

**MANUAL  
DE  
AUDITORÍA**

# **MANUAL DE AUDITORÍA**

*El contenido de este manual es confidencial y deberá ser utilizado únicamente por los miembros de Changmarín & Asociados - CAPSA. Bajo ninguna circunstancia deberá revelarse su contenido a terceras personas. La responsabilidad ante terceros sigue siendo un factor importante en la auditoría en muchos países, y ni CAPSA ni el autor de este manual serán responsables por el uso que sus miembros puedan darle. Los derechos de autor de este manual fueron concedidos a CAPSA y su permiso será requerido por parte de los miembros para cualquier uso de este manual fuera del curso natural de su trabajo.*

# **MANUAL DE AUDITORÍA**

## **Contenido**

Carta del autor

Propósito del Manual

- 1 El Enfoque de Auditoría
- 2 Obligaciones y Responsabilidades del Auditor
- 3 Control de Calidad
- 4 Informes de Auditoría
- 5 Papeles de Trabajo de Auditoría
- 6 Revisiones de Auditoría
- 7 Cierre de Auditoría
- 8 Planeación de Auditoría
- 9 Importancia Relativa
- 10 Evaluación de Riesgo
- 11 Procedimientos Analíticos
- 12 Documentación y Evaluación de Sistemas de Contabilidad
- 13 Evidencia de Auditoría
- 14 Revisión Sustantiva
- 15 Pruebas de Controles
- 16 Auditoría de Grupos de Empresas
- 17 Otros Asuntos

# **MANUAL DE AUDITORÍA**

## **Carta del autor**

Este manual establece las normas y procedimientos de auditoría que deberán ser utilizadas por los miembros de una firma de contadores cuando se lleve a cabo una auditoría de los estados financieros. También puede ser utilizada en la capacitación de profesores y estudiantes.

Ha sido necesario, para la elaboración de este manual, una larga trayectoria de más de 36 años en la práctica de la profesión de la contabilidad en mi propia firma de contadores, aunado al estudio y consulta de documentos necesarios para lograr el conocimiento necesario y alcanzar la técnica adecuada en la preparación del mismo.

Este manual establece los altos estándares de servicio profesional que se espera de los miembros de la firma además de reflejar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) vigentes; también son revisadas algunas Normas de Declaraciones de Auditoría (SAS).

La emisión de este manual representa un gran paso dentro de la codificación de los procedimientos de auditoría, el cuál estamos seguros será de gran valor en el trabajo de los miembros de la firma.

Cualquier aclaración acerca del manual deberá ser dirigida a su servidor, a los teléfonos 260-3860, 260-2182, 672-3816, e-Mail caps@sinfo.net, Dirección de la Escuela de Contabilidad 236-3296 y 236-9825.

El contenido de este manual es confidencial y deberá ser utilizado únicamente por los miembros de FAECO. Bajo ninguna circunstancia deberá revelarse su contenido a terceras personas. La responsabilidad ante terceros sigue siendo un factor importante en la auditoría en muchos países; por lo tanto, ni FAECO ni el autor de este manual serán responsables del uso que los miembros de FAECO puedan darle. Los derechos de autor de este manual les pertenecen a FAECO y su permiso será necesario para cualquier uso de este manual fuera del curso natural del trabajo de los miembros de FAECO.

Carlos A. Changmarín R.

*Magíster en Administración de Empresas*

*Licenciado en Contabilidad*

*Idoneidad: CPA 1429*

*Licenciado en Administración de Empresas*

*Técnico en Ingeniería con Especialización en Programación y Análisis de Sistemas*

*Idoneidad: CI 94-321-005*

Panamá, agosto del 2002

Mgtr. Carlos A. Changmarín R.

## **PROPÓSITO DEL MANUAL**

- 1 Introducción
- 2 Confidencialidad
- 3 Vinculación entre firmas
- 4 Revisión independiente de auditorías
- 5 Estados financieros consolidados
- 6 Normas Internacionales de Auditoría
- 7 Explicación de la terminología
- 8 Revisiones limitadas
- 9 Procedimientos previamente convenidos
- 10 Compilaciones

## **1 INTRODUCCIÓN**

- 1.1 El propósito de este manual es presentar las normas y procedimientos de auditoría que deberán ser utilizados por los miembros de una firma de contadores al llevar a cabo una auditoría de los estados financieros.
- 1.2 El manual busca establecer los más altos estándares de trabajo en las auditorías requeridas de manera tal que se realice con profesionalismo y eficiencia.

## **2 CONFIDENCIALIDAD**

- 2.1 El contenido de este manual es confidencial y no deberá de ser discutido ni revelado a ninguna persona fuera de CAPSA.
- 2.2 Este manual es propiedad de CAPSA y deberá y sólo será utilizado por sus miembros como complemento en sus clases.

## **3 VINCULACIÓN ENTRE FIRMAS**

- 3.1 Cuando hay alguna auditoría u otro trabajo que es referido de una firma a otra, es muy importante que haya una vinculación apropiada entre las firmas desde el momento que se dan las instrucciones y que cada firma conozca de manera clara lo que se espera de ella en relación con su trabajo. También es importante que la firma receptora reciba con la mayor antelación posible los requerimientos de la firma que refiere.
- 3.2 Los estados financieros deberán prepararse de acuerdo con los requerimientos locales, a menos que se reciban instrucciones en contrario.
- 3.3 La firma que refiere deberá asegurarse que los estados financieros preparados de acuerdo con los requerimientos y legislación locales proveerá la información que se necesita. Si este no es el caso, la firma que refiere deberá informar a la firma que recibe sobre cualquier trabajo adicional que se requerirá para lograr obtener la información necesaria.
- 3.4 Las instrucciones a la firma que recibe y cualquier modificación deberán hacerse o confirmarse por escrito de manera clara, estableciendo lo siguiente:
  - (i) La relación accionaria y comercial del cliente del país que recibe con el cliente en el país que refiere;
  - (ii) La notificación oportuna de la intención de expresar una opinión con salvedades sobre los estados financieros del cliente referido, incluyendo una relación de las circunstancias que requieren la excepción y el borrador del informe de auditoría;

- (iii) El envío a la firma que refiere de una copia de las cartas de observaciones a la gerencia sobre deficiencias o debilidades actuales o potenciales sobre el control interno o sistemas de contabilidad del cliente referido, así como en la preparación de los estados financieros anuales;
  - (iv) Notificación oportuna de cualquier situación que la firma que recibe considere que deba ser notificada a la gerencia de la compañía controladora de algún cliente referido; por ejemplo, cualquier sospecha o evidencia razonable de:
    - (a) Dishonestidad por parte de la alta gerencia de la administración del cliente referido;
    - (b) La falsificación de cuentas u otra información importante sometida por el cliente referido a la compañía controladora;
    - (c) Desatención de la administración del cliente referido a las instrucciones de la compañía controladora;
  - (v) Cambios importantes en la compañía local y cambios en las leyes de impuestos que puedan afectar futuros trabajos o proveer oportunidades para una planeación fiscal, incluyendo una notificación preliminar de cambios inminentes.
- 3.5 La firma que recibe no deberá firmar el informe de auditoría de los estados financieros del cliente referido ni someter ningún reporte de las debilidades del control interno u otro factor al cliente referido y/o a su compañía controladora hasta después de que el borrador o estado financiero o reporte haya sido liberado con la firma que refiere, a menos que se hayan dado instrucciones en contrario.

#### **4 REVISIÓN INDEPENDIENTE DE AUDITORÍAS**

- 4.1 La firma que refiere tiene el derecho de satisfacerse del trabajo de la firma que recibe. La firma que refiere puede tomar la decisión antes de la emisión del informe de auditoría por parte de la oficina que recibe, de mandar a uno de sus socios o representantes a visitar la oficina que recibe con el propósito de revisar el trabajo efectuado.
- 4.2 Si la oficina que refiere decide no hacer lo mencionado anteriormente, es responsabilidad de la oficina que recibe asegurarse que todos los informes de auditoría sean revisados por un socio o gerente independientes del socio y gerentes responsables de la conducción de la auditoría. Esto debe llevarse a cabo después de la conclusión de la revisión de la auditoría y de la revisión por el socio a cargo de la auditoría, pero antes de firmar el informe de auditoría.

4.3 El objetivo de la revisión independiente es:

- (i) Verificar que los estándares y políticas de la firma que refiere y de la firma que recibe con relación a los procedimientos de auditoría, principios de contabilidad e informe y preparación de los papeles de trabajo han sido observados;
- (ii) Verificar que las instrucciones de la firma que refiere y/o de la compañía controladora han sido observados;
- (iii) Determinar si el alcance y los resultados de la auditoría son los adecuados para justificar las conclusiones alcanzadas en cada aspecto de la auditoría y colectivamente respaldan la opinión del auditor;
- (iv) Asegurarse que la opinión del auditor sobre los estados financieros es adecuada y completa;
- (v) Asegurarse que todas las debilidades descubiertas por la auditoría sean reportadas a la administración;
- (vi) Asegurarse, para lograr la mayor eficiencia en la auditoría, que todo trabajo innecesario sea eliminado y que se utilice al máximo los papeles de trabajo preparados por la compañía.

4.4 La revisión independiente deberá incluir una revisión de los estados financieros de la compañía, y de la auditoría y otros archivos lo suficientemente detallada para lograr que los objetivos mencionados anteriormente sean cumplidos. Deberá ser tan detallada como la revisión por el socio a cargo de la auditoría. En la conclusión de su revisión, el examinador deberá preparar un informe detallando la misma, y sus conclusiones y enviar una copia a las oficinas de la firma que refiere junto con la opinión sobre los estados financieros.

## **5 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS**

5.1 Cuando las auditorías incluyen auditorías de estados financieros consolidados, la firma que refiere deberá asegurarse que las instrucciones dadas a la firma que recibe indiquen claramente los principios de contabilidad que la compañía tenedora o controladora requiere utilizar para preparar los estados financieros consolidados y la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría. Se deberá incluir el alcance que la firma que recibe deberá dar a las auditorías de subsidiarias auditadas por otras firmas.

5.2 La guía completa para auditoría de grupos de empresas se presenta en el capítulo 17.



## 6 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

- 6.1 Al realizar una auditoría referida por otra firma, la firma que recibe deberán cumplir con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (International Standards on Auditing) emitidas por un comité de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Se deberá considerar que en cada país, existen diferentes regulaciones locales que gobiernan de alguna manera las prácticas seguidas en las auditorías de información financiera. Estas regulaciones pueden ser de naturaleza estatutaria, ó pueden ser declaraciones emitidas por los cuerpos profesionales o estatales en los países involucrados, o ambos. Las normas de auditoría ya publicadas difieren de país a país en cuanto a forma y contenido. Cuando se emiten las Normas Internacionales de Auditoría, estas son formuladas con la intención de tener aceptación internacional. Se deberá considerar que éstas no sustituyen las regulaciones locales referidas que norman la auditoría de la información financiera en un país en particular. En la medida que las Normas Internacionales sean similares a las Normas de Auditoría locales en cualquier aspecto particular, automáticamente se cumple con las Normas Internacionales de Auditoría. Cuando existen diferencias o conflictos importantes los cuerpos estatales de aquellos países miembros de IFAC, deben trabajar en la implantación de los estándares internacionales cuando sea factible.
- 6.2 Cada firma deberá obtener un ejemplar de las Normas Internacionales de Auditoría y seguir estos reglamentos en el momento de realizar trabajos de auditoría referidos por otras firmas.

## 7 EXPLICACIÓN DE LA TERMINOLOGÍA

- 7.1 Las siguientes palabras y expresiones muestran su significado en la columna opuesta:

<u>Palabras y Expresiones</u>	<u>Significados</u>
“Auditoría referida”	Una auditoría referida de una firma a otra firma independiente
“Firma que refiere”	La firma que refiere algún trabajo de auditoría a otra firma.
“Firma que recibe”	La firma a la que se le solicita por la firma que refiere algún trabajo de auditoría.
“Socio”	La persona, que en nombre de la firma a la que pertenece, tiene la responsabilidad de una auditoría y del contrato del cliente, independientemente de que por razones legales u otras razones, su puesto sea diferente dentro de otras firmas miembro (por ejemplo: “ <i>director</i> ”, “ <i>asociado</i> ” o “ <i>gerente</i> ”).

“Gerente”	La persona que es responsable ante el socio de la administración y supervisión de una auditoría.
“Estados Financieros”	El balance general, el estado de resultados y notas relacionadas y cuando sea apropiado, el estado de variaciones en el capital contable y flujo de efectivo, junto con el informe del Director General o Presidente del Consejo.
“NIIF”	Los estándares emitidos por el Comité de Contabilidad Internacional de Principios de Contabilidad. (Antes NIC)
“NIA”	Normas Internacionales de Auditoría

- 7.2 El marco que establecen las Normas Internacionales de Auditoría distingue la auditoría de otros servicios similares, designados para proveer diferentes niveles de seguridad, de altos a moderados, respectivamente. Estos servicios son revisiones limitadas, procedimientos previamente convenidos y compilaciones.

## **8 REVISIONES LIMITADAS**

- 8.1 El objetivo de la revisión limitada es permitir al auditor manifestar cualquier situación que le llame la atención que indique que la información presentada para la revisión no es razonable (negative assurance). Este proceso está basado en la indagación y revisión analítica, pero generalmente no incluye procedimientos detallados de verificación, inspección, confirmación u observación.
- 8.2 El informe sobre una revisión limitada debe describir claramente el alcance del trabajo realizado, sus limitaciones y la manifestación de no haber detectado situación alguna que requiera modificar las cifras de los estados financieros, así como las soluciones relativas. En las NIA se presenta una guía de los procedimientos a realizar en una revisión limitada.

## **9 PROCEDIMIENTOS PREVIAMENTE CONVENIDOS**

- 9.1 Estos se relacionan con áreas específicas donde el auditor deberá dirigir su trabajo y consecuentemente reportar en términos específicos al cliente (u oficina referente).

## **10 COMPILACIONES**

- 10.1 Las compilaciones utilizan la experiencia del auditor para obtener, clarificar y realizar una sumatoria de la información financiera sin probar la integridad de la misma. Los procedimientos utilizados no han sido diseñados ni son suficientes como para permitir al auditor expresar una opinión sobre la información financiera aunque los usuarios confían en la habilidad del auditor y en el cuidado de su preparación.

## **CAPÍTULO 1**

### **EL ENFOQUE DE AUDITORÍA**

- 1 Introducción
- 2 Ética profesional
- 3 Confidencialidad
- 4 Independencia
- 5 Consulta
- 6 Valor agregado

## CAPÍTULO 1

### 1 INTRODUCCIÓN

- 1.1 NIA 200 *“Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros”* declara que *“El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado”*.
- 1.2 La auditoría es el trabajo requerido que permite al auditor formarse una opinión de los estados financieros preparados por quienes son responsables de la información financiera. El uso más común del término auditoría se aplica a la auditoría estatutaria de los estados financieros de sociedades mercantiles, aunque existen muchos otros tipos de auditorías, como por ejemplo sobre los planes de pensiones y organizaciones reguladoras.
- 1.3 La auditoría estatutaria de los estados financieros de una empresa existe para permitir a los accionistas tener una verificación independiente de los directores. El auditor reporta si en su opinión, los estados financieros de los cuales los directores son responsables son ciertos y confiables (o su equivalente en términos locales) y que cumplen con el marco conceptual de información financiera.
- 1.4 Este manual documenta las tareas y responsabilidades del auditor así como los procedimientos para asegurarse que éstos sean cumplidos cabalmente.
- 1.5 Nuestro objetivo es el de hacer un trabajo de auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Internacional prescritas para formarnos una opinión sobre los estados financieros. Al lograr este objetivo, nuestra meta es el realizar una auditoría efectiva y eficiente.

Nuestra auditoría será efectiva si nos permite expresar nuestra opinión de acuerdo con los requerimientos estatutarios y otros requerimientos al cual nuestro reporte está sujeto y alcanzar los términos de nuestro compromiso en todos los aspectos. Nuestra auditoría será eficiente si se logra el mejor uso de nuestros recursos, experiencia, tiempo y la asistencia que puede proporcionarnos el cliente.

- 1.6 Las metas de nuestro enfoque son:
- Que nuestra auditoría signifique un costo razonable;
  - Añadir valor a la administración por medio de comentarios y asesoría.
- 1.7 Éstas se logran por medio de:
- Nuestro conocimiento del negocio de nuestro cliente;
  - El uso de un enfoque de auditoría basada en objetivos para hacer eficientes las pruebas de auditoría.

1.8 El enfoque de auditoría requiere de un número de decisiones importantes antes del inicio de la revisión detallada. Es importante que éstas sean documentadas completamente en el memorando de planeación que deberá ser aprobado por el socio de auditoría antes de que inicie la auditoría. El proceso de planeación se explica en el capítulo 8. El memorando de planeación deberá incluir, entre otros, lo siguiente:

- La determinación del nivel de importancia relativa
- La evaluación del riesgo inherente y de auditoría
- El grado de confianza en la revisión analítica
- El cálculo de muestras de auditoría para pruebas sustantivas
- Pruebas de controles

El llenado completo del memorando de planeación estándar de la firma asegurará que todo lo anterior se cumpla. Cualquier desviación del plan original deberá ser documentada y justificada en el expediente.

1.9 Una parte crucial del proceso de planeación es establecer el nivel de importancia relativa para los objetivos de auditoría que deberá ser acordada por el socio antes de que inicie la auditoría. La guía para determinar el nivel de importancia relativa se explica en el capítulo 9.

1.10 El enfoque de auditoría deriva evidencia confiable de las siguientes fuentes:

a) Evaluación de riesgo (capítulo 10)

Hacemos una evaluación de riesgo para todas nuestras compañías utilizando nuestro conocimiento del negocio y de la administración de nuestro cliente, conocimiento de su posición financiera y de los usuarios de los estados financieros.

b) Revisión Analítica (capítulo 11)

Cuando sea apropiado, revisamos relaciones entre elementos de la información financiera y no financiera pertinente al negocio de nuestro cliente para establecer la razonabilidad general de las cuentas en los estados financieros.

c) Pruebas sustantivas de transacciones y saldos (capítulo 14)

Obtenemos mayor seguridad de auditoría para satisfacer nuestros objetivos realizando pruebas sustantivas de transacciones y saldos. Cuando es posible, usamos pruebas direccionales para propósitos de muestreo.

d) Pruebas de controles (capítulo 15)

Podemos obtener cierta seguridad llevando a cabo pruebas de cumplimiento sobre controles en ciertas áreas de la auditoría en aquellos clientes cuyos sistemas funcionen lo suficientemente bien para ser una opción viable.

e) Revisión de estados financieros (capítulo 7)

Revisamos los estados financieros antes de la terminación de la auditoría para estar seguros de que:

- Se han seguido principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales han sido aplicados consistentemente
- La información de los estados financieros es compatible
- La revelación de la información es adecuada, clara y bien presentada
- Los estados financieros cumplen las regulaciones estatutarias y otras relevantes
- Las conclusiones de nuestra auditoría apoyan nuestra opinión de los estados financieros

El cumplimiento adecuado de la documentación estándar de la firma nos dará la certeza y seguridad de la evidencia de auditoría.

## 2 ÉTICA PROFESIONAL

2.1 Los estándares internacionalmente aceptados de ética profesional esperan que el auditor:

- Sea independiente;
- Haga su trabajo con integridad;
- Observe los estándares técnicos;
- Sea competente y continúe siéndolo; y
- Sea capaz de enfrentar las demandas que puedan haber de su trabajo de auditoría.

### 2.1.1 Independencia

Un auditor no debe aceptar una designación o continuar como auditor si la firma tiene algún interés que cause conflicto para hacer la auditoría apropiadamente. El auditor deberá hacer lo necesario para asegurarse que los profesionales y empleados mantengan los principios de independencia y confidencialidad establecidos por los postulados éticos de su organismo profesional.

### 2.1.2 Integridad

El auditor deberá:

- Considerar y documentar su independencia y habilidad para hacer la auditoría antes de aceptar designación o continuar como auditor;
- Hacer los arreglos necesarios para que cada persona contratada por la firma para realizar auditorías, sea y continúe siendo la adecuada y propicia para ello.

### 2.1.3 Estándares técnicos

El auditor deberá cumplir con las Normas Internacionales de Auditoría y las responsabilidades de ser auditor especificadas por este marco conceptual.

### 2.1.4. Competencia Profesional

El auditor deberá:

- Asegurarse que todos los profesionales de auditoría sean y continúen siendo competentes para realizar las auditorías de las cuales son responsables.
- Mantener el nivel apropiado de competencia en la conducción de las auditorías.
- Controlar el cumplimiento con las regulaciones de auditoría.

## 3 CONFIDENCIALIDAD

3.1 Las firmas tendrán acceso a una cantidad considerable de información concerniente a los clientes, la cual se deberá manejar bajo normas estrictas de confidencialidad.

3.2 Como guía, no exhaustiva, el equipo de trabajo debe ser advertido que no:

- a) Deberá compartir información a otra persona fuera de la firma (como a banqueros) a menos que esto sea normal y necesario o haya sido autorizado por el cliente;
- b) Deberá proporcionar nombres de los clientes para los que la firma trabaja, excepto cuando haya permiso por parte del cliente de compartir información como por ejemplo a bancos y;
- c) Discutir con amigos o familiares información relacionada con los clientes de la firma o de su trabajo

- 3.3 Deberá tenerse cuidado para evitar tratar información confidencial por teléfono o en un lugar público con o sobre un cliente en presencia de otras personas. Si es posible, se deberán evitar estas llamadas, programándolas cuando no haya gente alrededor, llamando posteriormente.
- 3.4 No se deberá informar el lugar donde trabaja el equipo de auditoría. Si algún cliente u otra persona necesita urgentemente hablar con algún auditor que se encuentra trabajando fuera de la oficina de la firma se deberá arreglar para que esta persona se pueda comunicar después.
- 3.5 Ningún documento con el nombre del cliente deberá ser dejado en la recepción de la oficina o en áreas públicas.
- 3.6 El equipo de trabajo deberá asegurarse de que sólo la información, registros, papeles, etc., correctos, sean enviados o proporcionados a los clientes. Se debe verificar que no contenga información interna de la firma o algún material relevante de otro cliente.
- 3.7 Jamás deberá ser tirado el papel de desperdicio en las oficinas del cliente a menos que éste haya sido destruido para evitar que sea leído.
- 3.8 Ningún trabajo de ningún tipo, especialmente en relación con llamadas telefónicas, deberá llevarse a cabo donde exista el peligro de que sea escuchado por otros.

#### **4 INDEPENDENCIA**

- 4.1 Una declaración de independencia se encuentra en el Manual de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).
- 4.2 El principio de independencia también se considera en el capítulo 3 sobre nuestros procedimientos de control de calidad.
- 4.3 Es de vital importancia que los socios y/o equipo de trabajo así como sus hijos y cónyuges, no sean accionistas de compañías en las cuales la firma, o el socio, es auditor.

#### **5 CONSULTA**

- 5.1 El auditor deberá establecer procedimientos designados para asegurar que los profesionales involucrados en el trabajo de auditoría consulten al nivel profesional adecuado, sobre aspectos éticos, técnicos y prácticos.
- 5.2 El auditor deberá establecer procedimientos designados para asegurar que los profesionales y empleados involucrados en el trabajo de auditoría sean y continúen siendo competentes en la conducción de las auditorías por las cuales son responsables o para las cuales han sido contratados.



## **6 VALOR AGREGADO**

- 6.1 La auditoría puede ser percibida como un producto derivado de regulaciones estatutarias. El costo de las auditorías es significativo por lo que deberemos tratar de proporcionar un servicio que proporcione información sobre deficiencias o debilidades de control, sistemas y procedimientos, y deberemos hacer comentarios constructivos en las cartas a la gerencia.
- 6.2 La auditoría nos permite tener contacto con nuestros clientes por lo que al mismo tiempo que procuramos dar un valor agregado a nuestro trabajo, debemos aprovechar la oportunidad para incrementar nuestros servicios a través de hacerlos del conocimiento de nuestros clientes.
- 6.3 Una manera sencilla de dar valor agregado a nuestros comentarios y sugerencias es incluyendo resúmenes estadísticos de cinco años y análisis gráficos. Esto llama la atención y proporciona a nuestros clientes una mejor percepción de nuestro trabajo.

## **CAPÍTULO 2**

### **OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR**

- 1 Equipo de auditoría
- 2 Enlace con otros departamentos
- 3 Fraude y error
- 4 Designación de auditores
- 5 Cartas convenio

## CAPÍTULO 2

### OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR

#### 1 EQUIPO DE AUDITORÍA

##### INTRODUCCIÓN

1.1 Las obligaciones y responsabilidades del socio que contrata y del equipo que lo apoya se describen en los párrafos siguientes.

##### 1.2 Socios

Los siguientes comentarios están hechos con referencia al socio responsable de la auditoría. Su responsabilidad principal es la de expresar la opinión de la firma sobre los estados financieros del cliente o el de autorizar a un socio que lo haga. Para esto, es necesario que el socio se satisfaga de que la auditoría se desarrolló de manera competente y que los papeles de trabajo documentan adecuadamente la evidencia de auditoría que respalda la opinión. Las responsabilidades del socio en las diferentes etapas de la auditoría son como sigue:

1.2.1 **Antes de su designación** – establecer que somos competentes y tenemos habilidades y recursos necesarios para llevar a cabo la auditoría, y que somos independientes y por lo tanto no tenemos ningún conflicto de interés.

1.2.2 **En la designación** – el socio es responsable de asegurarse de que se firme la carta convenio con el cliente. Discutirá los requerimientos del cliente con el socio asignado (cuando sea apropiado) incluyendo un repaso de las consideraciones especiales y la información que se tiene a la mano del cliente y de su tipo de negocio.

1.2.3 **En la planeación** – el socio deberá reunirse con el gerente de auditoría para discutir fechas de inicio y terminación, presupuesto, asignación de personal, y otros asuntos relevantes.

1.2.4 **Durante la auditoría** – el gerente de auditoría tiene la responsabilidad de que el socio sea informado de su progreso y de cualquier desviación del presupuesto establecido.

1.2.5 **En la etapa de revisión** – a la terminación del trabajo y de la revisión del gerente, el socio deberá revisar el legajo general antes de entregar el borrador de los estados financieros al cliente.

Como parte fundamental de los procedimientos de la firma está el no entregar los estados financieros al cliente ni que se discutan con el cliente por otro socio hasta que el legajo general y los papeles de trabajo hayan sido revisados por el socio responsable. El socio y el gerente de auditoría también deberán discutir la opinión. Si el informe no es estándar (ya sea que contenga salvedad o un párrafo de énfasis), entonces las inserciones no estándar deberán ser preparadas antes de mandar el borrador del informe al cliente y de acuerdo con otro socio quien sea independiente de la auditoría.

### 1.3 Gerentes de auditoría

- 1.3.1 **Planeación** – el gerente es responsable de planear fechas y asignación de personal de auditoría, así como los arreglos para la observación del inventario y envío de confirmaciones a terceros. El gerente tiene la responsabilidad de que el memorando de planeación sea preparado, de confirmar el enfoque de auditoría en el memorando con el socio antes del inicio de la auditoría y de instruir al equipo de trabajo de auditoría.
- 1.3.2 **Durante la auditoría** – el gerente deberá monitorear cuidadosamente el progreso de la auditoría para asegurarse que el efecto de las desviaciones contra el presupuesto de tiempo sea minimizado. Cuando sea práctico, el gerente deberá visitar al personal en las instalaciones del cliente y revisar todo lo concerniente en el sitio, pero en todos los casos, los seniors deberán ser instruidos para sobre los problemas que puedan afectar el tiempo y costo presupuestados. El gerente deberá informar al socio apropiado si este tipo de problemas llega a surgir.
- 1.3.3 **Repaso** – en todos los casos, el gerente deberá llevar a cabo una revisión formal y exhaustiva del trabajo de auditoría llevado a cabo para asegurarse que se formule una opinión apropiada de los estados financieros en cuestión. Ningún papel de trabajo puede ser aceptado por el socio para su revisión si el trabajo no ha sido llevado a cabo de una manera satisfactoria, documentado y concluido. La naturaleza de la revisión del gerente es considerada de una manera más detallada en la sección 5 del capítulo 6 de este manual.
- 1.3.4 **Evaluación del personal** – El gerente es responsable de que se complete una forma de evaluación con respecto a los miembros del equipo de auditoría que reportan directamente a él. También deberá recordar al senior de su responsabilidad de preparar formas de evaluación para los ayudantes del equipo de auditoría. Estas formas son parte de las políticas de la firma diseñadas para asegurar que todo empleado involucrado en el trabajo de auditoría sea y siga siendo competente en la conducción de las auditorías para las cuales están empleados y son responsables.
- 1.3.5 **General** – se espera que el gerente de auditoría contribuya hacia el desarrollo de la firma evaluando oportunidades para proporcionar valor agregado a la auditoría y refiriendo trabajo a otros departamentos especializados.

## **1.4 Seniors**

- 1.4.1 El senior (o encargado) es responsable de realizar la auditoría y su responsabilidad mayor es la de proporcionar papeles de trabajo completos al gerente para su revisión.
- 1.4.2 Su lugar en el equipo de auditoría es reportando directamente al gerente, al cual deberá comunicarle cualquier problema o retraso en el desarrollo de la auditoría.
- 1.4.3 Deberá asignar el trabajo de auditoría entre los miembros del equipo y monitorear la conclusión del trabajo.
- 1.4.4 El senior deberá revisar todo el trabajo llevado a cabo por algún miembro del equipo. La naturaleza de la revisión del senior es considerada detalladamente en la sección 4 del capítulo 6.
- 1.4.5 El senior deberá asegurarse que los miembros junior (o ayudantes) del equipo tengan entrenamiento adecuado en el campo ya sea instruido por él mismo o por un semi-senior en el equipo.
- 1.4.6 El senior deberá estar atento a oportunidades para que otros departamentos dentro de la firma puedan ofrecer servicios al cliente y llevar éstas a la atención del gerente lo más pronto posible.
- 1.4.7 El senior es responsable de reportar al gerente sobre el desempeño de los miembros del equipo de auditoría al final de la auditoría. Esto se lleva a cabo completando una forma de evaluación que deberá ser discutida con los miembros del personal antes de entregarla al gerente.

## **2 ENLACE CON OTROS DEPARTAMENTOS**

- 2.1 En el transcurso de su trabajo, los departamentos de auditoría dependen de otros departamentos dentro de la firma para obtener información y asistencia y, de la misma manera, deberá también proveer información y asistencia a estos otros departamentos.
- 2.2 Departamento de impuestos
  - 2.2.1 Se deberá llevar a cabo una revisión de los archivos de impuestos como parte del proceso de planeación antes del comienzo de la auditoría.
  - 2.2.2 Una parte esencial de la auditoría es que el departamento de impuestos revise el borrador del cálculo de impuestos preparado por el cliente o el departamento de auditoría y que apruebe el cargo y pasivo en los estados financieros junto con la redacción de las notas de impuestos.
  - 2.2.3 El departamento de auditoría deberá asegurarse que la información adecuada sea proveída al departamento de impuestos en los expedientes de auditoría y deberá comunicar cualquier información relevante que surja en el curso de la auditoría. Cuando sea posible, el personal de auditoría deberá preparar el cálculo de impuestos para permitir la revisión del departamento de impuestos.

### 3 FRAUDE Y ERROR

- 3.1 La NIA 240 en *“Fraude y error”* declara que *“Al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, el auditor deberá considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude y error”*.
- 3.2 De manera similar, la NIA 250, *“Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros”* declara que *“Cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar sustancialmente a los estados financieros”*.
- 3.2.1 NIA 240 y NIA 250 declaran que es responsabilidad de la gerencia el implementar procedimientos y sistemas para prevenir y detectar fraude y error, y para asegurar que las operaciones de la entidad sean conducidas de acuerdo con las leyes y regulaciones aplicables.
- 3.2.2 Los auditores deberán planear, ejecutar y evaluar su trabajo de auditoría para llegar a tener una mejor oportunidad de detectar errores significativos en los estados financieros que surjan de error, fraude ó incumplimiento con leyes y regulaciones. Por lo tanto, debemos evaluar el riesgo de las condiciones o eventos como los que se presentan a continuación que puedan llevar a que surjan errores significativos por fraude o error.
- Experiencia previa o incidentes que lleven al cuestionamiento de la integridad o competencia de la gerencia u otro personal;
  - Presiones financieras o de informe dentro de la entidad;
  - Debilidad en el diseño y operación de los sistemas de control interno y de contabilidad;
  - Transacciones inusuales;
  - Problemas para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada, y
  - Un control inadecuado de la información en un ambiente de sistemas de información.
- 3.3.1 Con respecto al cumplimiento de las leyes y regulaciones, necesitamos revisar el cumplimiento con aquellas leyes y regulaciones que:
- Se relacionan directamente con la preparación de, o la revelación de partidas específicas en los estados financieros;
  - Se relacionan con legislaciones aplicables de impuestos;

- Son indispensables para que la entidad pueda llevar a cabo su trabajo.

3.3.2 La NIA 240 y la NIA 250 dan una guía detallada de los procedimientos a seguir si identificamos una irregularidad resultante de un error, fraude o una violación a las leyes y regulaciones. Normalmente, debemos informar en primera instancia a los directores.

## **4 DESIGNACION DE AUDITORES**

4.1 Al aceptar la designación como auditor, la firma deberá tener en cuenta una o más de las declaraciones Internacionales de Auditoría incluyendo:

- a) NIA 210 Términos de los trabajos de auditoría
- b) NIA 510 Trabajos iniciales – balances de apertura

## **5 CARTAS CONVENIO**

5.1 La carta de contratación o carta convenio, estableciendo los términos de la revisión, deberá ser enviada a nuestro nuevo cliente. Las cartas convenio con nuestros clientes actuales deberán ser revisadas anualmente para confirmar su relevancia. Las cartas de contratación documentan y confirman los arreglos verbales hechos previamente y definen los objetivos y el alcance del trabajo a ser llevado a cabo y la forma en que los informes deberán ser presentados.

## **CAPÍTULO 3**

### **CONTROL DE CALIDAD**

- 1 Introducción
- 2 Práctica de la firma
- 3 Procedimientos



## CAPÍTULO 3

### CONTROL DE CALIDAD

#### 1 INTRODUCCIÓN

- 1.1 La NIA 220 “*Control de calidad para el trabajo de auditoría*” requiere que la firma de auditoría establezca y supervise las políticas de control de calidad y procedimientos diseñados para asegurarse de que toda auditoría sea conducida de acuerdo con los Estándares de Auditoría contenidos en el NIA y deberá comunicar estas políticas y procedimientos para proveer una seguridad razonable de que sean atendidos e instaurados.
- 1.2 A través del control de calidad obtenemos seguridad razonable de que la expresión de nuestras opiniones de auditoría siempre refleje la observación de los Estándares de Auditoría, cualquier requerimiento estatutario o contractual y los estándares profesionales establecidos por nosotros mismos.

#### 2 PRÁCTICA DE LA FIRMA

- 2.1 Las siguientes notas describen las áreas principales mostradas en la NIA 220 y los procedimientos que deben ser adoptados dentro de la firma de auditoría.

##### Áreas principales a considerar

##### Procedimientos adoptados

##### 1 Aceptación y retención de clientes

- a) Considerar
- (i) Independencia
  - (ii) habilidad y apoyos
  - (iii) riesgos y retos de la revisión
- b) Evaluar la información de los prospectos de clientes antes de tomar una decisión de aceptar la asignación o continuidad de clientes existentes.

Estos asuntos son responsabilidad del socio, a quién se le recomienda consultar a sus colegas.

Como arriba.

## Áreas principales a considerar

## Procedimientos adoptados

### **2 Requisitos profesionales**

Asegurarse que todos los socios y el equipo de trabajo se adhieran a los principios de independencia, objetividad, integridad y confidencialidad, mostrados en los pronunciamientos éticos emitidos por el Instituto.

Asegurarse que los individuos relacionados con la auditoría son independientes.

Ver (1) arriba. Estos asuntos deberán ser considerados en los contratos de empleo.

Formas de confirmación de independencia deberán ser firmadas al emplearse el personal y por cada uno de los socios y empleados cada tercer año.

### **3 Habilidades y competencia**

Los socios y personal deberán adquirir y mantener habilidades y la competencia necesaria.

Esto involucra procedimientos para

a) Reclutamiento

El reclutamiento de personal con las cualidades y experiencia necesarias involucra planeación de las necesidades del personal y el establecer un criterio basado en tales necesidades para aquellos involucrados en el reclutamiento.

b) Capacitación técnica y actualización

Estos requerimientos se alcanzan por medio de capacitaciones internas y externas, publicaciones, boletines técnicos y manteniendo una biblioteca técnica. Se espera que todo socio y miembro del equipo profesional participe en un programa de capacitación en auditoría, contabilidad e impuestos.

## **Áreas principales a considerar**

### c) Capacitación en el trabajo

## **4 Estándares técnicos**

Para asegurar que el trabajo de auditoría sea llevado de acuerdo con los Estándares de Auditoría

## **Procedimientos adoptados**

Todo socio, gerente y equipo calificado así como todo el personal con responsabilidades de supervisión son requeridos para mantener registros de capacitación y de cumplir con su requerimiento mínimo actual requerido por el cuerpo profesional relevante.

La capacitación en el trabajo lo proveen los miembros más experimentados del equipo de auditoría y es supervisado por los gerentes de auditoría.

El desempeño del personal en auditorías individuales es documentado en las formas de evaluación y comentado con los interesados.

También se deberán llevar a cabo juntas para discutir el desarrollo profesional y las necesidades de capacitación individual.

Todo socio y personal relacionado con el trabajo de auditoría deberá tener acceso a los libros apropiados de auditoría e información financiera.

Para determinar si lo anterior se ha llevado a cabo, el trabajo realizado por cualquier miembro del personal será revisado por una persona de mayor nivel. El trabajo entonces será revisado por el senior, el gerente, y el socio según sea apropiado.

También se deberán revisar los estados financieros de ciertos clientes por un socio independiente antes de ser entregados al cliente (una segunda revisión). Dichos clientes incluyen compañías públicas, privadas y entidades gubernamentales cuyos estados financieros tienen un perfil alto o estén circulando entre el público.

## **Áreas principales a considerar**

### **5 Consultas**

Deberán existir procedimientos para consultas éticas, técnicas y asuntos prácticos.

### **6 Supervisión de los procedimientos de la firma**

La firma deberá supervisar la efectividad de la aplicación de los procedimientos de control de calidad determinados anteriormente.

## **Procedimientos adoptados**

Antes de que se firme el informe de auditoría con salvedades por el socio, se deberá confirmar con otro socio.

Nuestros procedimientos de consulta incluyen:

### **Revisión de papeles de auditoría.**

Todo trabajo de auditoría deberá ser revisado por un miembro más que el senior del equipo de auditoría (ver el capítulo 6).

### **Problemas técnicos.**

Asuntos técnicos que surjan durante el curso de una revisión deberán resolverse dentro del equipo de auditoría. Si el asunto no puede ser resuelto dentro del equipo de auditoría, se deberá pedir ayuda a otro socio o comité técnico.

Asuntos técnicos que surjan con relación a un sector especializado de la industria o alguna disciplina específica deberá ser referido a algún miembro del grupo de la industria relevante o a un especialista apropiado.

Los papeles de trabajo de auditoría terminados deberán ser seleccionados para *revisiones en frío* por un grupo de socios y gerentes de auditoría.

La selección deberá cubrir por lo menos una auditoría por cada socio y gerente durante el ciclo de revisión. Cualquier asunto que surja durante la revisión deberá ser controlado para asegurar que las acciones correctivas se lleven a cabo tanto en la auditoría particular como con los procedimientos de la firma en general. Un resumen periódico de los asuntos encontrados durante las *revisiones en frío* deberán ser comunicados a los socios y al equipo de auditoría, cuando sea apropiado.

### 3 PROCEDIMIENTOS

- 3.1 El Comité de Auditoría y Contabilidad de cada firma debe establecer un ciclo de revisiones de control de calidad (*peer reviews*) cada tres años. Las firmas que no estén sujetas a revisiones por su cuerpo regulador o profesional, ó por otros auditores, deberán ser revisados durante el ciclo de tres años por un equipo de revisores seleccionados por el Comité de Auditoría y Contabilidad.
- 3.2 El costo de las revisiones normalmente deberá ser cubierto por la firma revisada. Se deberán presentar reportes completos a las firmas revisadas, pero el proceso de revisión está sujeto a los más altos estándares de confidencialidad. El procedimiento de revisión requiere que toda correspondencia y papeles relacionados con la revisión sean destruidos una vez que el reporte haya sido comentado, y que no se discuta con terceros ningún asunto relacionado con la revisión, excepto con la autorización del Comité de Auditoría y Contabilidad o la firma que haya sido revisada.

## **CAPÍTULO 4**

### **INFORMES DE AUDITORÍA**

- 1 Introducción
- 2 Forma y contenido de los informes de auditoría
- 3 Opinión sin salvedad
- 4 Opiniones con salvedad
- 5 Políticas de la firma en opiniones con salvedad
- 6 Fecha y firma de los informes

## CAPÍTULO 4

### INFORMES DE AUDITORÍA

#### 1 INTRODUCCIÓN

1.1 NIA 700 en “*El dictamen del auditor sobre los Estados Financieros*” declara que en los informes “*El dictamen del auditor debería contener una clara expresión de opinión escrita sobre los estados financieros tomados como un todo*”. Esta NIA aplica a todos los informes emitidos por los auditores.

#### 2 FORMA Y CONTENIDO DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA

2.1 Los informes de auditoría deberán incluir los siguientes elementos básicos:

- a) Título
- b) Destinatario
- c) Párrafo introductorio
  - (i) Identificación de los estados financieros auditados;
  - (ii) Una declaración de la responsabilidad de la administración y de los auditores
- d) Párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de la auditoría)
  - (i) Referencia a la NIA o a otros estándares nacionales relevantes o prácticos;
  - (ii) Descripción del trabajo del auditor;
- e) Párrafo de opinión de los estados financieros;
- f) La fecha de la opinión del auditor;
- g) Domicilio del auditor;
- h) La firma autógrafa o impresa del socio responsable; y

2.2 El informe deberá presentar una opinión clara sobre de los estados financieros y otros asuntos que sean requeridos por la legislación o regulaciones locales.

2.3 Al expresar una opinión limpia sobre los estados financieros, el auditor deberá estar seguro que las políticas de contabilidad adoptadas o en su defecto adaptadas:

- a) Sean apropiadas para las circunstancias de la empresa;
- b) Hayan sido aplicadas consistentemente;
- c) Hayan sido relevadas adecuadamente.

2.4 En los casos en que los principios de contabilidad relevantes sean aplicables pero que haya habido desviaciones de los requerimientos, el auditor deberá tomar las siguientes consideraciones:

- a) Desviaciones significativas de los principios de contabilidad deberán ser revelados y explicados en los estados financieros. Los efectos financieros de estas desviaciones deberán ser estimados y revelados a menos que esto fuera imposible o que se desvíe del contexto para dar una visión razonable. En caso de que los efectos financieros de tal desviación no sean revelados, se deberán dar razones del porqué.
- b) Los auditores, deberán estar en posición de justificar desviaciones significativas si su aceptación es tácita o implícita. No se requiere referir en el informe su aceptación de una desviación si existe una revelación adecuada en las notas a los estados financieros.

Como se declara anteriormente, sujeto a consideración de estos requerimientos estatutarios, el auditor deberá tener presente el concepto de importancia relativa al formar su opinión.

### **3 OPINIÓN SIN SALVEDAD**

3.1 Una opinión limpia ó sin salvedad de los estados financieros se expresa cuando a criterio del auditor los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) u otros requerimientos estatutarios. Este criterio se basa en que:

- Los estados financieros han sido preparados utilizando las políticas contables apropiadas, las que han sido aplicadas consistentemente y de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables (y que cualquier desviación se encuentra justificada y revelada adecuadamente en los estados financieros);
- Los estados financieros han sido preparados de acuerdo con la legislación y regulaciones relevantes; y



- Existe una revelación adecuada de toda la información relevante para el entendimiento de los estados financieros.

## **4 OPINIONES CON SALVEDAD**

4.1 Una opinión con salvedad se presenta cuando cualquiera de las siguientes circunstancias exista:

- a) Hay una limitación en el alcance de la revisión del auditor, o
- b) Existe una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad;

Y a criterio del auditor, los efectos pueden ser importantes para los estados financieros.

### **4.2 Opiniones adversas**

4.2.1 Se da una opinión adversa cuando el efecto de las desviaciones es tan importante que los auditores concluyen que la expresión de una opinión con salvedad no sería adecuada. Una opinión adversa se expresa al declarar que los estados financieros no presentan la posición financiera y resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad.

4.2.2 Cuando los auditores concluyen que el efecto de las desviaciones no es tan significativo como para requerir una opinión negativa, se presenta una opinión declarando que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y resultados de operación, con la excepción de los efectos del asunto causante del desacuerdo.

### **4.3 Abstención de opinión**

4.3.1 Una abstención de opinión se expresa cuando el efecto de la limitación en el alcance es tan importante que los auditores no obtienen la suficiente evidencia para expresar una opinión sobre los estados financieros.

4.3.2 Cuando el efecto de la limitación no es tan significativo que requiera una abstención, se da una opinión con salvedad declarando que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y resultados de operación, excepto por el posible efecto de los ajustes que se pudieran haber requerido de no existir la limitación en el alcance del trabajo.

#### 4.4 Párrafo de énfasis

4.4.1 Al formarse una opinión sobre los estados financieros, los auditores deben considerar si su contenido puede ser afectado por incertidumbres inherentes, que en su opinión son fundamentales. Existe incertidumbre inherente cuando:

- (i) En la opinión del auditor es fundamental, y
- (ii) Está contabilizada inadecuadamente en los estados financieros

Los auditores deberán incluir un párrafo explicatorio o de énfasis referente a la incertidumbre fundamental en el informe de auditoría antes de su opinión.

En el párrafo explicatorio, los auditores deberán utilizar palabras que indiquen claramente que su opinión sobre los estados financieros no incluye salvedades con respecto a su contenido. Son estas las circunstancias a las que se les da el nombre de *informes no estándar*.

4.4.2 La incertidumbre inherente acerca del futuro, afecta hasta cierto grado, un amplio rango de componentes de los estados financieros en la fecha en que se aprueban. Los directores no pueden eliminar esta incertidumbre obteniendo más información el día que se aprueben los estados financieros; estos tan solo reflejan las estimaciones de los directores acerca del resultado financiero, y cuando se requiere por su importancia, describen las circunstancias que dan cabida a las incertidumbres y su efecto financiero potencial.

4.4.3 Las incertidumbres inherentes son consideradas fundamentales cuando involucran un nivel significativo de duda de que la entidad pueda continuar como un negocio en marcha u otras situaciones cuyos efectos potenciales en los estados financieros son inusualmente importantes. Un ejemplo típico de incertidumbre fundamental es el resultado futuro de juicios o demandas importantes.

4.4.4 Los auditores deben distinguir entre circunstancias en las cuales la opinión limpia es apropiada y aquellas en las cuales una salvedad o abstención de opinión es requerida por la limitación en el alcance de su trabajo. Una incertidumbre inherente se espera que se resuelva en una fecha futura, en la cual suficiente evidencia surgiría. Cuando la evidencia existe o existió (o se puede esperar que exista), pero no está al alcance de los auditores, se considera una limitación en el alcance y se requiere salvedad o abstención de opinión.

4.5 Una incertidumbre fundamental se explica normalmente en un párrafo separado denominado párrafo de énfasis antes de la opinión del auditor.

## **5 POLÍTICAS DE LA FIRMA EN OPINIONES CON SALVEDAD Y NO ESTÁNDAR**

- 5.1 Todo *informe no estándar* y opiniones con salvedad y conteniendo párrafos de énfasis, deberán ser aprobados por otro socio antes de ser emitido.

## **6 FECHAS Y FIRMAS DE LOS INFORMES**

- 6.1 Los auditores no deberán emitir su opinión sobre los estados financieros hasta que esos estados y toda la demás información que acompañe el informe anual hayan sido aprobados por los directores.

- 6.2 Al fechar el informe de auditoría, los auditores están informando al lector que han completado su evaluación de toda la evidencia que consideran necesaria para su opinión, incluyendo la consideración del efecto en los estados financieros de los eventos y transacciones posteriores entre el fin del año y la fecha. Asimismo, el auditor confirma haber obtenido evidencia que los directores han aprobado los estados financieros.

- 6.3 Por lo tanto, la fecha del informe del auditor corresponde a la de:

- Recepción de los estados financieros y documentación adicional en la forma aprobados por los directores para su emisión; y
- Revisión de toda documentación que acompañarán los estados financieros; por ejemplo informe del director general.

Los auditores físicamente firman su informe expresando su opinión sobre los estados financieros para su distribución acompañados de estos documentos.

- 6.4 Si los auditores firman en una fecha posterior a la cual los directores han aprobado los estados financieros, deberán asegurarse que los directores habrían estado de acuerdo en aprobar los estados financieros en esta fecha posterior. Asimismo, deberán asegurarse que se han considerado todos los eventos subsecuentes desde la aprobación de los estados financieros.

## **CAPÍTULO 5**

### **PAPELES DE TRABAJO**

- 1 General
- 2 Documentación del trabajo
- 3 Resúmenes de tiempo
- 4 Archivo permanente

## CAPÍTULO 5

### PAPELES DE TRABAJO

#### 1 GENERAL

- 1.1 Los expedientes de auditoría deben contener suficiente evidencia de auditoría confiable y relevante para respaldar las conclusiones sobre las cuales se basa la opinión del auditor.
- 1.2 Los papeles de trabajo de auditoría deben ser lo suficientemente completos de tal manera que no requieran de explicaciones orales. Es responsabilidad de cada uno de los miembros del equipo de auditoría el asegurarse que el área de trabajo que le fue asignada se concluyó y que el gerente y socio podrán establecer que el trabajo se desarrolló adecuadamente y las razones que llevaron a las conclusiones manifestadas.
- 1.3 Es esencial que toda la documentación esté completa, pero no perdida entre información irrelevante o innecesaria. Todas las áreas y objetivos de auditoría deberán estar soportados por conclusiones respaldadas por la evidencia de auditoría necesaria.
- 1.4 NIA 230 “*Documentación*” establece:  
  
*“El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desempeñados, y por lo tanto los resultados, y las conclusiones extraídas de la evidencia de la auditoría obtenida”*
- 1.5 Los objetivos y el contenido del memorando de planeación se explican en la sección 5 del capítulo 8.
- 1.6 Los elementos más importantes en el control de una auditoría son la dirección y supervisión del personal profesional y la revisión del trabajo que ha desarrollado en base a la evidencia documentada. Se deben establecer procedimientos que aseguren lo siguiente:
  - a) El trabajo se asigne al personal de acuerdo a su nivel de experiencia, capacitación y capacidad;
  - b) El personal profesional de auditoría entienda claramente cuáles son sus responsabilidades y objetivos de los procedimientos que deberán llevar a cabo. Se le comunica oportunamente durante la etapa de planeación de cualquier situación que pueda afectar la naturaleza, alcance u oportunidad de los procedimientos de auditoría que van a aplicar. Tienen la obligación de traer a la atención del socio o gerente cualquier problema importante de auditoría o contabilidad que encuentren;

- c) Los papeles de trabajo de auditoría documentan adecuadamente el trabajo desarrollado y las conclusiones a que se llegó;
- d) El trabajo desarrollado por cada miembro del equipo de auditoría es revisado por un superior. Esto es indispensable para asegurar que el trabajo se desarrolló adecuadamente y para confirmar que los resultados obtenidos soportan las conclusiones de auditoría.

## **2 DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO**

- 2.1 Los papeles de trabajo de auditoría deben ser siempre lo suficientemente completos y detallados para permitir a un auditor experimentado que no haya tenido contacto previo con la auditoría, establecer en fecha posterior que el trabajo desarrollado fue apropiado para respaldar las conclusiones. Los papeles de trabajo deben elaborarse conforme se desarrolla la auditoría para evitar que ciertos detalles o problemas no se documenten adecuadamente o se omitan.
- 2.2 Los papeles de trabajo deberán incluir un resumen de todos los asuntos importantes identificados que podrían requerir del juicio profesional del auditor y las conclusiones a que se llegue. Si existe diferencia de opinión con la administración de la empresa, se deberán registrar ambos puntos de vista. Es en este tipo de situaciones que el juicio del auditor puede ser cuestionado posteriormente, particularmente por terceras personas. Es importante poder demostrar que con los elementos que se tenían a la fecha de la decisión, la conclusión fue razonable.
- 2.3 Los papeles de trabajo de auditoría deben ser:
  - Claros
  - Concisos
  - Completos
  - Concluyentes

Los papeles de trabajo deben archivar conforme al índice establecido. Copia de los índices debe incluirse al frente de cada legajo.

- 2.4 Todos los papeles de trabajo deberán ser firmados (inicializados) y fechados por la persona que los prepara o, cuando son elaborados por personal del cliente, por quién los utilizó, identificando Claramente que fueron Preparados por el Cliente (CPC).

- 2.5 Las cédulas de auditoría que respaldan la opinión del auditor deben contener la siguiente información como mínimo:
- a) Firma del preparador y fecha;
  - b) Objetivo de la prueba de auditoría y referencia al programa;
  - c) Base de selección de la muestra de auditoría;
  - d) Las transacciones seleccionadas;
  - e) Evidencia del trabajo efectuado;
  - f) Explicación de las marcas de auditoría;
  - g) Resultados obtenidos
  - h) Conclusiones

**Nota** – Un objetivo se logra o no se logra. No se aceptan conclusiones “*sujetas a*”, a menos que la información requerida se solicitó y aún no se obtiene. Por ejemplo, una confirmación en cuyo caso, la conclusión deberá actualizarse una vez que se obtiene, o que en su defecto, se llega a otra conclusión.

- 2.6 Las cédulas de auditoría deben elaborarse en tinta y no utilizar corrector líquido. Sin embargo, podrá ser aceptable utilizar lápiz, pero todo depende de los requerimientos de cada firma.
- 2.7 Todos los puntos de revisión y asuntos pendientes deben archivar y desahogarse. La atención a estos puntos requiere respuestas por escrito y las iniciales y fecha de su resolución. Como se ha mencionado, la función de revisar papeles de auditoría ya sea por el gerente o el socio, es una medida de control importante, de tal manera que los puntos resueltos deben quedar apropiadamente documentados.
- 2.8 Antes de pasar un expediente al socio para su revisión, se debe preparar una cédula detallando los puntos a la atención del socio. El propósito de esta cédula es:
- a) Exigir a quien la prepara que se concentre en el objetivo total de la auditoría
  - b) Proporcionar en un sólo documento una sinopsis completa de la actividad del cliente y los resultados que obtuvo
  - c) Resumir todos los asuntos importantes que surgieron de la auditoría
  - d) Asegurarse que el socio se entera de todos los asuntos relevantes sin necesidad de leer varias secciones de los papeles de auditoría

- e) Permitirle al socio atender a juntas con el cliente sin necesidad de cargar con todos los papeles de trabajo, particularmente en auditorías de grupos de empresas

### **3 RESÚMENES DE TIEMPO**

- 3.1 La meta del auditor debe ser proveer un servicio oportuno, eficiente y eficaz. La documentación de la planeación de la auditoría no describe el enfoque a seguir únicamente, sino que también cuantifica en un presupuesto de auditoría el trabajo que debe realizarse. Para que el presupuesto de auditoría tenga una utilidad real, es esencial que el tiempo incurrido durante la auditoría se documente y controle contra el presupuesto. Las variaciones entre el tiempo real incurrido y el presupuestado debe explicarse y la información usarse en la elaboración del presupuesto para el año siguiente. Para que este mecanismo de control funcione, los resúmenes de tiempo deben completarse diariamente.

### **4 ARCHIVO PERMANENTE**

- 4.1 El archivo permanente de auditoría debe revisarse cada año para eliminar la información que ya no será de utilidad. La revisión del archivo permanente debe llevarse a cabo durante la etapa de planeación. En esta etapa se determinará qué información se requiere incluir en el archivo permanente y cuál se puede descartar, enviándola a un archivo de transferencia (o archivo muerto).
- 4.2 En particular, el archivo permanente debe incluir un conocimiento actualizado del negocio de nuestro cliente. NIA 310 *“Conocimiento del negocio”* indica *“Al desempeñar una auditoría de estados financieros, el auditor debería tener u obtener un conocimiento del negocio suficiente para que sea posible al auditor identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor, puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o en el examen o en el dictamen de auditoría”*.
- 4.3 Cada año, se debe incorporar al archivo permanente la documentación pertinente como son modificaciones a los estatutos, contratos, etc., los cuales se incorporarán al enfoque planeado de auditoría según corresponda.



## **CAPÍTULO 6**

### **REVISIONES DE AUDITORÍA**

- 1      Introducción
- 2      Supervisión
- 3      Revisión de los papeles de trabajo
- 4      Revisión del senior
- 5      Revisión del gerente de auditoría
- 6      Revisión del socio
- 7      Revisión del socio firmante
- 8      Revisión previa
- 9      Revisión en frío

## **CAPÍTULO 6**

### **REVISIONES DE AUDITORÍA**

#### **1 INTRODUCCIÓN**

- 1.1. La auditoría es controlada y documentada para asegurarse que cada fase del trabajo sea efectiva y eficiente. La dirección y supervisión del equipo de auditoría y la revisión de su trabajo son los elementos más importantes de control. Estos aseguran que el trabajo se desarrolló de una manera adecuada y que sus resultados apoyen las conclusiones.

#### **2 SUPERVISIÓN**

- 2.1 Deberá haber una supervisión y revisión continua del trabajo realizado por el auditor junior o ayudante por parte del auditor senior como parte de la función administrativa diaria del equipo. En particular, el trabajo del senior es asegurarse que los juniors comprendan exactamente lo que se espera de su trabajo y que cualquier problema que aflore en el trabajo se atienda a tiempo y no cuando los papeles están ya en el proceso de revisión final.
- 2.2 Una capacitación adecuada en el campo, en la forma de supervisión y revisión por un miembro del equipo con más experiencia es una parte esencial del desarrollo profesional del personal. Esto proporciona un sentido de satisfacción en el trabajo.
- 2.3 Es esencial que al auditor junior se le explique el grado de detalle al que deberá llegar su trabajo. Sin esto, es posible que desarrollen trabajo innecesario o demasiado detallado.

#### **3 REVISIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

- 3.1 El propósito de revisar los papeles de trabajo es para asegurar que:
  - El trabajo planeado haya sido cumplido
  - El trabajo realizado esté apropiadamente documentado
  - El trabajo esté adecuadamente realizado
  - Se haya llegado a las conclusiones correctas
- 3.2 Por lo mismo, es importante que las revisiones se lleven a cabo por personas con mayor experiencia que quienes hayan realizado el trabajo.

## **4 REVISIÓN DEL SENIOR**

- 4.1 La revisión del senior normalmente deberá llevarse a cabo en las instalaciones del cliente y antes de que el equipo de trabajo se retire.
- 4.2 El senior es responsable de revisar los objetivos de auditoría, programas y cuestionarios de la auditoría utilizados para verificar que todos los procedimientos de auditoría hayan sido terminados y evidenciados así como verificar que los objetivos hayan sido alcanzados.
- 4.3 La revisión deberá incluir la de todos los papeles de trabajo de auditoría para asegurarnos que las conclusiones sean consistentes con los objetivos de la auditoría y de que todo el trabajo esté totalmente documentado. Cada elemento en los estados financieros deberá ser referenciado con los papeles de trabajo de auditoría o con el balance de comprobación si es que no se requirió trabajo alguno. La referencia cruzada dentro de los papeles deberá ser revisada. Se requiere que el senior firme y feche cada papel de trabajo realizado por él así como también los que fueron preparados por otros en la esquina superior derecha de la cédula como evidencia de su revisión.
- 4.4 La revisión también deberá incluir un examen del archivo permanente para así asegurarnos que contenga las referencias necesarias aplicables al negocio de nuestro cliente y de que esta información esté al día.
- 4.5 Cualquier punto o pendiente que un senior determine, deberá ser documentado y discutido con el auditor junior y entregado para su resolución. Es responsabilidad del senior que cada punto llevado a su atención se resuelva o, en su caso, se le dé seguimiento por el gerente de auditoría.

## **5 REVISIÓN DEL GERENTE DE AUDITORÍA**

- 4.1 El gerente de auditoría deberá llevar a cabo una revisión detallada y rigurosa de los papeles de auditoría. Cuando sea posible, deberá llevarse a cabo en las instalaciones del cliente y en presencia del auditor senior.
- 5.2 El gerente revisa los papeles de trabajo preparados por el senior y otros miembros del equipo de auditoría, con relación a:
  - El plan de auditoría
  - Los objetivos de auditoría
  - El alcance de los programas de auditoría
  - Hechos y situaciones que emerjan en la auditoría, y
  - Conocimiento del cliente.
- 5.3 El gerente se asegura que los objetivos de la auditoría sean llevados a cabo y de que haya suficiente evidencia relevante y confiable para apoyar la opinión de auditoría. La revisión del gerente será documentada por su inicial en los papeles de trabajo y su lista de puntos pendientes.

- 5.4 El gerente revisa y edita los asuntos para la atención del socio, respecto de las conclusiones del trabajo de auditoría, de los resultados de la revisión analítica, la lista de diferencias de auditoría y las revelaciones en el borrador de los estados financieros.
- 5.5 El gerente revisa el borrador de los estados financieros asegurándose del cumplimiento con los requerimientos apropiados y se asegura que las guías de cotejo estén completas.
- 5.6 El gerente hace los arreglos necesarios para la revisión de los aspectos fiscales con el personal de impuestos apropiado.
- 5.7 El gerente revisa la carta de representación de la gerencia, la carta de observaciones, la actualización del archivo permanente, los puntos relevantes para la próxima auditoría, los resúmenes de tiempo y las variaciones con el presupuesto, así como las formas de evaluación del personal.
- 5.8 Antes de que el informe de auditoría sea firmado, el gerente debe asegurarse que toda evidencia de auditoría haya sido obtenida y documentada.

## **6 REVISIÓN DEL SOCIO**

- 6.1 El socio revisor es responsable de todo el trabajo realizado en la auditoría, en todos los niveles y por lo tanto debe estar satisfecho con su calidad y propiedad (incluyendo el cumplimiento con los requerimientos de la firma, estatutarios y reguladores).
- 6.2 La revisión del socio es evidenciada por la preparación de una lista de puntos, por la revisión de los asuntos listados para su atención por el gerente y registrando la conclusión de los pendientes e iniciando las cédulas y cuestionarios apropiados.
- 6.3 La guía de revisión del socio de la firma específica que bajo circunstancias normales, la revisión del socio debe de estar limitada a revisar:
  - El memorando de planeación de la auditoría
  - Asuntos para la atención del socio
  - El borrador de los estados financieros
  - Cualquier papel de trabajo realizado por el gerente de auditoría
- 6.4 Antes de firmar el informe de auditoría, el socio que revisa debe estar satisfecho que el gerente ha cumplido con sus responsabilidades y que haya firmado el documento de terminación de auditoría y concluido los puntos pendientes.

## **7 REVISIÓN DEL SOCIO FIRMANTE**

- 7.1 En aquellos casos en que el socio que firmará el informe de auditoría no llevó a cabo la revisión de los papeles de trabajo y por lo tanto no firmó el documento de terminación de la auditoría, el socio que firmará se debe asegurar que el socio que revisó lo haya firmado antes de que se firme el informe de auditoría. El socio que firma puede querer consultar los expedientes de auditoría en algunos puntos más no necesita hacer una revisión total de los papeles de trabajo.

## **8 REVISIÓN PREVIA**

- 8.1 Una revisión previa (o segunda revisión) del borrador de los estados financieros, informe de auditoría y asuntos a la atención del socio deberá de ser desarrollada por un segundo socio con respecto a cualquier cliente listado en una bolsa de valores, o cuando sus estados financieros son ampliamente circulados o los cuales podrían ser del interés público. Otras entidades de interés público incluyen grandes compañías privadas, entidades de beneficencia importantes, clubes de deportes profesionales, asociaciones ó cámaras, etc.

## **9 REVISIÓN EN FRÍO**

- 9.1 Deberá practicarse un programa de revisiones en frío de tal manera que todos los socios con responsabilidades de auditoría sean revisados en cada temporada. Esto se discute en el capítulo 3.

## **CAPÍTULO 7**

### **CIERRE DE AUDITORÍA**

- 1      Introducción
- 2      Asuntos para la atención del socio
- 3      Revisión de los estados financieros
- 4      Cuestionario de revelaciones contables
- 5      Revisión de los eventos subsecuentes
- 6      Revisión de negocio en marcha
- 7      Carta de representación de la gerencia
- 8      Puntos para considerar en la próxima auditoría
- 9      Carta de observaciones a la gerencia

## CAPÍTULO 7

### CIERRE DE AUDITORÍA

#### 1 INTRODUCCIÓN

- 1.1 En la etapa de cierre de auditoría, es necesario determinar los resultados de las pruebas en cada sección individual de la auditoría e identificar cualquier asunto que necesite ser considerado para formarse la opinión de auditoría.

#### 2 ASUNTOS PARA LA ATENCIÓN DEL SOCIO

- 2.1 Los asuntos para la atención del socio son puntos significativos que se hayan presentado en la revisión.

- 2.2 En resumen, se debe registrar:

- Todo asunto significativo que afecte la opinión de auditoría que necesite ser revisado y aprobado por el socio;
- Decisiones que el socio haga sobre los puntos a su atención
- Particulares de la resolución de asuntos que decida el socio que deberán ser discutidos con el cliente, incluyendo todo razonamiento involucrado en la resolución;

El socio debe revisar estos puntos antes de firmar y sentirse satisfecho de que todo asunto significativo que afecte la opinión de la auditoría haya quedado aclarado.

#### 2.3 Partidas que se incluyen en los asuntos para la atención del socio

##### 2.3.1 Del negocio

- Comentarios sobre cambios significativos en las operaciones del cliente durante el año, y programados para el siguiente;

##### 2.3.2 De los estados financieros

- Particulares sobre cualquier tipo de desviación de los estados financieros con principios de contabilidad. Si se presentan cuestiones que requieran interpretación y juicios de auditoría, resumir la información relevante y bases para la formación de la conclusión incluyendo los resultados de cualquier consulta;
- Información sobre cambios significativos en las políticas contables del cliente o si se presentan nuevas políticas;
- Asuntos que surjan de nuestra revisión detallada (ver sección 3.5)

### 2.3.3 De la auditoría

- Particulares de cualquier cambio en el plan de auditoría;
- Información significativa correspondiente a pendientes de auditoría, o cualquier asunto no resuelto todavía;
- Un resumen del efecto agregado de nuestras estimaciones que pueda ser significativo y nuestra conclusión global sobre las implicaciones sobre nuestra opinión de auditoría;
- Conclusión y explicación sobre cualquier litigio vigente así como otras incertidumbres;
- Información sobre cualquier falta de cumplimiento con los requerimientos de los estatutos de la compañía o con contratos de fideicomiso, préstamos u obligaciones;

### 2.3.4 Carta de observaciones a la gerencia

- Información relevante para incluir en las cartas de observaciones a la gerencia.

### 2.3.5 Otros

- Detalle de cualquier inversión de tiempo significativo que sobrepasen el presupuesto;
- Detalles de cualquier oportunidad para proveer servicios adicionales.

2.4 Registrar cualquier información importante que no sea obvia en los estados financieros para que el socio esté enterado de cualquier avance importante y sea capaz de discutir sobre el negocio del cliente con los directores.

2.5 El registro de asuntos para la atención del socio no deberá repetir los detalles de algún asunto en particular, cuando tales detalles están ya incluidos en otra parte de los expedientes de la auditoría - un resumen corto y referencia al lugar donde se encuentran los papeles de trabajo es suficiente.

2.6 Los comentarios no deberán hacerse para cada partida en el balance general y en el estado de resultados, ni sobre variaciones insignificativas.



### 3 REVISIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

3.1 Se deberá llevar a cabo una revisión de los estados financieros, que sea suficiente en conjunto con las conclusiones sobre otras evidencias de auditoría obtenidas, para dar al auditor una base razonable para su opinión sobre los estados financieros.

3.2 Tomando en cuenta nuestras conclusiones de todas las secciones de la auditoría, por medio de esta revisión, podemos estar satisfechos de que:

- Los estados financieros han sido preparados utilizando políticas de contabilidad aceptables y apropiadas para la empresa;
- Los resultados de las operaciones y toda la información incluida en los estados financieros y en el informe del director sea congruente entre sí y con nuestro conocimiento de la empresa;
- Exista una revelación adecuada para todos los asuntos pertinentes y la información contenida en los estados financieros esté correctamente clasificada y presentada;
- Las conclusiones derivadas de otros exámenes junto con las conclusiones derivadas de la revisión general de los estados financieros, nos permiten formar una opinión sobre los estados financieros.

#### 3.3 Adhesión a regulaciones contables

Una cédula ampliando la descripción de las políticas de contabilidad que se revelan en las notas a los estados financieros debe prepararse y mantenerse en el archivo permanente. Referencia a las políticas de contabilidad específicas se hará en las secciones de este manual que corresponda. Sin embargo, cada año debe llevarse a cabo una revisión de las políticas importantes de contabilidad para asegurarse que son adecuadas a las circunstancias del cliente, su consistencia en la aplicación con respecto al año anterior, revelación suficiente y cumplimiento con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para evaluar las políticas de contabilidad adoptadas por el cliente, se debe considerar:

- Congruencia con políticas comúnmente utilizadas en la industria
- Respaldo de un cuerpo de principios de contabilidad formal
- Necesidad de desviaciones con respecto al cuerpo de principios de contabilidad para una presentación razonable de los estados financieros
- Que los estados financieros reflejen la sustancia de la operaciones y no únicamente la forma

Esta revisión deberá incluir su aplicación detallada de las políticas de contabilidad y es especialmente relevante en relación al reconocimiento de ingresos.

### 3.4 **Revisión sobre consistencia y razonabilidad**

El segundo aspecto de nuestra revisión es el realizar una evaluación de la razonabilidad, consistencia, ocurrencia y presentación de los estados financieros y del informe de la dirección. Esta evaluación deberá llevarse a cabo ordinariamente una vez que la revisión de las cuentas se ha concluido.

Las principales consideraciones al realizar esta revisión son:

- a) Si los estados financieros reflejan adecuadamente la información y explicaciones obtenidas así como las conclusiones a que llegamos anteriormente.
- b) Si revela otros factores que pudieran afectar la presentación de los estados financieros y las revelaciones correspondientes.
- c) Si los procedimientos de revisión analítica aplicados a la conclusión de la auditoría (revisión analítica final), tal como la comparación de la información en los estados financieros con otra información pertinente, produce resultados que nos ayuden a concluir en general que los estados financieros como un todo son congruentes con nuestro conocimiento del negocio.
- d) Si la presentación adoptada en los estados financieros puede haber estado influenciada por la dirección para presentar mejores (o peores) resultados a los realmente obtenidos.
- e) El impacto potencial de las diferencias de auditoría detectadas y no corregidas mediante ajustes.

### 3.5 La revisión deberá inicialmente llevarse a cabo por el encargado o senior de auditoría y documentado en los asuntos a la atención del socio. Los siguientes aspectos deben cubrirse:

- Un resumen de las situaciones más importantes y su influencia en los resultados del año, explicando brevemente cambios en las operaciones de la compañía;
- Comentarios sobre variaciones con respecto al año anterior, sobre presupuestos o proyecciones;
- Situaciones que resulten de la aplicación del cuestionario sobre revelaciones que no se han incorporado en el borrador de los estados financieros y sus notas.

El memorando de asuntos a la atención del cliente constituye la base para la revisión de los estados financieros por parte del socio.

## **4 CUESTIONARIO DE REVELACIONES CONTABLES**

- 4.1 Las secciones relevantes del cuestionario de revelaciones contables deberán ser completadas cuando por primera vez auditemos un cliente.
- 4.2 En los años subsecuentes, el cuestionario de revelaciones contables deberá ser repasado para asegurarnos que los cambios en naturaleza y circunstancias del cliente se vean reflejados en los estados financieros, así como también los efectos de cambios y desarrollo en los principios de contabilidad y requerimientos de reportes estatutarios. Esto se puede lograr completando la Revisión Anual de Cambios.

## **5 REVISIÓN DE EVENTOS SUBSECUENTES**

- 5.1 Se deberán realizar procedimientos para identificar todos los eventos posteriores a la fecha del balance importantes y así asegurarse que las revelaciones apropiadas se hayan hecho en los estados financieros.
- 5.2 Alguna evidencia relativa al efecto de eventos subsecuentes de la fecha del balance general se obtendrá de nuestras revisiones detalladas de auditoría. De cualquier manera, nuestro cuestionario de revisión de los eventos posteriores deberá ser completado en todos los trabajos de auditoría. Normalmente se llenará este cuestionario después de pláticas con la administración y de la inspección de documentación relevante.
- 5.3 El cuestionario deberá estar completo para la fecha en que se le entreguen los estados financieros al cliente y deberá de ser revisado, fechado y firmado el día en que el informe de auditoría se firme.

## **6 REVISIÓN DEL NEGOCIO EN MARCHA**

- 6.1 NIA 570 "*Negocio en Marcha*" cita que:

*"Al planear y desempeñar los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados consecuentes, el auditor deberá considerar la propiedad del supuesto de negocio en marcha que subyace la preparación de los estados financieros".*

- 6.2 Se deberá completar un cuestionario de negocio en marcha para evidenciar que esta consideración se ha contemplado. El cuestionario deberá estar completo para el día en que se le entreguen los estados financieros al cliente, y deberá ser revisado, fechado y firmado el día en que el informe de auditoría se firme.
- 6.3 El objetivo de completar este cuestionario es el asegurarse de que los directores:
  - Estén satisfechos de que es apropiado que adopten la base de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros; y

- Estén satisfechos de que los estados financieros incluyan tales revelaciones, si existen, relacionadas con el negocio en marcha para que los estados financieros reflejen una posición realista.
- 6.4 Se deberá tener particular consideración a algunos o todos los puntos siguientes:
- Si el período para el que los directores prestaron atención particular al evaluar el negocio en marcha es razonable en las circunstancias;
  - Si existen los sistemas u otros medios (formales o informales), para identificar oportunamente los riesgos futuros e incertidumbres que la entidad pueda tener;
  - Si existen presupuestos y/o pronósticos (en particular información del flujo de efectivo) de la empresa, y la calidad de los sistemas (u otros medios, formales o informales) para producir esta información y mantenerla al día;
  - Si los supuestos para los presupuestos y/o pronósticos parecen ser apropiados en las circunstancias;
  - La flexibilidad de los presupuestos y/o pronósticos a factores variables dentro o fuera del control de los directores;
  - Cualquier obligación o garantías con otras entidades (en particular, bancos, proveedores y compañías afiliadas) para dar o recibir apoyo;
  - La existencia, adecuada y términos de préstamos y crédito de proveedores; y
  - Los planes de la administración para resolver cualquier asunto de consideración (si se llega a presentar alguno) acerca de la razonabilidad de la base de negocio en marcha. En particular, los auditores deberán considerar si los planes son realistas, y si existe una expectativa de que los planes se pongan en práctica efectivamente.

## **7 CARTA DE REPRESENTACION DE LA GERENCIA**

- 7.1 Durante una auditoría, se nos hacen muchas representaciones en respuesta a nuestras preguntas. Algunas de estas representaciones pueden ser críticas para obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada en la cual nos podemos basar para llegar a nuestra opinión de auditoría. Debemos también obtener representaciones en asuntos generales como que los directores hayan puesto todos los archivos de contabilidad a nuestra disposición.
- 7.2 Debemos obtener una confirmación por escrito de las representaciones requeridas para apoyar nuestro informe antes de que éste sea emitido.
- 7.3 Las representaciones normalmente deberán de ser presentadas en una carta de la administración del cliente referida a nosotros.

- 7.4 la carta deberá ser preparada en papel membrete de la empresa, firmada por el director en representación del consejo y por el responsable de la información financiera y fechada y recibida antes de que firmemos nuestra opinión de auditoría.

## **8 LISTA DE PUNTOS A CONSIDERAR EN FUTURAS AUDITORÍAS**

- 8.1 Como parte de la terminación de nuestra auditoría, debemos evaluar nuestro enfoque de la auditoría para documentar todo asunto a ser considerado en la próxima auditoría.
- 8.2 Se deberán hacer notas de:
- Posibles cambios del enfoque de la auditoría que pudieran hacer la auditoría más eficiente;
  - Cambios en el negocio del cliente o políticas de información financieras que deberán ser considerados en la próxima auditoría;
  - Asuntos significativos que surgieron durante la auditoría que probablemente puedan volver a ocurrir.

## **9 CARTA DE OBSERVACIONES**

- 9.1 En el transcurso de la auditoría, podemos identificar debilidades en la contabilidad y en los sistemas de control de nuestro cliente, junto con errores y asuntos concernientes con el cumplimiento de las regulaciones de la industria. También podemos identificar mejoras potenciales que nuestro cliente puede hacer en su sistema y empresa que ayudará a mejorar el negocio.
- 9.2 Debemos considerar los asuntos que llamaron la atención de nuestros auditores durante la auditoría y si se deberán incluir en un reporte a los directores o administración.
- 9.3 Aunque la presentación de un informe oral puede ser adecuada para algunos clientes, la presentación de un informe escrito positivo y constructivo mostrando los asuntos que surgieron de la auditoría es un “*valor agregado*” como producto de la auditoría.
- 9.4 El reporte deberá ser dirigido al consejo de directores, al comité de auditoría o algún cuerpo similar. Usualmente se entrega un informe en forma de borrador para que éste pueda ser comentado con el cliente, y después un informe final presentado mostrando también los comentarios del cliente.
- 9.5 El informe es información confidencial y deberá citar lo siguiente:
- Que ha sido preparado para el uso exclusivo de la entidad;
  - Que no deberá ser revelado o comentado con terceros sin nuestro consentimiento por escrito y;
  - Que no asumimos ninguna responsabilidad para con terceros.

## **CAPÍTULO 8**

### **PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

- 1 Introducción
- 2 Revisión inicial
- 3 Objetivos de la auditoría
- 4 Junta de planeación
- 5 Memorando de planeación de auditoría

## CAPÍTULO 8

### PLANEACIÓN DE AUDITORÍA

#### 1 INTRODUCCIÓN

8.1 El proceso de planeación establece las condiciones principales de nuestro enfoque a la auditoría y, donde sea relevante, a la preparación de los estados financieros.

1.2 La planeación efectiva de la auditoría deberá proveer un servicio al cliente más enfocado, eficiente, oportuno y de mayor calidad.

Esto nos permitirá identificar oportunidades de venta, mejorar nuestra habilidad para anticipar las necesidades de nuestro cliente y darnos la oportunidad de brindar nuestros servicios con un costo más efectivo.

1.3 El producto final del proceso de planeación es el memorando de planeación de la auditoría, el cual documenta la estrategia para la tarea como un todo. Para crear un memorando de planeación, existen diferentes etapas a seguir. Nos ostentamos como profesionales que estamos ofreciendo un servicio personalizado, con un alto grado de compromiso de atención del socio; por lo tanto es esencial que el socio esté activamente involucrado en el proceso de planeación de la auditoría. La preparación del memorando de planeación de la auditoría será responsabilidad del senior, apoyado por el gerente. Antes de comenzar la auditoría, el socio deberá aprobar el memorando de planeación.

1.4 La oportunidad de la planeación de auditoría y el alcance requerido varía dependiendo del tamaño y circunstancias del cliente. De cualquier manera, deberá involucrar lo siguiente:

- Una revisión analítica inicial para identificar asuntos de importancia para la auditoría
- Una evaluación de los objetivos de la auditoría
- Una junta de planeación con el cliente
- Preparación del memorando de planeación de auditoría y una junta de información preliminar con el equipo de auditoría.

#### 2 REVISIÓN INICIAL

2.1 El objetivo de esta revisión es poder identificar asuntos que impacten en nuestro enfoque de auditoría y que podrían influir en nuestra estrategia y juicio de auditoría. Se deberá tomar en consideración lo siguiente:

- Los estados financieros del año anterior

- Puntos determinados en auditorías anteriores
- Carta de observaciones a la gerencia del año anterior
- Asuntos que se llevaron a la atención del socio en el expediente de auditoría del año anterior
- Correspondencia y conocimiento de eventos desde la auditoría anterior

### **3 OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA**

- 3.1 La carta de contratación o carta convenio deberá ser revisada anualmente para confirmar la naturaleza y alcance del servicio a brindar. Si se requiere una revisión para reflejar circunstancias nuevas, una carta revisada deberá ser preparada y presentada al cliente.

### **4 JUNTA DE PLANEACIÓN**

- 4.1 Bajo circunstancias normales, deberá establecerse contacto con el cliente antes de la preparación del memorando de planeación de auditoría. Normalmente la junta es personal (podría ser por teléfono) y deberá involucrar al socio o al gerente de la auditoría y un representante senior del cliente. La junta deberá ser documentada y se hará una copia de la minuta para archivarse en la sección de planeación del expediente de auditoría del año en curso.

- 4.2 Asuntos típicos para esta junta incluirán:

- Términos de la revisión y servicio adicionales requeridos
- Programación del trabajo y fechas límite para la emisión de los estados financieros e informe del auditor
- Desarrollo del negocio desde la auditoría anterior
- Asuntos de auditoría anticipados
- Información a preparar por el cliente
- Honorarios y forma de pago

### **5 MEMORANDO DE PLANEACIÓN DE AUDITORÍA**

- 5.1 El memorando de planeación de auditoría normalmente deberá ser preparado utilizando la forma estándar. Si no se utiliza esta forma, se deberá explicar en el expediente de auditoría. El memorando de planeación es el producto final del proceso de planeación. Nos sirve como un documento importante que realiza la sumatoria del conocimiento actual del cliente y enfoca los objetivos y estrategias



de nuestra revisión. El contenido mínimo del memorando de planeación deberá ser el siguiente:

- Requerimientos de la revisión
- Conocimiento del negocio
- Independencia profesional
- Fechas, presupuesto de tiempo y selección del equipo de trabajo
- Determinación de la importancia relativa
- Grado de confianza en la revisión
- Evaluación del riesgo de auditoría
- Muestreo a realizar
- Enfoque de auditoría
- Aprobación y firma

## 5.2 **Requerimientos de la revisión**

En esta sección se deberán resumir los servicios especificados en nuestra carta de contratación. Deberá especificar qué informes serán requeridos y qué servicios deberán ser rendidos por otros departamentos.

## 5.3 **Conocimientos del negocio**

El objetivo de esta sección es actualizar nuestro conocimiento del negocio y de su industria así como determinar el efecto de cualquier cambio sobre nuestro enfoque de auditoría. Esta sección usualmente contendrá lo siguiente:

- Cambios en el archivo permanente
- Patrones de cambio y tendencias de mercado / industria
- Cambios en los sistemas y estructuras del negocio
- Problemas de negocio en marcha
- Repaso de informes de la administración y resultados preliminares
- Puntos de la carta de observaciones y recomendaciones de años anteriores e implementación subsecuente
- Puntos a considerar en auditorías siguientes derivados de auditorías anteriores

#### 5.4 Independencia

Como auditores externos debemos ser independientes y nos deben considerar independientes. Nuestra independencia debe ser determinada desde la primera vez que seamos empleados utilizando el cuestionario de la firma, el cual deberá ser aprobado por el socio de auditoría. El cuestionario deberá conservarse en el archivo permanente y revisado cuando sea necesario. Esta revisión deberá ser anotada en nuestro memorando de planeación.

Si se presentan circunstancias que podrían poner en duda nuestra independencia, las circunstancias deberán de ser referidas al socio de auditoría quién deberá documentar su conclusión en el memorando de planeación.

#### 5.5 Fechas, presupuesto y selección del equipo de auditoría

a) Un calendario deberá ser determinado y acordado con el cliente en una etapa temprana, preferiblemente en la junta de planeación. El calendario deberá ser realista y tomando en cuenta la habilidad para preparar la información requerida para una fecha apropiada.

##### b) Presupuestos de tiempo y honorarios

Un presupuesto detallado de tiempo y honorarios deberán ser preparado tomando en cuenta la estrategia de auditoría y que permita que el trabajo de auditoría pueda ser terminado eficientemente. El presupuesto debe ser realista. Durante la revisión los tiempos deberán ser controlados contra el presupuesto para identificar, en una etapa temprana, la posibilidad de que el tiempo requerido sea mayor que el planeado y determinar las causas. El presupuesto también deberá ser utilizado como base para generar nuestra propuesta de honorarios para el trabajo.

##### c) Selección del equipo de trabajo

La asignación del equipo de auditoría deberá tomar en cuenta los recursos disponibles, los niveles de experiencia requeridos y las necesidades del cliente. De cualquier manera, debe darse la oportunidad a los ayudantes de aportar sus conocimientos y experiencia. La justificación de la selección del equipo de trabajo deberá ser archivado en el memorando incluyendo detalles de tiempo adicional requerido para más capacitación en el campo así como supervisión requerida para permitir desarrollarse a los miembros junior.

#### 5.6 Determinación de la importancia relativa

El valor de la importancia relativa para los propósitos de auditoría deberá determinarse de acuerdo con la guía en el capítulo 9. Una justificación escrita del valor adoptado deberá ser registrada en el memorando de planeación. La justificación deberá establecer los factores clave considerados, el juicio y supuestos hechos, así como cualquier circunstancia especial que haya influido en la determinación de la importancia relativa.

### **5.7 Confianza en la revisión analítica**

El nivel de confianza en la revisión analítica deberá ser determinado de acuerdo con la guía contenida en el capítulo 11.

### **5.8 Evaluación del riesgo de auditoría**

El riesgo de auditoría deberá ser determinado de acuerdo con la guía presentada en el capítulo 10. La evaluación del riesgo de auditoría deberá ser realizada antes de nuestra primera tarea de auditoría y deberá ser retenida en el archivo permanente. La evaluación de riesgo deberá ser revisada y puesta al día cada año.

### **5.9 Enfoque de muestreo**

El enfoque de muestreo deberá ser determinado para cada transacción como se muestra en el capítulo 14. Nuestro método de muestreo deberá ser documentado con la justificación del método seleccionado.

### **5.10 Enfoque de auditoría**

El memorando de planeación deberá resumir nuestra estrategia general de auditoría y los asuntos que fueron considerados en la determinación de esta estrategia. Los asuntos a ser considerados deberán incluir:

- Donde sea relevante, una descripción de nuestro enfoque a la preparación de los estados financieros, incluyendo los documentos fuente a ser utilizados, los niveles de confianza a las cédulas preparadas por el cliente, el grado de asistencia del cliente y cualquier problema anticipado.
- Un resumen de nuestro enfoque a la revisión sustantiva, poniendo especial atención a las características individuales del cliente y cómo éstas podrían requerir una desviación de nuestros programas estándar. El resumen deberá incluir planeación de observación física de inventarios y envío de confirmaciones. Lo más importante es que se debe hacer una anotación del nivel de confianza que se va a depositar en el sistema contable.
- Revisión de los sistemas en uso y documentación de la naturaleza del sistema de control. Debemos especificar si se llevan archivos de contabilidad apropiados y que éstos formen una base confiable para la preparación de los estados financieros.
- Todo asunto que surja de la junta de planeación que influirá en la estrategia de auditoría deberá ser registrada en el memorando. Toda implicación de auditoría y revisión adicional, deberá ser anotada.
- Cualquier indicación de que la compañía no sea un negocio en marcha junto con el trabajo adicional requerido.

### 5.11 **Aprobación**

El memorando de planeación deberá ser aprobado por el socio antes del inicio del trabajo, todo el equipo de trabajo involucrado deberá leer el memorando de planeación y evidenciarlo mediante su firma.

### 5.12 **Instrucción al equipo de auditoría**

Deberá llevarse a cabo una junta con todo el equipo de auditoría y documentarse en el memorando de planeación.

### 5.13 **Conclusión**

Al final de la auditoría, el memorando de planeación deberá ser reconsiderado para asegurar que todos los aspectos hayan sido cubiertos y que los resultados de nuestras pruebas no hayan generado duda respecto de nuestra evaluación de riesgo, importancia relativa y revisión analítica. El gerente deberá firmar el memorando de planeación para evidenciar su revisión.

## **CAPÍTULO 9**

### **IMPORTANCIA RELATIVA**

- 1      Introducción
- 2      Definición general de importancia relativa
- 3      Estableciendo el nivel de importancia relativa
- 4      Importancia relativa por monto
- 5      Consideraciones en la determinación de la importancia relativa
- 6      Ajustes de auditoría potenciales
- 7      Ajustes que no afectan utilidades
- 8      Importancia relativa por naturaleza
- 9      Importancia relativa para planeación
- 10     Importancia relativa para decisiones

## CAPÍTULO 9

### IMPORTANCIA RELATIVA

#### 1 INTRODUCCIÓN

- 1.1 Una opinión de auditoría sin SALVEDADES se basa en una certeza razonable de que los estados financieros están libres de errores significativos. La definición de un error significativo es un asunto de juicio profesional.
- 1.2 El enfoque de auditoría aplica el concepto de importancia relativa de dos maneras:
  - Para determinar si algún asunto debe ser revelado o ajustado en los estados financieros (ver la sección 6 de este capítulo).
  - Como el punto de partida de un intervalo de muestreo para pruebas sustantivas (ver el capítulo 14).

#### 2 DEFINICIÓN GENERAL DE IMPORTANCIA RELATIVA

- 2.1 NIA 320 "*Importancia Relativa de la Auditoría*" da la siguiente definición: "*La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que se deba tener la información para ser útil*".

#### 3 ESTABLECIENDO EL NIVEL DE IMPORTANCIA RELATIVA

- 3.1 En los estados financieros la importancia relativa deberá ser determinada utilizando un monto base apropiado. El monto base apropiado deberá ser considerado en el contexto de las circunstancias particulares.
- 3.2 Es generalmente aceptado que en el juicio profesional de auditoría, el efecto de un error en las utilidades reportadas es una consideración primordial. Una guía usualmente sugerida es que un error que afecte las ganancias por más de un 10% de las utilidades antes de impuestos (normales) puede ser tomado como importante, mientras que un error con un porcentaje menor de 5% se puede considerar como no importante. Las utilidades antes de impuestos, sin embargo, no siempre proveen una medida eficiente de importancia relativa pues es usualmente inestable de un año a otro.

- 3.3 Bases alternativas para la importancia relativa son el valor de los activos brutos, o el capital contable. Para la mayoría de las compañías el capital contable es el indicador más consistente del tamaño del negocio.

#### 4 IMPORTANCIA RELATIVA POR MONTO

- 4.1 La importancia expresada como un porcentaje del monto base apropiado va a caer generalmente dentro de los siguientes parámetros de los cuales se obtendrá un nivel total de importancia relativa para la auditoría.

##### Valor de activos brutos:

Si el total es inferior a	Porcentaje	Mínimo
500,000	3.0%	
1,000,000	2.5%	15,000
2,000,000	2.0%	25,000
5,000,000	1.5%	40,000
5,000,000	1.0%	75,000

Utilidad antes de impuestos 5%

Activos netos/pasivos 4%

De cualquier manera, el valor de la importancia relativa utilizada para propósitos de auditoría no deberá ser tan alto que resulte incongruente con las cuentas como un todo. Ver la sección 8 para importancia por naturaleza.

- 4.2 Las razones para seleccionar un nivel particular de importancia relativa deberán ser registradas en el memorando de planeación pues es un juicio crítico emitido año con año por los auditores. Deberá dársele énfasis al hecho de que el establecimiento del nivel de importancia relativa es un proceso de juicio; *la importancia relativa no se puede determinar por fórmula.*

#### 5 CONSIDERACIONES EN LA DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA

- 5.1 ¿Serán las utilidades, establecidas en los estados financieros, el mejor indicador de los resultados de la compañía?

Hay que considerar si se dan mejores indicadores por medio de:

- Expectativas de los resultados para el año (*v.g. presupuesto, pronósticos y consideraciones de porqué las expectativas no fueron realizadas o fueron excedidas*).
- Resultados normales para el año (*v.g. el promedio de resultados de los últimos años*). Debemos considerar si estos resultados no son normales por algún evento que no volverá a ocurrir, una moda, o el establecimiento de un nuevo nivel normal para los resultados de la compañía. Los resultados normales pueden ser un concepto muy útil cuando las ganancias fluctúan año con año.

- Un retorno del capital razonable (*v.g. con referencia a otras empresas de la industria, retorno requeridos por la compañía tenedora, o retornos del capital invertidos por los propietarios*).

5.2 ¿Existen asuntos en los estados financieros que son revelados y hayan afectado el monto de utilidades al que se llegó?

Si deseamos reconocer el efecto de las partidas en los estados financieros y su impacto en el monto de utilidades como un indicador de importancia nos debemos asegurar que dichas partidas estén reveladas apropiadamente. Se relaciona la importancia relativa con la presentación razonable de los estados financieros y por lo tanto, no deberá ser afectada por partidas no aparentes al lector de los estados financieros. Debemos considerar si el monto de utilidades reportadas puede ser ajustado con referencia a algunos de los siguientes asuntos con el propósito de determinar importancia relativa.

- Eventos que no volverán a ocurrir (si son importantes y revelados adecuadamente como partidas excepcionales)
- Cargos a la utilidad por el capital invertido (*v.g. un préstamo de los propietarios o a largo plazo puede extender efectivamente la base del capital de la compañía y el nivel relevante de utilidad puede estimarse mejor añadiéndole los cargos por intereses*).
- Donde los dueños y directores son efectivamente los mismos, puede ser apropiado añadir parte o tal vez toda la remuneración de los directores.
- Puede ser apropiado ajustar transacciones intercompañías entre subsidiarias y asociadas (*v.g. cargos administrativos, intereses, etc.*) siempre que el ajuste se haga a las dos partes de la transacción. Cuando existe interés minoritario, este tipo de acciones rara vez son apropiadas.

5.3 ¿Qué impacto tendrán cambios en los estados financieros para los usuarios?

Considerar:

- El impacto de cambios significativos respecto a las cifras de años anteriores. Si el nivel de utilidades ha sido 100,000 por un número de años y ahora cae a 5,000 es un año desastroso. La reacción de los accionistas sería similar si las utilidades de este año fueran 10,000 o 20,000.
- Los requerimientos de grupos de compañías. Las operaciones intercompañías involucran muchos problemas para determinar importancia relativa y cada empresa deberá ser considerada por sus propios méritos. Los principios son los mismos que las compañías individuales.
- Los resultados de una compañía en particular pueden no parecer significativas al grupo, pero se debe tener cuidado con la posibilidad de



que la compañía sea vendida, o que otras partes puedan usar los estados financieros. Se deberá recordar que los requerimientos estatutarios actuales dictan que se deberá reportar individualmente para cada compañía activa dentro del grupo.

## **6 AJUSTES DE AUDITORÍA POTENCIALES**

- 6.1 Toda diferencia de auditoría (errores conocidos, proyectados o estimados) que afecten las utilidades antes de impuestos por un valor mayor al 5%, deberá ser documentada en la cédula de ajustes potenciales de auditoría.
- 6.2 Al considerar ajustes potenciales, debemos considerar el efecto en aquellas partidas reveladas individualmente como la utilidad antes de impuestos, capital social, clientes, etc. y ajustarlo si es importante. Ajustes potenciales que afecten partidas reveladas individualmente pueden requerir ajustes independientemente de su monto. Esto se discute más ampliamente en las secciones 8.1 y 8.2.

## **7 AJUSTES QUE NO AFECTAN LA UTILIDAD**

- 7.1 Al considerar ajustes que no afectan la utilidad como por ejemplo (*reclasificaciones del balance general*), el ajuste propuesto deberá ser revisado en contexto con las partidas afectadas del balance general, en vez de ser comparadas con nuestra importancia relativa total.
- 7.2 Para una clasificación errónea de una partida del balance general, podemos utilizar un monto base apropiado como activos netos, activos circulantes o el rubro apropiado del balance general. Como guía inicial en la decisión de que si una partida o monto es importante, podemos asumir que el monto de más del 10% del monto base apropiado es importante, y que menos de 5% no lo es. Esto deberá ser considerado con relación a la guía de importancia relativa general. Para tomar un ejemplo extremo, el 100% de los errores en el efectivo de la caja chica no serían ajustados si la caja chica es un % muy inferior al de la importancia relativa general.

## **8 IMPORTANCIA RELATIVA POR NATURALEZA**

- 8.1. Requerimientos estatutarios pueden requerir una revelación separada de partidas particulares, o de eventos involucrando un concepto más estricto de importancia relativa. Por ejemplo, un error en la remuneración del director deberá normalmente ser ajustado independientemente del monto.
- 8.2 Puede ser apropiado tratar como significativa una partida o el resultado de un evento que de otra manera no sería importante. Por ejemplo donde:
  - Un cambio en aplicación de principios de contabilidad afecte los resultados significativamente en los años siguientes, aunque el efecto en este año no sea importante.

- Haya habido una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad, que pueda afectar significativamente los resultados de años futuros.
- Una partida es de un importe pequeño, pero significativo en circunstancias particulares por su naturaleza o por requerimientos estatutarios de revelación (por ejemplo, *la revelación de los préstamos al director*).

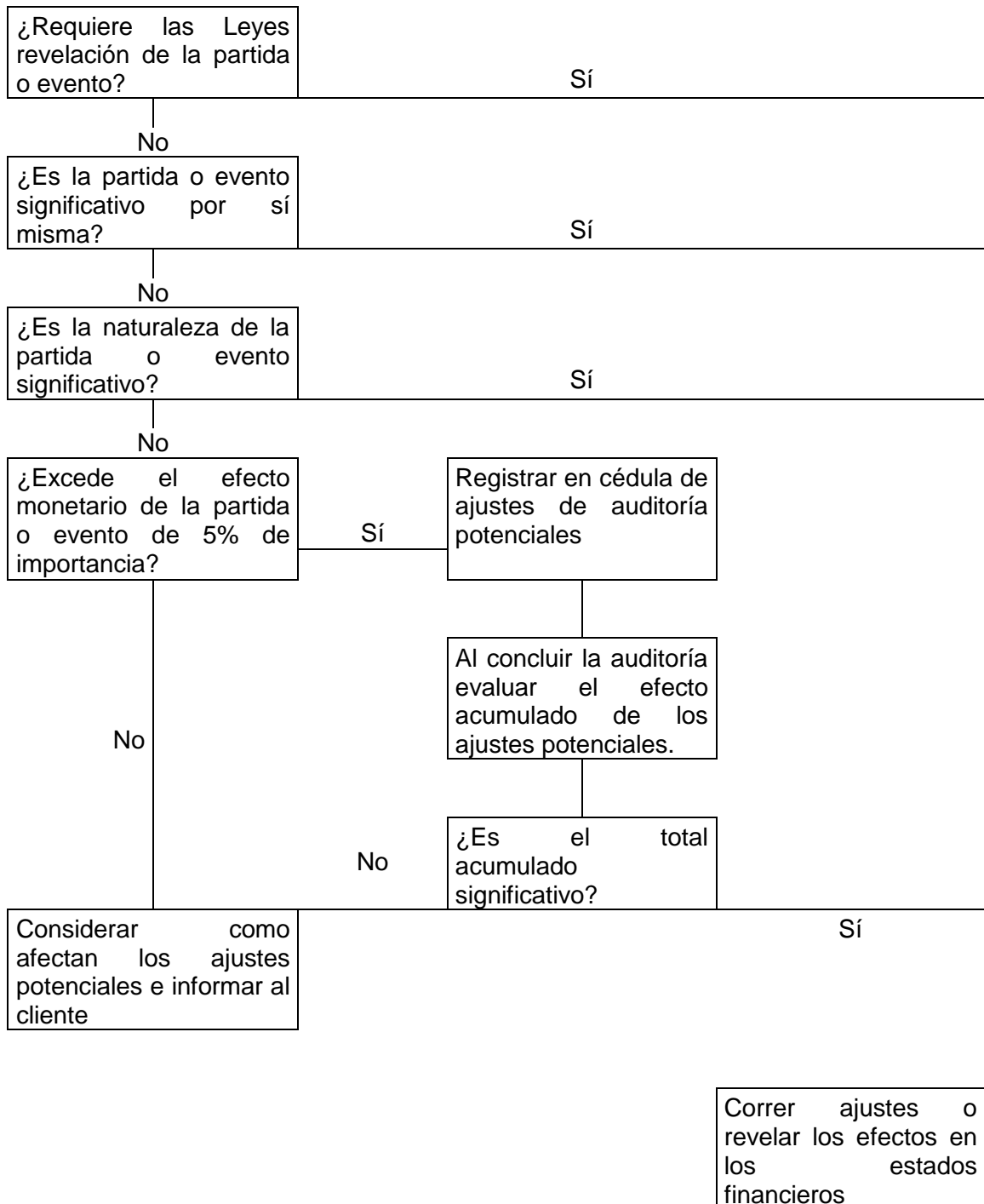
## **9 IMPORTANCIA RELATIVA EN LA PLANEACIÓN**

- 9.1 Puede ser necesario bajo ciertas circunstancias utilizar un nivel de importancia relativa para planeación. Ejemplos de esto, es cuando realizamos una auditoría previa o interina antes del final del año o cuando también hacemos trabajo de contabilidad y el borrador de los estados financieros no está disponible. En estas circunstancias, la importancia relativa de planeación basada en rotación esperada o en el promedio de los resultados de los últimos 3 años (*v.g. utilidad antes de impuestos y activos brutos*) es aceptable. Esto deberá ser revisado una vez que los estados financieros estén disponibles para asegurarnos que hemos llevado acabo el trabajo adecuado. Esta revisión deberá ser documentada en el memorando de planeación.

## **10 IMPORTANCIA RELATIVA PARA DECISIONES**

- 10.1 Ver el diagrama al final de la sección
- 10.2 Como con todas las decisiones de importancia relativa, es importante documentar todo el razonamiento involucrado en la toma de decisiones ya que representa un juicio personal significativo con un efecto potencial en la auditoría. La razón de la decisión inicial deberá ser documentada en el memorando de planeación del expediente que debe ser actualizado por evidencias subsecuentes de auditoría.

## DIAGRAMA DE DECISIÓN SOBRE IMPORTANCIA RELATIVA



## **CAPÍTULO 10**

### **EVALUACIÓN DE RIESGO**

- 1 Riesgo de auditoría
- 2 Modelo de riesgo
- 3 Riesgo inherente
- 4 Riesgo de control
- 5 Riesgo de detección

## CAPÍTULO 10

### EVALUACIÓN DE RIESGO

#### 1 RIESGO DE AUDITORÍA

- 1.1 El riesgo de auditoría se define como el riesgo de que el auditor pueda dar una opinión de auditoría inapropiada de los estados financieros.

#### 2 MODELO DE RIESGO

- 2.1 El riesgo total de auditoría tiene los siguientes componentes:

- **Riesgo Inherente**

Este es la susceptibilidad a errores del saldo de una cuenta o clase de transacción, ya sea individualmente o sumada a errores en otras cuentas o transacciones, sin considerar ningún control interno relacionado. Dentro de nuestro enfoque de auditoría, el riesgo inherente se divide entre los siguientes componentes.

- **Riesgo General (Riesgo inherente puro y riesgo ambiental)**

Asuntos relacionados con la administración, función de contabilidad, naturaleza del negocio y nuestras experiencias pasadas con el cliente.

- **Riesgo Específico**

Asuntos relacionados con nuestra experiencia pasada y actual entendimiento de cada área de auditoría

- **Riesgo de Control**

Este es el riesgo de que un error significativo pueda ocurrir en el saldo de una cuenta o transacción, ya sea individualmente o sumado a otros errores en otros saldos o transacciones, que no puede ser prevenido ni detectado oportunamente por los sistemas de contabilidad y de control internos.

- **Riesgo de Detección**

Este es el riesgo de que los procedimientos sustantivos del auditor (revisiones detallados de transacciones y saldos y procedimientos analíticos) no detecten algún error significativo que exista en el saldo de una cuenta o transacción, ya sea individualmente o sumado a otros errores en otros saldos o transacciones. El nivel del riesgo de detección está controlado por la evidencia de auditoría obtenida por procedimientos sustantivos incluyendo la revisión analítica.

- 2.2 Como resultado de nuestra evaluación de riesgo, podemos reducir el tamaño de las muestras sustantivas (ver capítulo 14, sección 7.6). El nivel de reducción para un rubro de un balance general puede modificarse como resultado de nuestra evaluación de riesgo relacionado específicamente a esa área. También se reducirían los tamaños de muestreo sustantivo si decidimos confiar en el control interno.

Nuestra evaluación de riesgo debe ser documentada en la forma estándar de evaluación de riesgo y archivado en el expediente general y referenciado al memorando de planeación de auditoría.

### **3 EVALUACIÓN DEL RIESGO INHERENTE**

- 3.1 La evaluación del riesgo inherente requiere una evaluación por separado del riesgo inherente puro, riesgo ambiental y riesgo relativo a áreas específicas de auditoría.

#### **3.2 Riesgo inherente puro**

El riesgo inherente puro es el nivel de riesgo que surge debido a que por ejemplo, la administración no tiene interés patrimonial, nuestras pasadas experiencias y relaciones profesionales con la administración, la posición financiera de la compañía o el efecto de presiones sobre la compañía (por ejemplo, de directores, banqueros o tener que cumplir con metas específicas).

- 3.3 La evaluación del nivel de riesgo inherente puro se obtiene con la consideración de los siguientes factores:

- Si la administración incluye a accionistas o propietarios
- La posición financiera de la compañía
- La liquidez de la compañía
- La integridad de la administración
- Los usuarios de los estados financieros

- 3.4 El grado en que la administración mantiene la propiedad, es una fuente importante de seguridad, especialmente para los pequeños negocios. Se deberá esto considerar en conjunción con:

- Otros indicadores de alto riesgo dentro de nuestra evaluación de riesgo inherente puro y riesgo ambiental.
- Si la administración ha mostrado integridad y buenas intenciones en el pasado.

### **3.5 Riesgo ambiental**

El Riesgo ambiental es el uso del conocimiento del auditor acerca del negocio del cliente y la experiencia de auditorías previas para determinar el riesgo de errores significativos presentes en los estados financieros.

### **3.6 Consideraciones y enfoque**

- Basamos nuestra evaluación general de riesgo ambiental en los factores de administración, contabilidad y de negocio detallados en la forma estándar de evaluación de riesgo.
- Al llevar a cabo una evaluación hay varios factores que no tendrán el mismo peso ponderado. Podemos dar mayor confianza al ambiente de control independientemente de que existan algunos indicadores de altos niveles de riesgo en factores considerados de relativamente poca importancia para la auditoría. Por ejemplo, si un cliente introduce un nuevo programa de cómputo durante el año, esto puede ser una indicación de un riesgo más alto de lo normal. Sin embargo, esto no sería importante si el equipo de trabajo está propiamente capacitado para utilizar este nuevo software o si en experiencias anteriores con ellos encontramos que se adaptan fácilmente a éstos nuevos procedimientos y que no ocurren problemas serios en ese período.
- En el primer año de la auditoría puede no ser apropiado confiar en los factores de ambiente de control debido a nuestra falta de conocimiento y experiencia con el cliente y la naturaleza subjetiva de la evaluación.

### **3.7 Evaluación de áreas de auditoría específicas**

Cada transacción importante y rubro en el balance general donde existe la intención de utilizar procedimientos substantivos, deberá ser evaluada también bajo factores específicos detallados en la forma estándar. Cualquier indicación de mayor riesgo de cualquiera de estos factores implica que existe un riesgo de error significativo en los estados financieros. No podremos reducir los tamaños de muestreo substantivos por el monto considerado apropiado basado solamente en nuestra evaluación general del medio ambiente.

Si existe alguna indicación de mayor riesgo relacionado a un área en particular de auditoría, necesitamos tomar esto en cuenta en nuestro enfoque de auditoría a esa área en particular.

Si nos vemos involucrados significativamente en asesoría contable al cliente, podemos considerar el riesgo inherente como reducido pues tendremos la confianza de que las funciones de contabilidad están propiamente realizadas. En estos casos, a menos que existan indicadores significativos de alto riesgo, deberíamos poder depositar una confianza máxima.

## Documentación

- 3.8 Nuestra evaluación del riesgo inherente debe estar totalmente documentada e incluida como parte de la sección de planeación en los papeles de trabajo de la auditoría.
- 3.9 El nivel de confianza que podemos obtener del riesgo inherente y ambiental puede ser determinado como bajo (el más favorable), moderado o alto. En el capítulo 14 en la sección 7.6 se explica cómo ésta evaluación afecta la determinación de los tamaños de muestreo para la revisión substantiva.

## 4 RIESGO DE CONTROL

- 4.1 Se puede depositar confianza en el sistema de control interno o en los controles directos del propietario ejercidos por la alta administración.
- 4.2 Si se le brinda confianza al sistema de control interno, el sistema debe ser evaluado y los controles importantes deberán ser identificados para cada área de auditoría en la cual se espera confiar. Basados en la evaluación del sistema, el nivel de confianza en los controles puede ser determinado para reducir el tamaño de muestreo sustantivo, para el área de auditoría.
- 4.3 Los niveles de confianza son:

Nivel de confianza	Nivel de riesgo
1	Bajo
2	Moderado
3	Alto

Los niveles de confianza son interpretados como sigue:

- 4.4 El sistema de control interno puede únicamente proveer a los directores una confianza razonable de que sus objetivos fueros alcanzados debido a las limitaciones inherentes como:
- Los requerimientos usuales de que el costo de control interno no sea desproporcionado a la pérdida potencial que podría resultar de su ausencia;
  - La mayor parte de los controles internos sistemáticos tienden a ser dirigidos a rutinas de transacciones y no a transacciones no rutinarias;
  - El potencial de errores humanos por falta de cuidado, distracciones, errores de juicio y mal entendimiento de las instrucciones;
  - La posibilidad de violentar controles internos a través de la colusión con otras personas fuera o dentro de la entidad;
  - La posibilidad de que la persona responsable de ejercer el control interno abusara de esa responsabilidad, como rebasar un control interno;



- La posibilidad de que los procedimientos puedan quedar inadecuados debido a cambios en condiciones o que el cumplimiento de los mismos se pueda deteriorar con el tiempo.
- 4.5 El riesgo de control alto surge cuando los controles están débiles o si no se deposita confianza en los controles internos y no se ejecutarán pruebas de cumplimiento.
- 4.6 El riesgo de control bajo es apropiado si los sistemas de control interno son fuertes y confiables y si existe la intención de confirmarlo a través de pruebas de cumplimiento.
- 4.7 El riesgo de control moderado se puede aplicar en una área de auditoría donde algunos aspectos de control interno existen y en de los cuales se puede confiar, a pesar de que no se pueden aplicar controles fuertes a todos los aspectos del área de auditoría.

### **Control del propietario**

- 4.8 Como una alternativa a depositar confianza en el sistema integral de controles inherentes, se puede depositar confianza en los controles del propietario ejercidos por la alta administración. Esta confianza puede ser aplicable a negocios pequeños que no tienen un sistema formal de control interno, pero que la *gerencia – propietarios* ejercen un control estricto.
- 4.9 Para confiar en este tipo de controles, debemos concluir que efectivamente la *gerencia – propietarios* controlan las operaciones rutinarias. Debemos documentar nuestras evaluaciones de los controles ejercidos por la *gerencia – propietarios*. Cuando asesoráramos directamente al cliente y supervisamos su contabilidad, mayor podrá ser el nivel de confianza que depositemos.
- 4.10 Si no se deposita confianza en el sistema de control interno del cliente, o en los controles del propietario (como seguramente ocurrirá con muchos clientes), un riesgo de control alto debe adoptarse.

## **5 RIESGO DE DETECCIÓN**

- 5.1 Los procedimientos sustantivos diseñados para detectar errores incluyen procedimientos sujetos a muestreo y no sujetos a muestreo. Los procedimientos no sujetos a muestreo que proveen evidencia de auditoría en forma sustantiva generalmente incluyen:

- **Procedimientos de revisión analítica**

Los procedimientos de revisión analítica se utilizan para evaluar si las cifras presentadas parecen razonables y si existe menos riesgo de que exista un error. En el capítulo 11 se establece cómo se puede depositar confianza en los procedimientos de revisión analítica, el tipo de los procedimientos que se pueden utilizar y la distinción entre confianza extensa y limitada.

- **Conocimiento del negocio**

Cuanto mayor sea nuestro conocimiento acumulado y mejor entendamos el negocio de nuestro cliente, mayor será el grado de confianza que podemos tener de que no existen errores.

- **Áreas de auditoría relacionadas**

Cuando adoptemos muestreo direccional (ver capítulo 14), podemos depositar confianza en el trabajo de auditoría realizado en áreas relacionadas (por ejemplo, *ventas / clientes; compras / proveedores*).

- 5.2 El nivel de confianza que se puede depositar deberá ser expresado como un factor entre 1 y 3 y las razones para la elección deben documentarse como parte de la planeación. El factor 1 representa máxima confianza en procedimientos de auditoría no sujetos a muestreo. El factor 3 representa no depositar confianza.

La escala se interpreta como sigue, asumiendo que se utiliza muestreo direccional:

- 1 Máxima confianza en la revisión analítica
- 2 Confianza limitada en la revisión analítica
- 3 No se deposita confianza en la revisión analítica

- 5.3 La diferencia entre una revisión analítica extensa y limitada se explica en el capítulo 11.

## **CAPÍTULO 11**

### **PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS**

- 1 Introducción
- 2 Revisión analítica efectiva
- 3 Utilizando técnicas predictivas
- 4 Revisión analítica extensa

## **CAPÍTULO 11**

### **PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS**

#### **1 INTRODUCCIÓN**

- 1.1 La revisión analítica es el procedimiento de auditoría que busca proveer evidencia de que la información contenida en los registros de contabilidad y en los estados financieros es válida, está completa y es exacta. En otras palabras: ¡hacen sentido los números!
- 1.2 El procedimiento consiste en un estudio sistemático y de comparación de relaciones entre los elementos de la información financiera y no financiera y de la investigación de fluctuaciones significativas y variaciones de las relaciones esperadas.

#### **2 REVISIÓN ANALÍTICA EFECTIVA**

- 2.1 La revisión analítica efectiva nos permite reducir el tiempo de revisión. Al obtener mayor confianza de auditoría a través de la revisión analítica, podemos reducir la cantidad de evidencia de auditoría que se obtiene de los procedimientos de auditoría sustantivos.
- 2.2 La revisión analítica generalmente no puede proveer evidencia concluyente en cuanto a la integridad de una partida, puesto que no lo examina directamente. Sin embargo, la aplicación inteligente de la revisión analítica generalmente pone al descubierto errores significativos.
- 2.3 La revisión analítica solo puede usarse a su máxima expresión cuando se conoce perfectamente el negocio del cliente. Sin embargo si su ejecución no se planea adecuadamente, puede consumir demasiado tiempo y producir resultados limitados.
- 2.4 Es sólo efectiva si las razones y tendencias determinadas son apropiadamente interpretadas. Se deberá poner atención especial a las explicaciones que parecen incongruentes con otra evidencia, o que parezcan no tener sentido a la luz de las circunstancias.
- 2.5 Las explicaciones de los clientes deberán ser evaluadas o verificadas y se deberá documentar. Si no se lleva a cabo esto, existe la posibilidad de que no identifiquemos y tomemos en cuenta problemas de auditoría significativos.

- 2.6 Para que la revisión analítica efectivamente reduzca los niveles de otros exámenes sustantivos, deberá ser:
- Justificada *v.g. las explicaciones por fluctuaciones, o su ausencia, deberán ser verificadas por referencia a evidencia documental confiable, o al menos con evidencia corroborativa que sea independiente y confiable o con nuestro conocimiento del negocio.* Los comentarios que una suma en particular ha cambiado por x% sin ningún comentario, simplemente no es suficiente.
  - Adecuada para respaldar confiabilidad (ver sección 4 más adelante)
- 2.7 El grado de seguridad de auditoría que buscamos que se derive de dichos procedimientos se basa en nuestra confianza de que un error significativo nos daría una variación no esperada y significativa en nuestro monto o una relación que sería identificada e investigada como resultado de esos procedimientos.
- 2.8 Al decidir utilizar los procedimientos de revisión analítica u otras formas de revisión sustantiva, el auditor deberá considerar el costo relativo de obtener evidencia por distintos métodos y el nivel de seguridad o confianza que cada examen proveerá.
- 2.9 En la mayoría de los casos, los procedimientos analíticos de revisión deberán ser utilizados en conjunto con otros exámenes sustantivos. De cualquier manera, pueden surgir circunstancias en que los procedimientos de revisión analíticos por ellos mismos pueden proveer el nivel de confianza requerido. Un ejemplo sería donde un valor pueda ser verificado directamente por referencia a otro cuya validez haya sido establecida (*v.g. cuando la comisión pagada a vendedores es un porcentaje del valor de la venta, este gasto puede ser verificado directamente por referencia a la cifra auditada de las ventas*). Este procedimiento puede ser referido como prueba global.

### **3 UTILIZANDO TÉCNICAS PREDICTIVAS**

- 3.1 Se utilizan las técnicas predictivas (tales como la prueba global) para determinar montos esperados, tendencias, o relaciones. La información para asistir en este procedimiento puede ser tomada de una variedad de fuentes, tanto dentro como fuera del negocio. Puede incluir los siguientes puntos:
- Montos comparativos para períodos posteriores ajustados para cambios en circunstancias
  - Montos presupuestados para el período actual
  - Otra información financiera contenida en los estados financieros o los registros de contabilidad, por ejemplo, utilizando estrategias de ocupación y tarifas para predecir ingresos en un hotel
  - Información externa, como lo serían índices de precios, estadísticas de industria, tipos de cambio y de interés

## **4 REVISIÓN ANALÍTICA EXTENSA**

- 4.1 Nuestra confianza en la revisión analítica puede ser descrita como extensa, limitada, o ninguna. El efecto de esta confianza en los tamaños de muestreo substantivos se explica en el capítulo 14, sección 7.
- 4.2 La extensión de la confianza es determinada por el grado en el cual dichas variaciones en las cifras han sido explicadas. Una revisión analítica puede ser descrita como extensa si no existe ninguna fluctuación importante no explicada dentro de las cuentas. Se describiría como limitada si hemos explicado algunas, pero no todas las fluctuaciones importantes.

## **CAPÍTULO 12**

### **DOCUMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DE SISTEMAS DE CONTABILIDAD**

- 1 Introducción
- 2 Documentación del sistema
- 3 Evaluación del sistema

## CAPÍTULO 12

### DOCUMENTACIÓN Y EVALUACION DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD

#### 1 INTRODUCCIÓN

- 1.1 NIA 400 dice en “Evaluación de riesgos y control interno” que “*El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo...*”.
- 1.2 Adicionalmente, si sentimos que los registros de contabilidad no son adecuados, la legislación británica requiere indicarlo en el informe de auditoría.
- 1.3 El hecho de que no depositemos ninguna confianza en los controles internos, no afecta de ninguna manera nuestra obligación de evaluar lo adecuado de los sistemas de contabilidad y los registros como se describe en 1.1 y 1.2.

#### 2 DOCUMENTACIÓN DEL SISTEMA

- 2.1 Nuestra documentación del sistema de contabilidad tiene dos propósitos además de ayudarnos a evaluar lo adecuado del sistema y los registros de contabilidad. Nuestros archivos del sistema de contabilidad nos ayudaran a:
  - Planear nuestros exámenes sustantivos
  - Identificar debilidades y sugerencias para mejorar el sistema contable del cliente y así añadir valor a la auditoría
- 2.2 Una descripción del sistema puede consistir de una narrativa o un diagrama de flujo, ó una combinación de ambos. El método adoptado variará con la complejidad de las operaciones del cliente pero la descripción deberá ser clara, exacta y legible, omitiendo cualquier detalle confuso e innecesario.
- 2.3 Habiendo obtenido la información necesaria (usualmente por entrevistas personales), se deberá preparar notas y posteriormente confirmarlas, siguiendo una o dos operaciones de principio a fin. Este proceso no deberá ser tardado y se deberá siempre tener en mente que los resultados por sí solos no son parte de la evidencia de auditoría. Las notas deberán indicar que se llevó a cabo este proceso y cuáles transacciones fueron cubiertas por el examen.
- 2.4 Se deberá realizar pruebas caminando a través de dos operaciones una vez que las notas del sistema hayan sido revisadas y actualizadas para así confirmar que el sistema continúa operando como está documentado. La documentación de los sistemas y los exámenes de caminar a través del sistema deberán ser registrados en el archivo permanente



### 3 EVALUACIÓN DEL SISTEMA

3.1 Un sistema de contabilidad adecuado deberá proveer un flujo adecuado de la información de contabilidad así como un análisis apropiado para facilitar la preparación de los estados financieros. El sistema de contabilidad adecuado va a depender del tamaño, la naturaleza y complejidad de la empresa. En su forma más simple, para negocios pequeños donde se manejen principalmente ventas en efectivo con pocos proveedores, el sistema contable puede sólo consistir de un libro de bancos y una relación de facturas no pagadas. En contraste, una compañía manufacturera con diferentes productos y operando en distintas localidades puede necesitar un sistema de contabilidad más complejo para así lograr preparar la información requerida para los estados financieros.

Dependiendo del tamaño y naturaleza del negocio, el sistema contable frecuentemente necesitará incorporar controles internos para asegurarnos de que:

- Todas las transacciones e información de contabilidad que necesiten ser documentadas, en efecto se hayan documentado
- Los errores o irregularidades en el procesamiento de información contable sean aparentes
- Activos y pasivos registrados en el sistema de contabilidad existan y sean registrados con las cantidades correctas.

3.2 Una vez conocido y documentado el sistema contable del cliente, debemos estar en posición de evaluarlo. Nuestro método de llevarla a cabo y de registrar esta evaluación variará. En algunos casos se nos requiere por los términos de nuestro contrato el reportar sobre los controles internos de la empresa. En otros casos, nuestro propósito será el identificar debilidades y sugerir mejoras en el sistema contable de nuestro cliente. El método de registrar tal evaluación se deja a la discreción del gerente, aunque deberá ser evidenciado por escrito y retenido en el archivo permanente.

## **CAPÍTULO 13**

### **EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

- 1 Introducción
- 2 Evidencia de auditoría suficiente y competente
- 3 Procedimientos sustantivos
- 4 Pruebas de controles
- 5 Procedimientos para obtener evidencia de auditoría

## CAPÍTULO 13

### EVIDENCIA DE AUDITORÍA

#### 1 INTRODUCCIÓN

- 1.1 NIA 500 en “*Evidencia de Auditoría*” dicta que: “*El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría*”.
- 1.2 Se puede obtener la evidencia de auditoría ya sea de una mezcla apropiada de pruebas de controles a través de pruebas de cumplimiento y procedimientos sustantivos, o por medio de los procedimientos sustantivos solamente. Para la mayoría de nuestros clientes, no será posible confiar solamente en los sistemas de control interno puesto que dichos controles son informales, inexistentes o porque no sería económico realizar pruebas de controles. En tales casos, la evidencia de auditoría deberá ser obtenida exclusivamente de los procedimientos sustantivos y por cuestionarios para asegurar lo adecuado del sistema de contabilidad como base para la preparación de los estados financieros.

#### 2 EVIDENCIA DE AUDITORÍA SUFICIENTE Y COMPETENTE

- 2.1 Lo competente (apropiado) y suficiente están interrelacionados y se aplican a la evidencia de auditoría derivada de las pruebas de controles y de los procedimientos sustantivos.
- 2.2 Lo suficiente es una medida de la calidad de la evidencia de auditoría.
- 2.3 Lo apropiado es una medida de la calidad o confianza de la evidencia de auditoría y de su confianza a una evaluación en particular. Normalmente, la evidencia de auditoría es persuasiva y no conclusiva, y por lo tanto debemos buscar evidencia de auditoría de distintas fuentes ó de diferente naturaleza para apoyar la misma conclusión.
- 2.4 Aunque este manual contenga una guía para la calidad de la evidencia de auditoría a ser recolectada, el juicio que se hace para afirmar que la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada está influenciado por los siguientes factores:
- La evaluación de la naturaleza y grado de riesgo a nivel de los estados financieros y de cuenta contable o de transacciones;
  - La naturaleza de los sistemas contables y de control interno, incluyendo el medio ambiente de control;
  - La importancia relativa de la partida examinada;

- La experiencia adquirida durante las auditorías anteriores y el conocimiento del auditor del negocio e industria;
- Lo descubierto por medio de los procedimientos de auditoría y de cualquier trabajo llevado a cabo en el transcurso de la preparación de los estados financieros, incluyendo indicaciones de fraude o error, y
- La fuente y confianza de la información disponible.

Si no se logra tener suficiente evidencia apropiada de auditoría, las implicaciones para el informe de auditoría deberán ser consideradas.

### **3 PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS**

- 3.1 Se llevan a cabo procedimientos sustantivos para obtener evidencia de auditoría para respaldar las transacciones y saldos presentados en los estados financieros (ver el capítulo 14).

### **4 PRUEBAS DE CONTROLES**

- 4.1 Se llevan a cabo pruebas de cumplimiento de los controles para obtener evidencia de auditoría sobre la operación efectiva de los sistemas contables y de control interno (ver el capítulo 15).

### **5 PROCEDIMIENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

- 5.1 La evidencia de auditoría es obtenida por uno o más de los siguientes procedimientos.

- Inspección
- Observación
- Indagación y confirmación
- Cálculo
- Procedimientos analíticos

La selección de los procedimientos depende de los períodos de tiempo durante los cuales la evidencia de auditoría buscada es accesible y la forma en que los registros de contabilidad son mantenidos.

## 5.2 Inspección

La inspección consiste en examinar registros, documentos y activos tangibles. La inspección de registros y documentos provee evidencia de auditoría de varios grados de confianza dependiendo de su naturaleza, fuente y la efectividad de los controles internos sobre sus procesamientos. Existen tres categorías de documentación de evidencia de auditoría documentada, listadas en grado descendente de la confianza como evidencia de auditoría:

- (a) Creada y proveída a auditores por terceros;
- (b) Creada por terceros y mantenida por la entidad; y
- (c) Creada y mantenida por la entidad

La inspección de activos tangibles provee evidencia de auditoría confiable de la existencia pero no necesariamente de su propiedad o valor.

## 5.3 Observación

La observación consiste en ver el proceso o procedimientos llevados a cabo por otros, por ejemplo, la observación de los auditores de la toma física de inventarios por el equipo de trabajo de la entidad, la observación de procedimientos de control interno, en particular aquellos que no dejan huella de auditoría.

## 5.4 Indagación y confirmación

La indagación consiste en buscar información de personas con conocimientos dentro y fuera de la entidad. Pueden ser desde solicitudes escritas formales dirigidas a terceros hasta indagaciones informales y orales dirigidas a personas fuera de la entidad. Las respuestas de las indagaciones pueden proveer a los auditores de información no procesada previamente o como evidencia de auditoría corroborativa.

La confirmación consiste en la respuesta a la solicitud para corroborar información contenida en los registros de contabilidad. Por ejemplo, los auditores pueden buscar confirmación directa de cuentas por cobrar a través de comunicación con los deudores.

## 5.5 Cálculo

El cálculo consiste en la verificación de la exactitud aritmética de documentos fuente y registros de contabilidad o llevando a cabo cálculos independientes.

## 5.6 **Procedimientos analíticos**

Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de relaciones entre partidas financieras, o entre partidas financieras y no financieras, derivadas del mismo período, o entre información financiera comparativa derivando de distintos períodos o diferentes entidades, para identificar consistencias y patrones o fluctuaciones significativas y relaciones inesperadas, y los resultados de las investigaciones correspondientes por el auditor.

## **CAPÍTULO 14**

### **REVISIÓN SUSTANTIVA**

- 1      Introducción
- 2      Aseveraciones de los estados financieros
- 3      Nivel de revisión sustantiva
- 4      Revisión direccional
- 5      Muestreo de auditoría
- 6      Selección de muestras
- 7      Errores sustantivos
- 8      Evaluación de errores

## CAPÍTULO 14

### REVISIÓN SUSTANTIVA

#### 1 INTRODUCCIÓN

Se llevan a cabo revisiones sustantivas para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que las transacciones y saldos presentados en los estados financieros apoyan las aseveraciones relevantes de los estados financieros.

#### 2 ASEVERACIONES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

2.1 Las aseveraciones de los estados financieros son:

- (a) **Existencia:** un activo o pasivo existe a una fecha dada;
- (b) **Propiedad:** un activo o pasivo pertenece a una entidad a una fecha dada;
- (c) **Ocurrencia:** una transacción o evento que haya sucedido pertenece a la entidad durante un período relevante;
- (d) **Integridad:** no existen activos, pasivos, transacciones, eventos o partidas no registradas o reveladas;
- (e) **Valuación:** un activo o pasivo es registrado a un valor apropiado;
- (f) **Medición:** una transacción o evento es registrado con el monto apropiado y el ingreso o el gasto es atribuido al período apropiado; y
- (g) **Presentación y revelación:** una partida es revelada, clasificada y descrita de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (por ejemplo, legislación relevante y normas contables aplicables).

2.2 La evidencia de auditoría deberá ser obtenida para apoyar cada aseveración de los estados financieros. La evidencia de auditoría de un activo no compensará el no obtener evidencia de auditoría de otro. Las pruebas, sin embargo, pueden proveer evidencia de auditoría para más de una aseveración.

2.4 La evidencia con respecto a ciertas aseveraciones para áreas de auditoría relacionadas (tales como ventas / clientes o compras / proveedores) puede ser obtenida llevando a cabo la misma prueba bajo el principio de revisión direccional (ver la sección 4 siguiente)

2.4 Para cada área de auditoría, existen objetivos esenciales de auditoría que se aplican a la aseveración para el área individual de auditoría. Los objetivos de auditoría esenciales y las aseveraciones son reflejados en los programas de trabajo de auditoría, y por dirigirse a cada objetivo, las revisiones resultantes deberán proporcionar suficiente evidencia de auditoría.



### 3 NIVEL DE REVISIÓN SUSTANTIVA

- 3.1 Se puede reducir el número de pruebas sustantivas cuando las pruebas de controles proveen evidencia satisfactoria de la eficacia de las cuentas y los sistemas de control interno. De cualquier manera, existe una mínima cantidad de pruebas sustantivas que se deben efectuar para las transacciones y saldos importantes. En la sección 7 siguiente, se presenta una guía para determinar el tamaños de las muestras.
- 3.2 Es posible combinar pruebas sustantivas y de controles y realizar pruebas de propósito dual. Estas pruebas proporcionarán evidencia de naturaleza sustantiva y asegurarán que los controles relevantes operen efectivamente.
- 3.3 La evidencia sustantiva de auditoría puede ser obtenida ya sea de pruebas de detalle o de procedimientos analíticos (ver el capítulo 11).

### 4 REVISIÓN DIRECCIONAL

- 4.1 El concepto de revisión direccional se deriva del principio de la partida doble, *v.g. para cada débito hay un crédito correspondiente y viceversa*. Debido a esto, el concepto es sólo válido si la partida doble está completa y los registros contables cuadran (incluyendo las cuentas de control). En este caso, cualquier desviación resultaría en una desviación correspondiente a la contrapartida, o en una desviación de la misma naturaleza en sentido contrario.

Por ejemplo, si encontramos que un cargo ha sido sobrestimado, significa que:

- Otro saldo deudor (activo o gasto) esté subestimado; o
  - Un saldo acreedor (pasivo o ingreso) esté sobrestimado.
  - De manera similar, si encontramos que un crédito ha sido sobrestimado, significa que;
  - Otro saldo acreedor (pasivo o ingreso) esté sobrestimado; o
  - Un saldo deudor (activo o gasto) esté subestimado.
- 4.2 Al diseñar cuidadosamente nuestras pruebas de auditoría podemos utilizar este principio para llegar a las conclusiones de auditoría, no sólo de partidas deudoras o acreedores revisados directamente, pero también de créditos correspondientes o partidas deudoras necesarias para balancear los libros.

#### **Pruebas para sobrestimaciones**

- 4.3 Revisamos partidas deudoras en los estados financieros para sobrestimación. Lo hacemos seleccionando partidas de cargo en los registros y asegurándonos que representen partidas válidas en términos de monto, existencia y propiedad.

Por ejemplo, si seleccionamos un activo fijo registrado en el auxiliar de mayor en 10,000, estará sobrestimado si se debiese haber registrado en cualquier importe por abajo de 10,000 o si la compañía no era propietaria, o si no existió (*v.g. se ha vendido o si el monto de 10,000 representa incorrectamente un gasto*).

4.4 Idealmente la muestra para probar sobrestimaciones deberá ser extraída de la población de todos los cargos que forman parte de los estados financieros. Estos comprenden todos los cargos registrados en los auxiliares de mayor, junto con todos los asientos de diario realizados después del primer balance de comprobación. En la práctica, una “*muestra de cargos*” extraída de esta población consumiría demasiado tiempo y por lo tanto sería muy costosa de realizar. Por lo tanto, debemos considerar poblaciones alternativas de las cuales extraer nuestra muestra para sobrestimación:

- Estados financieros publicados
- Estado de resultados detallado
- Balance de comprobación
- Mayor general

Como se menciona anteriormente, el uso del mayor general brinda una muestra teóricamente perfecta, aunque, puede llegar a consumir mucho tiempo. En el otro extremo, nuestra opinión se expresa sobre los estados financieros, por lo tanto, éstos deben ser la primera fuente de muestreo. De cualquier manera, esto no es posible ya que los estados financieros contienen insuficiente detalle para desarrollar una muestra.

Las otras posibles poblaciones caen entre estos dos extremos. La mejor población a usar está determinada a juicio para cada cliente.

### **Revisión para subestimación**

4.5 Revisamos partidas acreedoras en los estados financieros para subestimación. Esto lo logramos seleccionando partidas de fuentes apropiadas independientemente del mayor general (la población recíproca) y asegurándonos que terminen en la entrada correcta en el mayor general.

Por ejemplo, podemos seleccionar una nota de embarque y asegurarnos que la venta resultante haya sido registrada en el auxiliar de mayor de la cuenta de ventas. Las ventas estarán subestimadas si en el auxiliar de mayor no se registró la transacción o se reflejó por una cantidad menor. En este caso, el archivo de notas de embarque es la población recíproca (proveyendo desde luego que cada venta derivada de mercancía embarcada está respaldada por una nota de embarque).

- 4.6 Cuando se extrae una muestra de cualquier población, es imposible incluir partidas en la muestra que no hayan sido registradas en la población. Por su naturaleza, toda muestra está orientada a detectar errores de sobrestimación. Por lo tanto debemos probar una población recíproca y probar sobrestimación para proveer información sobre subestimación de la población que queremos probar. La identificación de una población recíproca para probar las partidas acreedoras es casi siempre una de las partes más difíciles de la planeación detallada de auditoría.
- 4.7 Se define como población recíproca aquella que “*deriva en la población examinada*”. Para descubrir las poblaciones recíprocas ideales para las ventas y proveedores (las áreas principales que probamos para subestimación), debemos identificar aquellos eventos que resultan en llevar a cabo una venta o incurrir en un pasivo. En la mayor parte de las compañías tales eventos serían:

#### **Ventas**

- La orden de compra del cliente
- La compra de la mercancía para reventa
- Incurrir en tiempo a cargar para posterior facturación
- Un registro de la mercancía despachada a los clientes

#### **Proveedores**

- Autorización de una compra
- Recibo de un servicio o mercancía

Dichos eventos no siempre están bien registrados para ser usados como una población recíproca. Por lo tanto es necesario encontrar el primer proceso que lleve a una venta o a un proveedor lo suficientemente bien documentado para ser utilizado como base para seleccionar una muestra válida.

- 4.8 En la práctica no siempre usamos la población recíproca para probar a los proveedores para subestimación. Normalmente es suficiente una revisión de las conciliaciones de los estados de cuenta de los proveedores principales (con relación al valor de las compras del año, no del saldo a fin de año, o por conocimiento de los proveedores del cliente). Este enfoque se considera más profundamente en el capítulo 16.

- 4.9 La tabla mostrada a continuación muestra cómo la revisión direccional puede ser aplicada para obtener evidencia en toda área contable de los estados financieros:

Tipo de cuenta	Propósito de la prueba primaria	La prueba primaria provee confort en			
		Otros activos	Otros pasivos	Otros ingresos	Otros gastos
Activos	Sobrestimados (+)	-	+	+	-
Pasivos	Subestimados (-)	-	+	+	-
Ingresos	Subestimados (-)	-	+	+	-
Gastos	Sobrestimados (+)	-	+	+	-

- 4.10 Por consiguiente, una revisión para la sobrestimación de un activo simultáneamente da confort sobre la subestimación de otros activos, sobrestimación de pasivos y de ingresos y subestimación de gastos.
- 4.11 Se deberá prestar cuidado a aquellas partidas que no formen parte del sistema de contabilidad rutinario, puesto que éstas probablemente van a requerir pruebas tanto para sobrestimaciones como subestimaciones. Esto se aplica especialmente a saldos finales de inventarios (no siendo parte de un sistema de contabilidad integrado), depreciación y provisiones. Los cortes también prueban subestimaciones y sobrestimaciones.
- 4.12 También existen situaciones específicas en las cuales la naturaleza particular del negocio de algún cliente puede requerir la revisión en ambas direcciones.
- Por ejemplo, un fabricante de equipos especializados puede recibir anticipos significativos de varios clientes, meses antes de la entrega. Para asegurarnos que las ventas no estén sobrestimadas por esos anticipos, podemos confirmar a los clientes para asegurarnos que todo pago por adelantado esté registrado como tal; alternativamente, puede ser más conveniente probar las cuentas de ventas para asegurarnos que no incluyan tales anticipos.
- 4.13 Al ejecutar las pruebas primarias de la tabla anterior, obtenemos certeza de auditoría en otras áreas de la auditoría. Al realizar bien estas pruebas, nos aseguramos haber examinado todas las áreas contables para sobrestimaciones y subestimaciones
- 4.14 La mayor ventaja del enfoque de auditoría direccional es decir, probar activos y gastos para sobrestimación solamente, y pasivos e ingresos para subestimación solamente, representa una evaluación de costo-beneficio. Esto es así porque no auditamos partidas directamente para sobrestimación y subestimación. La revisión direccional también audita directamente los tipos de transacciones que típicamente resultan en desviaciones como son la omisión de reconocimiento de ingresos o gastos inapropiados.

- 4.15 Es importante que conozcamos el negocio del cliente y evitemos un enfoque mecánico de revisión de auditoría. Aplicada de una manera inteligente, la revisión direccional puede asegurar el uso más efectivo del tiempo de auditoría.
- 4.16 En el capítulo 16 se encuentra una guía sobre la aplicación de la revisión direccional y la selección de muestras.

## 5 MUESTREO DE AUDITORÍA

5.1 Nuestro enfoque general es el siguiente:

- Para todas las compañías, llevamos a cabo la evaluación de riesgo. La certeza de auditoría que obtendremos variará de compañía a compañía y entre diferentes áreas de auditoría dentro de una compañía.
- Cuando sea práctico, y el costo-beneficio lo permita, llevamos a cabo una revisión analítica (Capítulo 11). De la misma manera, la certeza de auditoría que obtendremos variará de compañía a compañía y entre diferentes áreas de auditoría dentro de una compañía.
- Cualquier certeza adicional de auditoría requerida para satisfacer nuestros objetivos de auditoría se obtendrá del muestreo sustantivo de auditoría.

5.2 Por lo tanto, los tamaños del muestreo sustantivo disminuye al confiar más en otras fuentes de evidencia de auditoría.

### Decidiendo sobre realizar muestreo o no

5.3 Nuestra revisión de auditoría no siempre se llevará a cabo sobre la base de muestreo.

- **Poblaciones pequeñas**

Debido al tiempo requerido para seleccionar partidas para el muestreo e identificarlas individualmente de los registros del cliente, podrá estar dentro del costo-beneficio evaluar todos o un número sustancial de los componentes de las pequeñas poblaciones.

- **Áreas de alto riesgo**

Podremos decidir que el riesgo involucrado en ciertas áreas es tan alto que necesitamos examinar todo o un número sustancial de las partidas de la población.

El decidir si la población es de alto o bajo riesgo es un proceso de juicio profesional. Los dos factores a considerar son el tiempo ahorrado por el muestreo y la confianza adicional obtenida por la revisión de toda la población.

## **Muestreo**

5.4 En el enfoque nuestro de auditoría se utiliza un método de muestreo cuasi estadístico basado en el intervalo de muestreo. El intervalo de muestreo y el tamaño de la muestra se determina por la evaluación de los siguientes puntos.

- Importancia relativa (Capítulo 9)
- Riesgo inherente (Capítulo 10)
- Riesgo de control (Capítulo 10)
- Confianza en la revisión analítica (Capítulo 10 y Capítulo 11)

## **Cálculo del tamaño de la muestra**

### **5.5 Importancia relativa**

El nivel de importancia relativa deberá ser determinada por la guía presentada en el Capítulo 9. Este debe ser documentado en el memorando de planeación. El nivel de importancia relativa en esta etapa también será utilizado para otros propósitos de auditoría tales como evaluar la necesidad de ajustar los estados financieros.

### **5.6 Revisión analítica y de riesgo**

Nuestra evaluación del riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección determina el nivel de confianza en los procedimientos analíticos. EL enfoque para realizar esta evaluación se presenta en el Capítulo 10.

### **5.7 Cálculo manual del tamaño de la muestra e intervalo de muestreo**

5.7.1 Si no se utiliza el sistema de auditoría computarizado, se deberá emplear el siguiente enfoque para determinar el tamaño de la muestra e intervalo de muestreo.

## **Cálculo del tamaño de la muestra**

### **5.7.2 Importancia relativa**

El nivel de importancia relativa deberá ser determinado en base a la guía del capítulo 9. Deberá ser documentado en el memorando de planeación. El nivel de importancia relativa establecido en esta etapa también se utilizará para todo propósito de auditoría como evaluar la necesidad de ajustar los estados financieros.

### 5.7.3 Riesgo de control e inherente

Una vez que el nivel de importancia relativa haya sido establecido, se ajustará para nuestra confianza en el riesgo, revisión analítica y riesgo de control para a un intervalo de muestreo. Nuestra evaluación de riesgo y de confianza a obtenerse de la revisión analítica deberá ser documentado completamente en el memorando de planeación.

5.7.4 El nivel de importancia relativa se ajusta para la revisión analítica y de riesgo para arribar a un intervalo de muestreo de la siguiente manera:

<b>Evaluación inherente</b>	<b>Revisión analítica</b>	<b>Riesgo de control</b>	<b>Multiplicar por</b>
Bajo	Extensa	Bajo	2.0
Mediano	Limitada	Mediano	1.5
Alto	Ninguna	Alto	1.0

### Cálculo del intervalo de muestreo

5.7.5 El intervalo de muestreo se calcula de la siguiente manera:

Importancia relativa x factor de riesgo inherente x factor de revisión analítica (RA) x factor de control de riesgo = Intervalo de Muestreo

Por ejemplo: si nuestro nivel de importancia relativa es de 10,000 para un cliente con un riesgo inherente mediano y riesgo de control alto, y donde anticipamos confianza extensa en la revisión analítica, el intervalo de muestreo deberá de ser calculado de la siguiente manera:

$$10,000 \times \begin{matrix} 1.5 \\ \text{(riesgo inherente)} \end{matrix} \times \begin{matrix} 2 \\ \text{(RA)} \end{matrix} \times 1 = \begin{matrix} 3,000 \\ \text{(riesgo de control)} \end{matrix}$$

La población dividida por el intervalo de muestreo sería calculado de la siguiente manera:

Población	500,000
Intervalo de muestreo	30,000
Tamaño de la muestra	$500,000 / 30,000 = 17$ (aproximadamente)

Los factores de importancia relativa y de riesgo deberán ser multiplicados individualmente y no sumados al principio.

## 6 SELECCIÓN DE MUESTRAS

6.1 Una vez que el intervalo de muestreo ha sido calculado, la muestra debe ser seleccionada en base a juicio del auditor.

6.2 Las características que debe poseer la muestra incluyen:

- El tamaño de la muestra deberá estar en función del universo (población total), riesgo, confiabilidad en la revisión analítica e importancia relativa
- Todas las partidas iguales o mayores que el intervalo de muestreo, deberán seleccionarse (porque individualmente pueden contener un error importante)
- La probabilidad de ser seleccionada, deberá tender a aumentarse conforme el tamaño de la partida individual crece

6.3 Por lo anterior, la muestra deberá extraerse de la siguiente manera:

- a) Dividiendo la población en dos estratos. El estrato 1 deberá contener la totalidad de las partidas iguales o mayores al intervalo de muestreo y el estrato 2 el resto de las partidas.
- b) Preparar una lista de las partidas que conforman el estrato 1 y sumarla.
- c) Determinar el número de partidas que conforman el estrato 1: contándolas individualmente, o dividiendo la suma del estrato 1 entre el intervalo de muestreo.
- d) Restar el número de partidas del estrato 1 al total de partidas que debe contener la muestra del total de la población, para determinar el número de partidas que deben seleccionarse del estrato 2.
- e) Mediante selección dirigida seleccionar las partidas del estrato 2, cubriendo todo el período y favoreciendo la selección de partidas de mayor tamaño.

### **Aplicación de muestreo**

La aplicación del muestreo dirigido para sobrestimaciones o subestimaciones se explicó en el capítulo 6. Asimismo se presentan ejemplos de cómo muestrear partidas de rubros del balance general y del estado de resultados en el capítulo 16.

## **7 ERRORES SUSTANTIVOS**

7.1 Un error sustantivo es aquel que tiene un efecto en los estados financieros, ya sean individualmente o acumulado con otros errores, y que requiere ser ajustado para mantener una presentación razonable.

7.2 Los errores sustantivos incluyen errores en la clasificación de las partidas dentro de los rubros apropiados de los estados financieros y sus notas, así como errores en las cifras incluidas aunque estén correctamente clasificadas (por ejemplo: *honorarios al consejo*).



- 7.3 Los errores sustantivos se pueden dividir en tres categorías:
- Errores conocidos
  - Errores estimados
  - Errores proyectados
- 7.4 Los errores conocidos son aquellos que se pueden cuantificar con certeza, por ejemplo provisiones no hechas, errores en el corte de ventas, cheques, etc., así como errores aritméticos.
- 7.5 Los errores estimados son aquellos que se determinan en base a la evidencia disponible que no permite una cuantificación con suficiente certeza. Este tipo de errores incluyen incrementos o reducciones a provisiones (como cuentas incobrables, garantías, etc.), que se pueden considerar necesarias por el auditor.
- 7.6 Los errores proyectados se calculan en base a los errores encontrados en la muestra bajo el supuesto que la frecuencia de su ocurrencia en toda la población es la misma que en la muestra. La proyección de errores se explica con mayor profundidad en las siguientes secciones.

## 8 EVALUACIÓN DE ERRORES

- 8.1 Cuando se encuentra un error sustantivo en una prueba en la que todas las partidas de la población se están verificando, se puede evaluar individualmente como un error conocido y puede ignorarse si está por debajo del límite de error tolerable (por ejemplo *5% de importancia relativa*). Sin embargo, se debe documentar en los papeles de trabajo de la prueba.
- 8.2 Para poder evaluar las implicaciones de los errores encontrados, todas las diferencias de auditoría (excepto las comentadas en las secciones 8.1 y 8.3), deben proyectarse a la población de donde se extrajo la muestra.
- 8.3 Si determinamos que un error es individualizado y no un error representativo de errores similares dentro de la población, podemos excluir el error individual de nuestra proyección y registrarlo separadamente en nuestra cédula de ajustes de auditoría potenciales (si excede el 5% de importancia relativa). Un error individualizado es aquel que fue causado por un evento específicamente identificable y que es poco probable que se vuelva a presentar en esa población o universo.
- 8.4 Si llegamos a la conclusión que muchos de los errores detectados muestran una misma característica, podría ser más eficiente identificar todas las partidas en la población que incluyen esa característica, determinando así una sub-población la cual puede ser evaluada en dos formas:
- Tratándose como un estrato separado en nuestra población
  - Probándola al 100%. El monto del error proyectado en relación a importancia significativa debe considerarse antes de realizar el trabajo.

## Proyección de errores

8.5 La proyección de errores deberá hacerse para cada estrato por cualquiera de los siguientes métodos:

- Individual
- Colectivo

8.6 El método *individual* se utiliza cuando el monto del error se relaciona directamente con el importe de la partida, de tal manera que el monto del error se incrementa conforme aumenta el importe de la partida examinada. El monto proyectado del error se obtiene aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Error proyectado} = \frac{\text{Monto de errores x valor de la población}}{\text{Monto de la muestra}}$$

8.7 Lo anterior se ilustra como sigue:

Monto de las partidas muestreadas	6,000
Importe de los errores detectados	200 sobre-estimación
Valor del total del estrato	120,000

$$\text{Error proyectado} = \frac{200 \times 120,000}{6,000} = 4,000 \text{ de sobre-estimación}$$

8.8 El método anterior se utilizará normalmente cuando los errores se relacionan directamente con el importe de las partidas muestreadas.

8.9 Por ejemplo, en una muestra donde las partidas de mayor valor tienen más probabilidades de seleccionarse, el importe total de la muestra es un factor significativo en el diseño de la prueba de auditoría, y por lo tanto debe influir en la proyección de los resultados.

8.10 El método *colectivo* se utiliza cuando el error es relativamente constante en todas las partidas y por lo tanto se incrementará en proporción al número de partidas que componen la población. El monto proyectado del error se obtiene aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Error proyectado} = \frac{\text{Monto de errores x número de partidas en la población}}{\text{Número de partidas en la muestra}}$$

Lo anterior se ilustra como sigue:

Número de partidas en la muestra	50
Importe de los errores detectados	200 sobre-estimación
Número de partidas en la población	1,000

$$\text{Error proyectado} = \frac{200 \times 1,000}{50} = 4,000 \text{ de sobre-estimación}$$

### **Importes mayores y partidas con mayor riesgo de error**

- 8.11 Las partidas con importes mayores y aquellas con mayor riesgo de error que no son representativas deben excluirse de la extrapolación. Los errores detectados en esas partidas deben agregarse al error proyectado.

### **Utilización de errores proyectados**

- 8.12 Debe hacerse énfasis en que el propósito de proyectos, los errores detectados, es tener una idea del monto probable de los errores en la población para evaluarse en función de la importancia relativa. El monto de los errores proyectados no debe incluirse en la cédula de diferencias de auditoría o ajustes potenciales, ya que la base de su determinación no permite la certeza requerida para ajustar los estados financieros. Se utiliza para decidir si se requiere ampliar el alcance de los procedimientos de auditoría. Cualquier ajuste a los estados financieros se derivará del trabajo adicional realizado.
- 8.13 Dependiendo de la naturaleza de los errores, se debe considerar sus implicaciones en otros aspectos de la auditoría. Por ejemplo, los errores detectados en compras pueden tener algún efecto en los saldos de inventarios y proveedores.

### **Documentación de errores**

- 8.14 Es de suma importancia realizar una sumatoria en una sección de nuestros papeles de trabajo los efectos combinados de los errores encontrados, ya que debemos evaluar si dichos efectos son significativos para los estados financieros. Debemos distinguir entre errores reales, estimados o proyectados en nuestra cédula de ajustes de auditoría potenciales.
- 8.15 Los errores individuales de poca importancia (menos del 5% de importancia relativa), no se requiere anotarlos en la cédula de ajustes de auditoría potenciales.

### **Discusión con el cliente**

- 8.16 Es muy importante discutir los errores con el cliente tan pronto se vayan determinando y no dejarlo hasta el final de la auditoría, ya que:
- Un error puede resultar de una interpretación errónea de nuestra parte
  - El conocimiento que el cliente tiene de su negocio puede ayudar a determinar el impacto potencial del error, o la posibilidad de otros errores similares
  - El cliente podrá aprovechar para tomar acción inmediata y evitar la recurrencia de esos errores

- Algunos errores, como la omisión o retraso de la facturación de artículos embarcados, o el pago duplicado de facturas de proveedores puede resultar en pérdidas importantes para el cliente si no se toma acción correctiva de inmediato.
- Puede ser difícil que el cliente acepte los ajustes si se dejan hasta el final de la auditoría

8.17 Debemos evitar discusiones sobre partidas y errores intrascendentes. Es importante tener claro lo que significa un error antes de discutirlo con el cliente.

### **Cierre de auditoría**

8.18 Al cierre de la auditoría, el auditor encartado (senior) o el gerente deberá llegar a una conclusión sobre el efecto agregado de los errores no corregidos y presentar el efecto en la cédula de ajustes de auditoría potenciales.

Deberá considerarse incluir la causa de los errores en la carta de observaciones a la gerencia y en el memorando de asuntos para la atención del socio.

## **CAPÍTULO 15**

### **PRUEBAS DE CONTROLES**

- 1      Introducción
- 2      Sistema de control interno
- 3      Identificación de controles clave
- 4      Pruebas de controles
- 5      Tamaños de muestras
- 6      Cambios en el sistema
- 7      Auditorías recurrentes

## CAPÍTULO 15

### PRUEBAS DE CONTROLES

#### 1 INTRODUCCIÓN

- 1.1 Cuando se deposita confianza en el sistema de control interno del cliente, es posible reducir el nivel de revisión sustantiva. Para llegar a esta confianza, se deberán identificar los controles clave y evaluarlos. Se deberán llevar a cabo “*pruebas de controles*” en estos controles para asegurarse de que están operando efectivamente.
- 1.2 En caso de que el cliente no tenga un sistema formal de control interno en el cual podamos confiar, es posible reducir el tamaño de muestreo sustantivo confiando en los controles de propiedad ejercidos directamente por la administración.
- 1.3 Al intentar obtener confianza de las pruebas de controles, los auditores deberán considerar la suficiencia y relevancia de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar el nivel de control de riesgo determinado.
- 1.4 Puede ser posible, dependiendo de la naturaleza del sistema del cliente, el depositar confianza en ciertos aspectos donde las pruebas son apropiadas (por ejemplo: el ciclo de compras donde la autorización y conciliación son rutinarias y están bien documentadas) y examinar sustantivamente otras áreas como las ventas donde los controles, o evidencia que confirme su existencia, no sean tan fuertes.

#### 2 SISTEMA DE CONTROL INTERNO

- 2.1 Los controles internos se establecerán dentro de la contabilidad y en otros sistemas del cliente para lograr objetivos como los siguientes:
  - Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorización general o específica;
  - Toda transacción y eventos son registrados oportunamente y por cantidad adecuada, en las cuentas apropiadas o en el período contable adecuado para así permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con requerimientos aplicables (*v.g. legislación relevante y normas de contabilidad aplicables*);
  - Acceso a activos es permitido sólo de acuerdo con la autorización apropiada; y
  - Los activos registrados son comparados con los existentes periódicamente y las acciones apropiadas se toman al existir diferencias.

- 2.2 Los aspectos relevantes de la contabilidad y de los sistemas de control interno sobre los cuales los auditores buscan obtener evidencia de auditoría son:
- **Diseño:** los sistemas de contabilidad y control interno son capaces de prevenir o documentar desviaciones significativas
  - **Operación:** los sistemas existen han operado efectivamente durante el período relevante.

### 3 IDENTIFICACIÓN DE CONTROLES CLAVE

- 3.1 Se deberá realizar una revisión de los sistemas de contabilidad y controles internos para identificar los controles clave que existen para prevenir o detectar desviaciones significativas.
- 3.2 Los controles clave son aquellos controles internos integrados al sistema como medios efectivos de prevenir o determinar desviaciones significativas. Al identificar y examinar controles clave, no necesitamos examinar todos los controles internos en el sistema. Los controles se relacionarán con la autorización de la transacción, o la evidencia de la revisión de un proceso.

### 4 PRUEBAS DE CONTROLES

- 4.1 Las pruebas de controles se realizan para obtener evidencia de auditoría de que los controles clave sobre los cuales se está depositando confianza, operen efectivamente.
- 4.2 Las pruebas de controles deberán ser llevadas a cabo en los procedimientos específicos dentro del sistema de contabilidad y en el marco del medio ambiente de control cuya existencia haya influido en la evaluación del riesgo de control y que sean importantes para la operación efectiva de la contabilidad y el sistema de control interno.

Al revisar los controles clave identificados, no es necesario examinar todos los controles claves presentes en el sistema, pues los primeros proporcionan los controles que son integrales a la operación efectiva del sistema (ver el punto 3.2).

- 4.3 Se podrían incluir dentro de las pruebas de controles las siguientes:
- Indagación y observación de las funciones del control interno;
  - Inspección de los documentos apoyando los controles o eventos para así adquirir evidencia de auditoría de que los controles internos hayan operado apropiadamente, por ejemplo verificando que la transacción haya sido autorizada o la conciliación aprobada ;

- Repaso de los procedimientos de control, por ejemplo, la conciliación de las cuentas bancarias, para asegurar que fueron ejecutados adecuadamente por la entidad; y
  - Revisión de los controles internos operando en aplicaciones computacionales específicas o sobre la función total de información tecnológica, por ejemplo controles de acceso o controles sobre cambios a programas.
- 4.4 Al recolectar evidencia de la operación efectiva de los controles internos, las siguientes consideraciones se han de tomar:
- Como se han aplicado;
  - La consistencia con la que fueron aplicados durante el período;
  - Por quienes fueron aplicados.
- 4.5 El concepto de operación efectiva reconoce que algunas variaciones en el ejercicio del control pueden haber ocurrido durante el período de auditoría. Desviaciones de los controles prescritos pueden haber sido causadas por factores como cambio en el equipo de trabajo, fluctuaciones de temporada significativas en el volumen de transacciones y error humano.
- 4.6 Si se identifica alguna desviación, se deberá indagar para identificar si la desviación fue aislada (esta indagación pueden incluir revisiones adicionales) y verificar si existen controles alternativos durante el período. Si la indagación adicional confirma que el período de desviación está aislado o que un control mitigante resultó ser efectivo, se puede depositar confianza en que la operación de control es efectiva antes y después del período de desviación.
- 4.7 Si el grado de desviación llega al grado de no poder depositar confianza en la operación del control clave, la evaluación inicial del riesgo deberá ser revisada y se deberán hacer revisiones sustantivas adicionales a menos que la evidencia de auditoría pueda ser obtenida de otras revisiones de controles para mitigar la desviación y confirmar que se puede confiar en el control clave.
- 4.8 A menos que la evidencia de auditoría pueda ser obtenida de otras revisiones de controles para mitigar la desviación, la evaluación de riesgo deberá ser revisada de la siguiente manera:

**Efecto en el trabajo de auditoría de:**

**Nivel original  
del riesgo  
de control**

Bajo  
Medio

**Un error**

Incrementar el riesgo a medio  
Incrementar el riesgo a alto

**Dos o más errores**

Incrementar el riesgo a alto  
Incrementar el riesgo a alto

El efecto de esta revisión será el incrementar nuestro nivel de revisión sustantiva.



- 4.9 Si el control opera en una base poco frecuente, cualquier error deberá desanimarnos a confiar en el control, puesto a que el tamaño de las muestras es pequeño (ver la sección 5 siguiente). Por lo tanto el control de riesgo deberá ser revisado a alto, y normalmente se deberán ejecutar revisiones sustantivas adicionales.

## 5 TAMAÑOS DE MUESTRAS

- 5.1 Pruebas de controles podrán ser ejecutadas en situaciones donde el control de riesgo ha sido determinado como bajo o medio (ver el capítulo 10 en la sección 4) y buscamos confiar en los controles internos presentes en el sistema de contabilidad. Si el riesgo de control es alto, no podemos confiar en el sistema de control y no deberemos realizar pruebas de controles. Si no planeamos depositar confianza en los controles internos y realizar pruebas de controles, el control de riesgo deberá ser establecido como alto.
- 5.2 El tamaño de la muestra para las revisiones de controles, donde los controles operan frecuentemente (como lo serían verificación de los precios de las órdenes de venta, o identificación de facturas de proveedores con los avisos de recepción) será de esta manera:

<b>Nivel de riesgo de control</b>	<b>Tamaño de la muestra</b>
Medio	20
Bajo	30

- 5.3 Si el control opera semanalmente o mensualmente (como lo sería la revisión mensual de la conciliación bancaria) se aplicarán los siguientes tamaños de muestra:

<b>Frecuencia del control de operaciones</b>	<b>Riesgo de control bajo</b>	<b>Riesgo de control medio</b>
Semanal	6	3
Mensual	3	1

- 5.4 En auditorías recurrentes (ver la sección 8 siguiente) se puede depositar confianza en el trabajo efectuado previamente sobre los controles y se pueden hacer reducciones basadas en el juicio del auditor sobre los tamaños de muestras dados arriba. Se deberá documentar la justificación y determinación de muestras menores dentro del memorando de planeación.

## 6 CAMBIOS EN EL SISTEMA

- 6.1 Si se utilizan controles substancialmente diferentes en distintos tiempos durante el período, cada período deberá ser considerado por separado. Por lo tanto, el control de operación efectivo deberá ser revisado en cada período, y el impacto de cualquier desviación deberá ser evaluado por separado.

## **7 AUDITORÍAS RECURRENTE**

- 7.1 En las auditorías recurrentes, donde existe un conocimiento de la contabilidad y los sistemas de control interno que han sido obtenidos por trabajo ejecutado anteriormente, se puede confiar en los trabajos anteriores.
- 7.2 Las consideraciones que influirán en la cantidad de pruebas de controles a desarrollar en las auditorías recurrentes incluirán:
- El medio ambiente de control;
  - El tiempo transcurrido desde la última revisión del sistema de contabilidad y de control interno;
  - La naturaleza y cantidad de las transacciones y saldos involucrados;
  - Los resultados de las revisiones previas;
  - La naturaleza de cualquier cambio en la contabilidad y sistemas de control interno desde la última revisión

## **CAPÍTULO 16**

### **AUDITORÍA DE GRUPOS DE EMPRESAS**

- 1 Introducción
- 2 Responsabilidad de auditoría
- 3 Estructura del grupo
- 4 Cédulas sumarias de consolidación
- 5 Ajustes de consolidación
- 6 Requerimientos de revelación
- 7 Archivo permanente
- 8 Utilizando el trabajo de otro auditor

## **CAPÍTULO 16**

### **AUDITORÍA DE GRUPOS DE EMPRESAS**

#### **1 INTRODUCCIÓN**

1.1 Al llevar acabo una auditoría de un grupo que consolida, tenemos como objetivos asegurarnos que:

- Se haya hecho suficiente trabajo de auditoría en cada una de las subsidiarias y asociadas, tomando en cuenta los estándares de la firma, que nos permita formarnos una opinión sobre el grupo de estados financieros.
- Los estados financieros se hayan preparado en base a los ajustes de consolidación adecuados previamente realizados.
- Los estados financieros consolidados cumplan con las revelaciones requeridas por la legislación particular y por Comité de Normas de Contabilidad o cualquier otra requerida.

1.2 Al realizar un trabajo de auditoría, el programa de trabajo de consolidación deberá ser terminado y retenido como parte de los papeles de trabajo de la auditoría.

#### **2 RESPONSABILIDAD DE AUDITORÍA**

2.1 Como auditores de la compañía tenedora o controladora, se nos requiere reportar si en nuestra opinión los estados financieros del grupo han sido preparados en forma apropiada con los requerimientos de la legislación aplicable, y si presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación consolidados de acuerdo con las normas de contabilidad aplicables.

2.2 La responsabilidad del informe de auditoría recae sobre nosotros como auditores principales de la compañía tenedora o controladora, aunque algunas subsidiarias hayan sido auditadas por otras firmas; debemos por lo tanto asegurarnos que se haga el suficiente trabajo sobre todo el grupo, permitiéndonos formar una opinión sobre los estados financieros consolidados.

2.3 Para evitar cualquier malentendido, es importante que cualquier contacto entre nosotros y los auditores de las subsidiarias sea aprobado por los directores de la compañía tenedora y los de las subsidiarias involucradas. En el primer año que se desarrolla la auditoría del grupo, los directores de la compañía tenedora deberán ser informados que, con su aprobación, tenemos la intención de escribirles a los auditores relevantes cada año. Si no se de la aprobación, el socio deberá ser notificado inmediatamente.

- 2.4 Más información de la relación entre la compañía tenedora y los auditores de las subsidiarias se da en **SAS 510 “ La relación entre los auditores principales y otros auditores”** que se explica en la sección 8 siguiente.

### **3 ESTRUCTURA DEL GRUPO**

- 3.1 Debemos primero obtener o preparar una gráfica actualizada de la estructura del grupo, mostrando todas las compañías a ser consolidadas y los porcentajes de tenencia accionaria. Esta gráfica deberá ser preparada en la etapa de planeación, pero debemos confirmar su veracidad al final de la auditoría.
- 3.2 Debemos asegurarnos que todas las compañías subsidiarias (definidas en la legislación y/o normas de contabilidad) están incluidas en la consolidación; con la excepción de circunstancias excepcionales (si por ejemplo, aunque la tenencia accionaria en una compañía la convierte legalmente en subsidiaria, pero sin control efectivo por parte de la tenedora).
- 3.3 Donde exista una inversión registrada como compañía asociada, debemos considerar si el grupo tiene suficiente influencia para justificar utilizar el método de participación. Recíprocamente, por cada inversión significativa no tratada como asociada, debemos considerar si el grupo tiene suficiente influencia para justificar el método de participación para su valuación.

### **4 CÉDULAS SUMARIAS DE CONSOLIDACIÓN**

Nuestro trabajo para verificar la veracidad de las cédulas sumarias de consolidación incluirá:

- Cotejar las cuentas o paquetes de contabilidad estándares a las cédulas sumarias para las cifras en:
  - Balance general
  - Estado de resultados
  - Notas a los estados financieros
  - Información del informe del director

Es particularmente importante verificar que toda partida de las cuentas subsidiarias hayan sido clasificadas apropiadamente en la cédula de consolidación.

- Revisiones de los tipos de cambio con los publicados o, donde no sea posible, confirmar con alguna institución bancaria, y verificar la veracidad aritmética de la conversión a moneda local;
- Verificar aritméticamente las cédulas de consolidación;

- Revisar los ajustes de consolidación;
- Verificar los saldos finales en las cédulas de consolidación a los borradores de los estados financieros consolidados.

El alcance de dichas verificaciones dependerá de la importancia de las partidas involucradas y el grado de confianza en los procedimientos de verificación del mismo cliente.

## 5 AJUSTES DE CONSOLIDACIÓN

- 5.1 Nos debemos asegurar que todo ajuste hecho en las consolidaciones sea preciso, y que ningún ajuste significativo haya sido omitido. Esto involucra una revisión completa de las cuentas de los estados financieros, cuestionarios y de las mismas cifras consolidadas, así como también una verificación directa de los ajustes.
- 5.2 Se deberá mantener una cédula histórica para cada subsidiaria detallando todos los ajustes de consolidación efectuados. Esta forma es la manera principal de verificar la integridad, validez, y exactitud de los ajustes de consolidación recurrentes. En la sección 7 de este capítulo se cubrirá en detalle las cédulas históricas.
- 5.3 Los ajustes de consolidación que se presentan por primera vez, o sean de naturaleza no repetitiva, deberán ser verificados con referencia a las cuentas individuales de la compañía o al paquete de contabilidad estándar, cuestionario de consolidación u otra evidencia. Cuando se hayan adquirido o dispuesto de subsidiarias durante el año, debemos obtener una copia del contrato de compra o venta.
- 5.4 Las cédulas históricas de consolidación deberán estar actualizadas para reflejar los movimientos del año y todo ajuste de consolidación hecho por primera vez, asegurando que todo detalle quede registrado.
- 5.5 Todo estado financiero de las subsidiarias o cuestionarios de consolidación deberán ser revisados, asegurando en particular que:
  - Todo compromiso y contingencia intercompañías haya sido eliminada en consolidación
  - Las políticas de contabilidad adoptadas son consistentes entre las empresas del grupo y con años anteriores.
- 5.6 Las áreas importantes donde pueden surgir políticas de contabilidad inconsistentes incluyen:
  - La base de valuación de acciones y trabajo en progreso (incluyendo contratos a largo plazo)
  - Bases de depreciación

- Impuestos, incluyendo el diferido
- La clasificación de partidas en el balance general y cuentas de resultados
- El tratamiento de diferencias en tipo de cambio
- El tratamiento de activos intangibles y arrendamiento
- El tratamiento de reevaluaciones de propiedad
- La capitalización de interés
- La capitalización de gastos de investigación y desarrollo
- Tratamiento de pérdidas y ganancias en contratos a futuro

### **Períodos contables no coincidentes**

5.7 Cuando la fecha de cierre contable de una subsidiaria no coincide con el de la compañía tenedora o controladora, podrá ser necesario ajustar en consolidación para transacciones en el período desfasado. En particular consideramos el efecto de:

- Transacciones intercompañías entre las dos fechas dando origen a pérdidas y ganancias;
- Pérdidas incurridas en la subsidiaria entre el fin del ejercicio y el del grupo;
- Dividendos durante el período de desfase;
- Cambios significativos en los activos de subsidiarias entre las dos fechas (por ejemplo, *efectivo reemplazando propiedad después de la venta de la propiedad*);
- Movimientos en tipos de cambio entre la subsidiaria en el extranjero y las cuentas del grupo;
- “*Maquillaje*” de transacciones entre compañías con distintos plazos (por ejemplo, *transferencias de acciones en el período*).

### **Saldos entre compañías**

5.8 Todas las cuentas entre compañías deberán corresponderse o conciliarse, preferiblemente por las mismas compañías. Debemos revisar toda conciliación y asegurar que las partidas en conciliación estén tratadas propiamente en la consolidación. Se deberá tener un cuidado particular en las compañías cuyos períodos de contabilidad no sean iguales con los de la compañía tenedora o controladora.

## **Conciliación de reservas**

- 5.8 Verificamos que los movimientos en reservas, crédito mercantil por consolidación e intereses minoritarios en los estados financieros consolidados concilien con los totales de movimientos en las compañías individuales subsidiarias y asociadas, para asegurar que todo ajuste requerido a las cifras iniciales se haya llevado a cabo.

## **Ajustes tardíos**

- 5.9 Cuando se consolide en base a borradores de estados financieros de subsidiarias, debemos verificar que todo ajuste tardío esté ajustado en consolidación (al menos que éste sea insignificante).

## **Revisión general**

- 5.10 El auditor senior o gerente deberán escudriñar los estados financieros consolidados para asegurar que las partidas aparezcan razonables consigo mismas, comparadas con las de los años previos o comparadas con otras partidas en los estados financieros.

## **Impuestos**

- 5.11 Debemos obtener o preparar una prueba del cargo de impuestos consolidado (basado en las ganancias después de que todos los ajustes de consolidación se hayan llevado a cabo), mostrando las razones en cambios excesivos o anormales, para asegurarnos que los impuestos que afecten a los ajustes a las ganancias consolidadas se hayan manejado apropiadamente. También se deberá preparar un resumen de la posición de impuestos diferidos.
- 5.12 Cédulas resumen deberán ser obtenidas o preparadas mostrando el efecto de las pérdidas y ganancias entre compañías.

## **Transacciones de moneda extranjera**

- 5.13 Debemos revisar que la política adoptada sea consistente con el año anterior. En particular, debemos considerar:
- Si el método de conversión de estados financieros (corriente o histórico) ha sido usado apropiadamente de acuerdo a la naturaleza de la subsidiaria;
  - Si las diferencias en cambios han sido cargadas o acreditadas a resultados o a reservas según corresponda.



## **Adquisición y venta de subsidiarias**

- 5.14 Cuando se hayan adquirido subsidiarias durante el período contable, debemos considerar:
- Si las ganancias o pérdidas de las subsidiarias adquiridas han sido tratadas apropiadamente y su revelación ha sido la adecuada;
  - Si las ganancias y pérdidas pre-adquiridas han sido calculadas correctamente y que cualquier dividendo pagado de las ganancias de pre-adquisición de las subsidiarias ha sido tratado de la manera correcta;
  - Si los activos fijos netos e intangibles (que no sean crédito mercantil de las subsidiarias recientemente adquiridas) han sido restablecidos en un valor razonable a la fecha de adquisición, ya sea en los libros de las subsidiarias o por ajustes de consolidación;
  - Si el crédito mercantil (ya sea negativo o positivo) que surja en la consolidación de la subsidiaria es el apropiado;
  - Que la contabilidad de fusión haya sido utilizada sólo donde sea apropiado.
- 5.15 Cuando resulte crédito mercantil en la consolidación que se difiera en lugar de cargarse a resultados inmediatamente, debemos asegurarnos que el período de amortización sea el apropiado a las circunstancias particulares de la adquisición. El período deberá ser revisado en los años subsecuentes y reducido si las circunstancias han sido alteradas, más nunca deberá ser extendido.

## **Reservas**

- 5.16 Debemos considerar si las reservas consolidadas de utilidades exceden las utilidades totales que podrían ser distribuidas si todos las subsidiarias pagaran sus reservas a distribuir en total; o si el exceso deberá ser transferido a una reserva a no distribuir.
- 5.17 Cuando se hayan utilizado ganancias post-adquiridas por las subsidiarias para reducir las pérdidas pre-adquiridas, podría necesitarse transferir una cantidad equivalente a una reserva a no distribuir.

## **6 REQUERIMIENTOS DE REVELACION**

- 6.1 El senior o el gerente deberán revisar los estados financieros para asegurarse que todo requerimiento de revelación cumple con la legislación, normas de contabilidad y mercado de valores, etc. utilizando un cuestionario de revelaciones contables.
- 6.2 Debemos asegurarnos que toda revelación en las notas de los estados financieros de las subsidiarias se reflejen en los estados consolidados si son de importancia.

- 6.3 Cuando las subsidiarias se excluyen de los estados consolidados o de grupo, o las compañías asociadas no se valúan por el método de participación, debemos asegurarnos que los requerimientos específicos de revelación de la legislación se hayan cumplido.
- 6.4 Si existen restricciones en la distribución de las utilidades de subsidiarias (*v.g. estatutarios, contractual, control de cambios*), se deberán revelar por medio de una nota o alternativamente por medio de una transferencia a una reserva a no distribuir.
- 6.5 La existencia de cualquier pasivo de impuestos contingente que surgiría en la distribución de utilidades retenidas por subsidiarias extranjeras deberá ser revelado, aunque no pueda ser cuantificado.
- 6.6 Cuando no coincidan los años financieros de la compañía tenedora o controladora y una o más de las subsidiarias principales, los nombres de dichas subsidiarias y sus fechas de cierre de contabilidad junto con las razones de por qué difieren de las fechas de contabilidad de la compañía tenedora o controladora deberán ser revelados. También debemos verificar si existen transacciones anormales ocurriendo en el período de desfase que deban ser reveladas.
- 6.7 En las ocasiones donde no se pueden hacer ajustes en la consolidación para poner en línea las políticas de contabilidad de toda subsidiaria con la práctica consolidada, y las diferencias tratadas son importantes, se deberá revelar lo siguiente:
- Las distintas políticas de contabilidad utilizadas;
  - La indicación del monto involucrado; y
  - Las razones por el tratamiento diferente.

## **7 ARCHIVO PERMANENTE**

- 7.1 El contenido del archivo permanente se trata en el capítulo 5, sección 5 de este manual, pero es útil referirnos aquí de los contenidos particulares de la sección de consolidación de ese archivo. Éste deberá incluir lo siguiente:
- Una lista de todas las subsidiarias y compañías asociadas, apoyada por una gráfica de la estructura del grupo, mostrando los porcentajes y detalles de las acciones poseídas, país de constitución, e indicaciones (con razones) de cualquier compañía que no esté consolidada.
  - La historia breve del grupo, y las subsidiarias y asociadas de mayor importancia, detalles breves del negocio principal, incluyendo áreas geográficas de operación e intercambio de cada compañía;
  - Las fechas de las adquisiciones y bajas, y el cálculo del crédito mercantil en la consolidación;

- Copias de extractos de contratos de compra;
- Cédulas históricas para cada subsidiaria y asociada que apoye los ajustes de consolidación recurrentes (ver abajo);
- Las políticas contables del grupo, incluyendo el trato del crédito mercantil que resulte de consolidación;
- Una copia del manual de contabilidad corporativo;
- Una copia del plan de auditoría para el grupo;
- Los nombres y direcciones de todos los auditores de las subsidiarias;
- Autorización la compañía tenedora para escribirles a los auditores de las subsidiarias.

7.2 El uso de cédulas históricas son recomendados como procedimiento para toda consolidación. Registran detalles como:

- El costo y fecha de cada compra de acciones en subsidiarias;
- El monto de capital y reservas de las subsidiarias a la fecha de la compra;
- El crédito mercantil que resulta en la consolidación como resultado de cada compra;
- Movimientos de capital, reservas e intereses minoritarios;
- Ajustes, recurrentes y no recurrentes, hechos en la consolidación de las subsidiarias;

7.3 Se preparan cédulas históricas separadas para cada subsidiaria consolidada. Cuando la consolidación está formada por la consolidación de distintos subgrupos, habrá cédulas históricas refiriéndose a cada subgrupo en los archivos generales de consolidación, y para cada subsidiaria en el archivo del subgrupo relevante. El propósito de las cédulas históricas son los siguientes:

- El proveer información de ajustes de consolidación permanentes y, consecuentemente reducir el monto de información requerida en los papeles de trabajo del ajuste anual;
- El servir como una guía de verificación de lista (checklist) para asegurarnos que los ajustes permanentes se hagan cada año y que los ajustes específicos relacionados con un año en particular, los cuales pueden formar la base de una partida reversible en el año siguiente, no sean omitidos;
- Para simplificar la auditoría de la consolidación por auditores nuevos.

- 7.4 Cuando el cliente produce sus propias cédulas históricas, puede ser aceptado el verificar y retener copias o resúmenes de esos archivos en lugar de las preparadas por el auditor. De cualquier manera se deberá mantener en mente ciertas circunstancias (por ejemplo *en la venta de una subsidiaria o en un grupo en reestructuración*) podrá ser necesario tener los detalles completos de los ajustes de consolidación originalmente hechos en años pasados.
- 7.5 Para las subsidiarias foráneas se requerirá información en términos de la moneda local y de la matriz, aunque esto puede ser hecho en una cédula histórica. El tipo de cambio utilizado en conversión y el trato de las diferencias en cambio deberá mostrarse claramente.

## **8 UTILIZANDO EL TRABAJO DE OTRO AUDITOR**

- 8.1 En situaciones donde debemos reportar sobre los estados financieros de una entidad donde existan componentes importantes de su negocio los cuales no estén sujetos a auditoría por parte nuestra, debemos confiar en el trabajo del otro auditor.
- 8.2 Los componentes importantes del negocio podrán estar constituidos como compañías y para propósitos de consolidación tratados como subsidiarias o como compañías asociadas dependiendo del nivel de influencia que la entidad pueda ejercer. El componente puede también ser una división, sucursal, co-inversión, negocio no incorporado, u otra entidad cuya información financiera esté incluida en los estados financieros auditados por nosotros mismos.
- 8.3 Para propósitos de confiar el trabajo llevado a cabo por otro auditor, es irrelevante si el componente importante esté localizado en otro país. Si está localizado en el extranjero, debemos asegurarnos que nuestra comunicación sea apropiadamente entendida, que los auditores puedan reportarnos la información que requerimos para efectos de nuestro reporte y que se tenga previsto el tiempo adicional necesario.

### **Planeación y procedimientos**

- 8.4 Como auditor principal, debemos ejecutar los procedimientos necesarios para asegurarnos que el trabajo llevado a cabo por los otros auditores sea suficiente y apropiado para nuestros efectos.
- 8.5 Antes de que el año finalice, se deberá informar a los otros auditores lo siguiente:
- Qué uso se le dará a su trabajo;
  - Qué áreas específicamente deberán atender además de llevar a cabo su auditoría.
- 8.6 Los otros auditores deberán ser avisados de:

- Los requerimientos de contabilidad, auditoría e informe;
- El calendario y fechas de los informes requeridos;
- Las formas requeridas del reporte.

### **Cuestionario**

8.7 El “*Cuestionario estándar para auditores de grupos consolidados*” deberá ser requerido para los otros auditores. Este cuestionario deberá ser llenado y regresado a la firma dentro del calendario previsto.

### **Revisión**

8.8 Se deberá considerar si es necesario revisar los papeles de trabajo de los otros auditores.

8.9 Dentro de las consideraciones se deberá incluir la importancia, la naturaleza, y complejidad del componente del negocio no auditado por nosotros. Podrá ser apropiado que llevemos a cabo revisiones rotativas.

8.10 El cuestionario e informes completos de los otros auditores deberán ser revisados para asegurarnos que podemos confiar en el trabajo ejecutado. Se deberá manifestarles nuestras preocupaciones a los otros auditores y, si es necesario, debemos de instruirlos para que realicen trabajo adicional.

## **CAPÍTULO 17**

### **OTROS ASUNTOS**

- 1 Cheques pagados
- 2 Auditoría de contratos a largo plazo
- 3 Transacciones con partes relacionadas

## CAPÍTULO 17

### OTROS ASUNTOS

#### 1 CHEQUES PAGADOS

1.1 Bajo circunstancias normales, cuando el control sobre compras y pagos es adecuado, no es necesario examinar los cheques pagados. En algunos países los bancos no devuelven los cheques pagados, en el nuestro sí. Un control adecuado usualmente incluye los siguientes procedimientos:

- Control riguroso sobre la custodia de las chequeras, y preparación de cheques.
- El listado de firmas autorizadas junto con los límites de autorización. Este listado deberá explicar claramente cuándo un pago deberá ser autorizado por más de una persona.
- El requerimiento de un documento independiente para respaldar los pagos con cheque. Una vez que se haga el pago mediante cheque, se deberá marcar claramente en los documentos relacionados para así evitar que algún pago se duplique.
- Delegación de responsabilidades para asegurar una segregación adecuada de actividades como autorización de pago, preparación de cheques, registro contable, firma de cheques.
- Conciliación bancaria y revisión de la misma.

1.2 Cuando los controles son débiles o existe preocupación acerca de la autorización para el pago o para identificar a los acreedores, debemos solicitar al banco una muestra de cheques pagados. Esta muestra la debemos examinar para asegurarnos que los fondos del negocio hayan sido debidamente registrados, que los pasivos no se encuentren subestimados y que los gastos no estén sobrestimados. Riesgos particulares son endosos fraudulentos y falsificación del beneficiario del cheque.

1.3 Generalmente no se requiere un examen físico de los cheques pagados pues es posible obtener suficiente evidencia de la siguiente manera:

- Con pruebas sustantivas de los proveedores, incluyendo la conciliación con los estados de cuenta de los proveedores;
- Revisión de la evidencia que respalde los pagos;
- Revisión de los controles internos;

- 1.4 Si decidimos revisar los cheques pagados, debemos seleccionar la muestra y solicitarla a los banqueros por escrito a través del cliente por escrito para obtenerla.

## **2 AUDITORÍA DE CONTRATOS DE LARGO PLAZO**

- 2.1 Nuestro enfoque de auditoría para contratos de largo plazo debe integrar la auditoría de trabajos en proceso, montos recuperables de los contratos, y las compras y ventas que aseguran la obtención efectiva de la evidencia de auditoría adecuada respecto a estos saldos importantes.

### **2.2 Saldos iniciales**

- a) Revisar que todos los contratos incorporados al final del año anterior hayan sido considerados en los saldos iniciales y aquellos concluidos durante el año hayan sido transferidos al costo de ventas.
- b) Asegurarse que todos los contratos hayan sido contabilizados.

### **2.3 Ventas**

#### **a) Contratos terminados**

Seleccionar una muestra de contratos terminados y:

- i) Cotejar las facturas seleccionadas al resumen de ventas y a los registros auxiliares.
- ii) Asegurarse que los contratos fueron terminados y facturados de acuerdo a los términos del contrato.
- iii) Verificar la transferencia de los costos en los registros auxiliares al costo de ventas.

#### **b) Contratos en proceso**

Para confirmar que las facturas interinas, son apropiadas, se deberán revisar los contratos en proceso seleccionándolos para valoración y;

- i) Revisar los términos de los contratos para asegurarse que no haya montos que necesiten ser facturados y cotejar al libro mayor.
- ii) Asegurarse que los montos de contratos en proceso transferidos al costo de ventas (respecto de la facturación interina) representen una proporción apropiada del total de los costos del contrato.



## 2.4 **Costos del contrato**

Seleccionar una muestra de los importes cargados a los contratos durante el período y llevar a cabo las revisiones estándar de compras (ver capítulo 16), asegurándose que cada contrato se cargue únicamente con los costos que se relacionen con él.

## 2.5 **Conciliación con registros auxiliares**

Si el cliente mantiene registros auxiliares, revisar la conciliación entre el control contable y el saldo total de los contratos a largo plazo.

Si el cliente no puede conciliar el control contable, debe considerarse si los registros son confiables.

## 2.6 **Costo de ventas**

Seleccionar una muestra de los cargos al costo de ventas, y verificar su validez con referencia a las facturas de venta, al costo incurrido a la fecha y a otra documentación relevante.

## 2.7 **Corte**

### a) **Costos de contrato**

Para verificar que los costos hayan sido registrados en el período contable correcto, seleccionar una muestra del registro auxiliar de contratos y cotejar contra la documentación apropiada de apoyo para confirmar que fueron registrados en el período correcto.

### b) **Ventas y costos de ventas**

Para verificar que las ventas hayan sido registradas en el período contable correcto y que el costo de ventas haya sido transferido del registro auxiliar de contratos; seleccionar facturación y:

- i) Verificar con referencia a la documentación del contrato y estimaciones de grado de avance, que la facturación haya sido registrada en el período correcto.
- ii) Identificar los costos relacionados transferidos del registro auxiliar de contratos.
- iii) Revisar los montos de estas transferencias para incluir todos los costos con referencia a la documentación del contrato y estimaciones de grado de avance de la obra.
- iv) Cotejar las transferencias al costo de ventas

## 2.8 **Valuación de saldos - reconocimiento de utilidades y pérdidas previsibles**

Seleccionar una muestra de contratos en proceso a la fecha del balance general para realizar una revisión detallada (utilizar la guía de la sección 2.11 para ayudar en esta selección) y examinar de la siguiente manera:

- a) Considerar lo adecuado de las revisiones y los reportes de trabajos en proceso del cliente, y la eficacia de cualquier corrección efectuada.
- b) Revisar la razonabilidad de las proyecciones, pronósticos y estimados del costo de terminación.
- c) Determinar si las cantidades en la provisión para pérdidas son adecuadas.
- d) Considerar si se debe inspeccionar los trabajos en proceso.

Determinar la prudencia del cliente en el reconocimiento de utilidades en contratos a largo plazo considerando la veracidad de pronósticos previos. Esto se deberá llevar a cabo comparando el cálculo de utilidades realizadas en ejercicios anteriores con los resultados actuales. Al hacer esto, debemos tomar en consideración cualquier indicación que la administración tiende a un optimismo exagerado o demasiada precaución en la determinación de la utilidad esperada.

Revisar cualquier avalúo del trabajo en proceso llevado a cabo por un experto.

## 2.9 **Políticas de contabilidad**

Asegurarse de que las políticas de contabilidad de los contratos a largo plazo sean:

- a) Aceptables en las circunstancias del negocio del cliente.
- b) Consistente con los años anteriores.
- c) De acuerdo con la legislación relevante y los principios de contabilidad.

## 2.10 **Amarre con los registros de contabilidad**

Verificar los montos de los contratos a largo plazo, y de ingresos y costo de ventas relativos reportados en los estados financieros con los registros auxiliares.

## 2.11 **Selección de contratos**

Debemos aplicar nuestros procedimientos a la selección de los contratos enfocándonos a las áreas de mayor riesgo e importancia relativa. Estos deberán incluir:

- a) Contratos con pérdidas o ganancias inusuales, incluyendo contratos con márgenes bajos o financiamientos desventajosos que puedan haberse contratado para mejorar la producción y recuperar gastos fijos.
- b) Contratos mayores a los que el cliente generalmente maneja. Los contratos mayores no sólo traen problemas técnicos más severos, sino que también exigen un nivel más alto de experiencia y pericia que puede no estar al alcance del cliente.
- c) Contratos cuyas pérdidas, ganancias y requerimientos de liquidez afectan al cliente significativamente.
- d) Contratos en áreas políticamente sensibles o volátiles del extranjero o en otros países fuera de la experiencia del cliente, donde pueden surgir diferencias como resultado de lo siguiente:
  - i) El efecto de diferencias climáticas en las técnicas de desempeño.
  - ii) El efecto de diferencias climáticas y sociales en el desempeño de los trabajadores.
  - iii) Diferencias en, y problemas derivados de, prácticas comerciales, políticas, legales y de impuestos.
  - iv) Altos costos y dificultades logísticas en llevar a cabo construcción y medidas remediables.
  - v) Riesgos en el intercambio de moneda, o dificultades en la remisión de fondos.
- e) Contratos con una gran diferencia entre el valor en libros y una valuación independiente.
- f) Contratos donde el costo incurrido más el costo para terminar, excederán el precio acordado.
- g) Contratos donde el trabajo va atrasado y hay penalidades por ello.
- h) Contratos con una baja relación del efectivo cobrado a los costos incurridos.
- i) Contratos donde los costos del año son bajos pero los costos iniciales son altos.
- j) Contratos dependientes de subcontratos (o si el cliente es un subcontrato del contrato principal).
- k) Contratos con requerimientos de ingeniería u otras áreas de experiencia que el cliente no tiene.
- l) Contratos con nuevos clientes de diferentes tipos.

La selección se deberá hacer de los contratos en proceso en la fecha de nuestras pruebas. Las particularidades relevantes de los contratos deberán ser documentadas en nuestros papeles de trabajo.

#### 2.12 Documentación de particularidades de los contratos

Debemos documentar en nuestros papeles de trabajo las siguientes particularidades de los contratos seleccionados para revisión:

- La naturaleza y materia del contrato (por ejemplo, *el cliente, lugar, descripción del trabajo y duración*)
- El valor original contratado
- Cualquier procedimiento para modificar contratos
- Cualquier arreglo o condición de cobranza o retención
- La naturaleza y actividades de las penalidades por atraso
- El origen de las valuaciones
- La etapa aproximada de conclusión
- Los montos totales por retención
- Cualquier ajuste a los precios establecidos
- Detalles de garantías
- El monto de costos incurridos y estimados para terminar
- El monto de utilidades o pérdidas reconocidas
- El monto de cualquier pago a cuenta

Dado a que estas particularidades de los contratos van a ser utilizadas para más de una auditoría, debemos considerarlos como parte de nuestro material para los papeles de trabajo de futuras auditorías.

### 3 TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS

- 3.1 En ciertas circunstancias se requiere revelaciones detalladas con respecto a transacciones con directores, y otras partes relacionadas incluyendo el pago de remuneraciones, beneficios de cualquier tipo y préstamos.
- 3.2 El NIA 550 "*Partes Relacionadas*" requiere que los auditores lleven a cabo procedimientos de auditoría diseñados para obtener suficiente evidencia en relación con la habilidad de la administración para identificar las operaciones con partes relacionadas y su adecuada revelación.

3.3 Las transacciones con partes relacionadas son difíciles de identificar porque la definición es compleja y subjetiva, y los sistemas no siempre las revelan, especialmente si no conllevan cargo. Como resultado, puede haber circunstancias en las que no se espera que identifiquemos una transacción con una parte relacionada y la administración puede haber tomado medidas para esconder la transacción. Debemos sin embargo, evaluar el riesgo que esta información no sea revelada y llevar a cabo procedimientos para asegurarnos de la integridad de la información relativa a las transacciones con partes relacionadas que haya sido provista por los directores. Estos procedimientos deben incluir:

- Revisión de minutas de juntas de accionistas y directores y otros registros estatutarios relevantes;
- Revisión de los registros de contabilidad para detectar transacciones o saldos grandes o inusuales, en particular transacciones reconocidas en o cerca del final del período contable;
- Revisión de confirmaciones de bancos que deben indicar la relación, si existe, de avales o garantes de la entidad;
- Revisión de transacciones de inversión, como por ejemplo compra o venta de acciones en una conversión u otra empresa.

3.4 Si consideramos que el control sobre las transacciones con partes relacionadas son débiles o tenemos preocupación con los resultados de los procedimientos de años anteriores, debemos considerar llevar a cabo algunos de los siguientes procedimientos sustantivos:

- Preguntar a la administración y a los directores si las transacciones llevadas a cabo con las partes relacionadas requieren revelación por los requerimientos estatutarios aplicables a la entidad;
- Revisión de los papeles de trabajo del año pasado para buscar nombres de partes relacionadas conocidas;
- Preguntar los nombres de planes de pensión u otros fideicomisos establecidos para el beneficio de los empleados y los nombres de su administración y fideicomisario;
- Preguntar acerca de la afiliación de los directores y gerentes con otras entidades;
- Revisión del registro de accionistas para determinar los nombres de los inversionistas principales;
- Preguntar a otros auditores involucrados en la auditoría de empresas afiliadas, o auditores anteriores, acerca de su conocimiento de partes relacionadas adicionales;

- Revisión de la declaración de impuestos de la entidad, y otros documentos entregados a agencias reguladoras para evidenciar las partes relacionadas existentes;
- Revisión de facturas y correspondencia de parte de abogados para obtener indicaciones sobre la existencia de partes relacionadas o de sus transacciones.

3.5 Mientras hacemos nuestra auditoría debemos estar al tanto de la existencia de evidencias que indiquen transacciones con partes relacionadas que no han sido incluidas en los estados financieros. Por lo tanto, debemos estar al tanto de transacciones que sean inusuales como:

- Transacciones con términos de intercambio anormales tales como precios, garantías, términos de pago y tasas de interés inusuales;
- Transacciones que parecen no tener una razón lógica de ser;
- Transacciones en donde la substancia difiere de la forma;
- Transacciones procesadas o acordadas en una manera no rutinaria o por personal que normalmente no maneja transacciones;
- Transacciones inusuales emitidas un poco antes o después del cierre del período contable.

3.6 También debemos obtener representaciones escritas por parte de los directores, acerca de la integridad de las revelaciones en los estados financieros acerca de transacciones con partes relacionadas.