8

Las partidas a revisar fueron determinadas como sigue:

$$\text{Número de partidas determinadas} = \frac{\text{Monto de la población}^*}{\text{Importancia relativa determinada}^* \text{ Factor de confianza}}$$

\* El monto de la población es el saldo de la cuenta que vamos a revisar

El riesgo se determinó como moderado de acuerdo con la experiencia del Auditor y de acuerdo con las características que se tomaron en cuenta como: saldo de la cuenta, si representa un factor de riesgo de fraude, la importancia para los lectores de la información financiera, etcétera.

Total de partidas = Partidas determinadas \* Reducción del riesgo que se requiere

Nivel de confianza	Factor de confianza
Alta 95%	3.0
Moderada 80-90%	1.6-2.3
Baja 65-75%	1.1-1.4

Nivel de confianza	Factor de confianza
50%	0.7
55%	0.8
60%	0.9
65%	1.1
70%	1.2
75%	1.4
80%	1.6
85%	1.9
90%	2.3
95%	3.0
98%	3.7
99%	4.6

## **NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar**

### **Naturaleza de las estimaciones contables**

Debido a la incertidumbre inherente a las actividades empresariales, algunas partidas de los Estados Financieros solo pueden ser estimadas. Algunos marcos de información financiera definen métodos de medición específicos y la información a revelar en los Estados Financieros requerido.

A continuación se analizan las formas de medir el valor razonable y la información que debe revelarse.

Ejemplos de estimaciones que incorporan una incertidumbre en la estimación relativamente baja y pueden conllevar menores riesgos de errores materiales:

- Estimaciones contables en Entidades dedicadas a actividades empresariales que no son complejas.
- Las que se realizan y actualizan con frecuencia.
- Las que se obtienen de datos fácilmente disponibles (tipos de interés o precios de valores negociados).

- Las estimaciones contables de valor razonable para las que el método definido por el marco de información financiera es sencillo y se aplica fácilmente al activo o al pasivo.
- Las estimaciones contables de valor razonable para las que el modelo empleado es generalmente aceptado, siempre y cuando la hipótesis sea observable.

### Ejemplos:

Estimaciones contables, donde la incertidumbre en la estimación puede ser relativamente alta:

- Las estimaciones contables relacionadas con el resultado de litigios.
- Las estimaciones del valor razonable de instrumentos financieros derivados no negociados en mercados organizados.
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que emplea un modelo muy especializado desarrollado por la Entidad.

Situaciones en las que pueden ser requeridas estimaciones distintas de las del valor razonable:

- Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
- Obsolescencia de las existencias.
- Obligaciones por garantías.
- Método de amortización o vida útil de los activos.
- Provisión relativa al valor contable de una inversión cuando existe incertidumbre sobre su recuperabilidad.
- Resultado de contratos a largo plazo.
- Costos derivados de resoluciones de litigios y sentencias.

Situaciones en las que pueden ser necesarias estimaciones contables del valor razonable:

- Instrumentos financieros complejos, que no se negocian en mercados activos o abiertos.
- Pagos basados en acciones.
- Activos no circulantes mantenidos para su venta.
- Determinados activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos el crédito mercantil y los activos intangibles.

- Transacciones que implican el intercambio de activos o pasivos entre partes independientes sin contraprestación monetaria.
- La estimación implica juicios realizados sobre la base de la información disponible cuando se preparan los Estados Financieros.

Sesgo de la Administración:

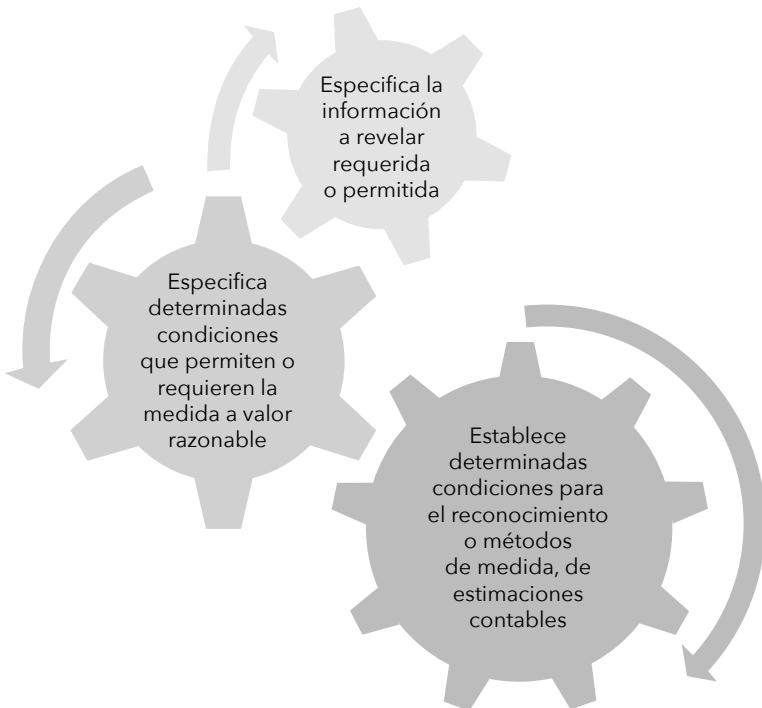
- Las estimaciones contables son imprecisas y pueden verse afectadas por los juicios de la Administración. Estos juicios pueden implicar un sesgo de la Administración intencionado o no.
- El sesgo de la Administración puede ser difícil de detectar en las cuentas contables, si bien algún sesgo de la Administración es inherente a las decisiones subjetivas, al efectuar estos juicios la Administración puede no tener intención de inducir a error a los usuarios de los Estados Financieros. Sin embargo, cuando exista dicha intención, el sesgo de la Administración es de naturaleza fraudulenta.

## Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Aplicar procedimientos de valoración del riesgo y realizar actividades relacionadas para obtener conocimiento de la Entidad y su entorno, incluido su control interno, con el fin de disponer de una base para la identificación y valoración del riesgo de error material de las estimaciones contables.

- a) Los requerimientos del marco de información financiera.
- b) El modo en que la Administración identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los Estados Financieros. El Auditor realizará indagaciones ante la Administración sobre los cambios de circunstancias que pueden dar lugar a estimaciones contables nuevas o a la necesidad de revisar las existentes.
- c) La manera en que la Administración realiza las estimaciones contables y los datos en los que se basan:
  1. Modelo empleado para realizar la estimación.
  2. Los controles relevantes.
  3. Utilización de los servicios de un experto.
  4. La hipótesis en las que se basan las estimaciones contables.
  5. Cambios de métodos para la realización de estimaciones contables.
  6. Valorar el efecto de la incertidumbre en la estimación.

Obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable:



Este conocimiento proporciona al Auditor una base para discutir con la Administración el modo en que ésta ha aplicado los requerimientos relevantes para la realización de la estimación contable.

*Obtención de conocimientos de la manera en que la Administración identifica la necesidad de realizar estimaciones contables*

Requiere que la Administración determine si una transacción, hecho o condición da lugar a la necesidad de realizar una estimación contable, la cual se basará en:

1. El conocimiento por parte de la Administración del negocio de la Entidad y del sector en el que opera.
2. El conocimiento de la Administración de la puesta en práctica de estrategias empresariales en el periodo actual.
3. La experiencia acumulada por la Administración durante la preparación de los Estados Financieros

El conocimiento del Auditor de la Entidad facilita la identificación de circunstancias que pueden dar lugar a la necesidad de realizar una estimación contable.

Las indagaciones ante la Administración sobre cambios en las circunstancias pueden incluir, las siguientes cuestiones.

- Si la Entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones.
- Si han cambiado las condiciones de las transacciones.

- Si han cambiado las políticas contables.
- Si han producido cambios normativos.
- Si han producido nuevas condiciones o hechos que pueden dar lugar a realizar nuevas estimaciones o revisar las existentes.

#### *Obtención de conocimiento del modo en que la Administración realiza estimaciones contables*

Exige que la Administración establezca los procesos de información financiera necesarios para la realización de las estimaciones contables, incluido el adecuado control interno.

- a) Selección de las políticas contables adecuadas y establecimiento de los procesos de estimación.
- b) Desarrollo o identificación de los datos y las hipótesis relevantes.
- c) Revisión periódica de las circunstancias que dan lugar a las estimaciones contables.

Los aspectos que el Auditor puede tomar en cuenta para obtener conocimiento incluyen:

- Los tipos de cuentas o transacciones con los que están relacionados las estimaciones contables.
- Si la Administración utiliza técnicas de medida reconocidas para la realización de estimaciones contables concretas.
- Si las estimaciones contables se realizaron sobre la base de los datos disponibles en una fecha intermedia.

#### *Controles relevantes:*

Aspectos a tomar en cuenta para obtener conocimiento sobre los controles relevantes.

- La manera en que la Administración determina la integridad, relevancia y exactitud de los datos empleados para llevar a cabo estimaciones contables.
- La revisión y aprobación de estimaciones contables.
- La segregación de funciones entre las personas que comprometen a la Entidad en las transacciones subyacentes y los responsables de realizar estimaciones contables.

Los controles relevantes pueden incluir, el establecido sobre:

1. El diseño y desarrollo, o selección, de un modelo concreto para un propósito específico.
2. El uso del modelo.
3. El mantenimiento y la validación periódica de la integridad del modelo.



### *Hipótesis:*

Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis o los datos, en función de su fuente varían entre los siguientes:

- Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en los datos de mercado.
- Los que reflejan los propios juicios de la Entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo.

## **Identificación y valoración del riesgo de error material:**

### *Incertidumbre en la estimación*

Se deberá evaluar si la Administración ha valorado el efecto de incertidumbre en la estimación.

- Si la Administración ha tenido en cuenta hipótesis alternativas, como un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis sobre la estimación contable.
- Modo en que la Administración determina la estimación contable cuando el análisis indica varios escenarios de desenlace.
- Si la Administración lleva a cabo un seguimiento de los desenlaces de las estimaciones contables realizadas en el periodo anterior.

Se evaluará el grado de **incertidumbre** existente en la estimación asociado a cada estimación contable. Determinando si, a su juicio, alguna de las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación da lugar a riesgos significativos.

- Evaluar el modo en que la Administración ha considerado la hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que los ha rechazado.
- Evaluar si las hipótesis significativas utilizadas por la Administración son razonables.
- Verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable.

Si el Auditor lo considera necesario, establecerá un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación contable.

*Criterios de reconocimiento y medida:* En caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el Auditor obtendrá evidencia de Auditoría suficiente si:

- La decisión de la Administración de reconocer las estimaciones contables en los Estados Financieros, se adecuan a los requerimientos establecidos.

- Las bases seleccionadas para la medición de las estimaciones contables, se adecuan a los requerimientos establecidos.

El grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable puede verse influido por factores tales como:

1. El grado en que la estimación contable depende de juicios.
2. La sensibilidad de la estimación contable a los cambios de la hipótesis.
3. La existencia de técnicas de medición reconocidas que pueden reducir la incertidumbre en la estimación.
4. La amplitud del periodo de pronóstico y la pertinencia de los datos extraídos de hechos pasados para pronosticar hechos futuros.
5. La disponibilidad de datos fiables procedentes de fuentes externas.
6. El grado en que la estimación contable se basa en datos observables o no observables.
7. El grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable para influir en la susceptibilidad al sesgo.

Para valorar el riesgo de error material, se deben de tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- a) La magnitud real o esperada de una estimación contable.
- b) La cantidad por la que se ha reconocido la estimación contable.
- c) Si la Administración ha recurrido a un experto para realizar la estimación contable.
- d) El desenlace de la revisión de las estimaciones contables de periodos anteriores.

#### *Incertidumbre en la estimación elevada y riesgos significativos*

Estimaciones contables cuyo grado de incertidumbre en la estimación puede ser elevado:

1. Las estimaciones contables que dependen de forma importante de juicios.
2. Las estimaciones contables que no se calculan empleando técnicas de medición reconocidas.
3. Las estimaciones contables para las que la revisión realizada por el Auditor de estimaciones contables similares realizadas en los Estados Financieros del periodo anterior, pone de manifiesto una diferencia sustancial entre la estimación contable original y el desenlace real.
4. Las estimaciones contables del valor razonable para las que se emplea un modelo muy especializado desarrollado por la Entidad o para las que no existen datos observables.

En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación es tan elevada que no puede realizarse una estimación contable razonable. En estos casos, los riesgos significativos no solo se refieren a si una estimación contable debería o no reconocerse, sino también a la adecuación de la información revelada.

## Respuestas a los riesgos valorados de error material

Sobre la base de valoración realizada del riesgo de error material, el Auditor determinará:

- a) Si la Administración ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera.
- b) Si los métodos empleados en la realización de las estimaciones contables son adecuados y se han aplicado de forma congruente.

Para responder a los riesgos valorados de error material, el Auditor deberá:

- a) Determinar si los hechos ocurridos hasta la fecha de informe de Auditoría proporcionan evidencia de Auditoría en relación con la estimación contable.
- b) Realizar pruebas sobre el modo en que la Administración realizó la estimación contable y los datos en los que dicha estimación se basa.
  - Evaluando el método de medida utilizado.
  - Evaluando si la hipótesis es razonable.
- c) Realizar pruebas sobre la eficiencia operativa de los controles relativos a la realización por la Administración de la estimación contable.
- d) Realizar una estimación puntual o establecimiento de rango para evaluar la estimación puntual de la Administración.
  - A través del conocimiento suficiente empleado en las hipótesis.
  - Cuando se concluya que resulta adecuado utilizar un rango, se reducirá éste sobre la base de la evidencia de Auditoría disponible hasta considerarlos razonables.

## Procedimientos sustantivos posteriores para responder a los riesgos significativos

Incertidumbre de la estimación:

- Evaluar el modo en que la Administración ha considerado la hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que los ha rechazado.
- Evaluar si las hipótesis significativas utilizadas por la Administración son razonables.
- Verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable.

Criterios de reconocimiento y medida:

En caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el Auditor obtendrá evidencia de Auditoría suficiente si:

- La decisión de la Administración de reconocer las estimaciones contables en los Estados Financieros, se adecuan a los requerimientos establecidos.
- Las bases seleccionadas para la medición de las estimaciones contables, se adecuan a los requerimientos establecidos.

Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de errores:

Se evaluará si las estimaciones contables contenidas en los Estados Financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen errores.

Revelación de la información relacionada con las estimaciones contables:

Se obtendrá evidencia de Auditoría suficiente sobre si la información revelada en los Estados Financieros se adecua a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración:

Se revisarán los juicios y las decisiones adoptadas por la Administración al realizar las estimaciones contables con la finalidad de identificar si existen indicadores de posible sesgo de la Administración.

Manifestaciones escritas:

Se obtendrán manifestaciones escritas de la Administración sobre si consideran razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de estimaciones contables.

Documentación:

- Base de las conclusiones alcanzadas sobre la razonabilidad de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, así como de la correspondiente información revelada.
- Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración.

### Ejemplo:

En la Auditoría que estamos desarrollando, se están aplicando procedimientos de Auditoría para validar las estimaciones contables. El equipo de Auditoría dedica un tiempo a explicar y entender los tipos de estimaciones que pueden existir:

Se elabora el plan de trabajo de los procedimientos que se van a realizar para validar las estimaciones contables identificadas en la revisión.

Entrevistar al Contador General.  
Considerar las estimaciones del año anterior.  
Validar las estimaciones existentes.  
Revisar la razonabilidad de las estimaciones.  
Indagar si existe control interno para dar un seguimiento de la supervisión y documentación que soporte la validez de la estimación.

Tipos de estimaciones:

Estimaciones
Cuentas de cobro dudosas
Descuentos y devoluciones sobre ventas
Inventarios y costos de producción
Obsolescencia y lento movimiento
Ingresos por realizar
Costos por incurrir

### Ejemplo:

Se considera que el costo de la energía eléctrica que se estimó al cierre del ejercicio es el más representativo, ya que es el mes en que más producción se tiene.

Por lo cual se procede con la revisión concluyendo lo siguiente:

Estimación	Descripción	Importe	Procedimiento	Conclusión
Consumo de energía eléctrica	La mayor producción es en el mes de diciembre energía eléctrica	\$650,000.00	Comparar con otro mes con la misma producción o con un mes del año anterior, además solicitar autorizaciones de orden de compra y pagos	Con base en la indagación concluimos que la estimación es razonablemente correcta

## NIA 550, Partes relacionadas

Uno de los rubros más significativos e importantes a revisar es el de partes relacionadas, ya que pueden ser susceptibles de fraudes y/o errores en los que la Administración de la Entidad puede estar coludida.

El Auditor deberá realizar los procedimientos de Auditoría y actividades relacionadas, así como obtener información relevante que identifique los riesgos de representación de error material asociados con relaciones y transacciones entre partes relacionadas.

El Auditor deberá investigar:

- La identidad de las partes relacionadas de la Entidad, incluyendo cambios del periodo anterior.
- La naturaleza de las relaciones entre la Entidad y dichas partes relacionadas.
- Si la Entidad participó en algunas transacciones con estas partes relacionadas durante el periodo y en caso de que así sea, el tipo y el objeto de la transacción.

El Auditor deberá realizar los procedimientos de valoración de riesgo que considere necesarios para entender los controles que la Entidad haya establecido para:

- Identificar, contabilizar y divulgar relaciones y transacciones de partes relacionadas, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

- b) Autorizar y aprobar las transacciones y esquemas significativos con las partes relacionadas.
- c) Autorizar y aprobar transacciones y esquemas significativos fuera del curso normal del negocio.

Durante la realización de la Auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el Auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración, previamente, no hubiese identificado o revelado al Auditor, inspeccionando entre otros:

- a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el Auditor;
- b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la Entidad, y
- c) otros registros o documentos que el Auditor considere necesarios, según las circunstancias concretas de la Entidad.
  - Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la Entidad.
  - Información proporcionada por la Entidad a las autoridades reguladoras.
  - Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la Entidad.
  - Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la Administración y los responsables del gobierno de la Entidad.
  - Los registros de las inversiones de la Entidad y de sus planes de pensiones.
  - Los contratos y acuerdos con integrantes clave de la Administración o con los responsables del gobierno de la Entidad.
  - Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la Entidad.
  - Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la Entidad.
  - Las pólizas de seguros de vida suscritas por la Entidad.
  - Los contratos significativos renegociados por la Entidad durante el periodo.
  - Los informes de los Auditores internos.

Es importante mencionar en la carta de la Administración con relación a las partes relacionadas que se identificaron, y que está de acuerdo la Administración de que son todas las partes relacionadas involucradas en la operación del negocio.

Para esto requerimos hacer un *check-list* de las actividades principales que se requieren para tener una seguridad razonable de que los saldos y operaciones con partes relacionadas son reales y están realizadas conforme al marco de información financiera según corresponda:



- a) Verificar con la Administración la lista de todas las Entidades que se consideran partes relacionadas.
- b) Si hay operaciones verificar que existan los contratos respectivos.
- c) Verificar que las transacciones que se realizan sean de acuerdo con la operación de la Entidad y que tengan relación de negocios.
- d) Verificar que las transacciones que se están realizando con las partes relacionadas estén conforme a precio de mercado y de acuerdo con los estudios de precios de transferencia.
- e) Si existen saldos con partes relacionadas, se recomienda realizar una confirmación de saldos y operaciones con las que hayan tenido transacciones o, en su caso, con los saldos que muestran al cierre de la Auditoría o según corresponda con la estrategia de Auditoría.

## **Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con transacciones de partes relacionadas**

El Auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con las relaciones y transacciones entre partes relacionadas y determinar si alguno de esos riesgos es significativo.

Si el Auditor identifica factores de riesgo de fraude deberá considerar dicha información cuando identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa debidos al fraude, de acuerdo con la NIA 240.

Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte relacionada, entre otros, los siguientes:

- La parte relacionada ha vetado decisiones empresariales significativas tomadas por la Administración o por los responsables del gobierno de la Entidad.
- Las transacciones significativas se someten a la aprobación final de la parte relacionada.
- No hay como tal debate entre la Administración y los responsables del gobierno de la Entidad sobre las propuestas empresariales planteadas por la parte relacionada.
- Las transacciones en las que participa la parte relacionada (o un familiar cercano de la parte relacionada) raras veces se revisan y aprueban de forma independiente.

### **Ejemplo:**

Las diferencias entre partes relacionadas se deben de presentar en el informe al Comité de Auditoría, en el caso de que no se registren las diferencias, éstas deberán ser mostradas en la carta de manifestaciones de la Administración de la siguiente manera:

Ciudad de México, 29 de abril de 201X

**Auditores Externos, S.C.**

Calle  
Núm. de 1289, Piso 26  
Colonia Roma  
04500 Ciudad de México

Estimados señores:

Emitimos esta carta con relación a sus exámenes que llevaron a cabo de los Estados Financieros Educación, S.A. y Subsidiaria al 31 de diciembre de 20XX y 20XX, los estados de resultado integral, de cambios en el capital contable y de flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, con el propósito de expresar una opinión respecto de si los Estados Financieros individuales y consolidados de Entidad Educación, S.A. y Subsidiaria, presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera. Confirmamos que somos responsables de lo siguiente:

**Partes relacionadas**

1. Hemos revelado todas las relaciones entre la Sociedad controladora directa y la Entidad, independientemente de si hubieran existido transacciones entre esas partes relacionadas de conformidad con la NIF C-13 "Partes relacionadas". Hemos revelado el nombre de la Entidad controladora.

El Auditor diseña y realiza procedimientos adicionales de Auditoría para obtener suficiente evidencia apropiada de Auditoría sobre los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a relaciones y transacciones con partes relacionadas.

Si el Auditor identifica esquemas o información que señalen la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no hubiera identificado o revelado anteriormente al Auditor, éste deberá determinar si las circunstancias subyacentes confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.

## **Evaluación de revelaciones de partes relacionadas**

Evaluar las revelaciones de las partes relacionadas en el contexto de los requisitos de revelación del marco de referencia de información financiera aplicable, significa considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas de la Entidad han sido adecuadamente resumidos y presentados, de manera que las revelaciones sean entendibles.

### *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*

Comunicar asuntos significativos que surgen durante la Auditoría, en relación con las partes relacionadas de la Entidad, ayuda al Auditor a establecer un entendimiento común con los encargados del



gobierno corporativo, sobre la naturaleza y resolución de estos asuntos. Los ejemplos de asuntos significativos de partes relacionadas incluyen:

1. La no revelación al Auditor (sea o no intencional), por parte de la Administración, de partes relacionadas o transacciones significativas entre partes relacionadas, que pudieran alertar a los encargados del gobierno corporativo sobre relaciones y transacciones significativas entre partes relacionadas de las que puede no haber tenido conocimiento anteriormente.
2. La identificación de transacciones significativas de partes relacionadas que no hayan sido adecuadamente autorizadas y aprobadas, que pueden dar origen a sospecha de fraude.
3. Desacuerdo con la Administración relacionada con la contabilidad y revelación de transacciones significativas entre partes relacionadas, de acuerdo con el marco de referencia de la información financiera.
4. Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables que prohíban o restrinjan determinados tipos de transacciones con partes relacionadas.

Dificultades en la identificación de la parte que tiene el control último de la Entidad.

### Ejemplo:

Por ejemplo si la Entidad tiene una deuda con partes relacionadas se debe revelar en las notas a los Estados Financieros y en sus respectivas notas, por ejemplo:

#### *Pasivo a largo plazo con partes relacionadas*

Al 31 de diciembre de 20XX y 20XX se integra como sigue:

	20XX
Parte relacionada, S. A. ("Operadora") - En 20XX la Entidad obtuvo de Operadora una línea de crédito por \$ 120,000.00, los intereses se devengaran a partir del 1 de enero de 2015, a la tasa libor trimestral más 2.70 puntos, y se pagarán trimestralmente. El crédito vence el 8 de febrero de 20XX, y su liquidación se hará mediante un solo pago en dicha fecha. Pagos anticipados son permitidos, previo aviso y autorización por escrito de Operadora. Al 31 de diciembre de 20XX y 20XX la línea de crédito ha sido dispuesta en su totalidad.	
Importe a largo plazo	\$ 107,720.00
Importe a corto plazo	\$ 12,280.00
Total	<b>\$ 120,000.00</b>

### Documentación

El Auditor incluirá en la documentación de Auditoría los nombres de las partes relacionadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes relacionadas.

El Auditor documentará todos los procedimientos y evidencia de Auditoría como contratos, matriz de saldos y operaciones con partes relacionadas, confirmaciones, estudios de precios de transferencia, etcétera.

### Ejemplo:

Confirmación con partes relacionadas:

Ciudad de México, a 22 de enero de 20XX.

Parte Relacionada, S.A.

Av. La Tuna Núm. S/N  
Versalles Puerto Escondido,  
C.P. 82310, Oaxaca.

Nuestros Auditores, Auditores ABC, S.C., con domicilio en Revolución No. 289 piso 36, Col. Roma, Ciudad de México, C.P. 03500, atención C.P. Juan Pérez e-mail: juan@audejemplares.com, están llevando a cabo la Auditoría de nuestros Estados Financieros por el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 20XX. Al respecto requerimos les confirmen directamente a ellos el saldo de la cuenta a dicha fecha.

Agradecemos su respuesta, que nos ayudará a concluir la revisión de nuestros Estados Financieros, utilizando el sobre que se adjunta.

Atentamente

Lic. Jesús Pérez  
Gerente de Crédito y Cobranza  
Entidad Auditada, S.A.

Firma de Auditores  
 Auditores ABC, S.C.  
 Paseo de la Revolución No. 289 piso 36,  
 Col. Roma, Ciudad de México, C.P. 03500

A solicitud de Entidad Auditada, S. A., les confirmamos que el saldo al 31 de diciembre de 20XX de las facturas con sus respectivos saldos son los que se detalla a continuación:

Documento	Importe
E00002760	\$ 36,889.45
E00001521	\$ 35,754.39
E00002771	\$ 39,727.10
E00002796	\$ 39,727.10
E00000151	\$ 39,727.10
CMJD-00000175	\$ 40,294.63
CMJD-00000217	\$ 39,727.10

Es: correcto (incorrecto).

Observaciones: \_\_\_\_\_

Atentamente

Firma y sello \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_

## Referencias

CINIF/ IMCP (febrero 2016). *Normas de Información Financiera*. 6<sup>a</sup> ed. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2016). *Normas y procedimientos de Auditoría y normas para atestiguar*. México.



## Capítulo 6

Etapa final e informes de Auditoría

Sep Nov

## **NIA 560, *Hechos posteriores al cierre***

### **Hechos ocurridos entre la fecha de los Estados Financieros y la fecha del informe de Auditoría**

El Auditor aplicará procedimientos diseñados para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los Estados Financieros y la del informe de Auditoría que requieran un ajuste de los Estados Financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el Auditor aplique procedimientos de Auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de Auditoría son aplicados de manera satisfactoria.

El Auditor aplicará los procedimientos que requiere de modo que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los Estados Financieros y la del informe de Auditoría, o la más cercana posible a esta última. El Auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de Auditoría, que incluirá lo siguiente:

- a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la Administración para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
- b) La indagación ante la Administración y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la Entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que afecten a los Estados Financieros.
- c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la Administración y de los responsables del gobierno de la Entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los Estados Financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles.
- d) La lectura de los últimos Estados Financieros intermedios de la Entidad, posteriores al cierre.

## **Hechos que llegan a conocimiento del Auditor con posterioridad a la fecha del informe de Auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los Estados Financieros**

El Auditor no tiene la obligación de aplicar procedimientos de Auditoría con respecto a los Estados Financieros después de la fecha del informe de Auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de Auditoría, pero antes de la fecha de publicación de los Estados Financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de Auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el Auditor:

- a) discutirá la cuestión con la Administración y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la Entidad;
- b) determinará si los Estados Financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
- c) indagará sobre el modo en que la Administración piensa tratar la cuestión en los Estados Financieros.

Si la Administración modifica los Estados Financieros, el Auditor:

- a) Aplicará los procedimientos de Auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
- b) Salvo en los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la Administración limite la modificación de los Estados Financieros a los efectos del hecho o de los hechos posteriores al cierre que han dado lugar a la misma, y los responsables de la aprobación de los Estados Financieros no tengan prohibido limitar su aprobación a dicha modificación, o es posible que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la Administración que publique Estados Financieros modificados y, por consiguiente, el Auditor no necesite proporcionar un informe de Auditoría nuevo o rectificado.

## **Hechos que llegan a conocimiento del Auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los Estados Financieros**

Una vez publicados los Estados Financieros, el Auditor no tiene la obligación de aplicar procedimientos de Auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los Estados Financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de Auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de Auditoría, el Auditor aplicará lo señalado en el apartado hechos ocurridos entre la fecha de los Estados Financieros y la del informe de Auditoría.

### **Ejemplo:**

De la Auditoría que se realizó del año anterior se acordó y plasmó en la carta-contrato, que la emisión de los Estados Financieros fuese el 31 de enero del año actual, por situaciones internas de la Entidad debido a la reestructura que está teniendo, no se emitieron dichos Estados Financieros, sino hasta el 15 de marzo del año actual, por dicha situación y apegándose a la normatividad se deben evaluar los hechos posteriores que pudiesen ocurrir en dicho periodo que afecten la información financiera revisada.

A continuación se muestran las actividades sobre las cuales se debe indagar:

Actividad a examinar	Descripción
Resolución de algún litigio judicial.	Deterioro de algún activo.
Fraudes o errores descubiertos.	Se resolvió un litigio identificado.
No hay deterioro de activos.	No se han descubierto fraudes ni errores.

De un litigio que se tenía por una demanda laboral de dos años anteriores a la Auditoría que se está realizando, nos informan que en el periodo en el que se autorizaron los Estados Financieros y la fecha de liberación de los mismos, se resolvió dicho litigio en contra de la Entidad, por lo cual se tiene que reconocer un pasivo por 3 millones de pesos. Dicho importe se debe reconocer en los Estados Financieros y por lo cual se deben de reformular dichos Estados Financieros.

El equipo de Auditoría propone el siguiente ajuste para reconocer dicha obligación:

Gasto por demanda laboral \$ 3,000,000.00 (cargo)

Cuentas por pagar \$ 3,000,000.00 (abono)

## NIA 580, *Manifestaciones escritas*

### **Integrantes de la Administración a los que se solicitan manifestaciones escritas**

El Auditor solicitará manifestaciones escritas a los integrantes de la Administración que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los Estados Financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate.

### **Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración**

#### *Preparación de los Estados Financieros*

El Auditor solicitará a la Administración que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los Estados Financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del compromiso de Auditoría.

#### *Información proporcionada e integridad de las transacciones*

El Auditor solicitará a la Administración que proporcione manifestaciones escritas de que:

- a) ha proporcionado toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del compromiso de Auditoría, y
- b) todas las transacciones se han registrado y reflejado en los Estados Financieros.

## Otras manifestaciones escritas

Otras NIA requieren que el Auditor solicite manifestaciones escritas. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el Auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de Auditoría relevante para los Estados Financieros o una o más afirmaciones concretas de los Estados Financieros, el Auditor las solicitará.

El Auditor puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre lo siguiente:

1. Si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas;
- 2.. Si cuestiones como las siguientes, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado o revelado, de conformidad con dicho marco:
  - Los planes o las intenciones que afecten al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos.
  - Los pasivos, ya sean reales o contingentes.
  - La titularidad o el control de activos, los derechos de retención o gravámenes sobre activos, y activos pignorados como garantía.
  - Los aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias y de los acuerdos contractuales que afecten a los Estados Financieros, incluido el incumplimiento.

## Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior a la fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.

Las manifestaciones escritas se referirán a todos los Estados Financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de Auditoría.

### *Forma de las manifestaciones escritas*

Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al Auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la Administración realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el Auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.

## Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Si el Auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Administración, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que



dichas reservas tienen sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de Auditoría en general.

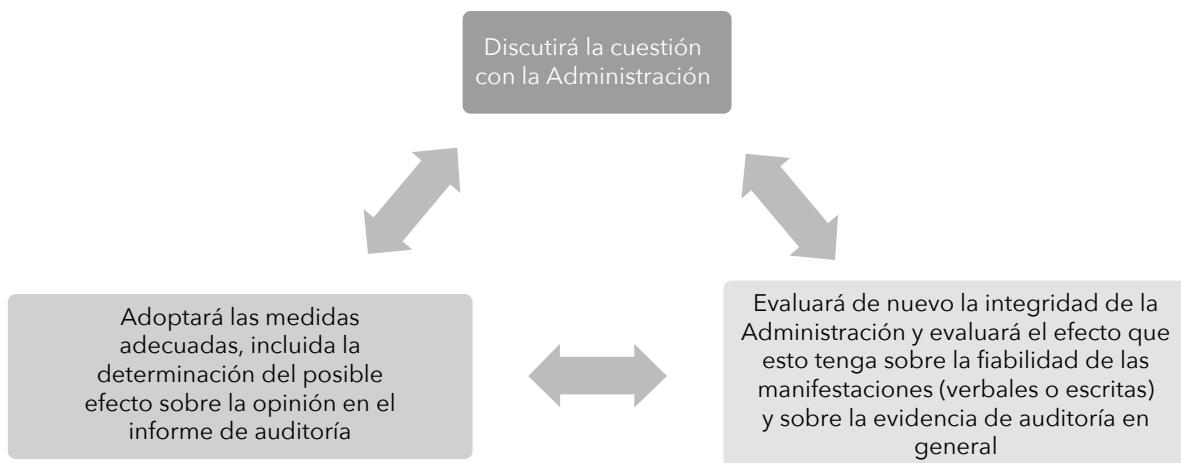
En especial, si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de Auditoría, el Auditor aplicará procedimientos de Auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el Auditor reconsiderará la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Administración, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y determinará el efecto que esto tiene sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de Auditoría en general.

Si el Auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de Auditoría.

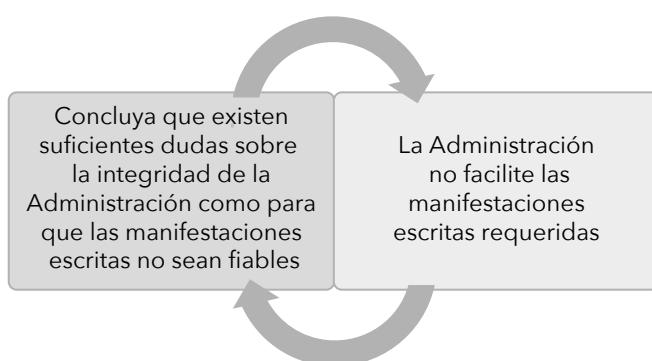
#### *Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas*

Si la Administración no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el Auditor:

##### **Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración**



El Auditor denegará la opinión sobre los Estados Financieros, de conformidad con la NIA 705, cuando:



### Ejemplo:

Se ha solicitado a la Administración que nos manifieste por escrito los asuntos que considera importantes respecto de la Auditoría que estamos realizando, ya que son parte importante para dar nuestra opinión sobre la razonabilidad de la información.

Nombre de la Entidad, S.A.

15 de marzo de 20X6

Entidad Ejemplo, S.A.

Unidad Territorial

Estimado Sr. Ramiro Cruz:

Esta carta de manifestaciones se proporciona con relación a su Auditoría de los Estados Financieros de Entidad Ejemplo, S.A., correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X6, a efecto de expresar una opinión sobre si los citados Estados Financieros expresan la imagen fiel, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

Confirmamos que:

#### Estados Financieros

Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos de la carta-compromiso de Auditoría de fecha 15 de octubre de 20X5, con respecto a la preparación de los Estados Financieros, de conformidad con las Normas de Información Financiera; en concreto, los Estados Financieros expresan la imagen fiel, de conformidad con dichas normas.

El criterio que hemos empleado en la realización de las estimaciones contables son razonables.

Las operaciones con partes relacionadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas de Información Financiera.

No ha habido ningún incumplimiento de los requerimientos de las autoridades que pudiera tener un efecto material en los Estados Financieros en caso de incumplimiento.

#### Información proporcionada

Les hemos proporcionado:

Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los Estados Financieros, tal como registros, documentación y otro material; información adicional que nos han solicitado para los fines de la Auditoría; y acceso ilimitado con las personas de la Entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de Auditoría.

Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los Estados Financieros.

Elías García

Director General

## NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión e informe sobre los Estados Financieros*

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

La conclusión de la Auditoría de Estados Financieros se verá reflejada en el informe del Auditor. Es el único documento oficial que entrega al cliente como resultado de su Auditoría.

Las auditorías realizadas en 2016 deberán realizarse aplicando los cambios aprobados en toda la normatividad internacional en febrero de 2015 y meses posteriores. La mayoría de los cambios obedecieron a que los inversionistas y otros usuarios de los Estados Financieros requerían un reporte de Auditoría más informativo, en particular que los Auditores ofrecieran información más relevante para los usuarios como resultado de su Auditoría.

Se espera que uno de los beneficios de los cambios en las normas aumente la confianza en la Auditoría de los Estados Financieros, mejorando la comunicación entre los inversionistas, el Auditor y las personas a cargo del gobierno de la Entidad, por lo que se incluye una referencia más directa en el dictamen y que, indirectamente, aumenta el escepticismo profesional.

Durante el transcurso de la Auditoría, el Auditor debe considerar los asuntos que incluirá en el dictamen, tales como:

- Asuntos relacionados con el negocio en marcha, sobre todo cuando hay dudas sustanciales de la continuidad en operación reflejadas en los Estados Financieros, como pérdidas de operación, capital de trabajo negativo, baja en las ventas, pérdidas de clientes y proveedores, problemas de pago de un cliente principal, etcétera.
- Información sobre asuntos clave que puede ser similar a los riesgos significativos identificados en la etapa de planeación, pero no es lo mismo. Esta información es obligatoria solamente para las Entidades listadas y se incluye en las demás Entidades, cuando se acuerde con la Administración en la carta-contrato.

### ¿Qué no debemos perder de vista?

R: Debemos tener claro desde la carta-contrato, si el marco de información financiera que aplica la Entidad es un "Marco de propósito general (conforme a la NIA 700)" o un "Marco de fines o propósito o usuarios específicos (conforme a la NIA 800)". Asimismo, para ambas NIA, el informe corresponde a un "Marco de presentación razonable (o llamado también de imagen fiel), o a un Marco de cumplimiento", en la NIA 210 vemos con más detalle estos dos puntos.

### ¿Cuándo se redactará como marco de cumplimiento?

R: Cuando no se menciona en el dictamen la frase "presentación razonable" y, en su lugar, se señala que se cumple con la normatividad correspondiente. Es decir, cuando el marco no permite realizar revelaciones necesarias adicionales que permitan al usuario un adecuado entendimiento de la situación financiera por esa falta de información o revelación, pero sí se cumplió con el marco, porque están permitidas dichas situaciones son aceptadas sin concluir en que los Estados Financieros son razonables. Un ejemplo común es que las NIF y las IFRS permiten la emisión de Estados Financieros consolidados bajo ciertas circunstancias. En este caso, de un

Estado Financiero no consolidado o separado de la controladora, no sería apropiado señalar que los Estados Financieros están presentados de manera razonable. Solamente se da a entender que cumplen con el marco correspondiente.

Asimismo, el Auditor debe evaluar si los Estados Financieros además de cumplir con el marco de información financiera que se describió en la carta-contrato (NIA 210), cumplen con los requerimientos de marco de información financiera correspondiente. En particular evaluará si:

- Haya una adecuada revelación de las políticas contables significativas de acuerdo con el marco de información financiera y éstas sean aplicadas consistentemente.
- Que las estimaciones contables sean razonables.
- Que la información financiera presentada en los Estados Financieros sea relevante, confiable, comparable y comprensible.
- Que los Estados Financieros proporcionen revelaciones apropiadas que permitan a los usuarios comprender los efectos materiales de las transacciones y eventos sobre la información en los Estados Financieros.
- Que la terminología usada en los Estados Financieros sea la apropiada, incluyendo los títulos de cada Estado Financiero.

Las normas modificadas han hecho énfasis en que hay revelaciones que en lugar de ayudar al mejor entendimiento de los Estados Financieros, oscurecen la información y cubren los aspectos relevantes. Es decir que el Auditor, al evaluar los Estados Financieros y sus revelaciones, no debe permitir información de más ni información faltante o escasa que no permita un entendimiento claro de los Estados Financieros.

Aclarando que los marcos de información financiera de presentación razonable, incluyen explícita o implícitamente la necesidad de hacer revelaciones necesarias para un buen entendimiento de los Estados Financieros.

Damos detalle del dictamen que se emitirá sobre las auditorías del 2016.

#### ¿Cómo se estructuran los párrafos?

- *Opinión del Auditor*
  - Incluye dos párrafos: introductorio y opinión.
  - Nombre del socio que firma obligatorio para Entidades listadas.
- *Bases o fundamento para la opinión*
  - Un solo párrafo que destaca que aplicamos NIA, aclara que las responsabilidades van en sección por separado y su independencia conforme al código de ética (IESBA).
  - En caso de salvedades, se cambia el título por "Bases para la opinión con salvedades" o "Negativa", cuando sea el caso.
  - Se agregará un párrafo adicional que describirá la salvedad, y el siguiente párrafo será el estándar que describe que aplicamos NIA y seguimos el código IESBA, etcétera.



- *Énfasis de un asunto*

- Cuando se requiere un solo párrafo. Ejemplos: Estados Financieros con propósitos específicos, por hechos posteriores, o de partes relacionadas.

- *Incertidumbre material relativa a "Negocio en marcha"*

- Si es el caso, también se incluye posterior a bases para la opinión, aclarando que ello no modifica la opinión; no obstante, se convierte en salvedad o una opinión adversa o negativa.

- En la responsabilidad de la Administración y la de los Auditores, para todos los dictámenes se incluye una aseveración al respecto.

- Si los Estados Financieros arrojan dudas de negocio en marcha, pero el Auditor concluye que no hay incertidumbre material, deberá enfocarse a que se realicen las revelaciones necesarias en las notas a los Estados Financieros.

- *Otra Información adicional (o información distinta a los Estados Financieros)*

- Cuando los Estados Financieros van acompañados de otra información, que puede ser un informe anual de la Administración o un prospecto, se hace una descripción del hecho y se afirma que es o no consistente con los Estados Financieros, pues esta información puede influenciar a los lectores, y es por ello que el Auditor está obligado a realizar comentarios al respecto.

- Son tres o cuatro párrafos adicionales que explican la responsabilidad de la Administración, la no responsabilidad del Auditor sobre esa información y la no opinión o aseveración de su inconsistencia.

- *Asuntos clave de Auditoría*

- Aplica solamente para Entidades listadas y opcional para las otras. Pueden ser de 2 a 5 o 7 párrafos adicionales, que a juicio del Auditor fueron los más significativos en la Auditoría del periodo, destacando que no representan una opinión separada sobre ellos, y si hubo párrafo de negocio en marcha, se señala, en adición a dicho párrafo... se describen los siguientes asuntos clave.

- *Responsabilidad de la Administración y de aquéllos a cargo del gobierno*

- Tres párrafos adicionales en los que se indica la responsabilidad de la Administración, así como la afirmación que van a continuar como negocio en marcha.

- *Responsabilidades del Auditor por la Auditoría de los Estados Financieros*

- Pueden ser de 6 a 10 o más párrafos, dependiendo si es una Entidad listada o no.

- Hay tres modos de presentarlos. Dentro del dictamen, como un anexo o en el *sitio web del órgano nacional emisor de normas* de Auditoría, o un órgano supervisor de normas de Auditoría u otra autoridad.

- Se describe la evaluación de riesgos y de la evidencia, así como el entendimiento del control interno, evaluación de estimaciones, de las políticas contables, la evaluación apropiada que hizo la Entidad sobre negocio en marcha, comunicaciones al gobierno de la Entidad, en el caso de ser Auditor de grupo se agregan responsabilidades y en caso de existir más responsabilidades, éstas son mencionadas, etcétera.
- *Información sobre otros asuntos legales y regulatorios*
  - Reiteramos que, en Europa, se pueden agregar de una a cinco opiniones más requeridas por los reguladores, pues las NIA así lo permite. En México no existe esta práctica.
- Se pretende dar mayor información relevante para los usuarios de los Estados Financieros, realzando el valor del dictamen y su contenido para el interés público.
- El beneficio será más confianza en la Auditoría, aumentando la transparencia y destacando la información con mayor valor, se renueva el enfoque sobre los asuntos que debe comunicar el Auditor, resultando el mayor escepticismo profesional.
  - Se destacan los asuntos de negocio en marcha.
  - Lo adecuado de las revelaciones, no más de lo necesario, no menos para que ayude al lector de los Estados Financieros a comprender mejor ciertos asuntos. Enfocado a los asuntos importantes.
  - Destaca las responsabilidades del Auditor.
  - La nueva sección de información adicional NIA 720, como se declaraba anteriormente, pero con más detalle.
- *Sección de asuntos clave de Auditoría*

#### Asuntos clave de Auditoría (KAM)

- Respuesta de cómo se abordaron algunos de los riesgos de error material.
- Se describirán brevemente los procedimientos realizados.
- Resultados de los procedimientos.
- Principales observaciones sobre el asunto.
- Áreas que se basan mucho en juicios, incluyendo estimaciones.
- Efectos en la Auditoría de asuntos relevantes en el año.
- Áreas especializadas que requieren la participación de expertos.
- Evitar lenguaje genérico o estandarizado.
- Tomando en cuenta cómo se revelaron en los Estados Financieros, si fuera el caso.
- No implican opinión separada de asuntos.



- Si no detectó KAM, se incluye la sección aclarando que no hubo nada que informar.
- Los párrafos de énfasis no sustituyen a los KAM.
- *Ejemplos de asuntos clave de Auditoría*
  - Crédito mercantil.
  - Valuación de instrumentos financieros.
  - Efectos de la adopción de una nueva norma.
  - Valuación del plan de beneficios definidos.
  - Reconocimiento de ingresos.
  - Disposición de un segmento.
  - Evaluación de negocio en marcha.
  - Provisión de una restructuración.

**¿Cuál es la diferencia en la redacción del dictamen de una listada?**

R: La diferencia es que son obligatorios los párrafos de asuntos clave de Auditoría en éstas, y en las no listadas es opcional.

#### NIA 710

Información financiera comparativa, cifras correspondientes de períodos anteriores y Estados Financieros comparativos

**¿Podrá expresar el Auditor una opinión por el año que terminó el 31 de diciembre de 2012 cuando aplicó NIA, comparativa con el año anterior cuando aplicó Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA)?**

R: Sí. No obstante, creemos que la forma más limpia de librarse ese compromiso sería emitir una opinión con cifras correspondientes. Es decir, expresar una opinión por un año, aunque los Estados Financieros de la Entidad sean con cifras comparativas por dos años.

Este tema es nuevo para nosotros, aunque no lo sea para la profesión en el ámbito internacional. Pues hemos estado acostumbrados a que si la Entidad presenta Estados Financieros comparativos, nuestra opinión era por dos años, ahora podrá ser por uno solo cuando se trata de cifras correspondientes.

**¿Qué podría pasar si el Auditor opta por dar una opinión por dos años bajo las NIA?**

R: Si el Auditor opina por dos años bajo NIA, debe estar preparado para demostrar que en ambos años aplicó las NIA, y la evidencia debería estar en la carta-contrato, en las declaraciones de la Administración y, por último, en el dictamen del año 2011. Aunque este problema no se puede salvar fácilmente, ya que habría evidencia que emitimos un dictamen para 2011 bajo NAGA en México.

Por otra parte, si agregamos un párrafo donde explicamos que dictaminamos 2011 bajo NAGA en México, entonces ponemos en mayor evidencia la contradicción que en 2011 aplicamos NAGA en México y también decir que aplicamos en 2011 NIA dentro del dictamen comparativo.

**¿Cómo define la NIA 710 a las cifras correspondientes?**

R: Información comparativa donde los montos y otras revelaciones por el ejercicio anterior se incluyen como parte integral de los Estados Financieros del ejercicio actual, y se supone deben leerse solo en relación con los montos y otras revelaciones relativas al ejercicio actual (citadas como "cifras del ejercicio actual"). El nivel de detalle que se presenta en los montos y revelaciones correspondientes obedece principalmente a la relevancia de las cifras del ejercicio actual.

Comúnmente en México, aunque se presentan Estados Financieros comparativos de siempre, muchas de las presentaciones calificarían como cifras correspondientes, pues cifras del periodo anterior no se informan o la forma en la que se reflejan es más reducida. Como ejemplo de ello está la nota de saldos en moneda extranjera y la fecha de aprobación de los Estados Financieros.

**¿Cómo define Estados Financieros comparativos la NIA 710?**

R: **Estados Financieros comparativos.** Información comparativa donde se incluyen montos y otras revelaciones del ejercicio anterior en comparación con los Estados Financieros del periodo actual, la cual, si se audita, se menciona en la opinión del Auditor. El nivel de información incluida en los Estados Financieros comparativos es comparable con la de los Estados Financieros del periodo actual.

**¿Cuáles son las diferencias con los Estados Financieros comparativos según la NIA 710?**

R: Las diferencias esenciales en los dictámenes de Auditoría entre los enfoques son:

- a) Para cifras correspondientes, la opinión del Auditor sobre los Estados Financieros únicamente se refiere al ejercicio actual; mientras que,
- b) para Estados Financieros comparativos, la opinión del Auditor se refiere a cada periodo por el cual se presentan los Estados Financieros.

**¿Cuáles son los párrafos que van después de la opinión y antes de la firma del Auditor?**

R: Los párrafos de énfasis y sobre otros asuntos. Cuando se trata de desviaciones al marco de información financiera aplicable, los párrafos van antes de la opinión.

**¿En qué circunstancias el primer párrafo del dictamen lleva título y cuándo no debe llevarlo?**

R: La NIA 700 párrafo 44 y apartado 56 señala que cuando se dé otra opinión.

**NIA 805**

**¿En qué partes del dictamen se modifican las frases para distinguir cuando se redacta una opinión basada en un marco de cumplimiento?**

R: Los cambios se notan en el segundo párrafo de responsabilidad de la Administración; en la frase "preparación de los Estados Financieros", "preparación razonable de los Estados Financieros" o "preparación y presentación fiel".

**NIA 705**

## Opiniones modificadas

<i>Naturaleza del hecho que origina una opinión modificada</i>	<i>Juicio del Auditor sobre los efectos generalizados o posibles efectos en los Estados Financieros</i>	
	<i>Efecto material no generalizado</i>	<i>Efecto material generalizado</i>
Los Estados Financieros contienen errores materiales	Opinión con salvedades	Opinión adversa o desfavorable
Imposibilidad para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Abstención de opinión (Denegación de opinión)

**¿Cuál es el umbral que le permite decidir al Auditor que debe expresar solamente una opinión con salvedades y cuándo una abstención de opinión?**

R: De acuerdo con el cuadro anterior párrafo A1 de la NIA 705, establece primero que debe existir un efecto material, y si además de ser material tiene un efecto "generalizado" en varias cuentas o partidas de los Estados Financieros, debe darse una opinión negativa (desfavorable o adversa).

Es decir, que si el efecto es material, pero "no generalizado", solo es suficiente expresar una opinión con salvedades.

**¿Cuándo una limitación al alcance se reporta como salvedad y cuándo se reporta como una abstención de opinión?**

R: Si el efecto de la limitación al alcance es material, pero solo afecta a una o dos partidas, es decir efecto no generalizado, entonces solo se expresa una opinión con salvedades, pero si el efecto afecta a muchas o varias partidas o cuentas de los Estados Financieros, entonces se debe dar una abstención de opinión (denegación de opinión).

**¿Cuándo hay otras responsabilidades de información dónde se informará en el dictamen del Auditor?**

R: El último párrafo estará titulado como "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios" e incluirá un párrafo que variará en su contenido y estructura, dependiendo de la naturaleza de información a incluir o conforme a requerimientos legales.

**Anexo que analiza la diferencia de presentación razonable con marco de cumplimiento en los estados financieros consolidados con los estados financieros no consolidados**

Señalamiento de las Normas de Información Financiera (NIF) sobre el significado de la presentación razonable de la información financiera.

## NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

### NIF A-1, párrafo 62

#### PRESENTACIÓN RAZONABLE

Una presentación razonable de la información financiera de una Entidad, es aquella que cumple con lo dispuesto por las Normas de Información Financiera.

### NIF B-8, párrafo 52, c)

La controladora puede optar por no presentar Estados Financieros consolidados únicamente cuando ella es, a su vez, una subsidiaria y sus accionistas controladores y no controladores (incluyendo a aquella participación sin derecho a voto) han manifestado su conformidad con ello y, además, dicha controladora:

- a) no mantiene instrumentos financieros de deuda o de capital cotizando en un mercado de valores (bolsas de valores nacionales o extranjeras o en mercados no organizados, incluyendo los mercados locales y regionales);
- b) no está en proceso de registrar sus Estados Financieros en alguna comisión de valores u otra organización reguladora, a efecto de emitir en un mercado público cualquier clase de instrumento financiero, y
- c) no requiere emitir Estados Financieros de uso externo para la toma de decisiones económicas.

### Párrafo 53

La controladora que, de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior, opte por no presentar Estados Financieros consolidados, debe presentar Estados Financieros no consolidados de conformidad con lo establecido en esta NIF. El cambio de opción en cualquier sentido: de presentar Estados Financieros consolidados a no consolidados o viceversa, debe aplicarse en forma retrospectiva con base en la NIF B-1.

### Párrafo 54

En los casos de controladoras que no se ubican en el supuesto que señala el párrafo 52 y que, por lo tanto, están obligadas a presentar Estados Financieros consolidados, junto con éstos, también pueden presentar, solo para fines legales o estatutarios, *Estados Financieros no consolidados*.

### Párrafo 55

En los Estados Financieros no consolidados, las inversiones permanentes en subsidiarias deben reconocerse con base en el método de participación establecido en la NIF C-7, Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes, y presentarse con base en los términos establecidos por dicha NIF C-7 para las inversiones en asociadas. Asimismo, con base en el párrafo 17b) de la NIF A-7, dichos Estados Financieros deben incluir, de manera prominente, la mención de que se trata de Estados Financieros no consolidados y, por lo tanto, que se refieren a la Entidad legal.

### NIF B-8, párrafo 60

#### ESTADOS FINANCIEROS NO CONSOLIDADOS

Cuando, de conformidad con los párrafos 52 y 54, la controladora presente Estados Financieros no consolidados, con base en su importancia relativa, debe revelarse en notas a los mismos, la siguiente información:



- a) las razones de la emisión de dichos Estados Financieros no consolidados;
- b) en caso de que los Estados Financieros no consolidados hayan sido preparados únicamente por la circunstancia prevista en el párrafo 54, debe hacerse referencia a la existencia de los Estados Financieros consolidados;
- c) una lista de las principales inversiones permanentes en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo: el nombre, país en el que se encuentran constituidas o son residentes, porcentaje de participación en su capital y, si fuera distinto, el porcentaje de participación de la controladora sobre el poder de voto, y
- d) la mención de que el reconocimiento de las inversiones en subsidiarias listadas en el inciso anterior se hizo con la aplicación del método de participación.

## NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

### NIA 200

A4. Los Estados Financieros pueden ser elaborados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con:

- Las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios (es decir, "Estados Financieros de propósito general").
- Las necesidades de información financiera de usuarios específicos (es decir, "Estados Financieros de propósito especial").

Cuando existan conflictos entre el marco de referencia de información financiera y las fuentes de donde se puedan obtener las directrices sobre su aplicación, o entre las fuentes que abarcan el marco de referencia de información financiera, prevalece la fuente con la mayor autoridad.

Acorde con lo que señala la NIF A-3 "Necesidades de los usuarios de la información financiera". Las NIA hacen referencia en distintas ocasiones y diversos boletines a usuarios generales o amplio espectro de usuarios, cuyo fin se deduce que cualquier individuo al ver los Estados Financieros debe satisfacer sus necesidades comunes.

### NIA 210, párrafos A5 y A6

A5. Muchos usuarios de Estados Financieros no están en posición de demandar Estados Financieros a la medida para cumplir con sus necesidades específicas de información. Aunque no pueden cumplirse todas las necesidades de información de usuarios específicos, hay necesidades de información financiera que son comunes a una amplia gama de usuarios. Los Estados Financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios son conocidos como Estados Financieros de propósito general.

A6. En algunos casos, los Estados Financieros estarán preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Estos Estados Financieros son conocidos como Estados Financieros de propósito especial. Las necesidades de información financiera de los presuntos usuarios determinarán el marco de referencia de información financiera aplicable en estas circunstancias.

La NIA 800 analiza la aceptabilidad de marcos de referencia de información financiera diseñados para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos.

**NIA 210, anexo 2, párrafo 3**

Los marcos de referencia de información financiera aceptables normalmente muestran los siguientes atributos que dan como resultado, información que se da en los Estados Financieros que es útil a los presuntos usuarios:

- a) Relevancia, en cuanto a que la información que se da en los Estados Financieros es relevante a la naturaleza de la Entidad y al propósito de los Estados Financieros. Por ejemplo, en el caso de una empresa de negocios que prepara Estados Financieros de propósito general, la relevancia se evalúa en términos de la información necesaria para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas. Estas necesidades ordinariamente se cumplen presentando la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la empresa de negocios.
- b) Integridad, en cuanto que no se omiten las transacciones y hechos, saldos de cuentas y revelaciones que pudieran afectar las conclusiones que se basan en los Estados Financieros.
- c) Confiabilidad, en cuanto que la información que se da en los Estados Financieros:
  - i. cuando sea aplicable, refleja la sustancia económica de los hechos y transacciones y no meramente su forma legal, y
  - ii. da como resultado evaluación, medición, presentación y revelación razonablemente uniformes, cuando se usa en circunstancias similares.
- d) Neutralidad, en cuanto a que contribuye a la información en los Estados Financieros que está libre de sesgo.
- e) Comprensibilidad, en cuanto a que la información en los Estados Financieros es clara e integral y no sujeta a interpretaciones de gran diferencia.

**NIA 700, párrafo 7**

**DEFINICIONES**

7. Para los fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados atribuidos a continuación:

- a) **Estados Financieros de propósito general.** Estados Financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de propósito general.
- b) **Marco de referencia de propósito general.** Un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios. El marco de referencia de información financiera puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento. El término "marco de referencia de presentación razonable" se utiliza para referirse a un marco de referencia de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco y:



- i. reconoce de manera explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los Estados Financieros, puede ser necesario que la Administración de la Entidad proporcione revelaciones más allá de las específicamente previstas por el marco de referencia, o
- ii. reconoce de manera explícita que puede ser necesario que la Administración de la Entidad se aparte de un requisito del marco de referencia para lograr la presentación razonable de los Estados Financieros. Se espera que dichas diferencias solo sean necesarias en circunstancias raras.

El término "marco de referencia de cumplimiento", se utiliza para referirse a un marco de referencia de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco, pero no contiene los reconocimientos anteriores de i) o ii).

#### **NIF 700, párrafo 19 y A-12**

19. Cuando los Estados Financieros están preparados de acuerdo con un marco de referencia de cumplimiento, el Auditor no necesita evaluar si los Estados Financieros logran una presentación razonable. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente raras el Auditor concluye que dichos Estados Financieros son erróneos, deberá discutir el asunto con la Administración de la Entidad y, dependiendo de cómo se resuelva, deberá determinar si, y cómo, lo comunicará en su dictamen.

(Ref. pár. A12)

- A12. Será extremadamente raro que el Auditor considere que los Estados Financieros que están preparados de acuerdo con un marco de referencia de cumplimiento inducen a error si, de acuerdo con la NIA 210, el Auditor determinó que el marco de referencia es aceptable.

#### **CONCLUSIÓN**

Los Estados Financieros no consolidados no cumplen con las necesidades generales de una amplia gama de usuarios, ya que no pueden ser útiles para evaluar la solvencia, liquidez y crecimiento y además la NIF A-8 señala que los Estados Financieros consolidados son los que presentan la situación financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de la Entidad.

No obstante, al dar cumplimiento con la opción propuesta por el marco de información financiera, serán Estados Financieros apegados a un marco de cumplimiento.

Otra de las posibilidades sería considerar a los Estados Financieros no consolidados como Estados Financieros de fin específico, ya que son elaborados por requerimientos legales como el presentar al consejo a la asamblea de accionistas los Estados Financieros de la Entidad jurídica, o para efectos de reportar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) u otros requerimientos legales.

La NIA 800 párrafo A-4 comenta que, aunque haya amplia gama de usuarios, pero que los Estados Financieros tengan un fin específico, no dejan de ser Estados Financieros de propósito específico, con lo cual se hará el señalamiento de que pudieran no ser adecuados para otros fines (párrafo 14).

## NIA 701, Comunicando los asuntos clave de auditoría en el informe de los Auditores independientes

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

Esta norma aplica únicamente a Entidades listadas que presentan un juego completo de Estados Financieros con propósitos generales y también cuando el Auditor decide comunicar los asuntos clave de una Auditoría, esto último tomando en cuenta que deberá quedar acordado en la carta-contrato. También puede incluirse por requerimientos regulatorios. Excepciones cuando el Auditor emite un reporte con abstención de opinión. También hay excepciones de incluirlo en una Entidad listada, cuando en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el Auditor determine que la situación no se debería comunicar en el informe de Auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la Entidad ha informado el asunto públicamente.

También es importante destacar que por su naturaleza se consideran Asuntos Clave de Auditoría (ACA).

La NIA requiere una descripción de los asuntos clave de Auditoría (ACA o KAM, por las siglas en inglés "Key Audit Matters"), y estar diseñados para los hechos y circunstancias particulares de los compromisos de Auditoría y dar significado a la información útil para los inversionistas y otros usuarios del informe de Auditoría. Se espera que los ACA varíen en número y términos y selección de tópicos tratados, y la naturaleza como serán descritos.

La norma únicamente establece los lineamientos sobre los cuales se van a informar los asuntos clave, y no incluyó ejemplos dentro de la norma. En el capítulo de la NIA 700, dentro del informe describimos unos ejemplos de empresas de la vida real que fueron ya publicados por Entidades del Reino Unido y Holanda que adoptaron la norma desde el ámbito local desde 2013, que recomendó el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), y que fueron exemplificados en el capítulo de la NIA 700.

Los asuntos clave de Auditoría son aquellos que, a nuestro juicio profesional, fueron los de mayor relevancia para nuestra Auditoría de los Estados Financieros del periodo actual. Estos asuntos fueron abordados en el contexto de nuestra Auditoría como un todo, y en la formación de nuestra opinión sobre ellos, no damos una opinión por separado sobre ellos.

Para comprender este concepto en particular, la comunicación de los ACA:

- No implica que los asuntos no fueron apropiadamente resueltos en su totalidad.
- Tampoco tienen la intención de manifestar o implicar opiniones separadas sobre rubros de los Estados Financieros.

En la sección de responsabilidades del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros del informe del Auditor se debe incluir la siguiente descripción en relación con los ACA:

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad, determinamos aquellos asuntos de mayor importancia en la Auditoría de los Estados Financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la Auditoría. Describimos éstos en nuestro informe de Auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar



públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación.

Por su naturaleza las salvedades y las incertidumbres importantes son ACA, pero no formarán parte de ellos, a menos que el Auditor:

- Informe sobre dichos asuntos conforme a las NIA correspondientes (ver: 570 y 705).
- En la sección de ACA mencione que hay un efecto en la opinión sobre estos asuntos (A6-A7).
- Un ACA no es un sustituto para comunicar una opinión modificada.

Una Entidad listada siempre tendrá algún asunto clave de Auditoría que informar, y siempre deben ser comunicados a los responsables del gobierno de la Entidad.

Todos los asuntos clave de Auditoría deberán quedar documentados conforme lo establece la norma.

En el capítulo de la NIA 700 se incluyeron ejemplos en los párrafos correspondientes a los ACA.

## **NIA (Revisada), 705 Modificaciones a la opinión en el informe del Auditor independiente**

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

La NIA 705 trata la forma en que la estructura y el contenido del informe de Auditor cuando expresa una opinión modificada. Los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y en los ejemplos que se muestran más adelante, no se repiten todos los párrafos del informe modelo de la NIA 700, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

## **Tipos de opinión modificada**

Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

- a) La naturaleza de la situación que origina la opinión modificada, es decir, si los Estados Financieros contienen errores materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener errores materiales;
- b) el juicio del Auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la situación en los Estados Financieros (Ref: párrafo A1), y
- c) el Auditor no pueda obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada para concluir que los Estados Financieros, en su conjunto, están libres de error material.

<i>Naturaleza del hecho que origina una opinión modificada</i>	<i>Juicio del Auditor sobre los efectos generalizados o posibles efectos en los Estados Financieros</i>	
	<i>Efecto material no generalizado</i>	<i>Efecto material generalizado</i>
Los Estados Financieros contienen errores materiales	Opinión con salvedades	Opinión adversa o desfavorable
Imposibilidad para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Abstención de opinión (Denegación de opinión)

## Definiciones

- **Generalizado:** término utilizado, al referirse a los errores, para describir los efectos de éstos en los Estados Financieros o los posibles efectos de los errores que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los Estados Financieros aquellos que, a juicio del Auditor:
  - i. no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los Estados Financieros;
  - ii. en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los Estados Financieros, o
  - iii. en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los Estados Financieros.
- **Opinión modificada:** opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los Estados Financieros.

## Tipo de opinión modificada

### *Opinión con salvedades*

El Auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

- a) habiendo obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, concluya que los errores, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizados, para los Estados Financieros, o
- b) el Auditor no pueda obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en la que base su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los Estados Financieros de los errores no detectados, si los hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

### *Opinión desfavorable (adversa)*

1. El Auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, concluya que los errores, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizados en los Estados Financieros.



### *Denegación (abstención) de opinión*

1. El Auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en la que base su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los Estados Financieros de los errores no detectados, si los hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
2. El Auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el Auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los Estados Financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los Estados Financieros.

*Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la Administración después de que el Auditor haya aceptado el compromiso*

1. Si, después de aceptar el compromiso, el Auditor observa que la Administración ha impuesto una limitación al alcance de la Auditoría que él considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los Estados Financieros, el Auditor solicitará a la Administración que elimine la limitación.
2. Si la Administración rehúsa eliminar la limitación mencionada en el párrafo 11 de esta NIA, el Auditor comunicará la situación a los responsables del gobierno de la Entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la Administración de la Entidad, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada.
3. Si el Auditor no puede obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:
  - a) si el Auditor concluye que los posibles efectos de errores no detectados en los Estados Financieros, si los hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el Auditor expresará una opinión con salvedades, o
  - b) si el Auditor concluye que los posibles efectos de errores no detectados en los Estados Financieros, si los hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el Auditor:
    - i. renunciará a la Auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible, o (Ref: párrafo A13)
    - ii. si no es factible o posible la renuncia a la Auditoría antes de emitir el informe de la misma, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los Estados Financieros (Ref: párrafo A14).
4. Si el Auditor renuncia como está previsto en el párrafo 13 (b) (i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la Entidad cualquier situación relativa a errores identificados durante la realización de la Auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada (Ref: párrafo A15).

*Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión*

Cuando el Auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los Estados Financieros en su conjunto, el informe de Auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (favorable) sobre un solo Estado Financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo Estado Financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no modificada (favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre los Estados Financieros en su conjunto (Ref: párrafo A16).

## **Estructura y contenido del informe de Auditoría cuando se expresa una opinión modificada**

### **Opinión del Auditor**

1. Cuando el Auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de opinión", según corresponda (Ref: párrafos A17-A19).

### **Opinión con salvedades**

1. Cuando el Auditor exprese una opinión con salvedades debido a un error material en los Estados Financieros, el Auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la situación o situaciones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades":
  - a) Cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los Estados Financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable], o
  - b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los Estados Financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, el Auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: "excepto por los posibles efectos de la situación o situaciones..." (Ref: párrafo A20).

### **Opinión desfavorable (adversa)**

1. Cuando el Auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la importancia de la situación o situaciones descritas en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)":
  - a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los Estados Financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable], o



- b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los Estados Financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

## **Denegación (abstención) de opinión**

Cuando el Auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada manifestará que:

- a) el Auditor no expresa una opinión sobre los Estados Financieros adjuntos;
- b) debido a la importancia de la situación o situaciones descritas en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de Auditoría sobre los Estados Financieros, y
- c) corregirá la declaración requerida por el párrafo 24 (b) de la NIA 700 (revisada), que indica que los Estados Financieros han sido auditados, para manifestar que el Auditor fue contratado para auditar los Estados Financieros.

## **Fundamento de la opinión**

Cuando el Auditor exprese una opinión modificada sobre los Estados Financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (revisada) (Ref: párrafo A21):

- a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el párrafo 28 de la NIA 700 (revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda, y
- b) dentro de dicha sección incluirá una descripción de la situación que motiva la opinión modificada.

Si existe error material en los Estados Financieros que afecta a cantidades concretas de los Estados Financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los Estados Financieros), el Auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los Efectos Financieros de la desviación, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el Auditor lo indicará en dicha sección (Ref: párrafo A22).

Si existe error material en los Estados Financieros en relación con la información descriptiva revelada, el Auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es errónea.

Si existe error material en los Estados Financieros en relación con la falta de revelación de la información requerida, el Auditor:

- a) discutirá la falta de revelación de la información con los responsables del gobierno de la Entidad;
- b) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida, y
- c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el Auditor haya obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida (Ref: párrafo A23).

### ***Descripción de las responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros cuando el Auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los Estados Financieros***

Cuando el Auditor deniega la opinión (se abstenga de opinar) sobre los Estados Financieros porque no haya podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del Auditor requerida por los párrafos 38-40 de la NIA 700 (revisada) para incluir solo lo siguiente (Ref: párrafo A25):

- a) una declaración de que la responsabilidad del Auditor es la realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de Auditoría;
- b) una declaración de que, sin embargo, debido a la situación o situaciones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de Auditoría sobre los Estados Financieros, y
- c) la declaración del Auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el párrafo 28 (c) de la NIA 700 (revisada).

**¿Cuál es el umbral que le permite decidir al Auditor que debe expresar solamente una opinión con salvedades y cuándo una abstención de opinión?**

R: De acuerdo con el cuadro anterior, párrafo A1 de la NIA 705, establece primero que debe existir un efecto material, y si además de ser material tiene un efecto "generalizado" en varias cuentas o partidas de los Estados Financieros, debe darse una opinión negativa (desfavorable o adversa).

Es decir, que si el efecto es material pero "no generalizado" solo es suficiente expresar una opinión con salvedades.

**¿Cuándo una limitación al alcance se reporta como salvedad y cuándo se reporta como una abstención de opinión?**

R: Si el efecto de la limitación al alcance es material pero solo afecta a una o dos partidas, es decir efecto no generalizado, entonces solo se expresa una opinión con salvedades, pero si el efecto afecta a muchas o varias partidas o cuentas de los Estados Financieros, entonces se debe dar una abstención de opinión (denegación de opinión).

**Anexo**

(Ref: párrafos A17-A18, A25)

**Ejemplos:****Informes de Auditoría que contienen una opinión modificada**

- Ejemplo 1: Informe de Auditoría con una opinión con salvedades debido a un error material en los Estados Financieros.
- Ejemplo 2: Informe de Auditoría con una opinión desfavorable (adversa) debido a un error material en los Estados Financieros consolidados.
- Ejemplo 3: Informe de Auditoría con una opinión con salvedades debido a que el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.
- Ejemplo 4: Informe de Auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los Estados Financieros consolidados.
- Ejemplo 5: Informe de Auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los Estados Financieros.

Ejemplo 1. Opinión con salvedades debido a un error material en los Estados Financieros.

Este ejemplo de informe de Auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de Estados Financieros de una Entidad listada preparados, de conformidad con un marco de imagen fiel.
- Las existencias que se muestran en los Estados Financieros son erróneas. Se considera que el error es material para los Estados Financieros, pero no generalizado (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la Auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de Auditoría obtenida, el Auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha, de conformidad con la NIA 570 (revisada).
- Se han comunicado las situaciones clave de la Auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los Estados Financieros son distintos de los responsables de la preparación de los Estados Financieros.

## INFORME DE AUDITORES INDEPENDIENTES

A los accionistas de la Entidad ABD [o al destinatario]

### Opinión con salvedades

Hemos auditado los Estados Financieros de la Entidad Ejemplo, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el capital contable y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los Estados Financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la situación descrita en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" de nuestro informe, los Estados Financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo por el año terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Entidad se reflejan en el estado de situación financiera por XXX. La Administración no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su costo o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al costo, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. De acuerdo con los registros de la Entidad, si la Administración hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su costo o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en XXX para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el costo de ventas está subvaluado en XXX, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el capital contable están sobrevaluados en XXX, XXX y XXX, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra Auditoría de los Estados Financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

### Situaciones clave de la Auditoría

Las situaciones clave de la Auditoría son aquellas que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor importancia en nuestra Auditoría de los Estados Financieros del periodo actual. Éstas han sido tratadas en el contexto de nuestra Auditoría de los Estados Financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas situaciones. Además de la descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las situaciones que se describen a continuación son las situaciones clave de la Auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada situación clave de la Auditoría de conformidad con la NIA 701]

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno de la Entidad en relación con los Estados Financieros



[Informe de conformidad con la NIA 700 (revisada) - véase ejemplo 1 de la NIA 700 (revisada)].

#### Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (revisada) - véase ejemplo 1 de la NIA 700 (revisada)].

El socio del compromiso de la Auditoría que origina este informe de Auditoría emitido por un Auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de Auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del Auditor]

[Fecha]

Ejemplo 2. Opinión desfavorable (adversa) debido a un error material en los Estados Financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de Auditoría está basado en lo que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de Estados Financieros consolidados de una Entidad listada preparados, de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la Auditoría de grupo de una Entidad con subsidiarias (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los Estados Financieros consolidados han sido preparados por la Administración de la Entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (un marco de información con fines generales).
- Los Estados Financieros consolidados contienen errores materiales debido a la falta de consolidación de una Entidad dependiente. Se considera que el error material es generalizado en los Estados Financieros consolidados. Los efectos del error en los Estados Financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).
- Es aplicable la NIA 701; no obstante, el Auditor ha determinado que no hay más situaciones clave de la Auditoría aparte de la situación que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)".

## INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los accionistas de la Entidad ABD [o al destinatario que corresponda]

#### Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los Estados Financieros consolidados de la Entidad ABD y sus subsidiarias (el grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral consolidado, el estado de cambios en el capital contable consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año terminado en dicha fecha, así como las notas a los Estados Financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la importancia de la situación descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los Estados Financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo al 31 de diciembre de 20X1, ni (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados por el año terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal como se explica en la nota X, el grupo no ha consolidado la Entidad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la Entidad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión ésta de manera contabilizada por el método del costo. De conformidad con las NIIF, la Entidad debería haber consolidado ésta de manera dependiente y registrado la adquisición con base en importes provisionales. Si se hubiese consolidado la Entidad XYZ, muchos elementos de los Estados Financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los Estados Financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección "Responsabilidades del Auditor" en relación con la Auditoría de los Estados Financieros consolidados de nuestro informe. Somos independientes del grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra Auditoría de los Estados Financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

### Situaciones clave de la Auditoría

Excepto por la situación descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* no existen otras situaciones clave de la Auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

**Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno de la Entidad en relación con los Estados Financieros consolidados** [*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*]

**Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros consolidados** [*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*]

El socio del compromiso de la Auditoría que origina este informe de Auditoría emitido por un Auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de Auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del Auditor]

[Fecha]

Ejemplo 3. Opinión con salvedades debido a que el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

Este ejemplo de informe de Auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Los Estados Financieros consolidados han sido preparados por la Administración de la Entidad, de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- El Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una Entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada son materiales, pero



no generalizados en los Estados Financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).

- Los responsables de la supervisión de los Estados Financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los Estados Financieros consolidados.

## INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los accionistas de la Entidad ABD [o al destinatario que corresponda]

### Opinión con salvedades

Hemos auditado los Estados Financieros consolidados de la Entidad ABD y sus subsidiarias (el grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultado integral consolidado, el estado de cambios en el capital contable consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año que terminó en dicha fecha, así como las notas de los Estados Financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la situación descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los Estados Financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del grupo al 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados por el año terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del grupo en la Entidad XYZ, una Entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por XXX en el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Entidad ABD en el resultado neto de XYZ de XXX se incluye en los resultados de ABD por el año terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABD en XYZ al 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABD en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la Administración y a los Auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría* de los Estados Financieros consolidados de nuestro informe. Somos independientes del grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra Auditoría de los Estados Financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

### Situaciones clave de la Auditoría

Las situaciones clave de la Auditoría son aquellas que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor relevancia en nuestra Auditoría de los Estados Financieros consolidados del periodo actual. Éstas han sido tratadas en el contexto de nuestra Auditoría de los Estados Financieros consolidados

en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas situaciones. Además de la situación descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las situaciones que se describen a continuación son las situaciones clave de la Auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Ver ejemplo NIA 700 Descripción de cada situación clave de la Auditoría de conformidad con la NIA 701]

**Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno de la Entidad en relación con los Estados Financieros consolidados (Ver NIA 700)**

**Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros consolidados (ver NIA 700)**

El socio del compromiso de la Auditoría que origina este informe de Auditoría emitido por un Auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de Auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del Auditor]

[Fecha]

Ejemplo 4. Denegación (abstención) de opinión debido a que el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los Estados Financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de Auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Los Estados Financieros consolidados han sido preparados por la Administración de la Entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- El Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los Estados Financieros consolidados. En concreto, el Auditor no ha podido obtener evidencia de Auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más de 90% de los activos netos de la Entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los Estados Financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la Auditoría son los de la jurisdicción.
- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del Auditor más limitada.



## INFORME DE Auditoría EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Entidad ABD [o al destinatario que corresponda]

### Denegación (abstención) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los Estados Financieros consolidados de la Entidad ABD y sus dependientes (el grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el capital contable consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los Estados Financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los Estados Financieros consolidados del grupo adjuntos. Debido a la relevancia de la situación descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de Auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de Auditoría sobre estos Estados Financieros consolidados.

### Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La inversión del grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por XXX en el estado de situación financiera consolidado del grupo, lo que representa más de 90% de los activos netos del grupo al 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la Administración ni a los Auditores de la Entidad XYZ, incluida la documentación de Auditoría de los Auditores de la Entidad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios algunos ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la Entidad XYZ que el grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la Entidad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la Entidad XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el capital contable y el estado de flujos de efectivo consolidados.

### Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno de la Entidad en relación con los Estados Financieros consolidados (Ver ejemplo en capítulo de NIA 700)

### Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros consolidados

Nuestra responsabilidad es la realización de la Auditoría de los Estados Financieros consolidados del grupo, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de Auditoría. Sin embargo, debido a la importancia de la situación descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de Auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de Auditoría sobre estos Estados Financieros consolidados.

Somos independientes del grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra Auditoría de los Estados Financieros y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

[Firma en nombre de la firma de Auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del Auditor]

[Fecha]

## NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis sobre un asunto y de otros asuntos en el informe del Auditor independiente

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

El propósito de los párrafos de énfasis y de otros asuntos es llamar la atención de los lectores a ciertos asuntos que el Auditor considera de importancia y que ayudarán a los lectores a tener un enfoque más preciso sobre asuntos relevantes dentro de la Entidad.

Con la emisión de la NIA 701, algunos párrafos de énfasis podrían ya estar cubiertos por esa sección en las Entidades donde se incluyen y pueden colocarse antes o después de la sección de asuntos clave de Auditoría. El uso de un párrafo de énfasis no sustituye a un asunto clave de Auditoría, y bien pueden ir los dos a la vez abordados en el mismo dictamen. El caso es la mención del problema de negocio en marcha. El Auditor llama la atención en dicho párrafo y, además, puede requerir mencionarlo como un asunto clave de Auditoría. Es decir, tal mención irá en estos dos encabezados y adicionalmente, se menciona de cajón en las responsabilidades de la Administración y en las responsabilidades del Auditor, y con ello, la mención quedaría incluida en cuatro párrafos del dictamen. En situación similar podemos tener asuntos relacionados con hechos posteriores.

### Párrafo de énfasis

Es un párrafo que se incluye en el informe del Auditor que se refiere a una situación presentada o revelada de forma adecuada en los Estados Financieros pero que, a juicio del Auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los Estados Financieros. Este párrafo va acompañado con el título de "párrafo de énfasis" o "énfasis sobre un asunto".

### Párrafo sobre otras cuestiones

Son párrafos que se incluyen en el informe de Auditoría que se refieren a cuestiones distintas a las reveladas en los Estados Financieros y que, a juicio del Auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la Auditoría, las responsabilidades del Auditor o el informe de Auditoría. Se acompaña con el título de "párrafo sobre otras cuestiones".

**Aclaración importante.** Los párrafos de énfasis no sustituyen a una salvedad, ni a los asuntos clave de Auditoría. El uso generalizado de los párrafos de énfasis disminuye la eficacia de la comunicación de dichos asuntos.

Algunos ejemplos de situaciones donde se emplean párrafos de énfasis son:

- Cuando se usa un marco de información financiera prescrito por leyes o regulaciones, y sería casi en todos los casos cuando se trata de un marco con fines o usuarios específicos conforme a las NIA 800. Siempre van después de "bases de la opinión".



- Hechos posteriores que son conocidos por el Auditor después de la fecha del informe y provocan una enmienda al informe de Auditoría. Cuando éstos se mencionan como asunto clave de Auditoría, para distinguirlo de éstos se titula "Énfasis de un asunto-evento subsecuente".
- Incertidumbres relacionadas con hechos que se resolverán en el futuro como litigios o actos regulatorios (una ley que entra en vigor en el futuro).
- Un hecho posterior que tiene efecto entre la fecha de los Estados Financieros y su fecha de emisión.
- Asuntos relacionados con la continuidad de la operación de la Entidad.
- Aplicación anticipada permitida por la aplicación de una nueva norma contable que tiene efecto material en los Estados Financieros.
- Una catástrofe importante que ha tenido o continúa teniendo un efecto significativo en la posición financiera de la Entidad.
- La NIA 710 requiere un párrafo de énfasis cuando los Estados Financieros del año anterior hayan contenido un error que se corrige en el año actual reformulando las cifras correspondientes del periodo anterior, dicho párrafo de énfasis describirá las circunstancias del hecho.

Algunos ejemplos de situaciones donde se emplean párrafos sobre otras cuestiones son:

- Estados Financieros comparativos y el año anterior fue auditado por un predecesor.
- Cuando se emiten Estados Financieros y se va a emitir una opinión separada para cada marco de información financiera, se recomienda incluir un párrafo sobre otras cuestiones, donde indique que sobre la misma Entidad ha preparado otro juego de Estados Financieros, de conformidad con otro marco de información financiera.
- Conforme a la NIA 800, cuando se preparan Estados Financieros sobre un marco o usuarios específicos, se incluye un párrafo sobre otras cuestiones que describa la base específica de preparación de los Estados Financieros, por ejemplo, Estados Financieros separados.
- En algunos casos, las leyes y regulaciones pueden requerir que el Auditor comunique asuntos relacionados con la planeación y alcance de la Auditoría, puede considerar comunicar estos hechos a través de un párrafo sobre otras cuestiones.
- Asimismo, puede incluir ciertos procedimientos adicionales.

**[Ejemplo de un informe de Auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la Auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones]**

Este ejemplo de informe de Auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de Estados Financieros de una Entidad listada preparados, de conformidad con un marco de imagen fiel. La Auditoría no es una Auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).

- Los Estados Financieros han sido preparados por la Administración de la Entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).
- Los términos del compromiso de Auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge la NIA 210, en relación con los Estados Financieros.
- El Auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o " limpia") sobre la base de la evidencia de Auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la Auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de Auditoría obtenida, el Auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha de conformidad con la NIA 570 (revisada).
- Entre la fecha de los Estados Financieros y la fecha del informe de Auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la Entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del Auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los Estados Financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros del periodo actual.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la Auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Se presentan cifras comparativas y los Estados Financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un Auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al Auditor hacer referencia al informe de Auditoría del Auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el Auditor ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los Estados Financieros son distintos de los responsables de la preparación de los Estados Financieros.
- Además de la Auditoría de los Estados Financieros, el Auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

#### *Párrafo de énfasis*

Llamamos la atención sobre la Nota X de los Estados Financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Entidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

#### *Situaciones clave de la Auditoría*

Las situaciones clave de la Auditoría son aquellas que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor relevancia en nuestra Auditoría de los Estados Financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra Auditoría de los Estados Financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas situaciones.



[Descripción de cada situación clave de la Auditoría de conformidad con la NIA 701]

#### *Otra situación*

Los Estados Financieros de la Entidad ABD correspondientes al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro Auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos Estados Financieros el 31 de marzo de 20X1.

#### **Ejemplo de un informe de Auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis**

Este ejemplo de informe de Auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de Estados Financieros de una Entidad que no es una Entidad listada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La Auditoría no es una Auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los Estados Financieros han sido preparados por la Administración de la Entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del compromiso de Auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge la NIA 210, en relación con los Estados Financieros.
- El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la Auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de Auditoría obtenida, el Auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha de conformidad con la NIA 570 (revisada).
- Entre la fecha de los Estados Financieros y la fecha del informe de Auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la Entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del Auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los Estados Financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros del periodo actual.
- El Auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la Auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- Los responsables de la supervisión de los Estados Financieros son distintos de los responsables de la preparación de los Estados Financieros.
- Además de la Auditoría de los Estados Financieros, el Auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

#### *Opinión con salvedades*

Hemos auditado los Estados Financieros de la Entidad ABD, que comprende el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha

fecha, así como las notas explicativas de los Estados Financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los Estados Financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

#### **Fundamento de la opinión con salvedades**

Los valores negociables a corto plazo de la Entidad están valorados en el estado de situación financiera en XXX. La Administración no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al costo, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Entidad indican que, si la Administración hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Entidad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de XXX en el estado del resultado integral del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación financiera se habría reducido por el mismo importe al 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en XXX, XXX y XXX, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra Auditoría de los Estados Financieros y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

#### **Párrafo de énfasis - efectos de un incendio**

Llamamos la atención sobre la Nota X de los Estados Financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Entidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

### **NIA 710, Tema: información comparativa-cifras correspondientes de períodos anteriores y Estados Financieros comparativos**

En primer lugar, tomemos en cuenta que los conceptos de "Información Financiera" y Estados Financieros, no son lo mismo. También que, además de los Estados Financieros básicos, pudieran existir otro tipo de Estados Financieros no básicos, como el estado de producción y venta para determinar el costo de ventas cuando hay costos predeterminados, o la rotación de cartera o de inventarios, o un reporte de altas y bajas de activo fijo, mostrando saldos iniciales y finales, que se pueden considerar también Estados Financieros, pero no básicos. Retomando el término de información financiera, es cualquier información o reporte elaborado por la Administración que puede o no constituir un Estados Financieros.



También se aclara que todos los marcos de información financiera requieren Estados Financieros comparativos con la finalidad de poder realizar análisis financieros.

La NIA 710 nos trae un nuevo concepto desconocido en nuestro medio local, como son los Estados Financieros con cifras correspondientes. Esto se refiere al Estados Financieros por dos años, pero a las cifras del periodo anterior se les llama cifras correspondientes, y la particularidad de ello, es que está permitido por el marco de información financiera (aunque no explícitamente), y lo importante, que la opinión del Auditor se expresa solo por el último año. Es decir, que no se hace referencia en el dictamen a los Estados Financieros del periodo anterior, aunque si se mencionan las salvedades si las hubo, las que se resolvieron o no en el año actual y si las cifras actuales son afectadas por la salvedad del periodo anterior, o desaparecen en el periodo actual.

Las reglas que establece esta norma se refieren a cómo informar en el reporte de Auditoría las salvedades del año anterior que afectan o no el año actual, y si se resolvieron en el año actual, restructurando o no el año anterior, o si las salvedades se refieren únicamente al año actual, sin efecto para el año anterior.

Con el cambio en el formato del dictamen tuvo impacto en el contenido del informe del Auditor, aunque muy poco en sus reglas específicas. Es por ello que solamente presentamos el modelo de dictamen de Estados Financieros comparativos, que es cuando mencionamos los dos años en el dictamen, y reiteramos que cada vez está más en desuso.

## Procedimientos de Auditoría

El Auditor evaluará si:

- a) la "información comparativa" concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido re-expresada, y
- b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.

Si el Auditor detecta un posible error material en la información comparativa mientras realiza la Auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de Auditoría adicionales que sean necesarios, dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe un error material.

## Informe de Auditoría

### *Cifras correspondientes de periodos anteriores*

Cuando se presenten cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del Auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores.

Si el informe de Auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que

dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el Auditor expresará una opinión modificada sobre los Estados Financieros del periodo actual.

- a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales, o
- b) en los demás casos, explicará que la opinión de Auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.
- c) Si el Auditor obtiene evidencia de Auditoría de que existe un error material en los Estados Financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente re-expresadas o no se ha revelado la información adecuada, el Auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos Estados Financieros.

#### *Estados Financieros del periodo anterior auditados por un Auditor predecesor*

Si los Estados Financieros del periodo anterior fueron auditados por un Auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al Auditor referirse al informe de Auditoría del Auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el Auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de Auditoría:

- a) que los Estados Financieros del periodo anterior fueron auditados por el Auditor predecesor;
- b) el tipo de opinión expresada por el Auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron, y
- c) la fecha de dicho informe.

#### *Estados Financieros del periodo anterior no auditados*

Si los Estados Financieros del periodo anterior no fueron auditados, el Auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de Auditoría que las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al Auditor del requerimiento de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen errores que afecten de forma material a los Estados Financieros del periodo actual.

#### *Estados Financieros comparativos*

Cuando se presentan Estados Financieros comparativos, la opinión del Auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan Estados Financieros y sobre el que se expresa una opinión de Auditoría.

Cuando se informe sobre los Estados Financieros del periodo anterior en conexión con la Auditoría del periodo actual, el Auditor, en el caso de que su opinión sobre los Estados Financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706.



### *Estados Financieros del periodo anterior no auditados*

Si los Estados Financieros del periodo anterior no fueron auditados, el Auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los Estados Financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al Auditor del requerimiento de obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen errores que afecten de forma material a los Estados Financieros del periodo actual.

Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el párrafo 15: Este ejemplo de informe de Auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Se requiere al Auditor que informe sobre los Estados Financieros del periodo actual y sobre los Estados Financieros del periodo anterior en relación con la Auditoría del ejercicio actual.
- El informe de Auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- Cumplimiento con los requerimientos de ética solo para el ámbito local, por lo que no se menciona el Código IESBA.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- El Auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la Auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún motivo.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los Estados Financieros del periodo actual como para los Estados Financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada.

## **INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES**

A los accionistas de la Entidad ABD [o al destinatario que corresponda]

### **Opinión con salvedades**

Hemos auditado los Estados Financieros adjuntos de la Entidad ABD, que comprenden los estados de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, los estados de resultados integrales, los estados de cambios en el capital contable y los estados de flujos de efectivo por los años que terminaron en dichas fechas, así como las notas a los Estados Financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la situación descrita en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" de nuestro informe, los Estados Financieros que se acompañan presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo por los años que terminaron en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### **Fundamento de la opinión con salvedades**

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los Estados Financieros, no se ha registrado amortización alguna en los Estados Financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual de 5% para edificios y de 20% para equipos,

las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en XXX en 20X1 y XXX en 20X0, el activo fijo debe reducirse por la amortización acumulada de XXX en 20X1 y XXX en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en XXX en 20X1 y XXX en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Entidad de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores* (Código de Ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra Auditoría de los Estados Financieros y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de Auditoría con salvedades.

#### **Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno de la Entidad en relación con los Estados Financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los Estados Financieros adjuntos de conformidad con las NIIF, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de Estados Financieros libres de error material, debido al fraude o error.

En la preparación de los Estados Financieros, la Administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con "Negocio en marcha" y utilizando la base contable de negocio en marcha, excepto si la Administración tiene intención de liquidar la Entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la Entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

#### **Responsabilidades del Auditor en relación con la Auditoría de los Estados Financieros**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros en su conjunto están libres de error material, debido al fraude o error, y emitir un informe de Auditoría que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una Auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte un error material cuando existe. Los errores pueden deberse al fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los Estados Financieros.

Como parte de una Auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la Auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de error material en los Estados Financieros, debido al fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de Auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de Auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material debido al fraude es más elevado que en el caso de un error material debido al error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.



- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la Auditoría con el fin de diseñar procedimientos de Auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de Auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de Auditoría sobre la correspondiente información revelada en los Estados Financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de Auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de Auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los Estados Financieros, incluida la información revelada, y si los Estados Financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la Entidad entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la Auditoría, y los hallazgos significativos de la Auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la Auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la Entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable las correspondientes salvaguardas.

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad, determinamos aquellos asuntos de mayor importancia en la Auditoría de los Estados Financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la Auditoría. Describimos esos asuntos en nuestro informe de Auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación.

El socio del compromiso de la Auditoría que origina este informe de Auditoría emitido por un Auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de Auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda].

[Dirección del Auditor]

[Fecha]

19. ¿Cómo define la NIA 710 a las cifras correspondientes?

R: Información comparativa donde los montos y otras revelaciones por el ejercicio anterior se incluyen como parte integral de los Estados Financieros del ejercicio actual, y se supone deben leerse solo en relación con los montos y otras revelaciones relativas al ejercicio actual (citadas como "cifras del ejercicio actual"). El nivel de detalle que se presenta en los montos y revelaciones correspondientes obedece principalmente a la relevancia de las cifras del ejercicio actual.

Comúnmente en México, aunque se presentan Estados Financieros comparativos de siempre, muchas de las presentaciones calificarían como cifras correspondientes, pues cifras del periodo anterior no se informan o la forma en la que se reflejan es más reducida. Como ejemplo de ello está la nota de saldos en moneda extranjera y la fecha de aprobación de los Estados Financieros.

20. ¿Cómo define Estados Financieros comparativos la NIA 710?

R: **Estados Financieros comparativos.** Información comparativa donde se incluyen montos y otras revelaciones del ejercicio anterior para comparación con los Estados Financieros del periodo actual, la cual si se audita, se menciona en la opinión del Auditor. El nivel de información incluida en los Estados Financieros comparativos es comparable con la de los Estados Financieros del periodo actual.

21. ¿Cuáles son las diferencias con los Estados Financieros comparativos según la NIA 710?

R: Las diferencias esenciales en los dictámenes de Auditoría entre los enfoques son:

- a) Para cifras correspondientes, la opinión del Auditor sobre los Estados Financieros únicamente se refiere al ejercicio actual; mientras que
- b) Para Estados Financieros comparativos, la opinión del Auditor se refiere a cada periodo por el cual se presentan los Estados Financieros.

## **NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del Auditor en relación con otra información***

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

Es común que algunas corporaciones importantes incluyan cierta información dentro del juego de los Estados Financieros que no es información requerida por el marco de información financiera correspondiente, sino que es información que usa la Administración para dar mayor información a los accionistas y otros usuarios cercanos de los Estados Financieros o para que la vea el público inversionista en general.

En este último caso podemos hablar de información que se puede acompañar a los Estados Financieros como parte de un prospecto de colocación y, por lo tanto, el Auditor debe desmarcarse de dicha información, pues no siempre está dentro del alcance de su Auditoría; no obstante, que si pudiera incluir cifras o información relacionada con los Estados Financieros, y lo obliga a que realice algún comentario al respecto, el cual siempre estará enfocado a no asumir ninguna responsabilidad, y cuando fuera totalmente incongruente con los Estados Financieros, deberá notarlo así dentro de su informe correspondiente.



Para ser muy precisos, acompañamos la lista de asuntos que son los que comúnmente se acompañan a los Estados Financieros.

### ¿Qué se incluye en otra información?

#### CANTIDADES

- Partidas en una sumaria de resultados financieros clave, tales como utilidad neta, utilidad por acción, dividendos, ventas y otros ingresos operativos, compras y gastos de operación.
- Datos de operación seleccionados, tales como utilidad de operaciones continuas, por principal área operativa o ventas por segmentos de área geográfica o por línea de productos.
- Partidas especiales tales como disposición de activos, provisiones para litigios, activos deteriorados, ajustes de impuestos, provisiones por remediaciones ambientales y gastos por reestructura y reorganizaciones.
- Liquidez e información sobre recursos de capital, tal como efectivo, equivalentes de efectivo y valores negociables, dividendos, deuda, arrendamientos financieros, y obligaciones a la participación minoritaria.
- Costos capitalizables por segmento o división.
- Efectos relativos y cantidades involucradas en acuerdos fuera de balance, cantidades que involucraron garantías, obligaciones contractuales, reclamaciones legales o ambientales y otras contingencias.
- Razones y medidas financieras, tales como utilidad bruta, tasa de retorno del capital empleado, tasa de retorno promedio del capital contable, razón rápida, razón de cobertura de interés y de deuda. Algunas de estas medidas pueden ser directamente conciliadas con los Estados Financieros.

Otra información puede incluir, por ejemplo:

- Un informe de la Administración o de los encargados del gobierno corporativo sobre las operaciones.
- Resúmenes o puntos sobresalientes financieros.
- Datos de empleo.
- Desembolsos de capital planeados.
- Índices financieros.
- Nombres de funcionarios y directores.
- Datos trimestrales seleccionados.

Otras partidas:

- Explicaciones de estimaciones contables críticas y sus supuestos relativos.
- Identificación de partes relacionadas y la descripción de las transacciones con ellas.
- Articulación de las políticas o su enfoque para manejar mercancías listadas en bolsa, los riesgos en variaciones en cambio o tasas de intereses, tales como o a través de contratos adelantados, intercambios por tasas de interés (swaps), o algún otro instrumento financiero.

#### Examen de otra información

El Auditor examinará la otra información con el fin de identificar incongruencias materiales, si las hubiera, con los Estados Financieros auditados.

#### Incongruencias materiales

Si, en su examen de la otra información, el Auditor identifica una incongruencia material, determinará si es necesario modificar los Estados Financieros auditados o la otra información.

#### *Incongruencias materiales identificadas en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de Auditoría*

Si es necesaria la modificación de los Estados Financieros auditados y la Administración rehúsa hacerlo, el Auditor expresará una opinión modificada en el informe de Auditoría.

Si es necesaria la modificación de la otra información y la Administración rehúsa hacerlo, el Auditor comunicará dicha cuestión a los responsables del gobierno de la Entidad, e:

- a) incluirá en el informe de Auditoría un párrafo sobre "Otras cuestiones" que describa la incongruencia material, de conformidad con la NIA 706;
- b) retendrá el informe de Auditoría, o
- c) renunciará al compromiso, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

#### *Incongruencias materiales identificadas en otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de Auditoría*

Si es necesaria la modificación de los Estados Financieros auditados, el Auditor seguirá los requerimientos aplicables de la NIA 560.

Si es necesaria la modificación de la otra información y la Administración acepta hacerlo, el Auditor realizará los procedimientos necesarios en las circunstancias.



Si es necesaria la modificación de la otra información y la Administración rehúsa hacerlo, el Auditor notificará sus reservas en relación con la otra información a los responsables del gobierno de la Entidad, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada.

### Errores materiales en la descripción de un hecho

Si, como resultado del examen de la otra información a efectos de identificar incongruencias materiales, el Auditor detecta un error material en la descripción de un hecho, discutirá la cuestión con la Administración.

Si, después de dicha discusión, el Auditor aún considera que existe un aparente error material en la descripción de un hecho, solicitará a la Administración que consulte a un tercero cualificado, tal como el asesor jurídico de la Entidad, y tomará en consideración el asesoramiento recibido.

#### Definición de otra información [Ref. párr. 5a]

##### DEFINICIONES

Para fines de las NIA los siguientes términos tienen los significados atribuidos a continuación:

- a) **Otra información.** Información financiera y no financiera (distinta de los Estados Financieros y del dictamen correspondiente del Auditor) que se incluye, ya sea por legislación, normatividad o por costumbre, en un documento que contiene los Estados Financieros auditados y el dictamen correspondiente del Auditor (Ref. párr. A3-A4).
- b) **Inconsistencia.** Otra información que contradice la información contenida en los Estados Financieros auditados. Una inconsistencia material puede originar dudas sobre las conclusiones de Auditoría extraídas de la evidencia de Auditoría obtenida con anterioridad y, posiblemente, acerca de las bases para la opinión del Auditor sobre los Estados Financieros.
- c) **Errores de hecho.** Otra información que no está relacionada con asuntos que aparecen en los Estados Financieros auditados, que se declara o presenta en forma errónea. Un error material de hecho puede afectar la credibilidad del documento que contiene los Estados Financieros auditados.

Cómo se reflejarán en el informe del Auditor distintas situaciones de Estados Financieros que contienen otra información distinta a la requerida por el marco de información financiera.

Casos:

1. El Auditor emite una opinión sin salvedades y la otra información fue recibida antes de la emisión de su dictamen y no identificó ningún error material en la información adicional (3 párrafos). Se destaca en uno la responsabilidad de la Administración, se aclara en otro que la opinión de los Estados Financieros no abarca la información adicional y, por último, indicamos nuestra responsabilidad sobre tal información.
2. Igual a la situación del punto anterior de una Entidad listada, pero la información se recibió parcial y después de la fecha del informe se recibirá la información faltante.
3. Igual al punto anterior, pero se refiere a una Entidad no listada.
4. Entidad listada con opinión sin salvedades, pero el soporte de la información adicional, se espera recibir posterior a la emisión del informe.

5. Opinión sin salvedades, al igual que los puntos anteriores, recibió el Auditor toda la información adicional y concluyó el Auditor que contenía errores materiales.
6. Opinión con salvedad sobre los Estados Financieros y obtuvo toda la información adicional, pero la limitación al alcance también afectó a la información adicional recibida.
7. Negación de opinión sobre los Estados Financieros, y obtuvo toda la información adicional antes de la fecha del informe, cuya opinión adversa también afecta a la información adicional.

Los párrafos sobre la información adicional, van después de los asuntos clave de Auditoría, y antes del párrafo responsabilidad de la Administración. Pueden ser de 3 a 5 párrafos, dependiendo si no hay nada que reportar, cuando se recibió toda la evidencia y se revisó antes de la emisión del informe del Auditor, o no se recibió completa o hubo salvedades que afectan la información adicional (la otra información). Esta información va identificada con el título que se exemplifica a continuación.

#### Escenario 1

##### **Otra información (u otro título apropiado como "Información distinta a los Estados Financieros y al dictamen del Auditor")**

La Administración es responsable por la información adicional. Ésta comprende la información incluida en el reporte X -o el informe de la Administración-, pero no forma parte de los Estados Financieros o del dictamen del Auditor.

Nuestra opinión sobre los Estados Financieros no cubre la información adicional, por lo tanto, no expresamos ninguna conclusión de seguridad sobre la misma.

En relación con nuestra Auditoría sobre los Estados Financieros, nuestra responsabilidad consiste en leer la información adicional y, con ello, consideramos si la información adicional es materialmente inconsistente con los Estados Financieros o nuestro conocimiento obtenido en la Auditoría o que, de otra forma, parezca materialmente errónea.

Si con base en nuestro trabajo realizado concluimos que hay errores materiales en dicha información, requerimos informar ese hecho. No tenemos nada que informar al respecto.

*Continúa el párrafo de responsabilidad de la Administración.*

#### Escenario 2

##### **Otra información (u otro título apropiado como "Información distinta a los Estados Financieros y al dictamen del Auditor")**

La Administración es responsable por la información adicional. Ésta comprende la información incluida en el reporte X (-o el informe de la Administración-, pero no forma parte de los Estados Financieros o del dictamen del Auditor), el cual obtuvimos antes de la fecha de nuestro informe de Auditoría, y del reporte Y, el cual esperamos esté disponible para nosotros después de esa fecha.

Nuestra opinión sobre los Estados Financieros no cubre la información adicional, por lo tanto, no expresamos ninguna conclusión de seguridad sobre la misma.



En relación con nuestra Auditoría sobre los Estados Financieros, nuestra responsabilidad consiste en leer la información adicional identificada anteriormente y, con ello, consideramos si la información adicional es materialmente inconsistente con los Estados Financieros o nuestro conocimiento obtenido en la Auditoría o que, de otra forma, parezca materialmente errónea.

Si con base en nuestro trabajo realizado concluimos que hay errores materiales en dicha información, requerimos informar ese hecho. No tenemos nada que informar al respecto.

(Cuando leamos el reporte Y, si concluimos que está materialmente erróneo, requerimos comunicar el asunto a aquellos que están a cargo del gobierno de la Entidad y describir las acciones aplicables en la jurisdicción).

*Continúa el párrafo de responsabilidad de la Administración.*

#### Escenario 3

**Otra información (u otro título apropiado como "Información distinta a los Estados Financieros y al dictamen del Auditor")**

La Administración es responsable por la información adicional. Ésta comprende la información incluida en el reporte X -o el informe de la Administración-, pero no forma parte de los Estados Financieros o del dictamen del Auditor.

Nuestra opinión sobre los Estados Financieros no cubre la información adicional, por lo tanto, no expresamos ninguna conclusión de seguridad sobre la misma.

En relación con nuestra Auditoría sobre los Estados Financieros, nuestra responsabilidad consiste en leer la información adicional cuando esté disponible y, con ello, consideraremos si la información adicional es materialmente inconsistente con los Estados Financieros o nuestro conocimiento obtenido en la Auditoría o que, de otra forma, parezca materialmente errónea.

(Cuando leamos el reporte Y, si concluimos que está materialmente erróneo, requerimos comunicar el asunto a aquellos que están a cargo del gobierno de la Entidad y describir las acciones aplicables en la jurisdicción).

*Continúa el párrafo de responsabilidad de la Administración.*

#### Escenario 4

**Otra información (u otro título apropiado como "Información distinta a los Estados Financieros y al dictamen del Auditor")**

La Administración es responsable por la información adicional. Ésta comprende la información incluida en el reporte X -o el informe de la Administración-, pero no forma parte de los Estados Financieros o del dictamen del Auditor. El reporte X se espera que esté disponible para nosotros después de la fecha de este informe de Auditoría.

Nuestra opinión sobre los Estados Financieros no cubre la información adicional, por lo tanto, no expresaremos ninguna conclusión de seguridad sobre la misma.

En relación con nuestra Auditoría sobre los Estados Financieros, nuestra responsabilidad consiste en leer la información adicional mencionada anteriormente cuando esté disponible y, con ello, consideramos si la información adicional es materialmente inconsistente con los Estados Financieros o nuestro conocimiento obtenido en la Auditoría o que, de otra forma, parezca materialmente errónea. Si con base en nuestro trabajo realizado concluimos que hay errores materiales en dicha información, requerimos informar ese hecho. No tenemos nada que informar al respecto.

(Cuando leamos el reporte X, si concluimos que está materialmente erróneo, requerimos comunicar el asunto a aquellos que están a cargo del gobierno de la Entidad y describir las acciones aplicables en la jurisdicción).

*Continúa el párrafo de responsabilidad de la Administración.*

#### Escenario 5

**Otra información (u otro título apropiado como “Información distinta a los Estados Financieros y al dictamen del Auditor”)**

La Administración es responsable por la información adicional. Ésta comprende la información incluida en el reporte X -o el informe de la Administración-, pero no forma parte de los Estados Financieros o del dictamen del Auditor.

Nuestra opinión sobre los Estados Financieros no cubre la información adicional, por lo tanto, no expresamos ninguna conclusión de seguridad sobre la misma.

En relación con nuestra Auditoría sobre los Estados Financieros, nuestra responsabilidad consiste en leer la información adicional y, con ello, consideramos si la información adicional es materialmente inconsistente con los Estados Financieros o nuestro conocimiento obtenido en la Auditoría o que, de otra forma, parezca materialmente errónea.

Si con base en nuestro trabajo realizado concluimos que hay errores materiales en dicha información, requerimos informar ese hecho. Como se describe a continuación concluimos que dicha información está materialmente errónea.

*(Describir los errores materiales de la información adicional)*

*Continúa el párrafo de responsabilidad de la Administración.*

#### Escenario 6

**Otra información (u otro título apropiado como “Información distinta a los Estados Financieros y al dictamen del Auditor”)**

La Administración es responsable por la información adicional. Ésta comprende la información incluida en el reporte X -o el informe de la Administración-, pero no forma parte de los Estados Financieros o del dictamen del Auditor.

Nuestra opinión sobre los Estados Financieros no cubre la información adicional, por lo tanto, no expresamos ninguna conclusión de seguridad sobre la misma.



En relación con nuestra Auditoría sobre los Estados Financieros, nuestra responsabilidad consiste en leer la información adicional y, con ello, consideramos si la información adicional es materialmente inconsistente con los Estados Financieros o nuestro conocimiento obtenido en la Auditoría o que, de otra forma, parezca materialmente errónea.

Si con base en nuestro trabajo realizado concluimos que hay errores materiales en dicha información, requerimos informar ese hecho. Como se describe en la sección anterior de bases de la opinión con salvedad estamos imposibilitados para obtener evidencia suficiente y apropiada acerca del monto registrado en la inversión de la Entidad en XYZ al 31 de diciembre de 201X y la participación de la Entidad y la participación en la utilidad neta de XYZ. Consecuentemente no estamos en posibilidad de concluir si la información adicional está materialmente errónea en relación con dicho asunto.

*Continúa el párrafo de responsabilidad de la Administración.*

#### Escenario 7

**Otra información (u otro título apropiado como “Información distinta a los Estados Financieros y al dictamen del Auditor”)**

La Administración es responsable por la información adicional. Ésta comprende la información incluida en el reporte X -o el informe de la Administración-, pero no forma parte de los Estados Financieros o del dictamen del Auditor.

Nuestra opinión sobre los Estados Financieros no cubre la información adicional, por lo tanto, no expresamos ninguna conclusión de seguridad sobre la misma.

En relación con nuestra Auditoría sobre los Estados Financieros consolidados, nuestra responsabilidad consiste en leer la información adicional y, con ello, consideramos si la información adicional es materialmente inconsistente con los Estados Financieros o nuestro conocimiento obtenido en la Auditoría o que, de otra forma, parezca materialmente errónea. Si con base en nuestro trabajo realizado concluimos que hay errores materiales en dicha información, requerimos informar ese hecho. Como se describe en la sección anterior de bases de la opinión adversa, el Grupo debe consolidar a la subsidiaria XYZ y contabilizar la adquisición con base en las cifras provisionales. Concluimos que la información adicional está materialmente errónea por la misma razón en relación con los montos u otras partidas del reporte X, afectado por la falla en los Estados Financieros consolidados.

(Cuando leamos el reporte Y, si concluimos que está materialmente erróneo, requerimos comunicar el asunto a aquellos que están a cargo del gobierno de la Entidad y describir las acciones aplicables en la jurisdicción).

*Continúa el párrafo de responsabilidad de la Administración.*

## Referencias

CINIF/ IMCP (febrero 2016). *Normas de Información Financiera*. 6<sup>a</sup> ed. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2016). *Normas y procedimientos de Auditoría y normas para atestiguar*. México.



## Capítulo 7

Áreas especializadas

Sep Nov

## **NIA 570 (Revisada), Negocio en marcha**

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016 o posteriormente.

Las Entidades en algunas circunstancias pueden no continuar con sus operaciones o encontrarse en situación de riesgo para operar. Ante este tipo de situaciones, el Auditor requiere realizar una serie de procedimientos para revelar a los usuarios de la información financiera si la Entidad no está en posibilidades de continuar como negocio en marcha.

## **Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas**

El Auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que generen dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

Con valoración:

- La valoración por parte de la Administración de la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros e inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:
  - El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado.
  - La dimensión y complejidad de la Entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella.
  - Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula.

### Ejemplo:

La Entidad Escolar, S.A. tiene la mayor parte de sus operaciones con un solo cliente denominado "El Afortunado, S.A." representando 95% del total de sus ventas. Sin embargo, el cliente se fusionó con otra Entidad en el mes de noviembre de 20XX; como resultado, la comercialización de productos y ventas existentes entre Escolar, S.A. y El Afortunado, S.A. están en riesgo, porque la Entidad fusionante tiene el poder de la toma de decisiones, según comentan los directivos de la Entidad Escolar, S.A.

En este caso, la Entidad Escolar, S.A. tiene un riego de negocio en marcha, ya que por la situación en la que se encuentra ésta, podría tener un riesgo al existir la posibilidad de suspender las operaciones con su principal cliente.

El Auditor discutirá con la Administración el fundamento de la utilización prevista de la hipótesis de negocio en marcha e indagará sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

El Auditor mantendrá, durante la Auditoría, una especial atención ante una posible evidencia de Auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

## **Evaluación de la valoración realizada por la Administración**

El Auditor examinará el análisis realizado por la Administración sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

El Auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la Administración para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si ésta especifica un periodo más amplio.

Para evaluar los trabajos realizados por la Administración, el Auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el Auditor tenga conocimiento como resultado de la Auditoría.

Considerando el caso anterior, si la Entidad Escolar, S.A. dejara de vender a la Entidad El Afortunado, S.A. en forma gradual a partir del siguiente año al que se está revisando, esta situación se debe mencionar en los Estados Financieros y en la opinión del Auditor. La Administración de la Entidad requerirá buscar otras estrategias de venta para que los nuevos clientes repongan las ventas que se realizaban con El Afortunado, S.A.

## **Periodo posterior al de valoración por la Administración**

El Auditor indagará ante la Administración sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la Administración en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

# Procedimientos de Auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha, el Auditor obtendrá evidencia para determinar si existe o no una incertidumbre material, teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán:

- a) Cuando la Administración no haya realizado una valoración de la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha, la solicitud a la Administración de la realización de dicha valoración.
- b) La evaluación de los planes de la Administración en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa al negocio en marcha, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la Administración son factibles teniendo en cuenta las circunstancias.
- c) Cuando la Entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la Administración con respecto a actuaciones futuras.
- d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la Administración hizo su valoración.
- e) La solicitud de manifestaciones escritas a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la Entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes.

## Ejemplo:

La Entidad que estamos auditando ha perdido dos terceras partes de su capital social, esto debido a las pérdidas recurrentes que ha tenido, debido a dicha situación. La Entidad se encuentra con problemas de negocio en marcha y con la probabilidad de que no tenga la posibilidad de continuar con sus operaciones.

Ante esta situación, la Administración de la Entidad realizó una evaluación y sus planes es seguir con las operaciones de la Entidad, ya que representa una parte estratégica del corporativo. Para esto prepararon una serie de flujos de efectivo, además de que pronostican que van a tener clientes potenciales que van a repuntar las utilidades de la Entidad en el futuro.

Asimismo, el corporativo respalda las operaciones de la Entidad, ya que la estaría capitalizando en lo que se recupera y se estabiliza dicha situación. Para lo cual nos proporcionaron los traspasos de los préstamos que le está haciendo la Entidad tenedora y algunas partes relacionadas.

Con esta evidencia de Auditoría, ya que nos proporcionaron una carta de apoyo financiero donde la Entidad va a ser respaldada por su corporativo, nosotros como Auditores quedamos conformes con dicha evidencia de Auditoría que nos proporcionaron.

## Conclusiones e informe de Auditoría

El Auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del Auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para:

- a) La presentación fiel de los Estados Financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel.
- b) Que los Estados Financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

Si el Auditor concluye que la utilización, por parte de la Administración, del postulado básico de negocio en marcha es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los Estados Financieros:

- Revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.
- Revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha y que, por tanto, aquélla puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

### Ejemplo:

Del párrafo en la opinión donde se menciona la situación del negocio en marcha:

Los Estados Financieros adjuntos han sido preparados asumiendo que la Entidad continuará como un negocio en marcha. Al 31 de diciembre de 20XX y 20XX la Entidad presenta un capital contable deudor, por lo tanto, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles se encuentra en causal de disolución, la cual, para surtir efectos, debe ser acordada por la asamblea de accionistas o mediante una sentencia judicial a solicitud de una parte interesada. A este respecto, la Entidad tenedora ha manifestado que apoyará financieramente a la Entidad para cubrir sus necesidades y mantener su operación.

Este ejemplo es lo que se incluye en los Estados Financieros en sus notas o, en su caso, en la opinión del Auditor cuando hay una Entidad que tiene el riesgo de negocio en marcha, ya que no cuenta con las condiciones suficientes para seguir operando.

### Notas a los Estados Financieros

Por los años que terminaron el 31 de diciembre de 20XX y 20XX

#### 1. Actividades

La Entidad Estudiantil, S.A. se dedica a la prestación de servicios administrativos a sus partes relacionadas. Hasta el mes de marzo de 20XX prestó servicios administrativos a Inmobiliaria del Oriente, S.A. y a partir de 20XX a Grupo Estudiantil, S.A.

Los Estados Financieros adjuntos han sido preparados asumiendo que la Entidad continuará como un negocio en marcha. Al 31 de diciembre de 20XX y 20XX la Entidad presenta un capital contable deudor, por lo tanto, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles se encuentra en causal de disolución, la cual, para surtir

efectos, debe ser acordada por la asamblea de accionistas o mediante una sentencia judicial a solicitud de una parte interesada. A este respecto, Corporativo Estudiantil, S.A. (Entidad tenedora) ha manifestado que apoyará financieramente a la Entidad para cubrir sus necesidades y mantener su operación.

## Implicaciones para el informe de Auditoría

*Utilización adecuada de la hipótesis de negocio en marcha, pese a la existencia de una incertidumbre material*

Si el Auditor concluye que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los Estados Financieros:

- a) describen adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha y los planes de la Administración para afrontar dichos hechos o condiciones, y
- b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

Si se revela la información adecuada en los Estados Financieros, el Auditor expresará una opinión no modificada e incluirá un párrafo de énfasis en el informe de Auditoría para:

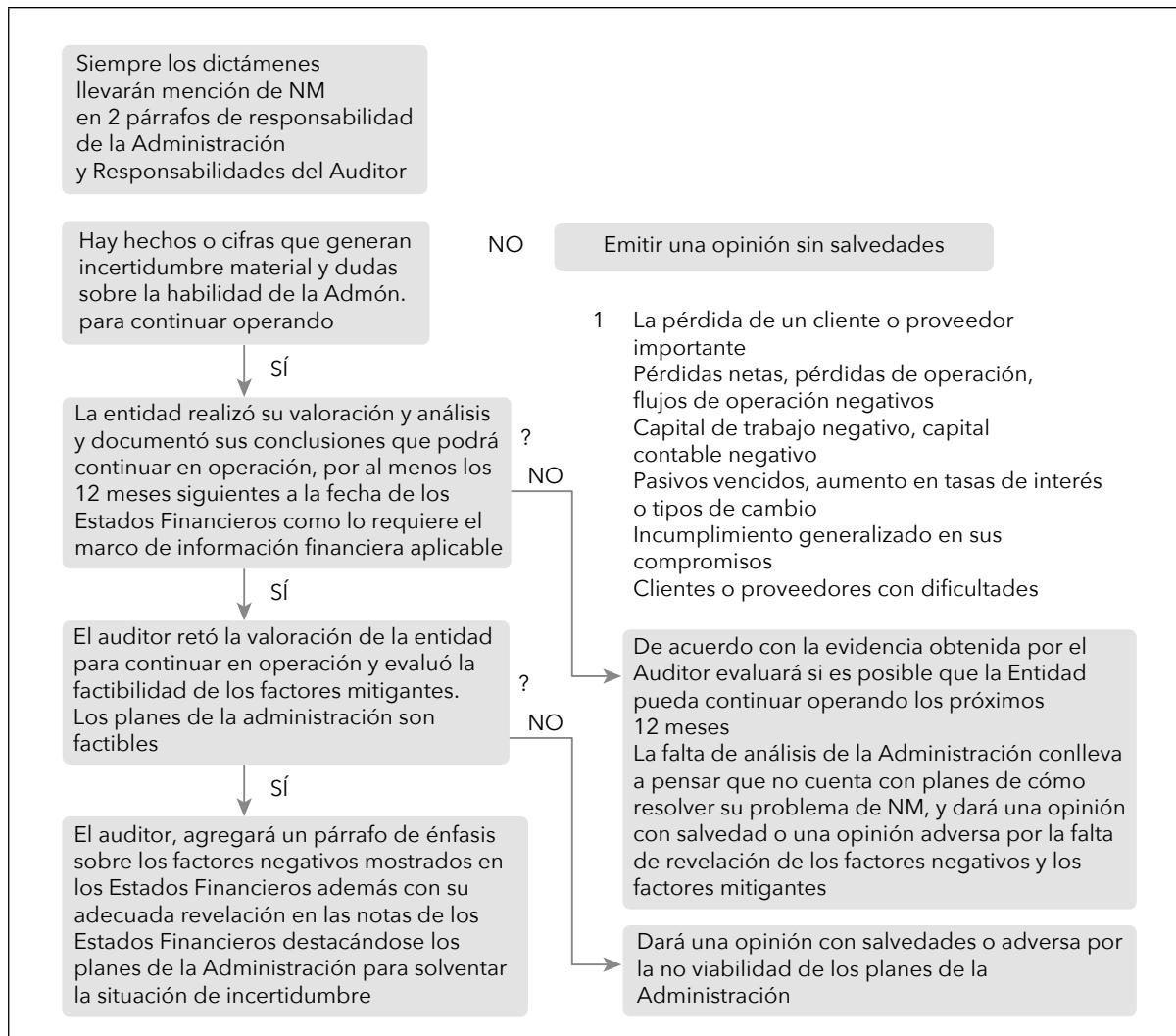
- a) destacar la existencia de una incertidumbre material en relación con el hecho o la condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha, y
- b) llamar la atención sobre la nota explicativa de los Estados Financieros que revela.

## Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad

Salvo que todos los responsables del gobierno de la Entidad participen en la Administración de la Entidad, el Auditor se comunicará con ellos respecto de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Dicha comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:

- a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
- b) si es adecuada la utilización, por la Administración, del postulado básico de negocio en marcha para la preparación de los Estados Financieros;
- c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los Estados Financieros y,
- d) en su caso, las implicaciones para el informe de Auditoría.

La comunicación que se puede realizar para este tipo de situaciones es a través de juntas con los encargados de gobierno, a través de memorándums, etc. Es importante de mencionar que este tipo de eventos los debe de conocer la alta Administración.



## NIA 600, Consideraciones especiales-auditorías de Estados Financieros de grupos

En ciertas circunstancias, el Auditor principal de los Estados Financieros no es el que audita todas las Entidades del grupo, cuando esto sucede, el Auditor principal, es decir, quien firma la opinión de los Estados Financieros consolidados es el responsable de los Estados Financieros en su conjunto, sin embargo, no necesariamente audita todas las Entidades del grupo el Auditor principal, por lo que se debe apoyar de los trabajos que revisan otros Auditores.

En esta NIA se verificarán las consideraciones particulares aplicables a las auditorías de grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los Auditores de los componentes.

Cuando un Auditor involucre a otros Auditores en la Auditoría de unos Estados Financieros que no sean los del grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho Auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran.

## Responsabilidad

El socio del compromiso del grupo es responsable de la Administración, supervisión y realización del compromiso de Auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de que el informe de Auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias.

Por ello, el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros del grupo no hará referencia al Auditor de un componente, a menos que disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha mención.

### *Aceptación y continuidad*

El socio del compromiso del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que deba basar la opinión de Auditoría del grupo.

A estos efectos, el equipo del compromiso del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos.

En los casos en los que los Auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del compromiso del grupo evaluará si el equipo del compromiso del grupo podrá participar en el trabajo de dichos Auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada.

Si el socio del compromiso del grupo concluye que:

- al equipo del compromiso del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, debido a restricciones impuestas por la Administración del grupo, y
- el posible efecto de esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los Estados Financieros del grupo.

El socio del compromiso del grupo deberá:

- en el caso de un nuevo compromiso, no aceptar el compromiso, o, en caso de un compromiso recurrente, renunciar al compromiso, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, o
- en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al Auditor rehusar un compromiso o si la renuncia al compromiso no es posible por otro motivo, una vez realizada la Auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los Estados Financieros del grupo.

## Estrategia general de Auditoría y plan de Auditoría

El equipo del compromiso del grupo establecerá una estrategia general de Auditoría y desarrollará un plan de Auditoría del grupo de conformidad con la NIA 300.

El socio del compromiso del grupo revisará la estrategia general de Auditoría y el plan de Auditoría del grupo.

# Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

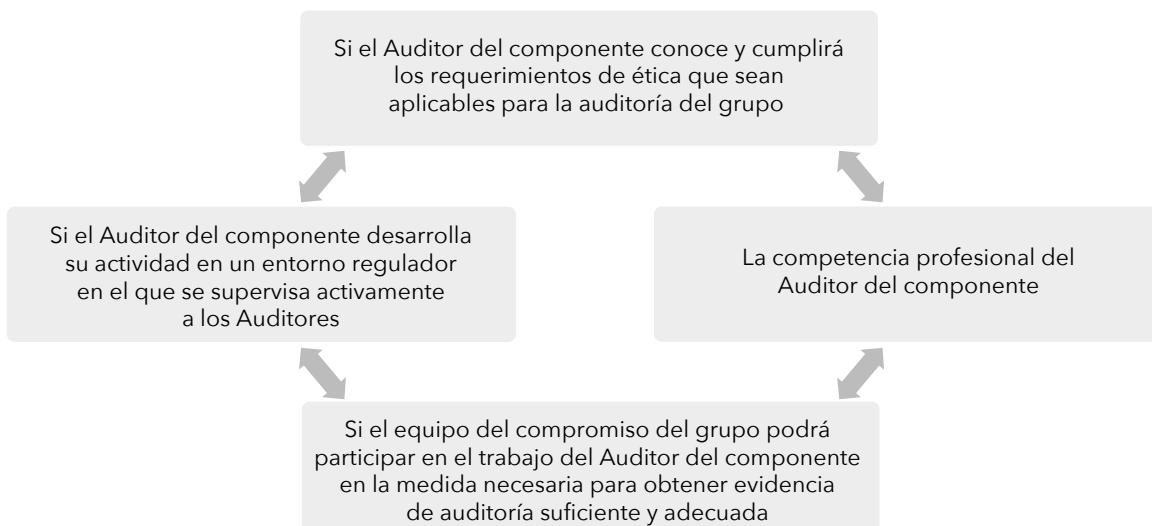
El equipo del compromiso del grupo deberá:

- Mejorar su conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos, así como de los controles, durante la fase de aceptación o continuidad.
- Obtener conocimiento del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones emitidas por la Administración del grupo a los componentes.

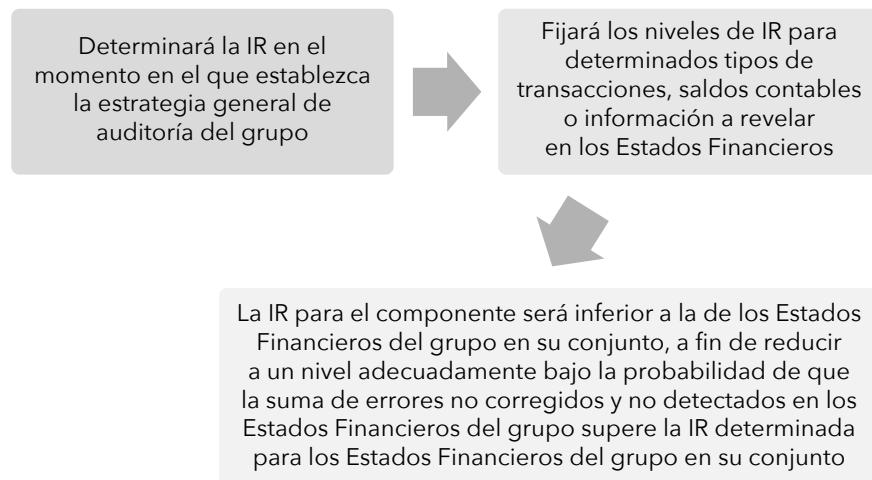
El equipo del compromiso del grupo obtendrá conocimiento suficiente para:

- a) confirmar o modificar la identificación inicialmente realizada de los componentes que probablemente sean significativos; y
- b) valorar los riesgos de error en los Estados Financieros del grupo, debidos al fraude o error.

## Conocimiento del Auditor de un componente



## Importancia Relativa (IR)



## Respuestas a los riesgos valorados

El equipo del compromiso del grupo determinará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los Auditores de los componentes.

El equipo del compromiso del grupo realizará pruebas, o solicitará al Auditor del componente que realice pruebas sobre la eficacia operativa de dichos controles.

## Proceso de consolidación

El equipo del compromiso del grupo diseñará y aplicará procedimientos de Auditoría posteriores, en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de error material en los Estados Financieros del grupo surgidos en el proceso de consolidación. Ello incluirá la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los Estados Financieros del grupo.

El equipo del compromiso del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, así como si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la Administración.

1. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los Estados Financieros del grupo, el equipo del compromiso del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los Estados Financieros del grupo.
2. El equipo del compromiso del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del Auditor de un componente es la información financiera que se ha incorporado a los Estados Financieros del grupo.
3. Si los Estados Financieros del grupo incluyen los Estados Financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el equipo del compromiso del grupo evaluará si dichos Estados Financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de la información financiera.

## Hechos posteriores al cierre

Cuando el equipo del compromiso del grupo o los Auditores de los componentes auditén la información financiera de éstos, el equipo del compromiso del grupo, o los Auditores de los componentes, aplicarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de Auditoría de los Estados Financieros del grupo, que puedan hacer necesario ajustar los Estados Financieros del grupo o revelar información al respecto en éstos.

## Comunicación con el Auditor de un componente

El equipo del compromiso del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos al Auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del Auditor del componente al equipo del compromiso del grupo.

También incluirá lo siguiente:

- Una solicitud de que el Auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del compromiso del grupo va a utilizar el trabajo de dicho Auditor, confirme que colaborará con el equipo del compromiso del grupo.
- Los requerimientos de ética aplicables a la Auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.
- La importancia relativa y el umbral a partir del cual los errores no pueden considerarse claramente insignificantes para los Estados Financieros del grupo.
- Los riesgos significativos de error material, debido al fraude o error, identificados en los Estados Financieros del grupo, que sean relevantes para el trabajo del Auditor del componente.
- Una lista de partes relacionadas preparada por la Administración del grupo, y cualquier otra parte relacionada de la que el equipo del compromiso del grupo tenga conocimiento.

El Equipo del compromiso del grupo solicitará al Auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo del compromiso del grupo alcance una conclusión en relación con la Auditoría del grupo.

Esta comunicación incluirá lo siguiente:

- Una mención de si el Auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables a la Auditoría del grupo, incluidos los relativos a la independencia y a la competencia profesional.
- Una mención de si el Auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del equipo del compromiso del grupo.
- La identificación de la información financiera del componente sobre la que el Auditor del componente está informando.
- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente que puedan dar lugar a un error material en los Estados Financieros del grupo.
- Una lista de los errores no corregidos en la información financiera del componente.
- Los indicadores de una posible existencia de sesgo de la Administración.
- Una descripción de cualquier deficiencia significativa que haya sido identificada en el control interno del componente.
- Otras cuestiones significativas que el Auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los responsables del gobierno del componente, incluido el fraude o los indicios de fraude que involucren a la Administración del componente, a empleados que desempeñen una función significativa en el control interno del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a un error material en la información financiera del componente.

- Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la Auditoría del grupo, o sobre la que el Auditor del componente desee llamar la atención del equipo del compromiso del grupo.
- Los hallazgos generales del Auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

## **Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de Auditoría obtenida**

El Equipo del compromiso del grupo evaluará la comunicación del Auditor del componente. El equipo del compromiso del grupo:

- a) discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el Auditor del componente y, según corresponda, con la Administración del componente o con la Administración del grupo, y
- b) determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de Auditoría del Auditor del componente.

El Auditor debe obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de Auditoría a un nivel aceptablemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que deba basar su opinión de Auditoría.

El equipo del compromiso del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de Auditoría aplicados al proceso de consolidación, y del trabajo realizado por dicho equipo y por los Auditores de los componentes sobre la información financiera de éstos, en la que deba basar la opinión de Auditoría del grupo.

El socio del compromiso del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de Auditoría del grupo de cualquier error no corregido (identificado por el equipo del compromiso del grupo o comunicada por los Auditores de un componente) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada.

## **Comunicación con la Administración y los responsables del gobierno del grupo**

El equipo del compromiso del grupo determinará las deficiencias identificadas en el control interno que deben ser comunicadas a los responsables del gobierno y a la Administración del grupo de conformidad con la NIA 265. Para ello, el equipo del compromiso del grupo considerará:

- a) las deficiencias en los controles internos del grupo que dicho equipo haya identificado;
- b) las deficiencias en el control interno que dicho equipo haya identificado en los componentes, y
- c) las deficiencias en el control interno sobre las que los Auditores de un componente hayan llamado la atención del equipo del compromiso del grupo.

En el caso de que el equipo del compromiso del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el Auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude o la información dispo-

nible indique que puede existir un fraude, el equipo del compromiso del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la Administración del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.

El equipo del compromiso del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 y otras NIA:

- a) Una descripción general del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes.
- b) Una descripción general de la naturaleza de la participación planificada del equipo del compromiso del grupo en el trabajo a realizar por los Auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes significativos.
- c) Los casos en que de la evaluación del trabajo del Auditor de un componente realizado por el equipo del compromiso del grupo hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho Auditor.
- d) Cualquier limitación en la Auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por parte del equipo del compromiso del grupo haya sido restringido.
- e) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la Administración del grupo, a la Administración de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en los controles del grupo u otros, cuando el fraude haya dado lugar a un error material en los Estados Financieros del grupo.

## Documentación

El equipo del compromiso del grupo incluirá en la documentación de Auditoría:

- a) Un análisis de los componentes, con indicación de aquellos que sean significativos, y el tipo de trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes.
- b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del compromiso del grupo en el trabajo realizado por los Auditores de los componentes en relación con los componentes significativos, incluido, cuando proceda, en relación con la revisión efectuada por el equipo del compromiso del grupo de partes relevantes de la documentación de Auditoría de los Auditores de los componentes, y sus conclusiones.
- c) Las comunicaciones escritas entre el equipo del compromiso del grupo y los Auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo del compromiso del grupo.

### Ejemplo:

Instrucciones que se envían a cada uno de los equipos corporativos y que requieren sean reportados al Auditor principal, es decir, quien va a firmar la opinión sobre los Estados Financieros consolidados, y el cual se asegurará con dichas instrucciones que los procedimientos están de acuerdo con los riesgos identificados y de acuerdo con las normas de calidad que se requiere para soportar la opinión del Auditor.

## 1.1 Introducción y antecedentes

La Entidad Grupo Consolidado Escolar, S.A. (GCE) es propietaria directa o indirectamente a través de sus subsidiarias, de diversos inmuebles con destino inmobiliario, como son: bienes inmuebles para oficinas, establecimientos comerciales y de servicios (incluyendo, sin limitación, tiendas departamentales), hoteles, universidades, hospitales, desarrollos inmobiliarios turísticos y residenciales, y clubes campesinos y/o de golf.

Auditores Escolares, S.C. ha sido nombrado Auditor de las Estados Financieros consolidados correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX. La Administración de Auditores Escolares, S.C preparará las cifras consolidadas en pesos y de acuerdo con el marco de información financiera.

Uno de los puntos más significativos en nuestro proceso de Auditoría es reportar las cifras auditadas al 31 de diciembre de 20XX, cuya fecha límite es el XX de febrero de 20XX sin excepción y que informemos cualquier aspecto relevante al comité de Auditoría. Esto implica un reto para la Administración de GCE, y para cada equipo de Auditoría, y será de vital importancia mantener una estrecha comunicación con la Administración de GCE y con el equipo corporativo para anticiparnos a cualquier posible retraso y para coordinar con las personas indicadas para cumplir con las fechas establecidas. Cada equipo de Auditoría es responsable de esta coordinación y recibirá el apoyo del equipo corporativo cuando sea necesario.

Este documento comprende las instrucciones para la Auditoría de GCE, y fueron diseñadas para que socios, gerentes y personal técnico de cada equipo de Auditoría obtengan un entendimiento claro de la importancia que tienen en el proceso de la Auditoría. Les pedimos que las instrucciones anexas sean leídas por todos los integrantes de los equipos de servicio al cliente. Asimismo, solicitamos que nos confirmen que han leído y comprendido el contenido de estas instrucciones.

No duden en contactar a Roberto Carlos socio o a Carlos Santa Ana, gerente del grupo, si existen preguntas o aclaraciones acerca de las instrucciones.

Esperamos una comunicación oportuna de parte de los socios y gerentes involucrados en este trabajo con la Entidad. Por su parte, la Administración corporativa de contraloría de GCE ha informado en las juntas de arranque a los integrantes de su equipo, la importancia de cumplir con las fechas acordadas.

Una vez más, les agradecemos de antemano la dedicación y apoyo que depositarán en el proceso de Auditoría de 20XX para lograr las fechas y metas planteadas para el año 20XX.

Roberto Carlos - socio  
Carlos Santa Ana - gerente  
Ana Gabriel - encargado  
Luis Perales - encargado  
Equipo de Auditoría corporativo

Estas instrucciones de Auditoría de grupo están diseñadas para informarles del alcance del trabajo que requerimos que realicen a propósito de la Auditoría de las citadas cuentas anuales consolidadas del grupo.

Es importante que todos los Auditores de los componentes cumplan con los requisitos establecidos en estas instrucciones para que la información recibida por el equipo del compromiso del grupo sea adecuada.

Los Auditores de los componentes son responsables de instruir a sus respectivos equipos y de supervisar el desarrollo de su trabajo de manera que se cumplan las fechas detalladas en estas instrucciones. Su trabajo será utilizado como parte de la evidencia para soportar nuestra opinión de Auditoría del Grupo Consolidado Escolar correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX.

A pesar de ello, su trabajo no constituye un compromiso de Auditoría separado entre ustedes y nosotros.

### 1.2 Aspectos generales de Grupo Consolidado Escolar

La Entidad por conducto de sus subsidiarias, se dedica principalmente a la adquisición, venta y arrendamiento de bienes utilizados para la construcción de oficinas, establecimientos comerciales y de servicios (incluyendo sin limitación tiendas departamentales), hoteles, universidades, hospitales, etcétera.

A través de sus subsidiarias inmobiliarias, la Entidad participa en el mercado inmobiliario y en el sector de la construcción y sus subsidiarias.

### 1.3 Riesgos significativos identificados

Como parte de su proceso de análisis de riesgos, por favor considerar los riesgos significativos identificados por el equipo corporativo, que se mencionan a continuación.

Riesgo	Riesgo de error material debido a fraude	Aseveración	Respuesta de Auditoría
Ingreso por venta de bienes para construcción	Sí	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ocurrencia</li> <li>• Integridad</li> </ul>	Obtener integración de los embarques y seleccionar y conciliar contra registros contables.
Operaciones con partes relacionadas	No	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ocurrencia</li> <li>• Integridad</li> </ul>	Revisar la matriz de saldos y operaciones intercompañías y con partes relacionadas. Realizar procedimientos de valuación (precios de transferencia), identificar y verificar operaciones más significativas.

### 1.4 Términos del compromiso

Hemos obtenido una carta-contrato firmada para y subsidiarias; por lo que no es necesario que obtengan una carta-contrato firmada. El monto de los honorarios por su localidad están incluidos en la carta-contrato consolidada.

#### Contactos

Nombre	Cargo	Función	Teléfono	Correo electrónico
Roberto Carlos	socio	Auditoría	55-53-28-22-33	carlos@auditoresescolar.com
Carlos Santa Ana	gerente	Auditoría	55-53-28-64-61	santaana@auditoresescolar.com
Ana Gabriel	encargado	Auditoría	55-53-28-47-91	gabriel@auditoresescolar.com
Luis Perales	encargado	Auditoría	55-53-28-22-81	perales@auditoresescolar.com

## 1.5 Normas de información financiera y normas de Auditoría

### 1.5.1 Normas de información financiera

Las normas de información financiera a utilizar en todas las auditorías son las (Normas Internacionales de Información Financiera) IFRS por sus siglas en inglés vigentes al 31 de diciembre de 20XX.

### 1.5.2 Normas de Auditoría

La Auditoría de los Estados Financieros de las Entidades subsidiarias debe realizarse de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

## 1.6 Materialidad

A los efectos de la Auditoría del grupo, correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX, les informamos que la materialidad para las cuentas de los Estados Financieros consolidados del grupo en su conjunto se ha fijado en 300 miles de pesos.

Los niveles de materialidad, error tolerable y el umbral por encima del cual los errores no pueden considerarse claramente insignificantes para las cuentas anuales consolidadas del grupo (ajustes/reclasificaciones a reportar) definidos para los trabajos a realizar sobre la información financiera de los diferentes componentes, cuando la colaboración requerida es "Auditoría" o "revisión", son los siguientes (importes en miles de pesos):

- Materialidad: \$13,080.00
- Error tolerable: \$1,200.00

El error tolerable es una estimación de la cantidad máxima de errores que el Auditor puede aceptar en una cuenta individual o grupo de cuentas relacionadas. Se trata de una cantidad inferior a la materialidad de planificación. El error tolerable máximo debe fijarse en un importe que aporte al Auditor una seguridad razonable de que los errores materiales, si existen, son detectados. Definimos el error tolerable de acuerdo con la experiencia profesional.

El umbral de materialidad de ajustes para errores se utiliza para acumular los errores individuales. Los errores identificados en la información financiera del componente que están por encima del umbral de la materialidad de ajustes deben ser comunicados al equipo del encargado del grupo.

Los equipos de Auditoría de componentes sujetos a Auditoría estatutaria deberán, a esos efectos, calcular su propia materialidad local de acuerdo con las normas de Auditoría que les resulten de aplicación en cada caso. Siempre que dicho importe no supere las cifras indicadas anteriormente y consideren que los procedimientos de Auditoría para la Auditoría del grupo pueden ser completados a tiempo en las fechas límite detalladas en estas mismas instrucciones, pueden usar el nivel de materialidad estatutaria como nivel de materialidad del componente.

## 1.7 Estrategia de confianza en controles

Se solicita a los Auditores de componentes que lleven a cabo una colaboración en los términos de "Auditoría" y "revisión" que definen el trabajo a realizar en controles y la estrategia de confianza definida. Se deberán incluir las conclusiones del trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas, haciendo especial atención a las deficiencias de control puestas de manifiesto.

## 1.8 Comunicación

Cualquier error o falta de información significativa detectado debe ser comunicado a la gerencia local, sugiriendo las correcciones necesarias. Si la gerencia local no efectuara las correcciones indi-

cadas, los asuntos identificados deben ser incluidos en informe de Auditoría/procedimientos específicos de Auditoría/revisión (si fueran materiales) o en el memorándum de conclusiones.

Asimismo, es necesario que por favor envíen al equipo corporativo la información adicional que posteriormente les será solicitada en el formato correspondiente para efecto de validar las notas consolidadas.

### 1.9 Descripción de la Auditoría

En todas las compañías subsidiarias se deberá hacer una Auditoría completa y emitir los correspondientes informes de Auditoría y Estados Financieros auditados locales.

Asimismo, se deberá enviar una opinión sobre las cifras al cierre del año incluidas en la consolidación, de acuerdo con el siguiente alcance de revisión y principales reportes de cierre:

- Opinión sobre cifras al 31 de diciembre de 20XX incluidas en la consolidación, resumen de problemas importantes y resumen de ajustes a reportar a más tardar el XX de febrero de 20XX.
- Los Estados Financieros definitivos deberán ser emitidos no más tarde del XX de marzo de 20XX y enviados al equipo corporativo de Auditoría en un documento PDF.

### 1.10 Comunicación con asesores legales

Debido a que pueden existir asuntos legales generados directamente en las unidades de negocios, los cuales pueden llegar a ser importantes, se requiere que éstos sean reportados con la finalidad de que durante nuestra comunicación con los asesores legales corporativos, estos puntos sean comentados. Incluir en el comunicado del Auditor del grupo con los asesores legales corporativos.

### 1.11 Informe de eventos subsecuentes

Para la emisión de los Estados Financieros consolidados, es necesario que se realice la revisión de eventos subsecuentes ocurridos desde el 31 de diciembre de 20XX y hasta el 28 de febrero de 20XX del balance general reportado.

### 1.12 Custodia y posible revisión del equipo del compromiso del grupo de los papeles de trabajo

El trabajo de Auditoría y el acceso con el alcance que el Auditor del grupo considere necesario a los papeles de trabajo del Auditor del componente por parte del Auditor del grupo, tanto por el equipo del compromiso del grupo como por el equipo del componente, con independencia de quien custodia la documentación, así como la obligación de custodia de la documentación de Auditoría durante un periodo mínimo de cinco años desde la fecha de emisión correspondiente al informe de Auditoría.

## **NIA 610, Utilización del trabajo de los Auditores internos**

## **Evaluación de la función de Auditoría interna**

El Auditor externo determinará si el trabajo de la función de Auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la Auditoría, evaluando lo siguiente:

- a) el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos pertinentes sustentan la objetividad de los Auditores internos;
- b) el grado de competencia de la función de Auditoría interna, y
- c) si la función de Auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.

El Auditor externo no utilizará el trabajo de la función de Auditoría interna si determina que:

- a) el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos pertinentes no sustentan adecuadamente la objetividad de los Auditores internos;
- b) la función carece de suficiente competencia, o
- c) la función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.

## **Utilización del trabajo de la función de Auditoría interna**

El Auditor externo leerá los informes de la función de Auditoría interna relativos al trabajo que tiene previsto utilizar con el fin de obtener conocimiento de la naturaleza y alcance de los procedimientos de Auditoría aplicados por la función de Auditoría interna y de los hallazgos relacionados.

El Auditor externo aplicará procedimientos de Auditoría suficientes para determinar su adecuación a los fines de la Auditoría, incluida la evaluación de si:

- a) el trabajo de la función de Auditoría interna se planifica, realiza, supervisa, revisa y documenta adecuadamente;
- b) se ha obtenido evidencia de Auditoría adecuada que permita a la función alcanzar conclusiones razonables, y
- c) las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes preparados por la función de Auditoría interna son congruentes con los resultados de los trabajos realizados.

*Determinar si se puede utilizar ayuda directa de los Auditores internos para los fines de la Auditoría*

Si no está prohibida por una disposición legal o reglamentaria la utilización de ayuda directa de los Auditores internos, y el Auditor externo tiene previsto utilizar esta ayuda directa en la Auditoría, deberá evaluar la existencia y relevancia de las amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los Auditores internos que prestarán esa ayuda.

El Auditor externo no utilizará ayuda directa de un Auditor interno si:

- a) existen amenazas significativas a la objetividad del Auditor interno, o
- b) el Auditor interno carece de la competencia necesaria para realizar el trabajo propuesto.

## Utilización de ayuda directa de los Auditores internos

Antes de utilizar ayuda directa de los Auditores internos para los fines de la Auditoría, el Auditor externo:

- a) obtendrá de un representante autorizado de la Entidad un acuerdo escrito de que a los Auditores internos se les permitirá seguir las instrucciones del Auditor externo y de que la Entidad no intervendrá en el trabajo que el Auditor interno realice para el Auditor externo, y
- b) obtendrá de los Auditores internos un acuerdo escrito de que mantendrán la confidencialidad de cuestiones específicas siguiendo las instrucciones del Auditor externo y de que le informarán de cualquier amenaza a su objetividad.

## Documentación

Incluirá en la documentación de Auditoría:

- a) la evaluación de:
  - i. si el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos pertinentes sustentan adecuadamente la objetividad de los Auditores internos;
  - ii. el grado de competencia de la función, y
  - iii. si la función de Auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.
- b) la naturaleza y extensión del trabajo utilizado y el fundamento de esa decisión, y
- c) los procedimientos de Auditoría aplicados por el Auditor externo para evaluar la adecuación del trabajo utilizado.

Si el Auditor externo utiliza ayuda directa de los Auditores internos en la Auditoría, incluirá en la documentación de Auditoría:

- a) la evaluación de la existencia y relevancia de amenazas a la objetividad de los Auditores internos y el grado de competencia de los Auditores internos que han prestado esa ayuda;
- b) el fundamento de la decisión relativa a la naturaleza y extensión del trabajo realizado por los Auditores internos;
- c) las personas que revisaron el trabajo realizado y la fecha y extensión de esa revisión de conformidad con la NIA 230;
- d) los acuerdos escritos obtenidos de un representante autorizado de la Entidad y de los Auditores internos, y
- e) los papeles de trabajo preparados por los Auditores internos que prestaron ayuda directa en el compromiso de Auditoría.

## Ejemplos:

1. En la negociación de los honorarios entre la Administración de la Entidad y el Auditor externo, la Administración argumenta que hay procedimientos de Auditoría que el área de Auditoría interna realiza de manera cotidiana y que el Auditor externo puede utilizar para reducir su trabajo de campo y, por ende, reducir el tiempo a invertir. ¿El socio de Auditoría puede aceptar el considerar la oferta de la Administración?

El socio de Auditoría externa con base en la NIA 610, debe evaluar qué tan necesaria e importante la función de Auditoría interna es para el proceso de la Auditoría en general. Por tal motivo, decide apoyarse en el trabajo de Auditoría interna, y asume la responsabilidad respecto al trabajo del Auditor interno, tomando en cuenta que el trabajo del Auditor interno no es una ayuda directa en los procedimientos de Auditoría, ya que los objetivos de la función de Auditoría de ambos son diferentes, porque los objetivos de la función de Auditoría interna son determinados por la Administración y el gobierno corporativo. Sin embargo, los medios por los cuales el Auditor externo e interno buscan lograr sus objetivos en la función de Auditoría pueden ser similares, y parte del trabajo puede ser utilizado.

2. El socio de Auditoría externa ha decidido considerar el trabajo del departamento de Auditoría interna, sin embargo, observa que, aunque los Auditores internos reportan a la asamblea de accionistas y no a la Administración, sus políticas y procedimientos son elaborados y preparados por el accionista mayoritario, quien es el responsable de establecer las políticas de la Administración, ya que es el que mejor conocimiento tiene en el área; y también observa que el trabajo de Auditoría interna se utiliza cuando se detecta un riesgo en los procesos, y no se sigue un programa de trabajo sistemático. ¿El socio de Auditoría externa puede tomar el trabajo de Auditoría interna?

Derivado de que la Auditoría interna reporta a la misma persona que establece las políticas de la Administración, el socio de Auditoría externa considera que el trabajo de Auditoría interna podría no tener la objetividad que se necesita para emitir una opinión de manera independiente y, al no tener un enfoque sistemático en el trabajo de Auditoría interna, el cual incluso no trata de cumplir con el control de calidad que debe observar, decide no considerar el trabajo de los Auditores internos.

3. El socio de Auditoría externa ha recibido una solicitud de otra Entidad para que utilice el trabajo del departamento de Auditoría interna. En esta ocasión, el socio ha evaluado la forma y estructura del área de Auditoría interna y decide apoyarse en el trabajo de ellos. ¿Qué debe hacer el socio y el equipo de Auditoría para poder incluir las pruebas de Auditoría interna?

El socio de Auditoría debe evaluar lo siguiente:

- a) Si los integrantes de Auditoría interna tienen la capacitación técnica y competencias adecuadas, que puede realizar a través de la revisión de expedientes de cada integrante por medio de entrevistas personales para ver qué cursos han recibido.
- b) Evidencia de que el trabajo desarrollado por los Auditores internos fue supervisado, a través de la documentación de los papeles de trabajo y entrevistando al supervisor para tener una clara idea de que se cumplió este propósito.
- c) Revisar los papeles de trabajo de Auditoría interna para determinar si la evidencia de Auditoría es suficiente y se cubre el riesgo previamente evaluado.

4. Al revisar el equipo de Auditoría externa el expediente de los integrantes del departamento de Auditoría interna, observa que dos de los integrantes son Lic. en Administración y un tercero es pasante de Mercadotecnia, pero que han recibido cursos enfocados en desarrollarse como Auditores. ¿Esto afecta en su decisión de considerar el trabajo de Auditoría interna como parte de sus procedimientos de revisión?

El socio de Auditoría externa concluye que no puede utilizar el trabajo de Auditoría interna basado en que sus integrantes carecen de la competencia necesaria al no tener la carrera de Contador Público, y que esto sesga el actuar del Auditor interno.

## **NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del Auditor**

### **Determinación de la necesidad de un experto del Auditor**

Si para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o Auditoría, el Auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del Auditor.

### **Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de Auditoría**

Para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dichos procedimientos, el Auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones:

- a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- b) los riesgos de error material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;
- c) la importancia del trabajo de dicho experto en el contexto de la Auditoría;
- d) el conocimiento y la experiencia del Auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto, y
- e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de Auditoría.

### **Competencia, capacidad y objetividad del experto del Auditor**

El Auditor evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del Auditor. En el caso de un experto externo, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto.

## Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del Auditor

El Auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del Auditor, que le permita:

- a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del Auditor, y
- b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del Auditor.

## Acuerdo con el experto del Auditor

Acordará por escrito las siguientes cuestiones:

- a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto;
- b) las funciones y responsabilidades respectivas del Auditor y del experto;
- c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el Auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto, y
- d) la necesidad de que el experto del Auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad.

La evaluación de la adecuación del trabajo del experto del Auditor, incluye:

- a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de Auditoría;
- b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias, y
- c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente, significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

### Referencia al experto del Auditor en el informe de Auditoría

En un informe de Auditoría que contenga una opinión no modificada, el Auditor no hará referencia al trabajo del experto del Auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el Auditor indicará en el informe de Auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión.

Si el Auditor hace referencia al trabajo del experto del Auditor en el informe de Auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el Auditor indicará en el informe de Auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión.

**Ejemplo:**

Memorándum en donde se documenta la utilización de trabajo del experto del Auditor:

Ciudad de México a 27 de noviembre de 20XX

Con la finalidad de realizar la documentación referida en la NIA 620 "Utilización del trabajo de un experto del Auditor", llevamos a cabo una reunión en las oficinas de la Entidad, para indagar sobre los criterios y lineamientos que utilizan los expertos de actuarios de México, para la determinación de los cálculos actuariales de la Entidad Ejemplo Escolar, S.A. y subsidiarias.

Participantes:

Personal	Puesto	Ubicación reunión
Carlos Romo	Actuario - consultor junior actuarios de México	Calle Lagunas No. 435, Colonia Roma, Delegación Miguel Hidalgo C.P. 53429, Ciudad de México
Rogelio Ramos	Gerente de Auditoría	
Jorge Sandoval	Gerente de Auditoría	

Asimismo, los puntos que se trataron fueron los siguientes:

a) Comprender el proceso de la determinación del cálculo actuarial

Los cálculos elaborados por los actuarios están en función de empleados a los que se les pagará una contribución definida y para empleados que se les paga una pensión. Los cálculos son elaborados siguiendo la normatividad aplicable según la Norma de Información Financiera NIF D-3 beneficios a los empleados.

Anualmente, Actuarios de México recibe información de las bases de datos del personal, dicha información contiene nombres de empleados, sueldos de los mismos, fechas de ingresos, bajas, y número de seguro social. Esta información es procesada durante las dos primeras semanas que recibe Actuarios de Mexico la información, para realizar las hipótesis de los cálculos.

Actuarios de México realiza comparaciones de la información de bases de personal contra la información del año inmediato anterior; con la finalidad de revisar la razonabilidad de la información proporcionada. En caso de identificar información no usual se investiga con el personal de la Entidad para tener claramente identificados la razón de los cambios.

A partir de 20XX, los empleados de Entidad Exxe, S.A. forman parte de la Compañía Operadora, S.A., por lo que los cálculos actuariales ahora son reconocidos en los registros contables de esta última.

La información, debido a las fechas en que se realiza el estudio, se considera al 31 de diciembre de cada año. En cuanto a la metodología, los actuarios aplican el método crédito proyectado de la NIF D-3.

Este método se basa en proyectar, para cada uno de los empleados, la antigüedad y sueldo al momento de su jubilación. Para los beneficios que son por terminación con las hipótesis de separación voluntaria, de despido, muerte e invalidez, se le asigna una probabilidad de sobrevivencia y de trabajo y se hace una proyección por cada uno de los años hasta que el empleado cumpla los 65 años y cuál es el posible beneficio que pueda llevarse el empleado.

b) La tasa de descuento

Se construye una curva de tasas con la información de los bonos gubernamentales, y se calcula la duración de las obligaciones y se calcula la relación de las obligaciones y hay una relación entre el activo y el posible pasivo que se pudiera generar, para generar la tasa de descuento, no se toma el plazo, se toma la duración para la obligación. Probablemente en este año se esté subiendo 17.25% debido a los cambios económicos que están sucediendo.

c) Información proporcionada por la Entidad

Actuarios de México hace un cruce con la información del ejercicio anterior.

Se consideran variables como fechas de ingreso o sueldos. Al final del día se tiene una confirmación por parte de la Entidad, indicando que los números son correctos.

d) Entregables

Los entregables dependen de cuando se esté recibiendo la información, debido a que la información se tiene que procesar y, posteriormente, se realizan las hipótesis y se contestan las dudas. Para el caso de Plaza Universidad el corte es el 5 de octubre, para las otras Entidades del grupo es un poco más tardado. La recomendación de Actuarios de México hacia la Entidad es que si no se van a realizar movimientos importantes se determina el cálculo actuarial.

e) Profesionales involucrados (años de experiencia con la Entidad)

Actuarios de México ha realizado los cálculos actuariales desde el inicio de operaciones de la Entidad. Los profesionales involucrados son:

Carlos Ochoa Consultor junior

Gabino Ramos Socio

f) Principales Clientes

- a. Entidad Ejemplo 123, S.A.
  - b. La Roka, S.A.
  - c. El Sabor, S.A.

g) Independencia

No se tiene un formato único para hacer notar la independencia, pero dentro de cada una de las valuaciones se encuentra una certificación actuarial y dentro de dicha certificación se menciona la independencia, y además que las cifras que reflejan el estudio muestran la realidad de la Entidad y no existe ningún elemento que haga modificar las decisiones más que la propia estadística.

h) Confirmación por escrito

Actuarios de México pide por escrito una confirmación sobre el número de empleados, así como las dudas o aclaraciones que puedan surgir al momento de determinar el cálculo actuarial, para asegurarse de que la información es completa.

i) Entidades involucradas para realizar el estudio

- Centros y Servicios, S.A.
- Entidades Escolares 1984, S.A.

## **NIA 800 (Revisada), Consideraciones especiales-auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos**

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

En este material, haremos referencia a las modificaciones que tuvo esta NIA y que serán aplicables en breve.

## **Consideraciones para la aceptación del compromiso.**

En una Auditoría de Estados Financieros con fines específicos y/o con un marco de información financiera no dirigido a usuarios generales, sino a usuarios específicos, el Auditor obtendrá conocimiento de:

- a) la finalidad para la cual se han preparado los Estados Financieros;
- b) los usuarios a quienes se destina el informe, y
- c) las medidas tomadas por la Administración para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

En el caso de Estados Financieros con fines específicos, las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe son un factor clave para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en la preparación de los Estados Financieros.

Algunos ejemplos que podrán calificar son:

- Estados financieros no consolidados, pues no podrían presentar la situación financiera de la Entidad si son materiales las subsidiarias no consolidadas.
- En caso similar se encontrará el informe del comisario sobre Estados Financieros no consolidados.
- Cuando una Entidad aplica la excepción de no aplicar la NIF B-15, donde la regla requiere convertir los Estados Financieros a la moneda funcional y después a la moneda de informe. La excepción es que presenta Estados Financieros en la moneda de registro para efectos legales como sería declaración anual de impuestos.
- Estados Financieros con fines regulatorios, como es el caso de instituciones financieras que emiten reglas específicas.

- Estados Financieros preparados con base en la contabilidad gubernamental.
- Estados Financieros sobre la base de un contrato o acuerdo, como puede ser la base de efectivo.

El marco de información financiera aplicable puede abarcar las disposiciones sobre información financiera de un contrato, o fuentes distintas. En este caso, para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera en las circunstancias del trabajo, es necesario considerar si el marco presenta los atributos que muestran habitualmente los marcos de información financiera aceptables.

En el caso de un marco de información con fines específicos, la importancia relativa para un determinado trabajo de cada uno de los atributos de los que disponen normalmente los marcos de información financiera aplicables es una cuestión de juicio profesional.

En el caso de Estados Financieros con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la Administración puede acordar con los usuarios a quienes se destina el informe, un umbral por debajo del cual los errores identificados en el curso de la Auditoría no serán corregidos o ajustados.

La existencia de dicho umbral no exime al Auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa con fines de planificación y ejecución de la Auditoría de los Estados Financieros con fines específicos.

Con el fin de evitar malentendidos, el Auditor advierte a los usuarios del informe de Auditoría que los Estados Financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

### Planeación y realización de la Auditoría

#### NIA 315:

- El Auditor debe obtener conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la Entidad. En el caso de unos Estados Financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el Auditor obtendrá conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la Administración para la preparación de dichos Estados Financieros.

### Formación de la opinión y del informe

#### NIA 700:

- El Auditor debe evaluar si los Estados Financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. En el caso de Estados Financieros preparados de conformidad con las disposiciones de un contrato, el Auditor evaluará si los Estados Financieros describen adecuadamente cualquier interpretación significativa del contrato sobre el que se basan los Estados Financieros.

### Cambios en la NIA 800 vigentes para períodos que terminan a partir del 15 de diciembre de 2016 o posteriores

A continuación, se incluyen las principales modificaciones a la norma derivado de la revisión realizada en 2016.

#### *Definición de marco de información con fines específicos*

La información a revelar incluye información explicativa o descriptiva, establecida como requerida, expresamente permitida o, de otra forma, permitido por el marco de información financiera en los Estados Financieros, o en las notas, o incorporadas mediante una referencia cruzada.

## **Consideraciones para la planificación y realización de la Auditoría**

La NIA 260 (Revisada) requiere que el Auditor determine la persona apropiada dentro del gobierno de la Entidad con quien comunicarse. Cuando la Entidad prepara el juego completo de Estados Financieros, las personas responsables de supervisar la preparación de Estados Financieros con fines específicos pueden ser distintas de aquellas personas que integran al gobierno de la Entidad que supervisa la preparación de los Estados Financieros con propósitos generales.

## **Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe**

Los Estados Financieros con propósitos específicos pueden o no estar preparados de conformidad con un marco de información para el cual la contabilidad sobre la base de negocio en marcha es relevante. La descripción de las responsabilidades de la Administración en el informe del Auditor respecto a las bases del negocio en marcha deben ser adaptadas como sea necesario. La descripción de las responsabilidades del Auditor en el informe del mismo deben ser también adaptadas como sea necesario, dependiendo de lo aplicable y de conformidad con la NIA 570 (Revisada).

#### *Cuestiones clave de Auditoría*

La NIA 700 (Revisada) requiere que el Auditor comunique las cuestiones clave de Auditoría de conformidad con la NIA 701 para auditorías de un juego completo de Estados Financieros de propósito general. Para auditorías de Estados Financieros de propósito específico, la NIA 701 no aplica a menos que la comunicación de cuestiones clave de Auditoría en el informe del Auditor sobre Estados Financieros de propósito específico sea requerida por la ley o normatividad, o el Auditor decida comunicar las cuestiones claves de Auditoría. Cuando se comunican las cuestiones clave de Auditoría en el informe del Auditor sobre Estados Financieros de propósito específico, la NIA 701 aplica en su totalidad.

#### *Nombre del socio de Auditoría*

Se requiere que el Auditor incluya el nombre del socio de Auditoría en el informe del Auditor sobre los Estados Financieros de propósito específico, ya sea por cumplir con una ley o regulación.

#### *Otra información*

El Auditor puede considerar apropiado incluir en el párrafo de otra información en el informe del Auditor en los Estados Financieros con propósitos específicos, la referencia al informe del Auditor sobre los Estados Financieros completos.

*Advertencia a los lectores de que los Estados Financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con propósitos específicos*

Los Estados Financieros con propósitos específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquellos a los que estaban destinados. Con el fin de evitar malos entendidos, el Auditor advierte a los usuarios del informe del Auditor al incluir un párrafo de énfasis explicando que los Estados Financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con propósitos específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. La NIA 760 (Revisada) requiere que se incluya este párrafo dentro de una sección por separado en el informe del Auditor con un encabezado apropiado que incluya el término "párrafo de énfasis".

### Ejemplos:

1. Un prospecto de cliente de Auditoría nos ha solicitado que emitamos un informe de Auditoría de Estados Financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos ¿Podemos como Auditores emitir una opinión sobre un marco diferente de las Normas de Información Financiera (NIF) o las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?

Si podemos emitir este tipo de informe, pero se debe considerar primeramente que se debe contemplar que se emitirán los cuatro Estados Financieros básicos y sus notas explicativas.

2. ¿Cuándo podemos emitir un informe sobre un marco de información con fines específicos y que no sean las NIF ni las NIIF?

Cuando el marco de información corresponda, por ejemplo, a Normas Contables Gubernamentales, Normas para los sectores financiero, asegurador y/o afianzador, o cualquier otra norma contable emitida por una autoridad facultada para ello.

3. ¿Podemos entonces emitir un informe sobre cualquier marco de información financiera que la Entidad utilice para preparar sus Estados Financieros?

Así es, siempre y cuando el Auditor determine que sí es aceptable el marco de información financiera.

4. ¿Qué debemos incluir en el informe sobre un marco de información financiera diferente a las NIF y NIIF?

Debemos llamar la atención al lector para describir el motivo por el cual se emiten los Estados Financieros, explicar en qué consiste ese marco de información y por qué es aceptable y algo importante, que el informe se emite solo para cumplir con ese propósito específico, y no puede ser utilizado con otros propósitos distintos.

5. Fuimos contratados por la Secretaría de la Función Pública (SFP) para auditar los Estados Financieros de una Entidad paraestatal, la cual prepara sus Estados Financieros de acuerdo con bases específicas de contabilización, emitidas por un organismo gubernamental federal.

### Opinión

Hemos auditado los Estados Financieros de la Entidad ABD, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha y las notas financieras, así como un resumen de las políticas contables significativas. Los Estados Financieros han sido preparados por la Administración con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X.

En nuestra opinión, los Estados Financieros adjuntos de la Entidad por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con

(descripción de la legislación de impuestos sobre beneficios aplicables) de la Jurisdicción X (Sección de opinión posicionarla primero como lo requiere la NIA 700 (Revisada)).

### **Fundamento de la Opinión**

Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo de la sección "Responsabilidades del Auditor" para la Auditoría de Estados Financieros de nuestro reporte. Somos independientes de la Entidad, de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra Auditoría de Estados Financieros en (jurisdicción), y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con estos requerimientos. Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. (La primera y la última oración en esta sección estaban en la sección de responsabilidades del Auditor. Además, la sección de bases para la opinión está localizada inmediatamente después de la sección como lo requiere la NIA 700 (Revisada).)

### **Párrafo de énfasis, Bases contables y restricción a la distribución**

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra opinión, llamamos la atención sobre la Nota X de los Estados Financieros, en las que se describen las bases contables. Los Estados Financieros han sido preparados para facilitar a los socios de la Entidad la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. En consecuencia, los Estados Financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la Entidad y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Entidad o a sus socios.

### **Responsabilidades de la Administración y de los encargados de gobierno de la Entidad sobre los Estados Financieros**

La Administración es responsable de la preparación de los Estados Financieros adjuntos de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de Estados Financieros libres de error material debido a fraude o error.

Los encargados del gobierno de la Entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

### **Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de Estados Financieros**

Nuestro objetivo es obtener seguridad razonable sobre si los Estados Financieros en conjunto se encuentran libres de errores materiales, ya sean derivados de fraude o error, y para emitir el informe del Auditor que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una Auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará un error material cuando éste exista. Los errores pueden surgir de fraude o error y son considerados materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre bases de estos Estados Financieros.

El apartado 40(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el siguiente material sombreado puede ser localizado en un Anexo al informe del Auditor. El apartado 40 (c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando la ley, normatividad o normas de Auditoría nacionales lo permiten expresamente, se pueden hacer referencia a un sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del Auditor en lugar de incluir este material en el informe del Auditor, siempre que la descripción en los sitios web, no sean inconsistentes con la siguiente descripción de las responsabilidades del Auditor.



Como parte de una Auditoría de conformidad con las NIA, ejercemos el juicio profesional y mantenemos escepticismo profesional a lo largo de la Auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y valoramos los riesgos de errores materiales de los Estados Financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizamos los procedimientos de Auditoría que respondan a esos riesgos y obtenemos evidencia de Auditoría suficiente y apropiada para proporcionar bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material resultante de fraude, es mayor que aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión o anulación del control interno.
- Obtenemos un entendimiento del control interno relevante para la Auditoría para diseñar procedimientos de Auditoría que son apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Entidad.
- Evaluamos lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones relacionadas, realizadas por la Administración.

Nos comunicamos con los encargados del gobierno en relación con, entre otras cuestiones, el alcance previsto y el momento de realización de la Auditoría y los resultados de auditorías importantes, incluidas posibles deficiencias significativas en el control interno que identificamos durante nuestra Auditoría.

*Firma en nombre de firma de Auditoría, el nombre personal del Auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular.*

*(Dirección del Auditor) (Colocación de la fecha y firma invertida)*

*(Fecha)*

El siguiente cuadro resume las mejoras resultantes de las normas del informe del Auditor (nuevas y Revisadas), enumeradas en el apartado 2 anterior. También incluye las decisiones del IAASB en cuanto a su aplicabilidad en el contexto de un compromiso de NIA 800 o de NIA 805.

Cuando aplique, se hace referencia específica a una discusión más detallada dentro de este memorándum explicativo y a las propias normas.

Mejoras resultantes de las NIA del informe del Auditor (nuevas y revisadas)	Aplicabilidad a un compromiso NIA 800	Aplicabilidad a un compromiso de NIA 805
Nueva sección en el informe del Auditor para abordar las KAM para auditorías de un conjunto completo de Estados Financieros de propósito especial de Entidades que cotizan.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La NIA 701 aplica solo cuando la ley o normatividad requiere la comunicación de las KAM en un compromiso de NIA 800, o cuando el Auditor decide el comunicar KAM voluntariamente (ver apartado 31 de la NIA 700 (Revisada) y el A17 de la NIA 800 (Revisada y propuesta).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La NIA 701 aplica solo cuando la ley o normatividad requiere la comunicación de las KAM en un compromiso de NIA 805, cuando el Auditor decide el comunicar el KAM voluntariamente (ver apartado A19 de la NIA 805 (Revisada) propuesta).</li> <li>• Se puede hacer una referencia por medio del párrafo de Otras.</li> </ul>

Mejoras resultantes de las NIA del informe del Auditor (nuevas y revisadas)	Aplicabilidad a un compromiso NIA 800	Aplicabilidad a un compromiso de NIA 805
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuestiones (OM) en el informe del Auditor emitido en conjunto con un compromiso de NIA 805 (NIA 805 informe del Auditor), para la comunicación de KAM en el informe del Auditor sobre un conjunto completo de Estados Financieros de propósito general (ver apartados 25-32 siguientes y el apartado NIA 805 (Revisado).</li> </ul>
<p><b>Empresa en funcionamiento (GC):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se requiere una sección por separado con el título "La incertidumbre material relacionada con la empresa de funcionamiento" en el informe del Auditor cuando exista una incertidumbre de importancia (MU) sobre la capacidad de la Entidad para continuar como una GC.</li> <li>En consonancia con la actual NIA 570, la opinión del Auditor es modificada cuando se requiere en las circunstancias del trabajo.</li> <li>Nuevos requerimientos para describir las responsabilidades respectivas de la dirección y el Auditor de la GC en todos los informes del Auditor.</li> <li>Si se han identificado eventos o condiciones que puedan originar una duda importante sobre la capacidad de la Entidad para continuar como una GC, pero el Auditor concluye que no existe MU, un nuevo requerimiento para evaluar lo adecuado de la información a revelar sobre estos eventos o condiciones con vista a los requerimientos del marco de información financiera aplicable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La NIA 570 (Revisada) y los requerimientos en los apartados 29, 33(b), 38(b) (iv) de la NIA 700 (Revisada) aplica cuando las bases contables de la GC son relevantes (ver también el apartado A16 de la NIA 800 (Revisada y propuesta).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La NIA 570 (Revisada) y los requerimientos en los apartados 29, 33(b), 38(b) (iv) de la NIA 700 (Revisada) aplica cuando las bases contables de la GC son relevantes (ver también el apartado A18 de la NIA 800 (Revisada) propuesta).</li> <li>Si el informe del Auditor sobre un conjunto completo de Estados Financieros incluye una sección de "Incertidumbre material relativa a la empresa en funcionamiento", se requiere se repita en el informe del Auditor de la NIA 805 (ver apartado 15 y A24 de la NIA 800 (Revisada) propuesta).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Se requiere una declaración explícita en todos los informes del Auditor sobre que el Auditor es independiente de la Entidad de conformidad con los requerimientos éticos relevantes relacionados con la Auditoría y que ha cumplido con las otras responsabilidades éticas del Auditor, de conformidad con dichos requerimientos, con identificación de la jurisdicción de origen de esos requerimientos o referencia al Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA Code) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.</li> </ul>	Requerido-abordado por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).	Requerido-abordado por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

Mejoras resultantes de las NIA del informe del Auditor (nuevas y revisadas)	Aplicabilidad a un compromiso NIA 800	Aplicabilidad a un compromiso de NIA 805
Información a revelar sobre el nombre del socio del compromiso en el informe del Auditor para las auditorías de Estados Financieros de las Entidades que cotizan con la excepción de "amenazas".	Requerido por todas las auditorías de Entidades que cotizan (ver apartado A18 de la NIA 800 (Revisada) y propuesta, así como las modificaciones de conformidad con las propuestas a la NIA 700 (Revisada)).	Requerido por todas las auditorías de Entidades que cotizan (ver apartado A21 de la NIA 805 (Revisada) propuesta y las modificaciones de conformidad con las propuestas a la NIA 700 (Revisada)).
Se requiere que la sección de Opinión se presente primero seguida de la sección "Bases para la opinión", a menos que la ley o normatividad establezcan lo contrario.	Requerido-abordado por los apartados 23 y 28 de la NIA 700 (Revisada).	Requerido-abordado por los apartados 23 y 28 de la NIA 700 (Revisada).
Una mejor descripción de las responsabilidades del Auditor y de las características clave de la Auditoría (se presenta con la estipulación de ciertos componentes de esta descripción en un anexo al informe del Auditor o, donde la ley, reglamento o las normas de Auditoría nacionales lo permitan expresamente, para hacer referencia a un sitio web de una autoridad competente que contiene una descripción que aborda y no es incompatible con la descripción de la NIA 700 (Revisada)).	Requerido-abordado por los apartados 38 y 40 de la NIA 700 (Revisada).	Requerido-abordado por los apartados 38 y 40 de la NIA 700 (Revisada).

## **NIA 805 (Revisada), Consideraciones especiales-auditorías de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Financiero**

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

En este material haremos referencia a las modificaciones que tuvo esta NIA y que serán aplicables en breve.

## **Consideraciones para la aceptación del compromiso**

NIA 200:

- El Auditor debe cumplir todas las NIA aplicables a la Auditoría. En el caso de la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente si el Auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los Estados Financieros de la Entidad.

NIA 210:

- El Auditor debe determinar la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los Estados Financieros. En el caso de la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero, incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios entender la información que proporciona el Estado Financiero o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el Estado Financiero o el elemento.

## Consideraciones para la aceptación del compromiso

El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero puede no ser factible cuando el Auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los Estados Financieros de la Entidad.

En estos casos, a menudo, el Auditor no cuenta con el mismo conocimiento de la Entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un Auditor que también audita el conjunto completo de los Estados Financieros de la Entidad. El Auditor tampoco tiene la evidencia de Auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una Auditoría del conjunto completo de los Estados Financieros de la Entidad.

En consecuencia, el Auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de Auditoría obtenida de los registros contables.

En el caso de una Auditoría de un elemento específico de un Estado Financiero, algunas NIA requieren un trabajo de Auditoría que puede resultar desproporcionado con respecto al elemento que se audita. Si el Auditor concluye que es posible que no sea factible la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento, puede discutir con la Administración la viabilidad de otro tipo de compromiso.

Un solo Estado Financiero o un elemento específico de un Estado Financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de Estados Financieros. En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable puede implicar considerar si dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean aplicables para la presentación de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero que proporcione la información a revelar adecuada.

En el caso de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del Estado Financiero o del elemento. En consecuencia, el Auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del Auditor sobre la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" o "expresa la imagen fiel", se incluyen los siguientes:

- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de Estados Financieros.



- Si un solo Estado Financiero o un elemento específico de un Estado Financiero.
- Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho Estado Financiero en particular o a ese elemento, y si la presentación del Estado Financiero o del elemento incluyen las correspondientes notas explicativas.
- Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del Auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales", o "expresa la imagen fiel", en la opinión del Auditor sobre un solo Estado Financiero o sobre un elemento específico de un Estado Financiero preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.

## **Consideraciones para la aplicación y realización de la Auditoría**

Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. En la planificación y en la realización de la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero, el Auditor adaptará todas las NIA aplicables a la Auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del compromiso.

Si el Auditor acepta un compromiso para emitir un informe sobre un solo Estado Financiero, o sobre un elemento específico de un Estado Financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad, el Auditor expresará una opinión por separado para cada trabajo.

Las NIA están redactadas en el contexto de una Auditoría de Estados Financieros, cuando las NIA se apliquen a la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero, han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran.

Cuando se realice la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero junto con la Auditoría del conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad, el Auditor puede utilizar para la Auditoría del Estado Financiero o del elemento, la evidencia obtenida en la Auditoría del conjunto completo de los Estados Financieros de la Entidad. No obstante, las NIA requieren que el Auditor planifique y ejecute la Auditoría del Estado Financiero o del elemento para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en la que deba basar la opinión sobre el Estado Financiero o sobre el elemento.

Los distintos Estados Financieros que conforman el conjunto completo de Estados Financieros, y muchos de los elementos de dichos estados, incluidas las notas explicativas, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se realice la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero, es posible que el Auditor no pueda considerar, de manera aislada, el Estado Financiero o el elemento. En consecuencia, el Auditor, para alcanzar el objetivo de la Auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados.

Asimismo, la importancia relativa determinada para un solo Estado Financiero o para un elemento específico de un Estado Financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad. Esto afectará a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de Auditoría, así como a la evaluación de los errores no corregidos.

## Consideraciones relativas a la formación de la opinión y a los informes

Un solo Estado Financiero auditado o un elemento específico auditado de un Estado Financiero pueden hacerse públicos a la vez que el conjunto completo de Estados Financieros auditados de la Entidad. Si el Auditor concluye que la presentación del Estado Financiero o del elemento específico de un Estado Financiero no los distingue suficientemente del conjunto completo de Estados Financieros, el Auditor solicitará a la Administración que rectifique la presentación.

El Auditor también diferenciará la opinión sobre un solo Estado Financiero o sobre el elemento específico de un Estado Financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de los Estados Financieros. El Auditor no emitirá el informe de Auditoría que contenga la opinión sobre un solo Estado Financiero o sobre un elemento específico de un Estado Financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

### *Opinión con salvedades, párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de Auditoría*

Si la opinión del Auditor sobre el conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad es una opinión con salvedades, o si dicho informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el Auditor determinará el efecto que esto pueda tener sobre el informe de Auditoría sobre un solo Estado Financiero o sobre un elemento específico de dichos Estados Financieros.

Cuando se considere adecuado, el Auditor expresará una opinión con salvedades sobre el Estado Financiero o sobre el elemento específico de un Estado Financiero, o incluirá un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en su informe de Auditoría, según corresponda.

Si el Auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable o abstenerse de la opinión sobre el conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad, en su conjunto, pero, en el contexto de una Auditoría separada sobre un elemento específico que está incluido en dichos Estados Financieros, considera, sin embargo, que resulta apropiado expresar una opinión limpia sobre dicho elemento, solo lo hará si:

- a) las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben;
- b) la opinión se expresa en un informe de Auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de Auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión, y
- c) el elemento específico no constituye una parte importante del conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad.

### *Opinión con salvedades, párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de Auditoría*

El Auditor no expresará una opinión limpia sobre un solo Estado Financiero que forme parte de un conjunto completo de Estados Financieros si...

...ha expresado una opinión desfavorable o se abstuvo de opinar sobre los Estados Financieros en su conjunto.

Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo Estado Financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la abstención de opinión.

### Cambios en la NIA 805 vigentes a periodos que terminen el 15 de diciembre de 2016 o posteriores

Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo Estado Financiero o sobre un elemento específico de un Estado Financiero, el Auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) y cuando sea aplicable, la NIA 800 (Revisada) adaptados, según corresponda, a las circunstancias del compromiso.

*Considerando las implicaciones de ciertos asuntos incluidos en el informe de Auditoría sobre el conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad para la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Financiero y para el informe del Auditor al respecto.*

Si la opinión del Auditor sobre el conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad incluye:

- a) una opinión modificada de acuerdo con la NIA 705 (Revisada);
- b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada);
- c) una incertidumbre material relacionada con la sección de negocio en marcha de conformidad con la NIA 570 (Revisada);
- d) comunicación de asuntos clave de Auditoría de conformidad con la NIA 701, o
- e) un estado que describa un error material no corregido de otra información de acuerdo con la NIA 720 (Revisada).

El Auditor debe considerar cualquier implicación que esos asuntos tengan para la Auditoría sobre un solo Estado Financiero o sobre un elemento específico de dichos Estados Financieros y para el informe del Auditor al respecto.

### Alcance de esta NIA

En la NIA 200 se define el término "Estados Financieros" como una "presentación estructurada de información financiera histórica", que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una Entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término "Estados Financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de Estados Financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también se puede referir a un solo Estado Financiero. La información a revelar comprende la explicación o información descriptiva, establecida como requerida, expresamente permitida o, de otra forma, permitido por el marco de información financiera en los Estados Financieros aplicable, o en las notas, o incorporadas mediante una referencia cruzada.

### ***Consideraciones para la planificación y realización de la Auditoría***

La NIA 260 (Revisada) requiere que el Auditor determine la persona apropiada dentro del gobierno de la Entidad con quien comunicarse. Cuando la Entidad prepara el juego completo de Estados Financieros, las personas responsables de supervisar la preparación de Estados Financieros con fines específicos puede ser distinta de aquella persona que integra al gobierno de la Entidad que supervisa la preparación de los Estados Financieros con propósitos generales.

Los asuntos incluidos en el informe del Auditor en un juego completo de Estados Financieros pueden tener implicaciones para la Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento de un Estado Financiero. Cuando se planea y realiza una Auditoría de un solo Estado Financiero o de un elemento específico de un Estado Financiero junto con la Auditoría del conjunto completo de Estados Financieros de la Entidad, el Auditor puede utilizar para la Auditoría del Estado Financiero o del elemento, la evidencia de Auditoría obtenida en la Auditoría del conjunto completo de los Estados Financieros de la Entidad. No obstante, las NIA requieren que el Auditor planifique y ejecute la Auditoría del Estado Financiero o del elemento para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en la que deba basar la opinión sobre el Estado Financiero o sobre el elemento.

### ***Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe***

El Auditor debe aplicar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) adaptada a las necesidades y circunstancias del compromiso cuando forma una opinión e informa un solo Estado Financiero o un elemento específico de un Estado Financiero.

### ***Negocio en marcha***

Dependiendo del marco de información financiera utilizado para la preparación de un solo Estado Financiero o un elemento específico de un Estado Financiero, la descripción en las responsabilidades de la Administración en el informe del Auditor relacionado con el negocio en marcha debe ser adaptado como sea necesario, dependiendo de cómo la NIA 570 (Revisada) aplique en las circunstancias del compromiso.

### ***Cuestiones clave de Auditoría***

La NIA 700 (Revisada) requiere que el Auditor comunique las cuestiones clave de Auditoría de conformidad con la NIA 701 para auditorías de un juego completo de Estados Financieros de propósito general. Para auditorías de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un Estado Financiero, la NIA 701 solamente aplicará cuando la comunicación de cuestiones clave de Auditoría en el informe del Auditor de dichos Estados Financieros o elementos es requerido por la ley o normatividad, o el Auditor decide comunicar las cuestiones claves de Auditoría. Cuando se comunican las cuestiones clave de Auditoría en el informe del Auditor de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un Estado Financiero, la NIA 701 aplica en su totalidad.

### ***Nombre del socio de Auditoría***

Se requiere que el Auditor incluya el nombre del socio de Auditoría en el informe del Auditor sobre un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un Estado Financiero, ya sea por cumplir con una ley o regulación.

### ***Otra información***

El Auditor puede considerar apropiado incluir en el párrafo de otra información en el informe del Auditor de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un Estado Financiero, la referencia al informe del Auditor sobre los Estados Financieros completos.

**Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un Estado Financiero**

- Cuentas por cobrar, cuentas por cobrar de dudosa recuperación, en inventarios, pasivo por compromisos por pensiones, el valor registrado de activos intangibles identificados o pasivo originado por "prestaciones pendientes de declaración" de una cartera de seguros, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de activos adquiridos y de los ingresos de un fondo de pensiones privado, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de activos tangibles netos, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de pagos relacionados con un activo fijo en arrendamiento, incluyendo las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de participaciones en las utilidades o de incentivos a empleados, incluidas las correspondientes notas explicativas.

**Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un Estado Financiero**

1. Informe de Auditoría sobre un solo Estado Financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales.
2. Informe de Auditoría sobre un solo Estado Financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.
3. Informe de Auditoría sobre un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

**Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un Estado Financiero****Ejemplo 1. Las circunstancias incluyen lo siguiente:**

- Auditoría de un balance de la situación financiera.
- El balance de la situación ha sido preparado por la Administración de la Entidad, de conformidad con los requerimientos del marco de Información financiera de la jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de la situación financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.
- Los términos del trabajo de Auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración, en relación con los Estados Financieros.
- El Auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales", en la opinión del Auditor.

## Ejemplo:

### Ejemplo 1:

#### Informe de Auditoría independiente

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado el balance de situación adjunto de la Entidad ABD, al 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente "el Estado Financiero").

#### *Responsabilidad de la Administración en relación con el Estado*

La Administración es responsable de la preparación y presentación fiel de dicho Estado Financiero de conformidad con las disposiciones del marco de información financiera de la jurisdicción X aplicable a la preparación de un Estado Financiero de este tipo, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación del Estado Financiero libre de error material, debido al fraude o error.

#### *Responsabilidad del Auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el Estado Financiero adjunto basada en nuestra Auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la Auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el Estado Financiero está libre de error material.

Una Auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de Auditoría sobre los importes y la información revelada en el Estado Financiero. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Auditor, incluida la valoración de los riesgos de error material en el Estado Financiero, debido al fraude o error.

Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el Auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la Entidad del Estado Financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de Auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Entidad. Una Auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables, en su caso, realizadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación general del Estado Financiero.

Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de Auditoría.

#### *Opinión*

En nuestra opinión, el Estado Financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Entidad ABD al 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera de la jurisdicción X, aplicables a la preparación de un Estado Financiero de este tipo.

[Firma del Auditor]

[Fecha del informe de Auditoría]

[Dirección del Auditor]

**Ejemplo 2:**

- Auditoría de un estado de cobros y pagos.
- El Estado Financiero ha sido preparado por la Administración de la Entidad, de conformidad con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo formulada por un acreedor. La Administración puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios.
- El Auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales", en la opinión de Auditoría.
- No se restringen la distribución ni la utilización del informe de Auditoría.

**Informe de Auditoría independiente**

[Destinatario correspondiente]

Hemos auditado el estado de cobros y pagos adjunto de la Entidad ABD, correspondiente al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente "el Estado Financiero"). El Estado Financiero ha sido preparado por la Administración, utilizando el criterio contable de caja que se describe en la nota X.

**Responsabilidad de la Administración en relación con el Estado Financiero**

La Administración es responsable de la preparación de dicho Estado Financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la nota X, lo cual incluye determinar que el criterio de caja constituye una base contable aceptable para la preparación del Estado Financiero en función de las circunstancias. Asimismo, la Administración es responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación del Estado Financiero libre de error material, debido al fraude o error.

**Responsabilidad del Auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el Estado Financiero adjunto basada en nuestra Auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la Auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el Estado Financiero está libre de error material.

Una Auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de Auditoría sobre los importes y la información revelada en el Estado Financiero. Los procedimientos seleccionados

dependen del juicio del Auditor, incluida la valoración de los riesgos de error material en el Estado Financiero, debido al fraude o error.

Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el Auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la Entidad del Estado Financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de Auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Entidad. Una Auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables, en su caso, realizadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación general del Estado Financiero.

Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de Auditoría.

### **Opinión**

En nuestra opinión, el Estado Financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, los cobros y pagos de la Entidad ABD correspondientes al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la nota X.

### **Base contable**

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra opinión, llamamos la atención sobre la nota X al Estado Financiero, en la que se describe la base contable. El Estado Financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al acreedor XYZ. En consecuencia, dicho estado puede no ser apropiado para otra finalidad.

*[Firma del Auditor]*

*[Fecha del informe de Auditoría]*

*[Dirección del Auditor]*

### **Ejemplo 3:**

- Auditoría del pasivo originado por siniestros “ocurridos pero no comunicados” de una cartera de seguros.
- La información financiera ha sido preparada por la Administración de la Entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La Administración no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento, diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios.
- Los términos del trabajo de Auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración, en relación con los Estados Financieros.
- Se restringe la distribución del informe de Auditoría.

***Informe de Auditoría independiente*****[Destinatario correspondiente]**

Hemos auditado el documento contable adjunto de pasivos por "prestaciones pendientes de declaración" de la Entidad de seguros ABD al 31 de diciembre de 20X1 ("el documento contable"). El documento contable ha sido preparado por la Administración sobre la base de [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador].

***Responsabilidad de la Administración en relación con el documento contable***

La Administración es responsable de la preparación del documento contable adjunto de conformidad con [¿(descripción de las disposiciones)?]

Sobre información financiera establecida por el regulador, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación del documento contable libre de error material, debido al fraude o error.

***Responsabilidad del Auditor***

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el documento contable adjunto basada en nuestra Auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la Auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el documento contable está libre de error material.

Una Auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de Auditoría sobre los importes y la información revelada en el documento contable. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Auditor, incluida la valoración de los riesgos de error material en el documento contable, debido al fraude o error. El efectuar dichas valoraciones del riesgo, el Auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la Entidad del documento contable, con el fin de diseñar procedimientos de Auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Entidad. Una Auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la Administración, así como la evaluación de la presentación general del documento contable.

Consideramos que la evidencia de Auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de Auditoría.

***Opinión***

En nuestra opinión, el documento contable de pasivos por "prestaciones pendientes de declaración" de la Entidad de seguros ABD al 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador].

***Base contable y restricción a la distribución***

Sin que ello tenga efecto en nuestra opinión, llamamos la atención sobre la nota X al documento contable, en la que se describe la base contable. El documento contable adjunto ha sido preparado para permitir a la Entidad de seguros ABD cumplir los requerimientos del regulador DEF. En conse-

cuencia, dicho documento contable puede no ser apropiado para otra finalidad. Nuestro informe se dirige, únicamente, a la Entidad de seguros ABD y al regulador DEF y no debe ser distribuido a otras partes distintas de la Entidad de seguros ABD o al regulador DEF.

[Firma del Auditor]

[Fecha del informe de Auditoría]

[Dirección del Auditor]

## **NIA 810 (Revisada), Trabajos para informar sobre Estados Financieros resumidos**

Cuya aplicación será vigente para la Auditoría de Estados Financieros por los años que terminen el 15 de diciembre de 2016, o posteriormente.

### **Aceptación del compromiso**

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

El Auditor únicamente aceptará un trabajo para informar sobre unos Estados Financieros resumidos de conformidad con esta NIA cuando haya sido contratado para realizar la Auditoría de los Estados Financieros de los que se deriven los Estados Financieros resumidos, de conformidad con las NIA.

Antes de aceptar un trabajo para informar sobre los Estados Financieros resumidos, el Auditor:

- a) Determinará si los criterios aplicados son aceptables.
- b) Obtendrá el acuerdo de la Administración de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad de:
  - i. Preparar los Estados Financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicados.
  - ii. Poner los Estados Financieros auditados a disposición de los usuarios a quienes se destinan los Estados Financieros resumidos, sin excesiva dificultad.
  - iii. Incluir el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos en cualquier documento que contenga dichos Estados Financieros resumidos y en el que se indique que el Auditor ha emitido un informe sobre ellos.
- c) Acordará con la Administración la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los Estados Financieros resumidos.

Si el Auditor concluye que los criterios aplicados no son aceptables o si no puede obtener el acuerdo de la Administración, no aceptará el trabajo para informar sobre los Estados Financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias le requieran hacerlo. El Auditor incluirá una referencia adecuada a este hecho en los términos del trabajo. El Auditor determinará también el efecto que esto pueda tener sobre el trabajo para auditar los Estados Financieros de los que se derivan los Estados Financieros resumidos.

La preparación de Estados Financieros resumidos requiere que la Administración determine la información que es necesario reflejar en dichos estados para que sean congruentes, en todos los aspectos materiales, con los Estados Financieros auditados o para que constituyan un resumen fiel de ellos.

Debido a que, por su naturaleza, unos Estados Financieros resumidos contienen información agragada y revelaciones limitadas, existe un alto riesgo de que puedan no contener la información que resulta necesaria para no inducir a error en las circunstancias. Dicho riesgo aumenta cuando no existen criterios establecidos para la preparación de Estados Financieros resumidos.

Los factores que pueden influir en la determinación por el Auditor de la aceptabilidad de los criterios aplicados incluyen los siguientes:

- la naturaleza de la Entidad;
- la finalidad de los Estados Financieros resumidos;
- las necesidades de información de los usuarios a los que se destinan los Estados Financieros resumidos, y
- si los criterios aplicados tienen como resultado unos Estados Financieros resumidos que no inducen a error en las circunstancias.

Cuando no existan criterios establecidos para la preparación de Estados Financieros resumidos, la Administración puede desarrollarlos.

Unos criterios que sean aceptables en las circunstancias darán como resultado unos Estados Financieros resumidos que:

- a) Revelen adecuadamente su carácter de Estados Financieros resumidos e identifiquen los Estados Financieros auditados.
- b) Establezcan claramente de quién se pueden obtener los Estados Financieros auditados o el lugar en el que están disponibles o, en el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias establezcan que no es necesario que sean puestos a disposición de los usuarios a los que se destinan los Estados Financieros resumidos así como los criterios para su preparación, que identifiquen dichas disposiciones.
- c) Revelen de manera adecuada los criterios aplicados.

## Naturaleza de los procedimientos

El Auditor realizará los siguientes procedimientos, así como cualquier otro que pueda considerar necesario, como base para su opinión sobre los Estados Financieros resumidos:

- a) Evaluar si los Estados Financieros resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los Estados Financieros auditados.
- b) Cuando los Estados Financieros resumidos no vienen acompañados de los Estados Financieros auditados, evaluar si describen claramente:

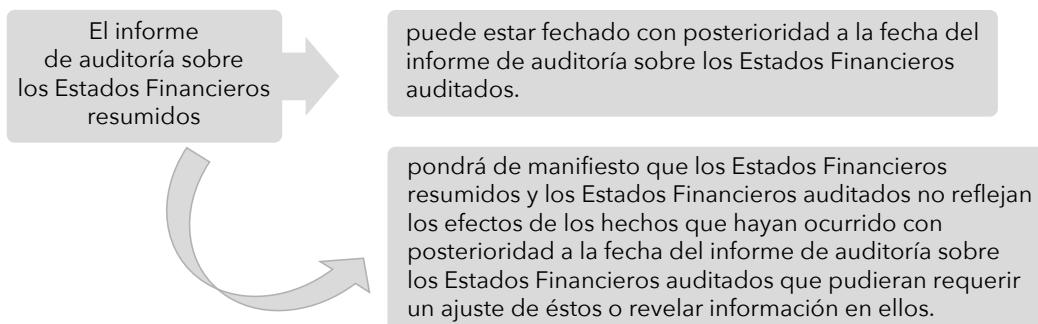
- i. De quien se pueden obtener los Estados Financieros auditados o el lugar en el que están disponibles, o
  - ii. Las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los Estados Financieros auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los Estados Financieros resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los Estados Financieros resumidos.
- c) Evaluar si los Estados Financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.
  - d) Comparar los Estados Financieros resumidos con la correspondiente información de los Estados Financieros auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los Estados Financieros auditados.
  - e) Evaluar si los Estados Financieros resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.
  - f) Evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los Estados Financieros resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no inducen a error en las circunstancias.
  - g) Evaluar si los Estados Financieros auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los Estados Financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias dispongan que no es necesario que sean puestos a su disposición y establezcan los criterios para la preparación de los Estados Financieros resumidos.

## Forma de la opinión

Cuando el Auditor concluya que es adecuada una opinión limpia sobre los Estados Financieros resumidos, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación:

- a) Los Estados Financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los Estados Financieros auditados, de conformidad con [los criterios aplicados], o
- b) Los Estados Financieros resumidos son un resumen fiel de los Estados Financieros auditados, de conformidad con [los criterios aplicados].

## Momento de realización y hechos posteriores



El Auditor puede llegar a conocer hechos que existían en la fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados, pero de los que no tuvo conocimiento con anterioridad.

## Informe de Auditoría sobre Estados Financieros resumidos

El informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos incluirá los siguientes elementos:

- a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de un Auditor independiente.
- b) Un destinatario.
- c) Un apartado introductorio que (en la NIA 810 para períodos que terminen a partir del 15 de diciembre de 2016 o posteriores, se elimina este párrafo introductorio, pero permanece la obligación de incluir lo comentado en los subincisos siguientes):
  - i. Identifique los Estados Financieros resumidos sobre los que el Auditor informa, incluido el título de cada estado que se incluye en los Estados Financieros resumidos;
  - ii. Identifique los Estados Financieros auditados;
  - iii. Un párrafo expresando claramente una opinión;
  - iv. Una declaración indicando que los Estados Financieros resumidos no contienen toda la información a revelar requeridas por el marco financiero aplicado sin la preparación de los Estados Financieros auditados, y que la lectura de los Estados Financieros resumidos y del informe del Auditor al respecto no es sustituto de la lectura de los Estados Financieros auditados y del informe del Auditor al respecto. (lo resaltado es lo aplicable a partir del 15 de diciembre de 2016).
  - v. Si la fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados, indique que los Estados Financieros resumidos y los Estados Financieros auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados.

El informe del Auditor sobre los Estados Financieros resumidos puede ser fechado con fecha posterior a la fecha del informe del Auditor sobre los Estados Financieros auditados. En esos casos, el informe del Auditor sobre los Estados Financieros resumidos hará constar que los Estados Financieros resumidos y los Estados Financieros auditados no reflejan los efectos de hechos posteriores ocurridos posteriormente a la fecha del informe del Auditor sobre los Estados Financieros auditados (lo resaltado es la modificación incluida en la NIA 810 (Revisada) vigente para períodos que terminan a partir del 15 de diciembre de 2016 o posteriores).

- vi. Mencione el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados, su fecha y, el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión no modificada sobre los Estados Financieros auditados;
- d) Una descripción de la responsabilidad de la Administración en relación con los Estados Financieros resumidos, que explique que la Administración es responsable de la preparación de los Estados Financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicables.

- e) Una afirmación de que el Auditor es responsable de expresar una opinión sobre los Estados Financieros resumidos sobre la base de los procedimientos requeridos en esta NIA.
- f) La firma del Auditor.
- g) Dirección del Auditor.
- h) La fecha del informe de Auditoría.

## Informe de Auditoría

### *Elementos del informe de Auditoría*

#### Título

Un título que indique que se trata del informe de un Auditor independiente, por ejemplo, "Informe de Auditoría independiente", pone de manifiesto que el Auditor ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables con respecto a la independencia. Esto distingue el informe de un Auditor independiente de informes emitidos por otros.

Titulo

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

(Destinatario apropiado)

Los Estados Financieros resumidos que se acompaña, que comprenden el balance resumido al 31 de diciembre de 20X1. el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujo de efectivo resumido por el año terminado en esa fecha, y las notas relacionadas, se derivan de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD por el año terminado el 31 de diciembre de 20X1. Hemos expresado una opinión de Auditoría sin modificar sobre los Estados Financieros en nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2. Los Estados Financieros y los Estados Financieros resumidos, no reflejan los efectos de los hechos que se ocurrieron con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre estos Estados Financieros.

Los Estados Financieros resumidos no contienen toda la divulgación exigida por los (describir el marco conceptual de información financiera aplicado en la preparación de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD). La lectura de los Estados Financieros resumidos, por lo tanto, no es un sustituto de la lectura de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD.

#### Destinatario

Los factores que pueden afectar a la evaluación por el Auditor de la adecuación del destinatario de los Estados Financieros resumidos incluyen los términos del trabajo, la naturaleza de la Entidad y la finalidad de los Estados Financieros resumidos.



## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

Destinatario

[Destinatario apropiado)

Los Estados Financieros resumidos que se acompaña, que comprenden el balance resumido al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujo de efectivo resumido por el año terminado en esa fecha, y las notas relacionadas, se derivan de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD por el año terminado el 31 de diciembre de 20X1. Hemos expresado una opinión de Auditoría sin modificar sobre los Estados Financieros en nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2. Los Estados Financieros y los Estados Financieros resumidos, no reflejan los efectos de los hechos que se ocurrieron con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre estos Estados Financieros.

Los Estados Financieros resumidos no contienen toda la divulgación exigida por los (describir el marco conceptual de información financiera aplicado en la preparación de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD). La lectura de los Estados Financieros resumidos, por lo tanto, no es un sustituto de la lectura de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD.

### Párrafo introductorio

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario apropiado)

Los Estados Financieros resumidos que se acompaña, que comprenden el balance resumido al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujo de efectivo resumido por el año terminado en esa fecha, y las notas relacionadas, se derivan de los Estados Financieros auditados de la Compañía por el año terminado el 31 de diciembre de 20X1. Hemos expresado una opinión de Auditoría sin modificar sobre los Estados Financieros en nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2. Los Estados Financieros y los Estados Financieros resumidos, no reflejan los efectos de los hechos que se ocurrieron con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre estos Estados Financieros.

Los Estados Financieros resumidos no contienen toda la divulgación exigida por los (describir el marco conceptual de información financiera aplicado en la preparación de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD). La lectura de los Estados Financieros resumidos, por lo tanto, no es un sustituto de la lectura de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD.

### Fecha del informe

La persona o personas que tengan autoridad reconocida para concluir que los Estados Financieros resumidos han sido preparados y para asumir la responsabilidad sobre ellos, depende de los términos del trabajo, de la naturaleza de la Entidad y de la finalidad de los Estados Financieros resumidos.

### Opinión

En nuestra opinión, los Estados Financieros resumidos derivan de los Estados Financieros auditados de la Compañía ABD por el año terminado el 31 de diciembre de 20X 1, son consistentes, en todos sus aspectos importantes, con (o un resumen razonable de) los Estados Financieros, de acuerdo con (describir los criterios establecidos].

[Firma del Auditor]

Fecha del informe

(Fecha del informe del Auditor)

(Dirección del Auditor)

## Informe de Auditoría sobre Estados Financieros resumidos

Si el destinatario de los Estados Financieros resumidos no es el mismo que el destinatario del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados, el Auditor evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios.

El Auditor no fechará el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos con anterioridad a:

- a) la fecha en la que el Auditor haya obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en la que deba basar la opinión, incluida la evidencia de que los Estados Financieros resumidos han sido preparados y de que las personas con la autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos Estados Financieros, y
- b) la fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados.

Cuando el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados contiene una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones y el Auditor se ha satisfecho de que los Estados Financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales con los Estados Financieros auditados, o son un resumen fiel de éstos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos:

- a) pondrá de manifiesto que el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados contienen una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, y
- b) Describirá:
  - i. El fundamento de la opinión con salvedades sobre los Estados Financieros auditados y dicha opinión con salvedades; o el párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados, y
  - ii. Su efecto sobre los Estados Financieros resumidos.

Cuando el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados contenga una opinión desfavorable o una denegación de opinión, el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos:

- a) Pondrá de manifiesto que el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados contiene una opinión desfavorable o una denegación de opinión;
- b) Describirá el fundamento de dicha opinión desfavorable o de la denegación de opinión, y
- c) Pondrá de manifiesto que, como resultado de la opinión desfavorable o de la denegación de opinión, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los Estados Financieros resumidos.

Si los Estados Financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los Estados Financieros auditados o no constituyen un resumen fiel de éstos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la Administración rehúsa realizar los cambios necesarios, el Auditor expresará una opinión desfavorable sobre éstos.

Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados, o cuando el informe de Auditoría advierta a los lectores de que éstos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el Auditor incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos.

## **Información comparativa**

Si los Estados Financieros auditados contienen información comparativa y los Estados Financieros resumidos no, el Auditor determinará si dicha omisión es razonable teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo. También determinará el efecto, en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos, de una omisión que no sea razonable.

Si los Estados Financieros resumidos contienen información comparativa sobre la que informó otro Auditor, el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos requiere que el Auditor la incluya en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados.

## **Información adicional no auditada presentada junto Estados Financieros resumidos**

El Auditor evaluará si cualquier información adicional no auditada que se presente junto con los Estados Financieros resumidos se distingue claramente de dichos Estados Financieros.

Si el Auditor concluye que la forma en que la Entidad presenta la información adicional no auditada no se distingue claramente de los Estados Financieros resumidos, solicitará a la Administración que modifique la presentación de la información adicional no auditada. Si la Administración se niega a hacerlo, el Auditor explicará, en el informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos, que dicha información no está cubierta por dicho informe.

Esta parte de la NIA fue eliminada y deja de aplicarse a partir de las auditorías de períodos que terminen el 15 de diciembre de 2016 o en fecha posterior.

## Asociación del Auditor

Si el Auditor tiene conocimiento de que la Entidad prevé mencionar que el Auditor ha emitido un informe sobre unos Estados Financieros resumidos en un documento que contiene dichos Estados Financieros resumidos, pero no tiene previsto incluir el correspondiente informe de Auditoría, el Auditor solicitará a la Administración que incluya el informe de Auditoría en el documento. Si la Administración se niega a hacerlo, el Auditor determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la Administración asocie de modo inadecuado al Auditor con los Estados Financieros resumidos contenidos en dicho documento.

El Auditor puede haber sido contratado para informar sobre los Estados Financieros de una Entidad y no haber sido contratado para informar sobre los Estados Financieros resumidos.

En este caso, si el Auditor tuviera conocimiento de que la Entidad tiene previsto hacer una afirmación en un documento que se refiera al Auditor y al hecho de que los Estados Financieros resumidos se derivan de los Estados Financieros auditados por el Auditor, este último se satisfará de que:

- a) la referencia al Auditor se hace en el contexto del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados, y
- b) la afirmación no produce la impresión de que el Auditor ha informado sobre los Estados Financieros resumidos.

### Ejemplo de informes de Auditoría sobre Estados Financieros resumidos

**Informe de Auditoría sobre unos Estados Financieros resumidos preparados de conformidad con criterios establecidos.** Se ha expresado una opinión limpia sobre los Estados Financieros auditados. La fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros auditados de los que se derivan. El informe del Auditor sobre los Estados Financieros auditados incluye una sección sobre incertidumbre material relativo al negocio en marcha y comunicación de otros asuntos clave de Auditoría.

### Ejemplo bajo la NIA vigente hasta el 15 de diciembre de 2016

#### Informe del Auditor independiente sobre los Estados Financieros resumidos

Los Estados Financieros resumidos adjuntos, que comprenden el balance general resumido al 31 de diciembre de 201X, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el capital contable resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los Estados Financieros auditados de la Entidad ABD correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestro informe de 15 de febrero de 201X hemos expresado una opinión favorable sobre dichos Estados Financieros. Dichos Estados Financieros, así como los Estados Financieros resumidos, no reflejan los efectos de hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre los Estados Financieros auditados.

#### Estados financieros resumidos

Los Estados Financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los Estados Financieros auditados

de la Entidad ABD]. En consecuencia, la lectura de los Estados Financieros resumidos no equivale a la lectura de los Estados Financieros auditados de la Entidad ABD.

#### **Responsabilidad de la Administración en relación con los Estados Financieros resumidos**

La Administración es responsable de la preparación de un resumen de los Estados Financieros auditados de conformidad con [describir los criterios establecidos].

#### **Responsabilidad del Auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los Estados Financieros resumidos basada en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 "Compromisos para informar sobre Estados Financieros resumidos".

#### **Opinión**

En nuestra opinión, los Estados Financieros resumidos derivados de los Estados Financieros auditados de la Entidad ABD para el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 201X son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o son un resumen fiel de) dichos Estados Financieros, de conformidad con [describir los criterios establecidos].

[Firma del Auditor]

[Fecha del informe de Auditoría]

[Dirección del Auditor]

#### **Ejemplo del informe bajo la NIA 810 (Revisada) vigente para ejercicios que terminan a partir del 15 de diciembre de 2016 o posteriores**

#### **Informe del Auditor independiente sobre los Estados Financieros resumidos**

Los Estados Financieros resumidos, que comprenden el balance general resumido al 31 de diciembre de 201X, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el capital contable resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los Estados Financieros auditados de la Entidad ABD correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, los Estados Financieros resumidos adjuntos son consistentes, en todos los aspectos importantes, con los Estados Financieros auditados, de conformidad con [describir los criterios establecidos].

#### **Estados financieros resumidos**

Los Estados Financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los Estados Financieros auditados de la Entidad ABD]. En consecuencia, la lectura de los Estados Financieros resumidos y el informe del Auditor al respecto, por lo tanto, no es un sustituto de la lectura de los Estados Financieros auditados y del informe del Auditor al respecto. Los Estados Financieros resumidos y los Estados Financieros auditados no reflejan los efectos de hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre los Estados Financieros auditados.

### **Los Estados Financieros auditados y nuestro informe al respecto**

Hemos expresado una opinión favorable sobre los Estados Financieros auditados en nuestro informe del 15 de febrero de 201X. Ese informe también incluye:

- Una sección sobre la incertidumbre material relativo al negocio en marcha que llama su atención a la nota 6 en los Estados Financieros auditados. La nota 6 de los Estados Financieros auditados indica que la Entidad ABA ha incurrido una pérdida neta de \$X.XXX.XXX durante el año terminado el 31 de diciembre de 201X y, a partir de esa fecha, los pasivos circulantes de la Entidad ABD exceden a sus activos totales por \$X,XXX,XXX. Esos eventos o condiciones, junto con otros asuntos establecidos en conjunto en la nota 6 de los Estados Financieros auditados, indican que una incertidumbre material existe de que puede poner en duda importante la habilidad de la Entidad ABD para continuar como un negocio en marcha. Esas situaciones se abordan en la nota 5 de los Estados Financieros resumidos.
- La comunicación de otros asuntos claves de Auditoría (los asuntos clave de Auditoría son aquellos asuntos que, en nuestro juicio profesional, son de mayor importancia en nuestra Auditoría de los Estados Financieros en el periodo actual).

### **Responsabilidad de la Administración en relación con los Estados Financieros resumidos**

La Administración es responsable de la preparación de los Estados Financieros resumidos de conformidad con [describir los criterios establecidos].

### **Responsabilidad del Auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión si los Estados Financieros resumidos son consistentes, en todos los aspectos importantes, con los Estados Financieros auditados basada en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) "Compromisos para informar sobre Estados Financieros resumidos".

[Firma del Auditor]

[Fecha del informe de Auditoría]

[Dirección del Auditor]

Algo importante a destacar en este nuevo informe a emitir para períodos que terminan a partir del 15 de diciembre de 2016 o posteriormente, es que el párrafo de la opinión y el subtítulo se han movido al inicio del informe.

## **Referencias**

CINIF/ IMCP (febrero 2016). *Normas de Información Financiera*. 6<sup>a</sup> ed. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2016). *Normas y procedimientos de Auditoría y normas para atestiguar*. México.

## Conclusión general

El Auditor, en su trabajo de revisión de los Estados Financieros debe considerar, en cuanto a su planeación y aplicación de procedimientos: la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución, los cuales le permiten responder a los riesgos identificados durante todo el proceso de la auditoría.

Lo anterior se logra con dos factores importantes: el conocimiento y la experiencia.

Por lo general, los Auditores prestan sus servicios a través de firmas de diferentes tamaños o de manera independiente; sin embargo, siempre van a requerir de apoyo para desarrollar el trabajo de auditoría, de jóvenes con un perfil específico, pero también que tengan el conocimiento suficiente para desarrollar los procedimientos de auditoría planeados por el socio de auditoría.

Estos jóvenes casi siempre se encuentran en su etapa final de preparación universitaria o son recién egresados, por lo que el conocimiento dependerá en mucho de lo aprendido en clases y en las políticas de calidad de los despachos en áreas de aprendizaje y los cursos que deben tomar cada uno de ellos.

El ámbito en donde se desarrolla un Auditor es uno de los que mayores conocimientos deja al joven estudiante y recién egresado, pero siempre se necesita estar actualizado. Considerando que el marco normativo en el que el Auditor desempeña su actuación es de carácter internacional, siendo éstas las Normas Internacionales de Auditoría, cuyo idioma de emisión es el inglés, en ocasiones se vuelve difícil, para el joven estudiante o recién egresado, entender de una manera sencilla la aplicación de las NIA.

Estamos abordando lo más actual de las Normas Internacionales de Auditoría publicado por el International Federation of Accountants IFAC para impulsar al lector a seguir de cerca todo lo que se publica en su web.

Esta obra ayuda al estudiante y recién egresado a que, de una manera sencilla, entienda la aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría en el examen de los Estados Financieros de las Entidades. Asimismo, contiene ejemplos prácticos que podrán ser utilizados por el estudiante y el recién egresado para mejorar su aprendizaje adquirido en las aulas, lo cual le permitirá desarrollar su trabajo de manera eficiente.

Sin duda, hay una gama de sectores y posibles situaciones que pueden presentarse en la práctica profesional, lo que aquí consideramos es a criterio de la experiencia profesional de los que participamos en esta obra.

## Bibliografía

Federación Internacional de Contadores (2012). *Guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría*. México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2014). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2016). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2013). *Guías de auditoría*. México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2012). *Guía para uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas*. México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2012). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados. Volumen 1 Conceptos Principales*. México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2012). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados. Volumen 2 Guía Práctica*. México.

# Glosario de términos

## A

**Actividades de control.** Aquellas medidas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices marcadas por la Administración se llevan a cabo. Las actividades de control son un componente del control interno.

**Adecuación \*<sup>23</sup> (de la evidencia de auditoría).** Medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del Auditor.  
(Definido en NIA 200.13(b)(ii) y NIA 500.5(b))

**Administración \*** - Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la Entidad. En algunas Entidades de determinadas jurisdicciones, la Administración incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la Entidad, por ejemplo, los integrantes ejecutivos del consejo de Administración o un propietario-gerente.

(Definido en NIA 200.13(h) y NIA 260.10(b))  
En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la Entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la Administración incluidas en los Estados Financieros o a las directrices de la Administración sobre las actividades de control interno de la Entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de Administración u órganos equivalentes de la Entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos Estados Financieros, así como de la responsabilidad de estos

órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

**Administración del componente \*** - La Administración responsable de la preparación de la información financiera de un componente.  
(Definido en NIA 600.9(c))

**Administración del grupo \*** - La Administración responsable de la preparación de los Estados Financieros del grupo.  
(Definido en NIA 600.9(k))

**Afirmaciones \*** - Manifestaciones de la Administración, explícitas o no, incluidas en los Estados Financieros y tenidas en cuenta por el Auditor al considerar los distintos tipos de errores que pueden existir.  
(Definido en NIA 315.4(a))

**Alcance de una revisión** - Procedimientos de revisión que se estiman necesarios, en función de las circunstancias, para alcanzar los objetivos de dicha revisión.

**Anomalía \*** - Un error o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de error o de desviaciones en una población.  
(Definido en NIA 530.5(e))

**Apropiación indebida de activos** - Implica la sustracción de los activos de una Entidad en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales, realizada habitualmente por los empleados. Sin embargo, la Administración también puede estar implicada al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de manera que sean difíciles de detectar.  
(Definido en NIA 240.32(c))

**Archivo de auditoría \*** - Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un compromiso específico.

(Definido en NIA 230.6(b))

**Asociación del Auditor con la información financiera** - Un Auditor está asociado a la infor-

<sup>23</sup> El \* significa que el concepto está definido formalmente en una o más NIA. La referencia se indica debajo de cada definición.

mación financiera cuando emite un informe que se adjunta a dicha información o cuando consiente que se utilice su nombre en una relación de tipo profesional.

**Auditor \*** - El término "Auditor" se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del compromiso u otros integrantes del equipo del compromiso o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del compromiso, se utiliza el término "socio del compromiso" en lugar de "Auditor".

(Definido en NIA 200.13(d))<sup>24</sup>

**Auditor de la Entidad prestadora del servicio \*** -

Auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de ésta.

(Definido en NIA 402.8(d))

**Auditor de la Entidad usuaria \*** - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los Estados Financieros de una Entidad usuaria.

(Definido en NIA 402.8(h))

**Auditor del componente \*** - Auditor que, a petición del equipo del compromiso del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente.

(Definido en NIA 600.9(b))

También incluye al Auditor que realiza la auditoría de las cuentas anuales de un componente del grupo, requerida legalmente o por otro motivo, cuando el equipo del compromiso del grupo decida utilizar dicho trabajo de auditoría realizado como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, de acuerdo con lo previsto en los apartados A1 de la NIA 600.

**Auditor experimentado \*** - Una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:

- a) los procesos de auditoría;
- b) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- c) el entorno empresarial en el que la Entidad opera, y

d) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la Entidad opera.

(Definido en NIA 230.6(c))

**Auditor predecesor \*** - Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los Estados Financieros de una Entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el Auditor actual.

(Definido en NIA 510.4(c))

**Auditores internos \*** - Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los Auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.

(Definido en NIA 610.7(b))

**Auditoría del grupo \*** - La auditoría de los Estados Financieros del grupo.

(Definido en NIA 600.9(f))

## C

**Carta-contrato (o contrato de auditoría, en el contexto de la NIA 210)** - Términos escritos de un compromiso en forma de carta.

**Cifras correspondientes a periodos anteriores \***

**(Cifras comparativas)** - Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los Estados Financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados "cifras del periodo actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

(Definido en NIA 710.6(b))

**Componente \*** - Una Entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la Administración del componente o del grupo para ser incluida en los Estados Financieros del grupo.

(Definido en NIA 600.9(a))

**Componente significativo \*** - Componente identificado por el equipo del compromiso del grupo que:

- (i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o
- (ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los

<sup>24</sup> NIA 200, apartado 13.



Estados Financieros del grupo un riesgo significativo de error material.

(Definido en NIA 600.9(m))

**Compromiso de auditoría inicial \*** - Un compromiso de auditoría en el que:

- (i) los Estados Financieros correspondientes al periodo anterior no fueron auditados, o
- (ii) los Estados Financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por el Auditor predecesor.

(Definido en NIA 510.4(a))

**Compromiso de procedimientos acordados** - Contrato en el que un Auditor se compromete a realizar aquellos procedimientos de auditoría acordados por el Auditor, la Entidad auditada y terceras partes y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del Auditor. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de compromisos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de compromisos puede utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas, como por ejemplo en el contexto de las NIA 402 y 600.

**Compromiso de revisión** - El objetivo de un compromiso de revisión es permitir al Auditor determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería necesaria en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del Auditor algún hecho que le haga considerar que los Estados Financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de compromisos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos,

individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de compromisos pueden utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas, como por ejemplo en el contexto de la NIA 600.

**Condiciones previas a la auditoría \*** - Utilización por la Administración de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los Estados Financieros y la conformidad de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la Entidad, con la premisa sobre la que se realiza una auditoría.

(Definido en NIA 210.4)

**Confirmación externa \*** - Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al Auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

(Definido en NIA 505.6(a))

**Contestación en disconformidad \*** - Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquélla contenida en los registros de la Entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

(Definido en NIA 505.6(e))

**Control interno \*** - El proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la Entidad, la Administración y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la Entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

(Definido en NIA 315.4(c))

**Controles complementarios de la Entidad usuaria \*** - Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las Entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.

(Definido en NIA 402.8(a))

**Controles de acceso** - Procedimientos diseñados para restringir el acceso a terminales, programas y datos electrónicos (on-line). Los controles de acceso consisten en la "autenticación de usuario" y "autorización de usuario". La "autenticación de usuario" normalmente intenta identificar un usuario a través de identificaciones únicas para comenzar la sesión, contraseñas, tarjetas de acceso o datos biométricos. La "autorización de usuario" consiste en reglas de acceso para determinar los recursos del ordenador a los que puede acceder cada usuario. De forma específica, estos procedimientos están diseñados para prevenir o detectar:

- a) acceso no autorizado a terminales, programas y datos electrónicos (on-line);
- b) registro de transacciones no autorizadas;
- c) cambios no autorizados en ficheros de datos;
- d) el uso de programas de ordenador por personal no autorizado, y
- e) el uso de programas de ordenador que no han sido autorizados.

**Controles de aplicación en las tecnologías de la información (TI)** - Procedimientos manuales o automatizados que operan habitualmente en relación con la gestión de procesos. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Por consiguiente, los controles de aplicación están relacionados con los procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones u otros datos financieros.

**Controles del grupo \*** - Controles diseñados, implementados y mantenidos por la Administración del grupo sobre la información financiera de éste.

(Definido en NIA 600.9(l))

**Controles generales de las tecnologías de la información (TI)** - Políticas y procedimientos vinculados a muchas aplicaciones que favorecen un funcionamiento eficaz de los controles de las aplicaciones al ayudar a garantizar el funcionamiento adecuado y continuo de los sistemas de información. Los controles generales de las TI normalmente incluyen controles sobre los centros de datos y las operaciones de red; la adquisición, mantenimiento y reposición del software de sistemas;

la seguridad en los accesos y la adquisición, desarrollo y mantenimiento de los sistemas de las aplicaciones.

**Cuestiones medioambientales** -

- a) iniciativas para prevenir, reducir o corregir los daños causados al medioambiente, o para hacer frente a la conservación de los recursos renovables y no renovables (tales iniciativas pueden ser exigidas por las disposiciones legales y reglamentarias de índole ambiental, por contrato, o bien pueden llevarse a cabo voluntariamente);
- b) consecuencias del incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias medioambientales;
- c) consecuencias de los daños medioambientales causados a otras personas o a los recursos naturales, y
- d) consecuencias de la responsabilidad subsidiaria derivada de las leyes (por ejemplo, la responsabilidad por los daños causados por los anteriores propietarios).

**D**

**Deficiencia en el control interno \*** - Existe una deficiencia en el control interno cuando:

- a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir errores en los Estados Financieros oportunamente, o
- b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, errores en los Estados Financieros.

(Definido en NIA 265.6(a))

**Deficiencia significativa en el control interno \***

- Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del Auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la Entidad.

(Definido en NIA 265.6(b))

**Desenlace de una estimación contable \*** - Importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones sobre las que se basa la estimación contable.

(Definido en NIA 540.7(f))

**Documentación de auditoría \*** - Registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el Audi-



tor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").  
(Definido en NIA 230.6(a))

## E

**Elemento de los Estados Financieros \*(en el contexto de la NIA 805)<sup>25</sup>** - Un elemento, cuenta o partida de un Estado Financiero.  
(Definido en NIA 805.6)

**Empleados \*** - Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.  
(Definido en NIA 220.7(o))

**Entidad de pequeña dimensión** - Una Entidad que generalmente posee características cualitativas tales como:

- a) concentración de la propiedad y de la Administración en un reducido número de personas (habitualmente una sola persona, ya sea una persona física u otra Entidad que posee a la Entidad siempre que el propietario presente las características cualitativas relevantes); y
- b) una o más de las siguientes:
  - (i) transacciones sencillas;
  - (ii) proceso de registro sencillo;
  - (iii) pocas líneas de negocio y escasos productos dentro de las líneas de negocio;
  - (iv) pocos controles internos;
  - (v) pocos niveles de Administración con responsabilidad para una amplia gama de controles, o
  - (vi) poco personal, gran parte del cual desempeña un amplio espectro de tareas.

Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las Entidades de pequeña dimensión y las Entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.

**Entidad listada \*** - Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo

de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.  
(Definido en NIA 220.7(g))

Conforme a la legislación española, se entenderá como mercado de valores reconocido u otra organización equivalente, los referidos en el artículo 31 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

**Entidad usuaria \*** - Entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos Estados Financieros se están auditando.  
(Definido en NIA 402.8(i))

**Entorno de control** - Comprende las funciones del gobierno y Administración de la empresa, así como las actitudes, compromisos y acciones de los responsables del gobierno de la Entidad y de la Administración de la empresa, sobre el control interno de la Entidad y su importancia. El entorno de control es un componente del control interno.

**Entorno de las tecnologías de la información (TI)** - Políticas y procedimientos implementados por una Entidad, así como la infraestructura propias de las TI (hardware, sistemas operativos, etc.) y las aplicaciones de software utilizadas para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio.

**Equipo del compromiso \*** - Todos los socios y empleados que realizan el compromiso, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el compromiso. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.<sup>26</sup>  
(Definido en NIA 220.7(d))

**Equipo del compromiso del grupo \*** - Los socios de auditoría, incluido el socio del compromiso del grupo, y los empleados que determinan la estrategia general de la auditoría del grupo, se comunican con los Auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo, y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como

<sup>25</sup> NIA 805 "Consideraciones especiales-Auditorías de un solo Estado Financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Financiero".

<sup>26</sup> NIA 620 "Utilización del trabajo de un experto del Auditor", apartado 6(a), define el término "experto del Auditor".

base para formarse una opinión sobre los Estados Financieros del grupo.

(Definido en NIA 600.9(i))

**Error \*** - Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los Estados Financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Los errores pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el Auditor manifiesta una opinión sobre si los Estados Financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, los errores incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del Auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los Estados Financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

(Definido en NIA 200.13(i) y NIA 450.4(a))

**Error en la descripción de un hecho\*** - Otra información no relacionada con cuestiones que aparecen en los Estados Financieros auditados, que esté erróneamente expresada o presentada. Los errores materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene los Estados Financieros auditados.

(Definido en NIA 720.5(c))

**Error tolerable \*** - Importe establecido por el Auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que los errores existentes en la población no superan dicho importe.

(Definido en NIA 530.5(i))

En el ámbito de la normativa de auditoría de cuentas, la expresión "error tolerable" cuando se aplican técnicas de muestreo como procedimientos de auditoría se conoce también como "error tolerable".

**Errores no corregidos \*** - Errores que el Auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

(Definido en NIA 450.4(b))

**Escepticismo profesional \*** - Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles errores debido a

errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

(Definido en NIA 200.13(l))

**Especialización \*** - Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

(Definido en NIA 620.6(b))

**Estados Financieros \*** - Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una Entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo, de conformidad con un marco de información financiera. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término "Estados Financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de Estados Financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo Estado Financiero.

(Definido en NIA 200.13(f))

En relación con la definición de "Estados Financieros" se entenderá por tales, con carácter general, "las cuentas anuales", "las cuentas anuales consolidadas" o unos "Estados Financieros intermedios", y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a un solo Estado Financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas).

**Estados Financieros comparativos \*** - Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los Estados Financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el Auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos Estados Financieros comparativos es comparable al de los Estados Financieros del periodo actual.

(Definido en NIA 710.6(c))

**Estados Financieros con fines específicos \*** - Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de un compromiso de auditoría sobre unos Estados



Financieros de este tipo no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentra sujeto a la citada normativa.

**Estados Financieros con fines generales \*** - Los Estados Financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

(Definido en NIA 700.7(a))

**Estados Financieros del grupo \*** - Los Estados Financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "Estados Financieros del grupo" también se refiere a Estados Financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una Entidad dominante, pero se encuentran bajo control común.

(Definido en NIA 600.9(j))

A efectos de las NIA adaptadas para su aplicación en España, los Estados Financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, Estados Financieros intermedios consolidados y a otros estados o documentos contables consolidados definidos en el artículo 5 del TRLAC.

En relación con la referencia a Estados Financieros combinados incluida en esta definición, hay que tener en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 2.1 del TRLAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; no obstante, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la Entidad.

**Estimación contable \*** - Una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación. Cuando la NIA 540<sup>27</sup> trata únicamente de las estimaciones contables que conllevan medidas a valor ra-

zonable, se emplea el término "estimaciones contables a valor razonable".

(Definido en NIA 540.7(a))

**Estimación puntual de la Administración \*** - Cantidad determinada por la Administración como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los Estados Financieros.

(Definido en NIA 540.7(e))

**Estimación puntual o rango del Auditor \*** - Cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la Administración.

(Definido en NIA 540.7(b))

**Estrategia general de auditoría** - Establece el alcance, el enfoque de la auditoría y su momento de realización, sirviendo de guía para el desarrollo de un plan de auditoría más detallado.

**Estratificación \*** - División de una población en sub-poblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).

(Definido en NIA 530.5(h))

**Evaluar** - Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos posteriores cuando fuere necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre dichos aspectos. "Evaluación", por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la Administración ante un riesgo (véase también Valorar).

**Evidencia de auditoría \*** - Información utilizada por el Auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los Estados Financieros, como otra información. (Véase Suficiencia de la evidencia de auditoría y Adecuación de la evidencia de auditoría).

(Definido en NIA 200.13(b) y NIA 500.5(c))

**Experto \*** - (véase Experto del Auditor y Experto de la Administración)

**Experto de la Administración \*** - Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la Entidad para

<sup>27</sup> NIA 540 "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar".

facilitar la preparación de los Estados Financieros.

(Definido en NIA 500.5(d) y NIA 620.6(c))

**Experto del Auditor \*** - Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el Auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del Auditor puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo.

(Definido en NIA 620.6(a))

## F

**Factores de riesgo de fraude \*** - Hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

(Definido en NIA 240.11(b))

**Fecha de aprobación de los Estados Financieros \*** - Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los Estados Financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos.

(Definido en NIA 560.5(b))

A efectos de esta definición, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la Entidad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la Entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

**Fecha de los Estados Financieros \*** - Fecha de cierre del último periodo cubierto por los Estados Financieros.

(Definido en NIA 560.5(a))

A efectos de esta definición debe entenderse tanto la fecha de cierre de las cuentas anuales como, en su caso, la fecha de finalización del periodo cubierto por Estados Financieros intermedios.

**Fecha de publicación de los Estados Financieros \*** - Fecha en la que los Estados Financie-

ros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros.

(Definido en NIA 560.5(d))

A efectos de la aplicación de lo establecido en estas NIA, se considera como fecha de publicación la primera fecha en la que se ponen los Estados Financieros y el informe de auditoría a disposición de terceros, pudiendo entenderse como tal fecha: la de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia Entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría.

**Fecha del informe (en relación con el control de calidad)** - La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.

Considérese lo establecido en la letra h) de los criterios de interpretación de la norma internacional de control de calidad para su aplicación en España, incorporados en la Norma de control de calidad interno de los Auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

**Fecha del informe de auditoría \*** - Fecha puesta por el Auditor al informe sobre los Estados Financieros de conformidad con la NIA 700.<sup>28</sup>

(Definido en NIA 560.5(c))

A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 3.1.e) del TRLAC y su normativa de desarrollo.

**Firma de auditoría \*** - Un profesional ejerciente individual, una Entidad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra Entidad de profesionales de la contabilidad.

(Definido en NIA 220.7(e))

A efectos de esta definición, debe entenderse exclusivamente como firma de auditoría las definiciones a que se refiere el artículo 2, apartados 3 y 4, del TRLAC de Auditor de cuentas y Entidad de auditoría.

**Firma de la red \*** - Firma de auditoría o Entidad que pertenece a una red.

(Definido en NIA 220.7(i))

**Fraude \*** - Un acto intencionado realizado por una o más personas de la Administración, los responsables del gobierno de la Entidad, los em-

<sup>28</sup> NIA 700 "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados Financieros".



pleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

(Definido en NIA 240.11(c))

**Función de auditoría interna \*** - Actividad de evaluación establecida o prestada a la Entidad como un servicio. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y eficacia del control interno.

(Definido en NIA 610.7(a))

## G

**Generalizado \*** - Término utilizado al referirse a los errores, para describir los efectos de éstas en los Estados Financieros o los posibles efectos de los errores que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los Estados Financieros aquellos que, a juicio del Auditor:

- (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los Estados Financieros;
- (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los Estados Financieros, o
- (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los Estados Financieros.

(Definido en NIA 705.5(a))

**Gobierno corporativo** - (véase Gobierno de la Entidad)

**Gobierno de la Entidad \*** - Describe la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la Administración estratégica de la Entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la Entidad.

**Grado de Seguridad \*** - (véase Seguridad razonable)

**Grupo \*** - Todos los componentes cuya información financiera se incluye en los Estados Financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.

(Definido en NIA 600.9(e))

## H

**Hechos posteriores al cierre \*** - Hechos ocurridos entre la fecha de los Estados Financieros y la fecha del informe de auditoría, así como aquellos hechos que llegan a conocimiento del Auditor después de la fecha del informe de auditoría.

(Definido en NIA 560.5(e))

## I

**Importancia relativa del componente \*** - La importancia relativa para un componente determinada por el equipo del compromiso del grupo.

(Definido en NIA 600.9(d))

**Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo \*** - 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 los errores 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 para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

(Definido en NIA 320.9)

**Incertidumbre** - Materia cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la Entidad pero que podrían afectar a los Estados Financieros.

**Incertidumbre en la estimación \*** - La susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.

(Definido en NIA 540.7(c))

**Incongruencia \*** - Contradicción entre la información contenida en los Estados Financieros auditados y otra información. Una incongruencia material puede poner en duda las conclusiones de auditoría derivadas de la evidencia de auditoría obtenida previamente y, posiblemente, la base de la opinión del Auditor sobre los Estados Financieros.

(Definido en NIA 720.5(b))

**Incumplimiento \*(en el contexto de la NIA 250<sup>29</sup>)**

- Acciones u omisiones de la Entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la Entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la Entidad, por los responsables de su gobierno, la Administración o los empleados. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la Entidad) por parte de los responsables del gobierno de la Entidad, la Administración o los empleados de la Entidad.

(Definido en NIA 250.11)

**Indagación** - La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la Entidad.

**Información adicional** - Información que se presenta conjuntamente con los Estados Financieros, no exigida por el marco de información financiera aplicable, utilizada para preparar los Estados Financieros y que, normalmente, se presenta mediante cuadros complementarios o como notas adicionales.

**Información comparativa \*** - Importes e información a revelar incluidos en los Estados Financieros y relativos a uno o más períodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

(Definido en NIA 710.6(a))

**Información financiera fraudulenta** - Comprende errores intencionados, incluida la omisión de cantidades o de información a revelar en los Estados Financieros, para engañar a los usuarios de los Estados Financieros.

**Información financiera histórica \*** - Información relativa a una Entidad determinada, expresa da en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la Entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en períodos anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.

(Definido en NIA 200.13(g))

**Información financiera o Estados Financieros intermedios**

- Información financiera (que puede no comprender un conjunto completo de Estados Financieros, tal como se ha definido anteriormente) emitida en fechas anteriores a la finalización de un ejercicio económico (por lo general, semestral o trimestralmente).

**Información financiera prospectiva** - Información financiera basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la Entidad. La información financiera prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, una proyección o una combinación de ambas (véase Pronóstico y Proyección).

**Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios \*(referido en la NIA 402<sup>30</sup> como "informe tipo 1")** - Informe que comprende:

- una descripción, preparada por la Administración de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y
- un informe elaborado por el Auditor del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

(Definido en NIA 402.8(b))

**Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios \*(referido en la NIA 402 como "informe tipo 2")** - Informe que comprende:

- una descripción, preparada por la Administración de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determi-

<sup>29</sup> NIA 250 "Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de Estados Financieros".

<sup>30</sup> NIA 402 "Consideraciones de auditoría relativas a una Entidad que utiliza una organización de servicios".



nada o a lo largo de un periodo específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un periodo específico; y

b) un informe elaborado por el Auditor del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

- (i) su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y
- (ii) una descripción de las pruebas de controles realizadas por el Auditor y de los resultados obtenidos.

(Definido en NIA 402.8(c))

**Inspección (como procedimiento de auditoría)**

- Examen de los registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel u otro medio, o un examen físico de un activo.

**Inspección (en relación con el control de calidad)**

\* - En el contexto de los compromisos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del compromiso.

(Definido en NIA 220.7(f))

**Investigar** - Indagar para resolver cuestiones que surgen de otros procedimientos.

## J

**Juicio profesional \*** - Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del compromiso de auditoría.

(Definido en NIA 200.13(k))

## M

**Manifestaciones escritas \*** - Documento suscrito por la Administración y proporcionado al Auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los Estados Financie-

ros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

(Definido en NIA 580.7)

**Marco de cumplimiento \*** - (véase Marco de información financiera aplicable y Marco de información con fines generales)

**Marco de imagen fiel \*** - (véase Marco de información financiera aplicable y Marco de información con fines generales)

**Marco de información con fines generales \*** - Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los Estados Financieros, puede ser necesario que la Administración revele información adicional a la específicamente requerida por el marco, o
- b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los Estados Financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.<sup>31</sup>

(Definido en NIA 700.7(b))

**Marco de información financiera aplicable \*** -

Marco de información financiera adoptado por la Administración y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la Entidad para preparar los Estados Financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la Entidad y el objetivo de los Estados Fi-

<sup>31</sup> NIA 200, apartado 13 (a).

nancieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los Estados Financieros, puede ser necesario que la Administración revele información adicional a la requerida específicamente por el marco;
- reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los Estados Financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.

(Definido en NIA 200.13(a))

**Material (en el contexto de errores)** - De importancia relativa.

**Muestreo \*** - (véase muestreo de auditoría)

**Muestreo de auditoría \* (muestreo)** - Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al Auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

(Definido en NIA 530.5(a))

**Muestreo estadístico \*** - Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

- selección aleatoria de los elementos de la muestra, y
- aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El tipo de muestreo que no presenta las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico.

(Definido en NIA 530.5(g))

## N

**Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)\*** - Las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board).

**Normas profesionales \*** - Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

(Definido en NIA 220.7(m))

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se entenderá que las normas profesionales son las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

## O

**Observación** - Consiste en presenciar procesos o procedimientos aplicados por otras personas; por ejemplo, que el Auditor observe el recuento de existencias realizado por el personal de la Entidad o la ejecución de las actividades de control.

**Opinión de auditoría \*** - (véase Opinión modificada y Opinión no modificada)

**Opinión de auditoría del grupo \*** - La opinión de auditoría sobre los Estados Financieros del grupo.

(Definido en NIA 600.9(g))

**Opinión modificada \*** - Opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

(Definido en NIA 705.5(b))

**Opinión no modificada (o favorable) \*** - Opinión expresada por el Auditor cuando concluye que los Estados Financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.<sup>32</sup>

(Definido en NIA 700.7(c))

**Organización de servicios \*** - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las Entidades usuarias ser-

<sup>32</sup> La NIA 700, apartados 35-36, trata de las frases utilizadas para expresar esta opinión, en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.



vicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas Entidades usuarias.

(Definido en NIA 402.8(e))

**Otra información \*** - Información financiera y no financiera (distinta de los Estados Financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida, por las disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los Estados Financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente.

(Definido en NIA 720.5(a))

## P

**Párrafo de énfasis \*** - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los Estados Financieros y que, a juicio del Auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los Estados Financieros.

(Definido en NIA 706.5(a))

**Párrafo sobre otras cuestiones \*** - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los Estados Financieros y que, a juicio del Auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del Auditor o el informe de auditoría.

(Definido en NIA 706.5(b))

**Parte relacionada\*** - Una parte que es:

- (i) una parte relacionada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable, o
- (ii) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
  - a) una persona u otra Entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la Entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
  - b) otra Entidad sobre la cual la Entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u

c) otra Entidad que, junto con la Entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:

- (i) derechos de propiedad en ambas Entidades que permiten su control;
- (ii) propietarios que sean familiares próximos, o
- (iii) personal clave de la Administración compartido.

No obstante, las Entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes relacionadas a menos que realicen transacciones significativas o comparten recursos significativos entre sí.

(Definido en NIA 550.10(b))

**Persona externa debidamente cualificada \*** -

Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del compromiso. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad cuyos integrantes puedan realizar auditorías o revisiones de información financiera histórica, u otros compromisos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

(Definido en NIA 220.7(p))

**Personal \*** - Socios y empleados.

(Definido en NIA 220.7(l))

**Población \*** - Conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el Auditor desea alcanzar conclusiones.

(Definido en NIA 530.5(b))

**Porcentaje de desviación tolerable \*** - Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el Auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

(Definido en NIA 530.5(j))

**Premisa, referida a las responsabilidades de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la Entidad, sobre la que se realiza la auditoría \*** - La Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la Entidad reconocen

y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:

- (i) de la preparación de los Estados Financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel.
  - (ii) del control interno que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la Entidad consideren necesario para permitir la preparación de Estados Financieros libres de error material, debida a fraude o error; y
  - (iii) de proporcionar al Auditor:
    - a) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la Entidad, y que sea relevante para la preparación de los Estados Financieros, tal como registros, documentación y otro material;
    - b) información adicional que pueda solicitar el Auditor a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la Entidad para los fines de la auditoría; y
    - c) acceso ilimitado a las personas de la Entidad de las cuales el Auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría. En el caso de un marco de imagen fiel, el apartado (i) anterior puede formularse como "de la preparación de Estados Financieros que expresan la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera" o "de la preparación y presentación fiel de los Estados Financieros, de conformidad con el marco de información financiera". La "premisa referida a las responsabilidades de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la Entidad sobre la que se realiza la auditoría" también puede denominarse "la premisa".  
(Definido en NIA 200.13(j))
- En la aplicación de esta definición en España, en relación con la delimitación de funciones entre responsables del gobierno de la Entidad y de la Administración, habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la Entidad auditada según su naturaleza jurídica y conforme al marco normativo español. Véase también la definición de "Administración".

**Procedimiento posterior de auditoría.** - Procedimiento de auditoría diseñado para obtener evidencia que responda a los riesgos valorados de error material. Se denomina posterior porque se aplica durante la ejecución de la auditoría, como resultado de los procedimientos de auditoría de planificación.

**Procedimiento sustantivo \*** - Procedimiento de auditoría diseñado para detectar errores materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- a) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar), y
- b) procedimientos analíticos sustantivos.  
(Definido en NIA 330.4(a))

**Procedimientos analíticos \*** - Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.  
(Definido en NIA 520.4)

**Procedimientos de revisión** - Procedimientos que se consideran necesarios para alcanzar el objetivo de un compromiso de revisión, principalmente mediante la realización de indagaciones entre el personal de la Entidad sobre los datos financieros y mediante la aplicación de procedimientos analíticos a dichos datos.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de compromisos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de compromisos pueden utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas, como por ejemplo en el contexto de la NIA 600.

**Procedimientos de valoración del riesgo \*** - Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la Entidad y su



entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de error material, debida a fraude o error, tanto en los Estados Financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos.  
(Definido en NIA 315.4(d))

**Proceso de valoración del riesgo por la Entidad**

- Es uno de los elementos del control interno, consistente en el proceso que sigue la Entidad para identificar los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y para decidir sobre las acciones a tomar para responder a dichos riesgos, así como los resultados de dicho proceso.

**Profesional ejerciente** - Un Auditor ejerciente.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y en su normativa de desarrollo, Auditor ejerciente será la persona física que figura inscrita en dicha situación en el ROAC.

**Pronóstico** - Información financiera prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la Administración espera que tengan lugar, así como las medidas que la Administración espera adoptar a partir de la fecha de preparación de la información (hipótesis de la mejor estimación posible).

**Proyección, Extrapolación** - Información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

- hipótesis acerca de hechos futuros y actuaciones de la Administración que no necesariamente se espera que tengan lugar, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones, o
- una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis posibles.

**Prueba** - Aplicación de procedimientos a algunos o a todos los elementos de una población.

**Prueba de controles \*** - Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de errores materiales en las afirmaciones.

(Definido en NIA 330.4(b))

**Prueba paso a paso** - Incluye el seguimiento de unas cuantas transacciones a través del sistema de información financiera.

**R**

**Rango del Auditor \*** - (véase Estimación puntual del Auditor)

**Recálculo** - Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.

**Red \*** - Una estructura más amplia:

- que tiene por objetivo la cooperación, y
- que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costos, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

(Definido en NIA 220.7(j))

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de la definición "red" del Auditor en España, deberá tenerse en cuenta el contenido del artículo 18.1, párrafos 2 y 3, del TRLAC y su normativa de desarrollo.

**Reejecución** - Ejecución independiente por parte del Auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la Entidad.

**Registros contables \*** - Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los Estados Financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

(Definido en NIA 500.5(a))

**Requerimientos de ética aplicables \*** - Normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del compromiso como el revisor de control de calidad del compromiso.

(Definido en NIA 220.7(n))

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se considerarán requerimientos de ética aplicables los establecidos en el artículo 6.3 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

**Responsables del gobierno de la Entidad \*** -

Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una Entidad que actúa como admi-

nistrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la Administración estratégica de la Entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la Entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas Entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la Entidad pueden incluir integrantes de la Administración, por ejemplo los integrantes ejecutivos del consejo de Administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.<sup>33</sup>

(Definido en NIA 200.13(o) y NIA 260.10(a)) En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la Entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los integrantes del órgano de Administración o equivalente de la Entidad auditada.

#### **Revisión (en relación con el control de calidad)** -

Valoración de la calidad del trabajo realizado y de las conclusiones alcanzadas por otros.

#### **Revisión de control de calidad del compromiso** \*

- Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del compromiso y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del compromiso es aplicable a las auditorías de Estados Financieros de Entidades listadas y, en su caso, a aquellos otros compromisos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del compromiso.

(Definido en NIA 220.7(b))

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de este procedimiento, debe tenerse en cuenta lo establecido en las letras g) y h) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de control calidad 1 para su aplicación en España, incluidos

en la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los Auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

#### **Revisor de control de calidad del compromiso**

\* - Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del compromiso, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del compromiso ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

(Definido en NIA 220.7(c))

**Riesgo ajeno al muestreo** \* - Riesgo de que el Auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo.

(Definido en NIA 530.5(d))

**Riesgo de auditoría** \* - Riesgo de que el Auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los Estados Financieros contienen errores materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de error material y del riesgo de detección.

(Definido en NIA 200.13(c))

**Riesgo de control** \* - (véase Riesgo de error material)

**Riesgo de detección** \* - Riesgo de que los procedimientos aplicados por el Auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de un error que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otros errores.

(Definido en NIA 200.13(e))

**Riesgo de error material** \* - Riesgo de que los Estados Financieros contengan errores materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

- (i) Riesgo inherente - Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a un error que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otros errores, antes de tener en

<sup>33</sup> Para una mayor explicación sobre las diversas formas de estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8 de la NIA 260 "Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad".



cuenta los posibles controles correspondientes.

- (ii) Riesgo de control - Riesgo de que un error que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra relevación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otros errores, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la Entidad.

(Definido en NIA 200.13(n))

**Riesgo de muestreo \*** - Riesgo de que la conclusión del Auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:

- (i) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen errores materiales cuando de hecho existen. El Auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
- (ii) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen errores materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran erróneas.

(Definido en NIA 530.5(c))

**Riesgo del negocio \*** - Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la Entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

(Definido en NIA 315.4(b))

**Riesgo inherente \*** - (véase Riesgo de error material)

**Riesgo medioambiental** - En determinadas circunstancias, entre los factores relevantes para valorar el riesgo inherente en el desarrollo del plan general de auditoría se puede incluir el riesgo de error material en los Estados Financieros debida a cuestiones medioambientales.

**Riesgo significativo \*** - Riesgo identificado y valorado de error material que, a juicio del Auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

(Definido en NIA 315.4(e))

## S

**Saldos de apertura \*** - Saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo las contingencias y los compromisos.

(Definido en NIA 510.4(b))

**Seguimiento (en relación con el control de calidad) \*** - Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de compromisos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

(Definido en NIA 220.7(h))

**Seguimiento de los controles (internos)** - Proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Incluye la valoración del diseño y del funcionamiento de los procedimientos de control oportunamente, así como la adopción de las acciones correctoras que sean necesarias debido a los cambios en las condiciones de funcionamiento. El seguimiento de los controles (internos) es un elemento del sistema de control interno.

**Seguridad razonable \*** (en el contexto de un compromiso que proporciona un grado de

**seguridad, incluidos los compromisos de auditoría, y de control de calidad)** - Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

(Definido en NIA 200.13(m))

**Servicios relacionados** - Comprende compromisos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

**Sesgo de la Administración \*** - Falta de neutralidad de la Administración en la preparación de la información.

(Definido en NIA 540.7(d))

**Significatividad (Materialidad)**- Importancia relativa de una cuestión según el contexto. El profesional ejerciente determina la relevancia de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el profesional ejerciente cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables del gobierno de la Entidad de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a éstos acerca de dicha cuestión. La relevancia puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios.

**Sin contestación \*** - Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.

(Definido en NIA 505.6(d))

**Sistema de información relevante para la información financiera** - Elemento del control interno que incluye el sistema de información financiera, consistente en los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones de una Entidad (así como hechos y circunstancias) y para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto relacionados.

**Sistema de la organización de servicios \*** - Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las Entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del Auditor del servicio.

(Definido en NIA 402.8(f))

**Socio \*** - Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un compromiso de servicios profesionales.

(Definido en NIA 220.7(k))

**Socio del compromiso** - El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del compromiso y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador, o legal.

(Definido en NIA 220.7(a))

A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 10.3 del TRLAC referente a quién corresponde la Administración y firma de los trabajos de auditoría realizados por una Entidad de auditoría.

**Socio del compromiso del grupo \*** - El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del compromiso y de su realización, así como del informe de auditoría de los Estados Financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios Auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del compromiso y sus equipos del compromiso constituirán, de forma colectiva, el socio del compromiso del grupo y el equipo del compromiso del grupo, respectivamente.

(Definido en NIA 600.9(h))

**Solicitud de confirmación negativa \*** - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al Auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.

(Definido en NIA 505.6(c))

**Solicitud de confirmación positiva \*** - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al Auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.

(Definido en NIA 505.6(b))

**Subcontratación de la organización de servicios**

\* - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus Entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas Entidades usuarias.

(Definido en NIA 402.8(g))

**Suficiencia (de la evidencia de auditoría) \*** - Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del Auditor del riesgo de error material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.  
 (Definido en NIA 500.5(e))

## T

**Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAATs, "Computer-assisted audit techniques")** - Aplicaciones de los procedimientos de auditoría utilizando el ordenador como una herramienta de auditoría.

**Transacción realizada en condiciones de independencia mutua \*** - Una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.  
 (Definido en NIA 550.10(a))

vención, se usa solo en relación con el riesgo.  
 (Véase también Evaluar). 26

## Anexo

Compromiso de compilación  
 Compromiso de seguridad limitada  
 Compromiso de seguridad razonable  
 Compromiso que proporciona un grado de seguridad  
 Criterios  
 Criterios adecuados  
 Criterios aplicados (en el contexto de la NIA 810)  
 Documentación del compromiso  
 Elemento\*  
 Estados financieros auditados\* (en el contexto de la NIA 810)

## U

**Unidad de muestreo \*** - Elementos individuales que forman parte de una población.  
 (Definido en NIA 530.5f))

**Usuarios a quienes se destina el informe** - Persona, personas o grupo de personas para las que el profesional ejerciente prepara el informe que proporciona un grado de seguridad. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.  
 (Definido en NIA 530.5(f))

## V

**Valorar** - Analizar los riesgos identificados para determinar su relevancia. "Valorar" por con-

Estados financieros resumidos\* (en el contexto de la NIA 810)

Independencia  
 Índice de definiciones suprimidas por no resultar aplicables en la adaptación a la normativa española

Información sobre la materia objeto de análisis  
 Informe anual  
 Informe sobre la actuación medioambiental  
 Marco de información con fines específicos \*  
 Normas profesionales\* (en el contexto de la NICC 1)  
 Parte responsable  
 Profesional de la contabilidad  
 Profesional de la contabilidad en ejercicio  
 Riesgo de un compromiso que proporciona un grado de seguridad  
 Sector público

**Fundamentos de Auditoría**  
**Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría**  
se terminó de imprimir en agosto de 2016  
en los talleres de Papiro Reproducciones  
Marcelino Dávalos No. 12 Interior: Local 1  
Col. Algarín, Del. Cuauhtémoc, Ciudad de México  
Tel. 55305269  
La edición consta de 2,000 ejemplares

El propósito de esta obra es apoyar a estudiantes, catedráticos y profesionales que se inician en el área de la auditoría, para la comprensión de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y su aplicación práctica, ya que aborda los antecedentes de la auditoría y la metodología que debe seguirse para ejecutar una auditoría, con la finalidad de que el alumno se involucre con la práctica profesional, desde la universidad.

Su fácil asimilación radica en el uso de resúmenes que transmiten la esencia de cada norma, así como ejemplos sencillos que ilustran la aplicación práctica de cada una de las NIA durante el proceso de realización de una auditoría de estados financieros.

*Fundamentos de auditoría. Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría* utiliza palabras y conceptos contextualizados en la experiencia profesional, la cual se destaca por ser la más antigua y fortalecida en el ámbito internacional. Su finalidad es subsanar la carencia de traducciones al español y mejorar aquellas existentes. No perdamos de vista que la obligación de aplicar estas normas nace en el momento de la emisión hecha por la International Federation of Accountants (IFAC) en su lengua original.

Recordemos también que en el año 2015 se realizaron cambios significativos a las NIA adoptadas por la profesión desde 2012, donde el informe de auditoría fue el cambio más notorio; por esta razón y con el fin de poner a su alcance una obra actualizada, se consideraron las NIA publicadas por IFAC: 260, 570, 700, 701, 705, 706, 800, 805 y 810, las cuales ya están vigentes y se aplican a períodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

ISBN 978-607-8463-33-6



9 786078 46336



**IMCP**  
Miembro de



International  
Federation  
of Accountants

<http://imcp.org.mx/>

<http://tienda.imcp.org.mx/>

ventas@imcp.org.mx