



Consejo Técnico  
de la Contaduría Pública  
CTCP

## CONVERGENCIA CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA) EN COLOMBIA

### SERIE EDUCACIÓN

Documento de Orientación Pedagógica 013

Orientaciones Pedagógicas sobre

# Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)



ORIENTACIONES PEDAGÓGICAS

**aeca**

Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas



INSTITUTO NACIONAL  
DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLOMBIA



**BANCO MUNDIAL**  
BIRF • AIF | GRUPO BANCO MUNDIAL

# **Convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en Colombia**

## **SERIE EDUCACIÓN**

### **Documento de Orientación Pedagógica 013. Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)**

#### **Autores:**

Antonio Barral Rivada

Rafael Bautista Mesa

Horacio Molina Sánchez

#### **Dirección del Proyecto:**

Gabriel Suárez Cortés

Horacio Molina Sánchez

#### **Revisión Técnica:**

Wilmar Franco Franco (presidente del CTCP)

Néstor Jiménez (contador público)

Daniel Sarmiento Pavas (consejero del CTCP)

Gustavo Serrano Amaya (consejero del CTCP)

Gabriel Suárez Cortés (consejero del CTCP)

Jorge Suárez Tirado (consultor del Banco Mundial)

# Índice

Presentación	4
1. Introducción	9
2. Modelos pedagógicos de referencia	13
2.1. Modelo de competencias desarrollado por el IAESB.....	13
2.1.1. Descripción del modelo basado en competencias .....	13
2.1.2. Objetivos de la formación .....	16
2.1.3. Estrategia enseñanza-aprendizaje.....	22
2.1.4. Técnicas de evaluación.....	28
2.2. Estrategias pedagógicas para la enseñanza de la auditoría.....	32
2.2.1. Estrategia conceptual.....	32
2.2.2. Estrategia práctica .....	33
3. Estructura y ámbito de aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría	34
3.1. Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Alcance, definiciones, pronunciamientos, Régimen Transitorio.....	36
3.2. Norma Internacional de Control de Calidad (NICC).....	39
3.3. Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER).....	40
3.4. Normas Internacionales de Contratos de Aseguramiento (NICA).....	41
3.5. Normas Internacionales en Servicios Relacionados (NISR).....	47
3.6. Código de Ética para profesionales de la contabilidad.....	48
3.7. Otros pronunciamientos .....	49
4. Fundamentos de la auditoría	51
4.1. Objetivos de auditoría. Función del auditor y consideraciones éticas.....	51
4.2. Enfoque de la auditoría basado en riesgos .....	53
4.2.1. Enfoque de auditoría .....	53
4.2.2. Conceptos fundamentales.....	56
4.3. Etapas del trabajo de auditoría .....	62
5. Etapa 1. Evaluación del riesgo. Planificación	65
5.1. El encargo de auditoría.....	65
5.1.1. Elementos y objetivos del encargo de auditoría (NIA 200, 210, 220, 240 y 250).....	65
5.1.2. Aceptación y mantenimiento del encargo (NIA 210, 220).....	72
5.1.3. La comunicación con el cliente de auditoría (NIA 260).....	78
5.2. Planificación de la auditoría.....	82
5.2.1. El plan de auditoría (NIA 300).....	82

5.2.2. Identificación y evaluación del riesgo de auditoría (NIA 315) .....	89
5.2.3. Determinación y uso de la materialidad (NIA 320).....	112
5.2.4. Documentación de auditoría (NIA 230, NICC 1).....	115
6. Etapa 2. Respuesta al riesgo evaluado. Ejecución del trabajo	120
6.1. La evidencia de auditoría (NIA 500 y 501) .....	120
6.1.1. La obtención de evidencia: objetivos, fuentes de evidencia y procedimientos .....	120
6.1.2. Alcance de los procedimientos de auditoría.....	131
6.2. Procedimientos específicos para la obtención de evidencia.....	133
6.2.1.- Confirmaciones externas (NIA 505) .....	133
6.2.2. Saldos de apertura (NIA 510).....	138
6.2.3. Procedimientos analíticos (NIA 520) .....	143
6.2.4. Estimaciones contables (NIA 540).....	148
6.2.5. Partes relacionadas (NIA 550).....	153
6.2.6. Evidencias procedentes del trabajo de terceros (NIA 600 A 620).....	158
6.2.7. Consideraciones de disposiciones legales en la auditoría de estados financieros (NIA 250) .....	164
7. Etapa 3. Conclusión e informe	171
7.1. Procedimientos antes del informe .....	171
7.1.1. Revisión del trabajo de auditoría (NIA 520, NICCs1).....	171
7.1.2. Evidencias finales antes del informe .....	175
7.2. Conclusión de auditoría e informes.....	186
7.2.1. Comunicaciones de debilidades en el control interno (NIA 265).....	186
7.2.2. El informe de auditoría (NIA 700 a 799).....	188
Referencias	196
Anexo 1. Modelos pedagógicos de referencia – Nomenclatura	198
Anexo 2. Muestreo de Auditoría (NIA 530)	203
Anexo 3. Ejemplos y casos prácticos – Material de apoyo	218

## Presentación

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) constituyen el conjunto de normas contables con mayor aceptación a nivel mundial. El desarrollo de las tecnologías, entre ellas las referidas a las de comunicación de datos, ha facilitado la movilidad de los recursos entre los diferentes mercados financieros en el planeta. Hoy día, los inversores y las entidades demandantes de financiación con cierta dimensión acuden a los mercados financieros internacionales para captar recursos.

Los costos de las transacciones en estos mercados se reducen sensiblemente si existe información sobre los demandantes de recursos y, si además, esta información está elaborada y revisada con estándares de calidad y criterios comparables. No es aventurado afirmar que, en materia de información financiera y aseguramiento de la información, se ha producido una gran transformación del panorama existente respecto al siglo XX.

La transformación exige la puesta en marcha de medidas destinadas, a corto plazo, a ofrecer mecanismos que faciliten la transición a un nuevo marco de información financiera y, a largo plazo, la transformación de las enseñanzas en este nuevo marco.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) ha promovido, entre otras muchas medidas, la elaboración de documentos de Orientación Técnica para la convergencia con las NIIF y con la NIIF para las Pymes que versan sobre algunos de los temas más relevantes de las normas, así como dos Documentos de Orientación Pedagógica para la enseñanza, tanto de las NIIF como de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). En este proyecto hemos contado con el apoyo financiero del Banco Mundial, el cual muestra un permanente compromiso con la implantación exitosa de estos estándares internacionales. Desde el punto de vista técnico, hemos contado con la colaboración de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (Aeca). Aeca cuenta con una dilatada experiencia de más de 35 años emitiendo documentos que orientan la práctica contable en España, de los cuales cuenta con una década de experiencia en la implantación de las NIIF para las empresas españolas cotizadas en los mercados de valores.

Estos documentos se organizan en dos series: Información Financiera y Contabilidad y Educación. La serie de Información Financiera y Contabilidad comenzó con la edición de la Orientación Técnica N° 001 “Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos”. A este se añaden 10 documentos elaborados en este marco de colaboración con el Banco Mundial y Aeca.

Los documentos de la serie de Información Financiera y Contabilidad son documentos que están dirigidos a los preparadores de información financiera de las compañías colombianas, a los inversores, profesionales en materia contable, auditores, académicos y a cualquier otro interesado en profundizar su comprensión de la normativa contable.

Los documentos se han diseñado bajo tres premisas: **primero**, un elevado rigor conceptual; **segundo**, una gran cantidad de ejemplos y situaciones concretas de aplicación y, **tercero**, la adaptación al medio colombiano. Cada documento establece las fuentes normativas internacionales consideradas, que son las que se encontraban vigentes al comenzar el proyecto en julio de 2014.

Los temas seleccionados para estos documentos de la serie de Información Financiera y Contabilidad están relacionados con las áreas que contienen un mayor número de aspectos novedosos y que puedan ser de más amplio interés, distinguiendo los dos marcos de información financiera previstos por el International Accounting Standards Board (IASB): las NIIF Completas y la NIIF para las Pymes (versión de 2009).

Los documentos **segundo** y **tercero** se destinan al Marco Conceptual, pues son la clave de bóveda de todo el armazón intelectual de los pronunciamientos del IASB. El Marco Conceptual es un pronunciamiento importante en la estructura normativa del IASB por dos motivos fundamentales: por un lado, sirve de guía para la emisión o modificación de los estándares, así como para la solución de las transacciones no reguladas. Por otro, al ser el fundamento de la normativa, constituye una herramienta básica para comprender y justificar los estándares de información financiera. Esta segunda motivación es la que soporta el enfoque de enseñanza basada en el Marco Conceptual, auspiciada por el IASB.

El **cuarto** y **quinto** documentos se destinan a la Adopción por primera vez. Este es un cambio significativo en los procesos de elaboración de información financiera de una entidad. Con la finalidad de facilitar la comparabilidad de la información, se asume el principio de aplicación retroactiva de los criterios contenidos en las NIIF; sin embargo, la restricción costo *vs* beneficio justifica excepciones obligatorias a este criterio o permite exenciones voluntarias a este criterio en la adopción por primera vez.

El **sexto** y **séptimo** documentos tratan la regulación sobre Propiedades, Planta y Equipos. Estos recursos son uno de los activos más significativos en un gran número de industrias, al tratarse de elementos que pueden llegar a controlarse a través de diferentes instrumentos jurídicos, que requieren periodos prolongados de recuperación.

Los documentos **octavo** y **noveno** tratan sobre los activos y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros son elementos del estado de situación financiera muy frecuentes en compañías de cierta dimensión, de gran relevancia en determinados sectores

como el financiero o las compañías aseguradoras, y caracterizados en un gran número de casos por una gran complejidad, en relación con la comprensión de los efectos de los instrumentos como con su propia valoración. Adicionalmente, la regulación sobre instrumentos financieros ha experimentado una importante modificación que se encuentra en el periodo transitorio para su entrada en vigor. La aprobación de la NIIF 9, que modifica sustancialmente la NIC 39, supone nuevos criterios de clasificación de carteras; nuevos criterios de medición, inicial y posterior; un nuevo régimen de medición del deterioro de los activos financieros y, finalmente, un nuevo enfoque en la contabilidad de los instrumentos derivados y la contabilidad de coberturas.

Los documentos **décimo** y **undécimo** de la serie se reservan a las combinaciones de negocios. Estas son operaciones de una gran trascendencia en el mundo empresarial. Las fusiones y adquisiciones de negocios son transacciones complejas y con múltiples aspectos a considerar al informar sobre ellas. Por citar algunos, destacar los referidos al método de adquisición tales como la identificación del adquirente; la fecha de adquisición; la valoración de los elementos objeto de la combinación y la valoración de la contrapartida entregada.

La segunda serie de documentos se reserva a la educación de estos estándares contables internacionales y a los recogidos en las NIA. Por ese motivo, se han editado dos Documentos de Orientación Pedagógica. Los Documentos de Orientación Pedagógica están dirigidas fundamentalmente a profesores universitarios o a instructores en materia de NIIF y de NAI en sus actividades de formación de los departamentos financieros, de contabilidad, auditoría interna o los despachos de firmas dedicadas a los servicios de auditoría y revisoría fiscal.

Los Documentos de Orientación Pedagógica pretenden ofrecer un marco metodológico, un conjunto de métodos de enseñanza y un panel de métodos de evaluación dirigidos a la enseñanza de las NIIF y de las NAI. Estos documentos desarrollan ejemplos del proceso de enseñanza-aprendizaje desde la definición de los objetivos de aprendizaje, el diseño de métodos de enseñanza y la propuesta de métodos de evaluación.

El primer documento de la serie de Educación ofrece orientaciones pedagógicas para la enseñanza de las NIIF y de la NIIF para las Pymes. El enfoque educativo del IASB, basado en conceptos, se desenvuelve en tres niveles que profundizan progresivamente en el grado de dominio de los conceptos. Los Documentos de Orientación Pedagógica suscriben dicho modelo de enseñanza de los conocimientos. Para cada nivel establece la tipología de contenidos y los enfoques de enseñanza con base en su complejidad y en el grado de criterio profesional requerido.

Por otra parte, la formación de los contadores públicos requiere no sólo el aprendizaje de conocimientos; también exige el desarrollo de competencias intelectuales, el entrenamiento de habilidades profesionales, la formación en valores, ética y actitudes que exigen de los programas educativos la incorporación de enfoques sustentados en el modelo pedagógico de competencias y que en el ámbito de la información financiera encuentran una referencia obligada en las Normas Internacionales de Educación emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés).

El segundo documento de la serie se destina a elaborar orientaciones pedagógicas para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría. Este documento ha tomado como referencia el material educativo elaborado por la IFAC: “Guía para el Uso de las Normas Internacionales de Auditoría en las Auditorías de las Entidades de Pequeña y Mediana Dimensión” (*Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*).

Los documentos han sido redactados por los autores asignados por Aeca y referidos en cada documento. Posteriormente, han sido sometidos a sucesivos procesos de revisión y adaptación al medio colombiano por parte de los consejeros del CTCP y de colaboradores suyos y del Banco Mundial; en concreto, además de los consejeros, han colaborado los contadores públicos Néstor Jiménez y Jorge Suárez. Tanto a los autores como a los revisores expresamos nuestra gratitud por el esfuerzo desplegado y que ha dado como resultado unos documentos de elevada calidad.

El CTCP quiere expresar su gratitud también al Banco Mundial por el apoyo antes referido y el reconocimiento a la labor desplegada por su funcionaria, la señora Jeannette Estupiñán Rojas. Asimismo, expresamos nuestro agradecimiento al Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP) por su respaldo en esta iniciativa.

Bogotá, D. C., junio de 2015

Wilmar Franco Franco

Presidente del CTCP

Gustavo Serrano Amaya

Consejero

Daniel Sarmiento Pavas

Consejero

Gabriel Suárez Cortés

Consejero



## **1. Introducción**

La formación de los auditores es un pilar básico para el acceso a la profesión y para su desarrollo, así como para el control de calidad de la actividad de auditoría de estados financieros. El acceso al ejercicio de la auditoría requiere demostrar un amplio conjunto de competencias que se adquieren a través de programas de formación y de experiencia profesional en el desarrollo de trabajos de auditoría.

La globalización de los mercados financieros ha impulsado la normalización de la información financiera a nivel mundial en torno, fundamentalmente, a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés). Por otra parte, es necesario que el aseguramiento y auditoría de la información financiera respondan también a unos patrones normalizados a nivel global. Esta tarea ha residido en la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), que desde 1977 lidera la normalización de las prácticas de auditoría a nivel internacional.

La estructura de este Documento de Orientación Educativa se divide en tres grandes bloques: en el primero (numeral 2), se analizan las competencias necesarias para el adecuado comportamiento profesional del auditor, según los actuales pronunciamientos de la IFAC, y se describen los diferentes modelos pedagógicos aplicables para la adquisición y mantenimiento de estas competencias por parte de los auditores; en el segundo (numerales 3 y 4), se establecen los fundamentos regulatorios y prácticos de la auditoría de estados financieros; el tercero (numerales 5, 6 y 7) desarrolla, a modo de ilustración, la pedagogía en Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) a través de la formulación de orientaciones para su enseñanza. Esta ilustración está basada en la enseñanza de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), describiéndose las tres etapas de la auditoría, sus fundamentos teóricos y la estrategia docente adecuada, acompañada con numerosos casos y ejercicios prácticos.

El primer bloque lo destinamos a la exposición de los instrumentos pedagógicos de referencia de acuerdo con el siguiente esquema: definición de objetivos; elección de metodologías de enseñanza; e identificación y aplicación de técnicas de evaluación. Según el marco de conceptos de las Normas Internacionales de Educación en auditoría emitidas por IFAC, la formación es un proceso estructurado y sistemático dirigido a desarrollar el conocimiento, las habilidades y las capacidades.

El bloque segundo tiene por objeto homogeneizar los objetivos de enseñanza. Su misión es identificar y justificar los conceptos críticos para comprender la actividad de auditoría y que deben ser el soporte lógico de las enseñanzas. En primer lugar, se establece el marco

regulatorio internacional vigente en la actualidad, encuadrado dentro de la labor regulatoria completa de la IFAC, que incluye diversos repertorios normativos. En segundo lugar, se identifica la misión del auditor y los objetivos que debe conseguir en su trabajo y que van a determinar su estrategia al objeto de emitir su informe sobre los estados financieros objeto de auditoría. Asimismo, se definen los conceptos claves para el diseño de procedimientos selectivos, materialidad y riesgo, la heterogeneidad persuasiva de las diferentes fuentes de evidencia y el itinerario lógico de la auditoría a través de tres etapas. Finalizamos el apartado de conceptos haciendo referencia a las consideraciones personales y éticas del auditor, que son determinantes para que la auditoría sea útil, y sobre la que las normas hacen tanto énfasis.

Los enfoques de auditoría han evolucionado en las últimas décadas, pasando de enfoques basados en procedimientos a otros más centrados en dar respuesta a los riesgos que asume el auditor y debe controlar a un nivel socialmente aceptable. Los enfoques basados en procedimientos oscilaron entre los puramente sustantivos hasta otros en los que la evaluación de los procedimientos de control interno de la entidad auditada permitía optimizar los esfuerzos de auditoría. Más recientemente, el estudio de los riesgos y cómo la entidad auditada los enfrenta forma una parte esencial del enfoque del trabajo de auditoría. El enfoque basado en riesgos, que es el que tiene en cuenta el IFAC, diseña el trabajo de auditoría tras un estudio exhaustivo de los riesgos que afectan a la entidad con una estrategia desde los niveles más globales de la organización y su entorno a los niveles más concretos que afectan a las aserciones contables recogidas en los estados financieros.

Para dar respuesta a las competencias requeridas proponemos, ya en el tercer bloque, un enfoque de enseñanza basado en las etapas del trabajo de auditoría. En este sentido, en cuanto al itinerario formativo en auditoría es frecuente encontrar dos estrategias diferentes: una *estrategia práctica* y una *estrategia conceptual*.

La *estrategia práctica* desarrolla un itinerario formativo en tres niveles, en función de las responsabilidades que de forma general va asumiendo un profesional desde su incorporación a un despacho de auditores o contadores públicos. De acuerdo con esta estrategia, el alumno va progresando desde las actividades más estructuradas hacia las menos estructuradas, que requieren el despliegue de mayores dosis de juicio profesional, y todo ello se desarrolla paralelamente al desarrollo y la categoría profesional del individuo. Asimismo, las tareas más estructuradas implican decisiones con un número menor de elementos a considerar, mientras que las menos estructuradas implican consideraciones más globales y con un mayor número de factores y circunstancias a considerar.

En el primer nivel el alumno toma contacto con los conceptos básicos y con los aspectos más procedimentales de la auditoría. En este nivel, el entrenamiento de habilidades se adecua para el desempeño de tareas de ejecución del trabajo de auditoría.

En el segundo nivel, el alumno aborda tareas más globales. Las tareas que se le requieren exigen relacionar objetivos, con evaluación de riesgos y las respuestas a estos, en forma de planes de trabajo, para obtener evidencia adecuada y suficiente. Las tareas implican elevadas dosis de juicio profesional, debiendo adaptarse las técnicas pedagógicas a estos entornos de decisión. Asimismo, desarrolla tareas de supervisión del trabajo, lo que debe contribuir a fortalecer el espíritu crítico, fundamento del escepticismo profesional.

En el tercer nivel, el alumno toma decisiones de evaluación de la evidencia, vinculando esta con los objetivos. En esta fase, el alumno debe disponer de un amplio manejo de las etapas previas, que demostrará a través de tareas de supervisión previa a la emisión del informe.

Frente a esta estrategia práctica, se aborda una *estrategia conceptual* que desarrolla el modelo de aprendizaje sobre el itinerario habitual de la práctica de la auditoría (planificación, ejecución y conclusión).

El tercer bloque de este Documento de Orientación Educativa está formado por los numerales 5, 6 y 7. Este bloque es una ilustración de la pedagogía de las NAI a partir del caso de las NIA de acuerdo con la estrategia conceptual, dado que está preparada para entornos educativos que no simultanean la formación con la práctica profesional.

El Documento de Orientación Educativa requiere el uso en paralelo de todo el cuerpo normativo emitido por la IFAC y que está recogido en los tres volúmenes del *Manual de pronunciamientos internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros aseguramientos y servicios relacionados* (en inglés, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*) del IFAC, cuya última edición data de septiembre de 2014. Y dentro de dicho cuerpo normativo, concretamente de las NIA, la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC o ISQC, por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER o ISRE, por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Contratos de Aseguramiento (NICA o ISAE, por sus siglas en inglés) y de las Normas Internacionales en Servicios Relacionados (NISR o ISRS, por sus siglas en inglés), el Marco Internacional de Referencia de los Trabajos para Atestiguar y el Código de Ética emitido por la Junta de Estándares Internacionales de Ética para Contadores (IESBA por sus siglas en inglés)<sup>1</sup> y de

---

<sup>1</sup> Las versiones utilizadas son las siguientes (en inglés):

otros materiales educativos publicados por IFAC como la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en las Auditorías de las entidades de pequeñas y mediana dimensión (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*, Guía de NIA de la IFAC, de aquí en adelante).

- 
- NIA: *Manual de pronunciamientos internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y servicios relacionados*. Volumen I. Edición 2014. Recuperado de <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
  - NICC 1: “Norma Internacional de Control de Calidad”. En *Manual de pronunciamientos internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y servicios relacionados*. Volumen I. Edición 2014. Recuperado de <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
  - ISRE: *Manual de pronunciamientos internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y servicios relacionados*. Volumen II. Edición 2014. Recuperado de <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
  - Marco Internacional de Referencia para los Trabajos de Atestiguamiento: *Suplemento al Manual de pronunciamientos de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y servicios relacionados*. Volumen II. Edición 2014. Recuperado de <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
  - IESBA: *Manual de Código Ético para Contadores Públicos*. Edición 2014. Recuperado de <http://www.ifac.org/ethics/iesba-code>

## 2. Modelos pedagógicos de referencia

### 2.1. Modelo de competencias desarrollado por el IAESB

La IFAC ha desarrollado a través de su Comité de Educación documentos que orientan sobre cómo abordar la formación de los contadores públicos. En enero de 2014, el IAESB emitió sus guías educativas básicas en materia de educación, definiendo los resultados esperados de los programas de formación. Estas guías comienzan a ser efectivas a partir de julio de 2015. Actualmente, se encuentra en fase de discusión el documento del marco conceptual de las Normas Internacionales de Educación.

El marco conceptual distingue entre la formación adquirida en los *programas de acceso a la profesión* de la que procede, de los *programas de formación continuada*. Los programas de acceso a la profesión incluyen diversas fuentes de desarrollo de la competencia requerida: programas de formación general, programas de formación en contabilidad y auditoría, así como experiencia práctica. En este Documento de Orientación Pedagógica ofrecemos un modelo de enseñanza para los programas de acceso a la profesión centrados en auditoría y aseguramiento.

Por su parte, en este documento nos basaremos en las normas revisadas (que entran en vigor en julio de 2015) de la NIE 2 *Desarrollo Profesional Inicial. Competencia Técnica (revisada)*, la cual aborda las competencias técnicas o funcionales, y dentro de ellas centrándonos en las relacionadas con las actividades de auditoría y aseguramiento. La NIE 3 *Desarrollo Profesional Inicial. Habilidades Profesionales (revisada)* se dedica a las características profesionales que son transversales con otras profesiones y que pueden haber sido entrenadas en otros niveles educativos. Finalmente, la NIE 4 *Desarrollo Profesional Inicial. Valores Profesionales, Ética y Actitudes (revisada)*, que aborda el desarrollo de las actitudes, de valores y ético del contador público.

El modelo propuesto pretende formar profesionales competentes, definiendo la **competencia** como la capacidad para desarrollar un trabajo a un nivel definido. La competencia profesional va más allá de los conocimientos e implican la integración y aplicación de una serie de competencias técnicas, habilidades profesionales y valores ya actitudes éticas IFAC (2015, pág 18). En consecuencia, el modelo basado en competencias es el marco educativo a desarrollar.

#### 2.1.1. Descripción del modelo basado en competencias

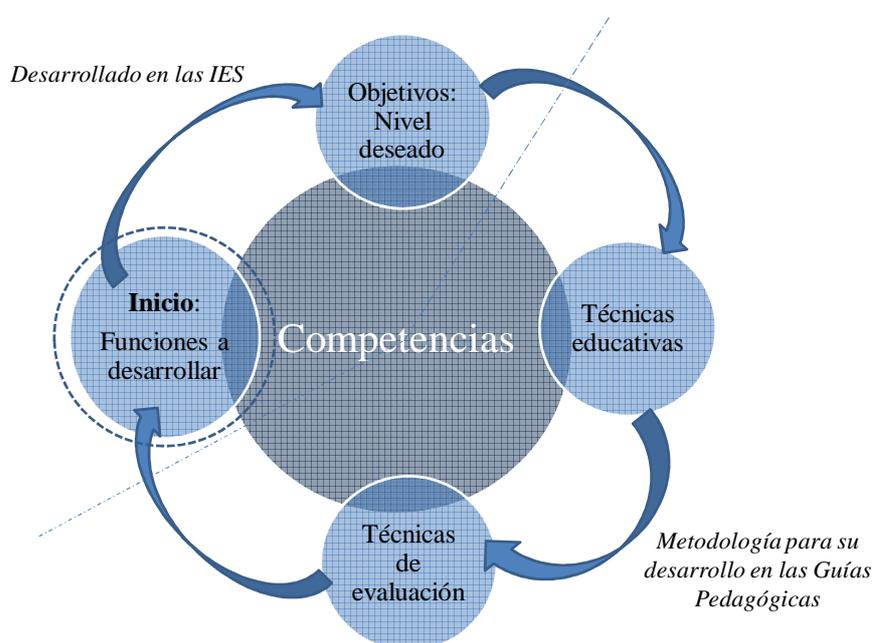
El modelo basado en competencias es un proceso de enseñanza-aprendizaje en el que el aspirante a contador público es un participante activo en el proceso formativo. El modelo basado en competencias determina a priori cuáles son las competencias que se esperan del candidato una vez haya realizado la acción formativa. Estas competencias se convierten de esta manera en los objetivos de la evaluación.

La figura 2.1 desarrolla la estrategia de formación. La estrategia de formación está orientada a formar profesionales competentes para desarrollar la función de contador

público. Todo el proceso gira en torno a las *competencias* que debe reunir el perfil, las cuales se concretan inicialmente como unos *resultados esperados*. Los *resultados esperados* se describen cualitativamente e incorporan el *grado de dominio* que se debe alcanzar en una escala de tres niveles. Sobre estos *objetivos* de formación el educador debe proponer unas *técnicas o métodos educativos*, los cuales deben permitir alcanzar unos *resultados* que serán medidos según unas *técnicas de evaluación* que deben ser adecuadas. Las *técnicas de evaluación* también han de ser definidas por el instructor.

El Documento de Orientación Pedagógica define el significado de las competencias, que no aparece en las normas, y propone metodologías, de manera no exhaustiva, para abordar estas dos últimas fases de la estrategia de formación:

**Figura 2.1. Estrategia de formación**



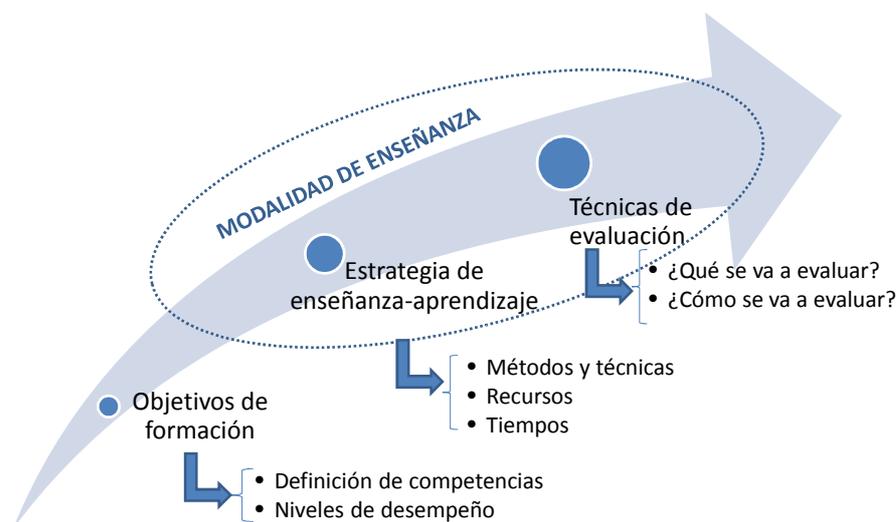
*Fuente:* elaboración propia.

Las competencias son las capacidades que definen el perfil de una persona y que le habilitan en el desempeño de una función. Las competencias no son categorías dicotómicas (se dispone de la competencia *versus* no se dispone de la competencia). Las competencias son categorías continuas (se dispone en mayor o menor medida de dicho atributo). Las competencias pueden ser conocimientos, habilidades y actitudes que se deben desarrollar en el aspirante a contador público. El nivel de competencia requerido dependerá de la complejidad del entorno, de las tareas, su variedad, la necesidad de un conocimiento específico o la influencia del trabajo de otros.

El modelo pedagógico basado en competencias es un proceso estructurado para guiar la acción pedagógica (figura 2.2). Las etapas del modelo requieren la definición: de los objetivos de aprendizaje, de la estrategia de enseñanza-aprendizaje y de las técnicas de

evaluación. Las NIE revisadas indican los resultados esperados y el nivel de resultado esperado, por lo que se consigue una mayor normalización en los requisitos de exigencia que deben ofrecer los programas de formación

**Figura 2.2. Etapas del modelo**



*Fuente:* elaboración propia a partir de Villa A. y Poblete, M. (2007).

Los objetivos de aprendizaje se centran en la definición de las competencias necesarias para el desarrollo de la función y el establecimiento de los resultados esperados. Por su parte, la estrategia de enseñanza-aprendizaje requiere concretar los métodos y técnicas a emplear, los recursos y los tiempos necesarios. Finalmente, la evaluación de las competencias requiere determinar qué se desea medir y cómo abordarla.

Este esquema se ve influido por la modalidad de enseñanza. La modalidad de enseñanza afecta las dos últimas etapas del proceso: la estrategia del proceso de enseñanza-aprendizaje y los mecanismos de evaluación. Las modalidades tradicionales de formación fueron las presenciales, sin embargo, fruto del avance de las tecnologías de la comunicación, se ha propiciado la irrupción de programas virtuales (no presenciales) o semipresenciales.

En la modalidad presencial el alumno desarrolla una parte significativa del aprendizaje en el aula, lo que no es incompatible con actividades fuera del aula (estudio personal, grupal fuera del aula, etc.). Por su parte, en las modalidades virtuales o semipresenciales, la formación autónoma, fuera del aula y guiada por plataformas de formación virtuales, es más frecuente.

El modelo basado en competencias es un modelo pedagógico que trata de estructurar un proceso subjetivo. La subjetividad se encuentra en las diversas etapas del proceso (subjetividad al definir las competencias requeridas, subjetividad al definir los niveles a alcanzar en el desarrollo de las competencias, subjetividad al evaluar los resultados).

El modelo de enseñanza basado en competencias pretende empoderar al alumno en su proceso de formación, por ese motivo el alumno debe saber qué objetivos se tratan de desarrollar, cómo se van a desarrollar y, finalmente, cómo se le va a medir dicho desarrollo de las competencias. La transparencia en el proceso educativo es un requisito necesario para conseguir un compromiso responsable con la propia formación.

En el ámbito de la contaduría pública, IFAC ha optado por el modelo basado en competencias y sus normas de educación señalan cuáles son los resultados esperados en las diversas áreas de competencia que debe reunir el contador público.

La adquisición de las tres dimensiones de competencias no se limita a los programas de formación, sino que también se entrenan a través de la experiencia adquirida en el desempeño de las tareas bajo la dirección de un contador público. La formación es una fuente importante para la adquisición de las competencias, si bien el desarrollo de estas a un nivel experto recae básicamente sobre la experiencia profesional.

A continuación abordamos de forma general las etapas del modelo pedagógico basado en competencias que nos sirve de ilustración en cuanto a las herramientas a utilizar.

### *2.1.2. Objetivos de la formación*

Los objetivos pedagógicos miden el nivel deseado de una competencia. La *competencia* es una categoría genérica de conocimientos y habilidades que permiten desarrollar una tarea. La cuantificación deseada es el *objetivo o resultado esperado* y mide en qué grado se desea desarrollar una competencia. Por su parte, tras la acción pedagógica, la medición del grado de consecución de la competencia es el *resultado del aprendizaje*.

La definición de las *competencias* está en función de las habilidades y conocimientos requeridos para realizar con éxito una determinada tarea o función. Este enfoque es finalista o funcional frente a otro enfoque más generalista en el que la formación tiene un destino más amplio. Para la formación en una profesión o actividad en la que las funciones a desarrollar ya son conocidas, consideramos que es más eficaz este enfoque.

#### *a) Definición de las competencias*

La primera tarea consiste en identificar las funciones a desarrollar. En el campo de la contaduría pública se han elaborado varios mapas de competencias o capacidades por varias organizaciones profesionales de prestigio (AICPA, 2003 o el CGA, 2010), pero para nuestros fines consideramos que la referente debe ser la formulación realizada por IFAC a través de su NIE 2, NIE 3, NIE 4 y su *Documento sobre Educación Internacional* (IEP, por sus siglas en inglés) 2 *Hacia Contadores Profesionales Competentes* y el IEP 3 *Métodos*

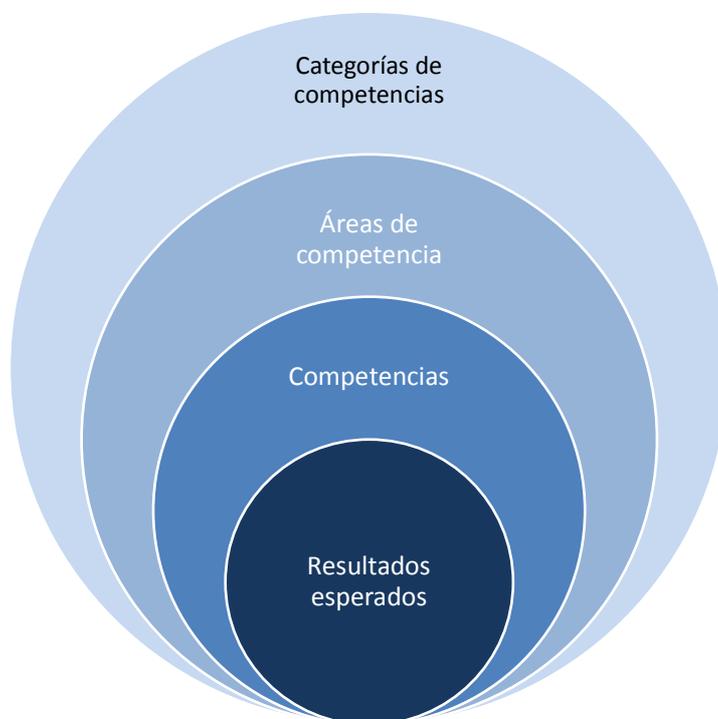
*de Evaluación*. Estos documentos sintetizan ambos enfoques y son el punto de referencia de este Documento de Orientación Pedagógica.

Las NIE revisadas definen los resultados esperados de aprendizaje, los cuales se consiguen con el desarrollo de competencias. Las NIE agrupan los resultados en áreas de competencia y estos en tres categorías de competencias:

- Competencias técnicas (T), recogidas en la NIE 2<sup>2</sup>;
- Competencias profesionales (P), recogidas en la NIE 3;
- Competencias en valores, ética y actitudes (V), recogidas en la NIE 4.

Las *áreas de competencia* son el conjunto de resultados esperados que son homogéneos entre sí y que responden a un grupo de competencias.

**Figura 2.3. Competencias definidas por la NIE 2**



*Fuente:* elaboración propia.

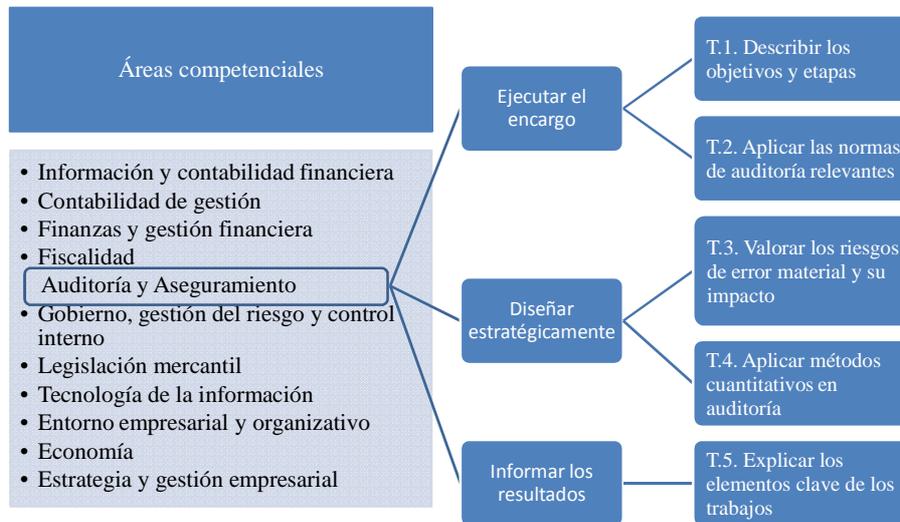
#### *a.1.) Competencias técnicas (T)*

Las Normas Internacionales de Educación, NIE 2.7, definen las materias calificadas como áreas de competencias profesionales que un contador debería aprender. En este Documento de Orientación Pedagógica nos centraremos en el área de competencia de la auditoría y aseguramiento. Las competencias concretas son descritas en la figura 2.4.

---

<sup>2</sup> La nomenclatura que utilizamos a lo largo de esta guía aparece en el anexo 1.

**Figura 2.4. Competencias técnicas (T) definidas por la NIE 2**



*Fuente:* elaboración propia a partir de la NIE 2.

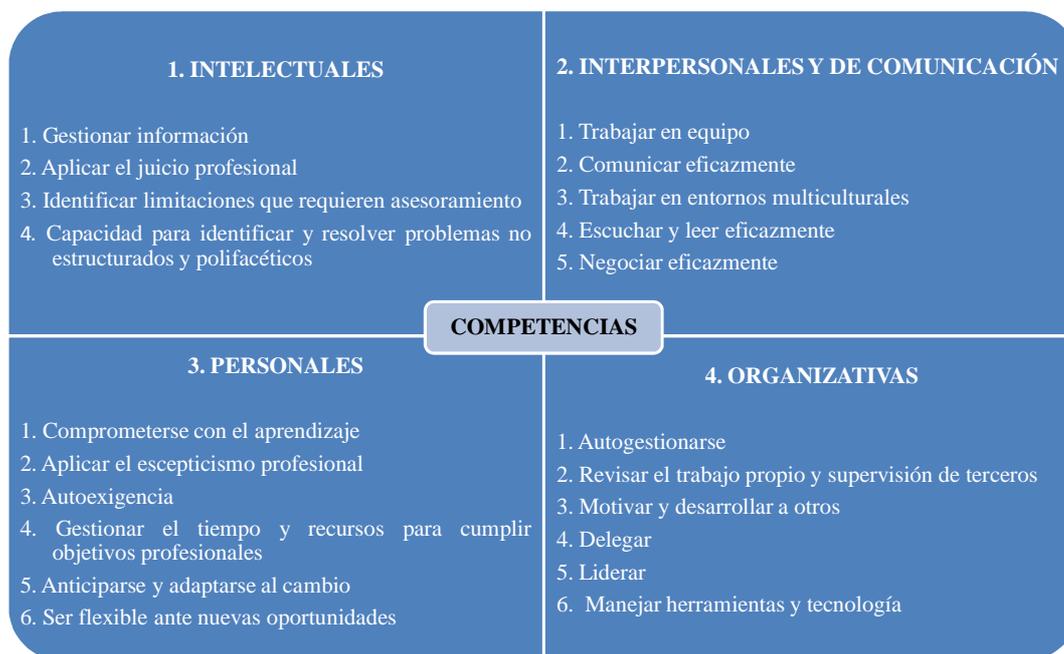
#### *a.2) Competencias profesionales (P)*

La NIE 3 establece que un contador debería adquirir las siguientes áreas de competencias profesionales (NIE 3.7):

- intelectuales
- interpersonales y de comunicación
- personales
- organizativas

Estas áreas de competencia se concretan en unos resultados de aprendizaje que responden a las siguientes competencias (figura 2.5). La adquisición de estas competencias, con un nivel de desempeño adecuado, permite el ejercicio de la profesión con los estándares de calidad demandados por la sociedad.

**Figura 2.5. Competencias profesionales (P) definidas por la NIE 3**



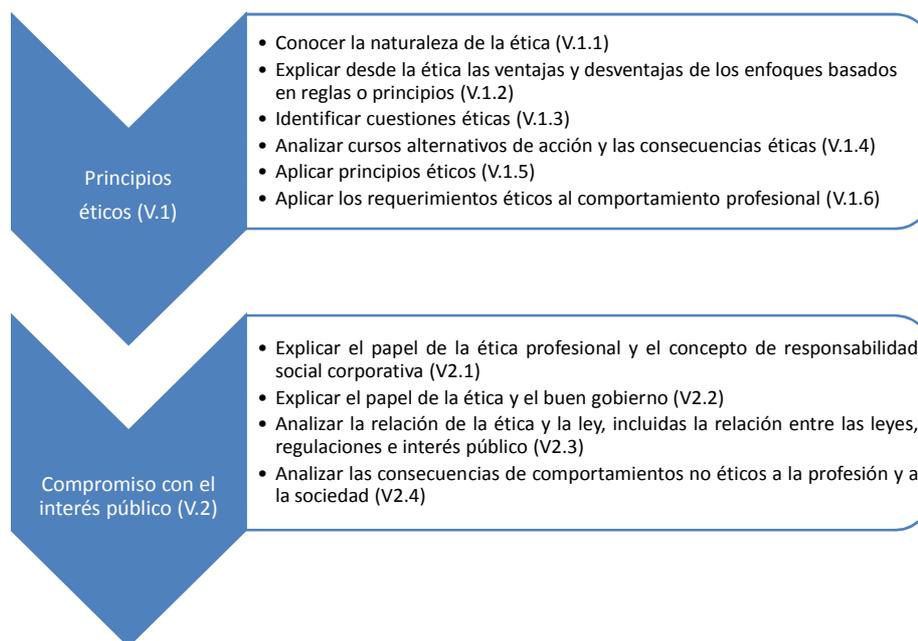
*Fuente:* elaboración propia a partir la NIE 3.

*a.3) Competencias en valores, ética y actitudes*

La dimensión de valores, ética y actitudes se fundamenta en cinco principios: integridad, objetividad, competencia profesional y cuidado debido, confidencialidad y comportamiento profesional.

Desde el punto de vista de la educación, en esta dimensión el contador público debe ser formado en una serie de contenidos y entrenar estos contenidos en su toma de decisiones. La figura 2.6 describe las áreas de competencia y las competencias a desarrollar.

**Figura 2.6. Competencias en valores, ética y actitudes (v) definidas por la NIE 4**



*Fuente:* elaboración propia a partir de la NIE 4.

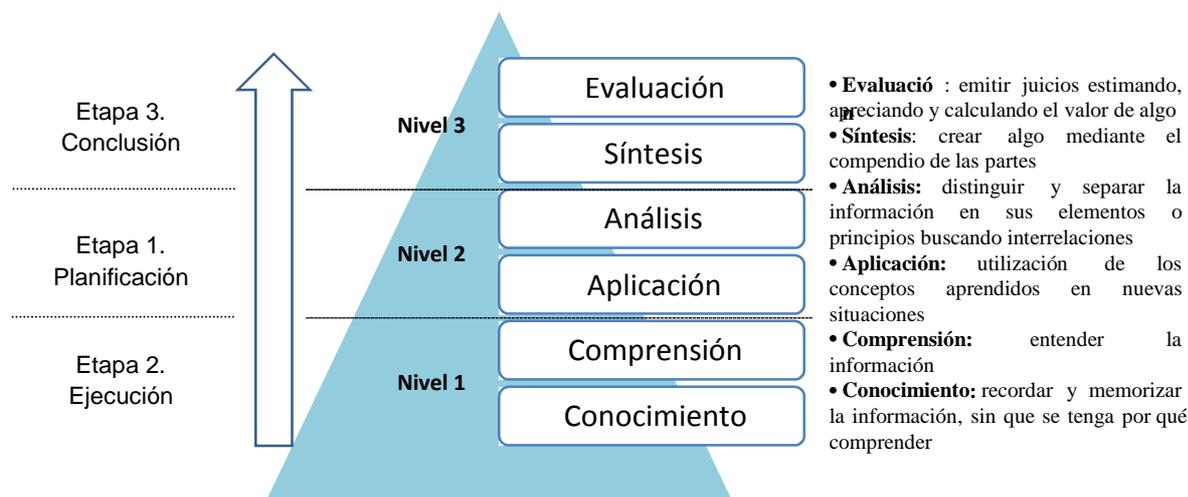
#### *b) Nivel de desarrollo de las competencias*

Las competencias descritas no pueden ser desarrolladas con un programa de formación a un nivel máximo. La formación de un contador requiere de la experiencia que aporta el ejercicio profesional. Por lo tanto, este documento se fundamenta en los niveles propuestos en los anexos a las NIE 3 y 4 revisadas y que se recogen en el borrador del Marco Conceptual de las NIE. Los niveles son: Fundamentos, Intermedio y Avanzado.

La taxonomía de Bloom et al. (1956) ordena las categorías de habilidades ascendentemente en: conocer, comprender, aplicar, analizar, sintetizar y evaluar (figura 4.6). De manera consistente con los tres niveles de formación propuestos, el itinerario formativo de las competencias intelectuales se divide en tres etapas de progresiva sofisticación en el conocimiento (nivel 1, 2 y 3).

Este Documento de Orientación Pedagógica propone una relación entre las categorías de las competencias profesionales de acuerdo con Bloom et al. (1956) y los niveles de educación mínimos que se deben alcanzar para ejecutar cada una de las etapas del trabajo de auditoría en su parte más significativa. Así, la etapa 2, o de ejecución de los procedimientos para la mitigación del riesgo de auditoría, puede ser abordada en su parte fundamental con conocimientos menos sofisticados por los alumnos que hayan alcanzado el nivel 1 de conocimientos. Las etapas 1, de evaluación del riesgo y planificación, y 3, de conclusión, requieren, por su parte, niveles más avanzados de conocimiento, de acuerdo con la relación en la figura 2.7.

**Figura 2.7. Taxonomía de Bloom et al. (1956) y relación con las etapas de auditoría**



Fuente: Aneca (2013) y elaboración propia.

Los niveles de intensidad se describen por un conjunto de atributos. A continuación reproducimos la intensidad con la que se deben desarrollar las competencias en cada uno de los niveles.

#### *b.1) Fundamentos (N.1)*

En el nivel de fundamentos el aspirante a contador público debe<sup>3</sup>:

- **definir**, explicar, resumir e interpretar los principios subyacentes y las teorías de las áreas relevantes y las competencias técnicas para desarrollar las tareas en el trabajo con la adecuada supervisión (N.1.1);
- **ejecutar** las tareas asignadas empleando las habilidades profesionales (N.1.2);
- **reconocer** la importancia de los valores profesionales, éticos y las actitudes en el desempeño de las tareas encomendadas (N.1.3);
- **resolver** problemas simples y referir las tareas o problemas complejas a los supervisores o a las personas expertas en el equipo (N.1.4);
- suministrar información y **explicar** las ideas de manera clara, tanto en su comunicación oral como escrita (N.1.5).

Las situaciones en las cuales se debe desarrollar esta formación deben ser entornos con niveles bajos de ambigüedad, complejidad e incertidumbre.

<sup>3</sup> Señalamos en negrita el titular con el cual nos referiremos a este atributo del nivel.

### *b.2) Intermedio (N.2)*

En el nivel intermedio el aspirante a contador público debe:

- aplicar, comparar y **analizar** con autonomía los principios y teorías subyacentes de las áreas relevantes de competencia técnica para completar el trabajo y tomar decisiones (N.2.1);
- combinar competencia técnica y habilidades profesionales para **desarrollar** los trabajos (N.2.2);
- **aplicar** los valores profesionales, éticos y las actitudes en el desempeño de las tareas encomendadas (N.2.3);
- **presentar** información y explicar las ideas de manera clara, tanto en su comunicación oral como escrita, tanto a personas relacionadas con la contabilidad como a terceros no relacionados (N.2.4).

Las situaciones en las cuales se debe desarrollar esta formación deben ser entornos con niveles moderados de ambigüedad, complejidad e incertidumbre.

### *b.3) Avanzado (N.3)*

En el nivel avanzado el aspirante a contador público debe:

- seleccionar e **integrar** principios y teorías subyacentes de las áreas relevantes de competencia técnica para dirigir el trabajo y tomar decisiones, así como formular recomendaciones adecuadas a los *stakeholders* (N.3.1);
- integrar competencia técnica y habilidades profesionales para **dirigir** los trabajos (N.3.2);
- **hacer juicios** sobre los diversos cursos de acción en relación a los valores profesionales, éticos y las actitudes (N.3.3);
- evaluar, investigar y resolver **problemas complejos** con supervisión limitada (N.3.4);
- **anticipar**, asesorar adecuadamente y desarrollar soluciones a problemas y asuntos complejos (N.3.5);
- **presentar** y explicar información relevante de manera consistente y persuasiva a un amplio número de *stakeholders* (N.3.6).

Las situaciones en las cuales se debe desarrollar esta formación deben ser entornos con niveles elevados de ambigüedad, complejidad e incertidumbre.

### *2.1.3. Estrategia enseñanza-aprendizaje*

Los métodos de enseñanza deben ser apropiados para cumplir los objetivos pedagógicos definidos. Según De Miguel (2006), el *método pedagógico (MP)* es la forma de proceder que tiene un instructor para desarrollar su actividad. Por su parte, las formas distintas de

organizar y llevar a cabo los procesos de enseñanza-aprendizaje son las *modalidades de enseñanza*.

La determinación del método pedagógico y la modalidad o modalidades a utilizar permitirán planificar la estrategia educativa para conseguir los resultados esperados de la enseñanza, a través de la incidencia en las competencias.

El diseño de la estrategia educativa se fundamenta en los objetivos. El instructor define los métodos educativos en función de los objetivos a alcanzar. La figura 2.8 enumera los métodos pedagógicos y las modalidades de enseñanza que proponemos en este Documento de Orientación Pedagógica. Esta enumeración no es exhaustiva, por lo que se pueden incorporar nuevos métodos y modalidades para su aplicación. Con base en De Miguel (2006), presentamos una breve descripción de los diversos métodos y modalidades pedagógicas, pudiendo acudir a la citada referencia para profundizar en el manejo de las técnicas pedagógicas.

**Figura 2.8. Métodos pedagógicos y modalidades de enseñanza**

Métodos pedagógicos	Modalidades de enseñanza
<ul style="list-style-type: none"><li>• Lección magistral</li><li>• Solución de ejercicios</li><li>• Estudio de casos</li><li>• Elaboración de informes</li><li>• Aprendizaje cooperativo</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Clases expositivas</li><li>• Seminarios</li><li>• Clases prácticas</li><li>• Estudio autónomo</li><li>• Estudio en grupo</li><li>• Virtual</li></ul>

*Fuente:* elaboración propia a partir de De Miguel (2006).

#### *a) Lección magistral*

La lección magistral es la presentación de un tema lógicamente estructurado con la finalidad de facilitar organizadamente la información. Este método se fundamenta en la autoridad intelectual del instructor. Durante la sesión el instructor desarrolla, entre otras, las siguientes actividades:

- facilitar conocimientos
- realizar demostraciones prácticas (de conocimientos y habilidades)

- motivar a los alumnos

La planificación de la sesión magistral debe contener, al menos, los siguientes aspectos:

- objetivos de la sesión
- contenidos a desarrollar
- recursos de apoyo (presentaciones, lecturas soporte, vídeos)
- dinamización
- incorporación de método de evaluación en la sesión

Las competencias que se desarrollan normalmente son:

- Competencias técnicas (T)
- Competencias profesionales (P):
  - estrategias de análisis
  - estrategias de reflexión y síntesis
  - comunicación verbal
  - aprender a escuchar
  - organización de tiempos y recursos
- Competencias en valores, ética y actitudes (V):
  - conocer la naturaleza de la ética
  - identificar cuestiones éticas

La modalidad de enseñanza es la clase teórica o expositiva y el estudio autónomo previo o posterior de las materias transmitidas.

#### *b) Solución de ejercicios*

La solución de ejercicios es la aplicación en situaciones concretas de los conocimientos y el entrenamiento de rutinas, la aplicación de técnicas matemáticas o estadísticas y la interpretación de los resultados. Las situaciones que plantean los ejercicios no tienen por qué responder a situaciones reales. Los ejercicios prácticos plantean la aplicación de técnicas en un contexto muy estructurado. Las tareas del instructor consisten en:

- facilitar los ejercicios
- dirigir la sesión
- motivar a los alumnos

La planificación de la sesión debe contener, al menos, los siguientes aspectos:

- objetivos de la sesión
- contenidos a desarrollar
- recursos de apoyo (relación de ejercicios)
- dinamización
- incorporación de método de evaluación en la sesión

Las competencias que se desarrollan normalmente son:

- Competencias técnicas (T)
- Competencias profesionales (P):
  - analizar
  - razonar
  - trabajar en equipo
  - revisar el propio trabajo y el de otros
  - organización de tiempos y recursos
- Competencias en valores, ética y actitudes (V):
  - analizar cursos de acción y las consecuencias éticas
  - aplicar principios éticos

Las modalidades organizativas en las que se puede emplear este método son diversas, permitiendo el entrenamiento de un amplio abanico de competencias profesionales. Estas son: las clases prácticas, el estudio autónomo o el estudio de grupo.

### *c) Estudio de casos*

El estudio de casos consiste en el análisis intensivo y completo de una situación en la que es preciso formular hipótesis, tomar decisiones, realizar cálculos, reflexionar. El tipo de decisiones que se deben adoptar en este método se desenvuelven en entornos poco estructurados. Un caso particular de este método consiste en la entrega de una lectura (artículo doctrinal, de opinión, discurso, etc.) a partir de la cual se proponen diversos puntos de análisis.

El estudio de casos aplicado a la información financiera y a la auditoría es especialmente eficaz para entrenar el razonamiento basado en principios y la dimensión ética en las decisiones.

Las tareas del instructor consisten en:

- facilitar los casos
- dirigir la sesión

La planificación del caso debe contener, al menos, los siguientes aspectos:

- objetivos de la sesión
- contenidos a desarrollar
- recursos de apoyo (el caso)
- dinamización
- incorporación del método de evaluación en la sesión

Los casos pueden ser dinamizados con diversas técnicas:

- *Dinámica de grupos* en la que los participantes toman posiciones y tratan de argumentarlas, permitiendo un conocimiento de los fundamentos.
- *Debates*. De manera similar a la dinámica de grupos, pero ante auditorios más amplios y en los que se debe desplegar una mayor dosis de liderazgo.

- *Juego de roles* en los que cada participante recibe un papel a desempeñar. Esta técnica de dinamización pone de manifiesto las tensiones a las que tiene que hacer frente el contador público.

Las competencias que se desarrollan normalmente son:

- Competencias técnicas (T)
- Competencias profesionales (P):
  - analizar
  - razonar
  - trabajar en equipo
  - revisar el propio trabajo y el de otros
  - organización de tiempos y recursos
- Competencias en valores, ética y actitudes (V):
  - analizar cursos de acción y las consecuencias éticas
  - aplicar principios éticos

El estudio de casos requiere el estudio autónomo del alumno y es un método útil para la dinamización de seminarios, donde se puede adiestrar cómo abordar escenarios poco estructurados.

#### *d) Elaboración de informes*

La elaboración de informes es la aplicación del método basado en proyectos al contexto de la auditoría y de la información financiera. El método consiste en la asignación de una tarea para que el alumno o un grupo de alumnos resuelvan un problema no estructurado, con una asignación de tiempo superior al de una sesión, precisando habitualmente el recurso a fuentes de información externas.

Este método reproduce de una manera muy aproximada la forma de trabajo por proyectos propia de la auditoría de cuentas, permitiendo el desarrollo de las habilidades organizativas.

Las tareas del instructor consisten en:

- asignar los encargos
- realizar tutorías sobre la evolución del trabajo

La planificación del encargo debe contener, al menos, los siguientes aspectos:

- objetivos de la técnica
- contenidos (alcance, modos de presentación)
- recursos de apoyo
- incorporación de método de evaluación

La elaboración de informes es una técnica en la que el entrenamiento de las competencias no solo se pone de manifiesto en el producto final, sino a lo largo del proceso. Debido al consumo de esfuerzos que supone, el instructor debe incorporar un mecanismo de

evaluación para ello. El reto radica en cómo evaluar las competencias profesionales que se despliegan en el proceso.

Las competencias que se desarrollan normalmente son:

- Competencias técnicas (T)
- Competencias profesionales (P):
  - resolución de problemas no estructurados
  - organizativas
  - autoexigencia
  - gestión del tiempo y de recursos
  - trabajar en equipo
  - revisar el propio trabajo y el de otros
  - organización de tiempos y recursos
- Competencias en valores, ética y actitudes (V):
  - identificar cuestiones éticas
  - analizar cursos de acción y las consecuencias éticas
  - aplicar principios éticos

La elaboración de informes se puede abordar desde una modalidad de trabajo autónomo en vez de trabajo en grupos, dependiendo del grupo de competencias profesionales a desarrollar. La presentación de los resultados del informe puede realizarse en seminario.

#### *e) Aprendizaje cooperativo*

El aprendizaje cooperativo es un enfoque interactivo de trabajo en el que los alumnos son corresponsables del aprendizaje de sus compañeros. Es un método que prioriza la colaboración frente a la competición. Este método simula la dinámica de trabajo de los equipos de auditoría en la que los profesionales más experimentados orientan a los menos experimentados en la ejecución del trabajo, siendo el equipo el responsable del proyecto.

Las tareas del instructor consisten en:

- asignar los trabajos
- formación de grupos heterogéneos
- ofrecer procedimientos para evaluar la eficacia del grupo

La planificación de la técnica de aprendizaje cooperativo debe contener, al menos, los siguientes aspectos:

- objetivos de la técnica
- contenidos (tarea)
- recursos de apoyo
- dinamización
- incorporación de método de evaluación, si procede

El aprendizaje cooperativo es una técnica en la que se entrenan las competencias de habilidades. La medición de los resultados puede centrarse en el proceso, en los resultados del proceso o en una combinación de ambos.

Las competencias que se desarrollan normalmente son:

- Competencias técnicas (T)
- Competencias profesionales (P):
  - organizativas
  - auto-exigencia
  - gestión del tiempo y de recursos
  - trabajar en equipo
  - revisar el propio trabajo y el de otros
  - organización de tiempos y recursos
- Competencias en valores, ética y actitudes (V):
  - identificar cuestiones éticas
  - analizar cursos de acción y las consecuencias éticas
  - aplicar principios éticos

El trabajo cooperativo se puede abordar desde una modalidad de trabajo en grupos, en seminarios o en clases prácticas, dependiendo del nivel del nivel de estructuración de la tarea encomendada.

#### 2.1.4. Técnicas de evaluación

La tercera etapa del proceso pedagógico es el establecimiento de la estrategia de evaluación de los resultados del aprendizaje.

Las herramientas de evaluación deben reunir tres requisitos básicos:

- *Validez*: el instrumento de evaluación debe permitir evaluar los objetivos pedagógicos que se pretenden medir. *Por ejemplo, la capacidad de análisis se puede medir a través de un ejercicio en una prueba escrita, sin embargo, la prueba escrita puede no ser apropiada para medir la capacidad para trabajar en equipo.*

En la evaluación existen dos dimensiones a considerar:

- La amplitud de puntos a evaluar.
- La profundidad de la evaluación. El número de evidencias de evaluación para medir el grado de consecución de los objetivos pedagógicos.
- *Fiabilidad*: la evaluación que ofrece el instrumento es interpretada de la misma manera por diferentes instructores. *Por ejemplo, una prueba tipo test es absolutamente fiable, sin embargo, el resultado de la evaluación de una presentación oral es menos fiable, ya que es más subjetiva la medida del instructor.*
- *Eficiencia*: el instrumento debe considerar los recursos necesarios en función de los objetivos que se persiguen. La eficiencia determina que los instrumentos de

evaluación asuman un enfoque selectivo en cuanto a la amplitud y la profundidad en la evaluación. *Por ejemplo, la realización de un informe puede ser válida para desarrollar una serie de competencias, sin embargo, el costo en términos de tiempo consumido por el alumno puede superar al de otros métodos de evaluación.*

El instructor debe hallar un equilibrio entre estos criterios al diseñar la estrategia de evaluación. La estrategia de evaluación se vincula directamente con los objetivos pedagógicos y guarda relación con los métodos pedagógicos. Sin embargo, no siempre un método pedagógico requiere un procedimiento de evaluación *ad hoc*. El objetivo es que la mezcla de métodos pedagógicos consiga desarrollar la competencia. En muchos casos, los métodos pedagógicos se complementan, por razones de eficacia o de eficiencia, con un método de evaluación.

El sistema de evaluación debe ser transparente y estar justificado. La transparencia significa que el alumno conozca los criterios de evaluación, dado que ello permite que aplique las competencias a evaluar. El instructor debe evitar una sobreevaluación del alumno que genere una fatiga evaluadora que afecte a la validez global de los métodos.

Siguiendo la tipología establecida por la IEP 3 *Métodos de Evaluación* (IFAC, 2004), efectuamos algunos comentarios a considerar en cada modalidad:

- Momento de la evaluación:
  - *Evaluación continua*: la evaluación tiene lugar durante el periodo de aprendizaje. Para algunas competencias la evaluación válida es su observación y esta ha de producirse durante la ejecución de la actividad. La evaluación continua es una evaluación parcial que en las primeras etapas del programa de formación no se beneficia del efecto sinérgico de otras actividades pedagógicas, por lo que el instructor debería ponderar esta circunstancia. Una de sus ventajas es que permite ir adaptando las técnicas pedagógicas al aprendizaje.
  - *Evaluación a término*: al finalizar el periodo de aprendizaje. Es una evaluación holística y que es más válida en cuanto a los resultados del proceso de enseñanza-aprendizaje. La dificultad de la evaluación a término es el sacrificio en términos de profundidad y amplitud.
- Evaluador:
  - *Autoevaluación del alumno*: la autoevaluación del alumno carece de independencia por lo que resulta poco fiable, sin embargo, es una herramienta que sirve para comprometer al alumno con su propio estudio. Es un método de evaluación que puede ser empleado como método pedagógico, ya que combinado con métodos independientes puede servir para medir competencias profesionales relacionadas con la autoexigencia, capacidad para revisar el propio trabajo, etc. Es el método que menos recursos consume.
  - *Evaluación de otros alumnos*: la evaluación por otros colegas adolece de la suficiente independencia, si no se crean los incentivos adecuados. Es un método de evaluación que sirve como método pedagógico, ya que permite

desarrollar competencias personales y organizativas relacionadas con el trabajo en equipo. Asimismo, en determinados entornos facultan el discernimiento en tareas poco estructuradas. Como método de evaluación es poco costoso, aunque su fiabilidad es baja.

- *Evaluación del instructor*: la evaluación del instructor es un método suficientemente fiable. Es más costoso que los anteriores.
- *Evaluación externa*: es el método más fiable y también el más costoso. Para hacerlo operativo, puede ser conveniente que, si existe un equipo de instructores, se pueda aplicar a través de la evaluación del *pool* de alumnos.
- Recursos:
  - *Sin recursos*: el alumno no dispone de recursos para desarrollar el método. Es muy apropiado para medir los conocimientos y determinadas habilidades intelectuales.
  - *Con recursos*: el alumno dispone de recursos al desarrollar el método. Estos pueden ser instrumentales (computadoras, calculadoras, etc.) o sin limitación. En este último caso, el método reproduce mejor los contextos que se presentan en la práctica profesional, sin embargo, el método pierde validez para medir conocimientos, aunque es muy efectivo para ciertas competencias profesionales (intelectuales y personales).
- Soporte:
  - *Escrito*: es un método altamente fiable, pues deja evidencia física. Sin embargo, no permite la amplitud de otros soportes. Asimismo, la interactividad de otros soportes no existe, por lo que se sacrifica la posibilidad de una mayor profundidad. Permite evaluar competencias de habilidades relacionadas con la comunicación escrita y algunas personales. Es el soporte más costoso.
  - *Oral*: es un método menos fiable que el soporte escrito, pues requiere una plena concentración del evaluador. Este elemento se puede mejorar evaluando a través de un panel o tribunal, aunque incrementa el costo. No permite la reflexión, sin embargo, su interactividad facilita obtener más evidencias de evaluación y profundizar en los aspectos que el evaluador considere más adecuados. Permite evaluar competencias relacionadas con la comunicación escrita y algunas personales (como la capacidad de persuasión, etc.).
  - *Situacional*: en este método el evaluador observa el desempeño de los individuos cuando están aprendiendo. Comparte la misma fiabilidad que la evaluación oral si bien, al ser un evaluador pasivo (observador de la situación) no permite la interactividad del anterior.
- Medio:
  - *Manual*: el alumno no emplea computadoras en la técnica de evaluación, lo que lo hace menos costoso. Es apto cuando se trata de evaluar competencias que no implican el uso de tecnología.
  - *Tecnológico*: la evaluación es planteada sobre una herramienta informática, lo que reduce los costos de administración, no así los de diseño. Permite introducir cierta interactividad. En conjunto es un método más costoso.

Los métodos de evaluación más frecuentes son:

- *Exámenes*: pruebas dirigidas a medir el grado de conocimiento del alumno. Es una prueba de carácter individual, por lo que es válido para medir el desempeño del alumno:
  - en la modalidad con recursos permiten un mayor desarrollo de las habilidades de análisis, razonamiento y síntesis;
  - las modalidades oral o escrita permiten evaluar competencias de comunicación diferentes;
  - existen diversas modalidades en función del tipo de respuestas: tipo test o de múltiple respuesta, respuestas cortas, respuestas largas;
  - las categorías de métodos basados en el examen son:
    - examen con múltiple respuesta
    - examen con respuestas cortas
    - examen con respuestas largas
  
- *Evaluación de ejercicios*: pruebas dirigidas a medir el grado de dominio práctico de los conceptos. Se puede desarrollar individual o en grupo.
  - En la modalidad con recursos permiten un mayor desarrollo de las habilidades de análisis, razonamiento y síntesis.
  - Las modalidades oral o escrita permiten evaluar competencias de comunicación diferentes. Es posible realizar una evaluación situacional y medir el desempeño de habilidades interpersonales.
  - Las categorías de métodos basados en el examen son:
    - evaluación de la solución de los ejercicios
    - evaluación del proceso de ejercicios
  
- *Evaluación de casos*: observación y evaluación del desempeño de los alumnos en la discusión de un caso. Sobre ella se puede anotar:
  - permite observar las competencias profesionales, relacionadas con habilidades interpersonales y organizativas;
  - es una modalidad de evaluación que puede consistir en un informe escrito, individual o en grupo, o situacional, por tanto individualizada;
  - las categorías de métodos basados en casos son:
    - evaluación de la solución del caso
    - evaluación del proceso
  
- *Informes*: preparación de documentos originales sobre un tema. Respecto a ellos:
  - Los informes permiten desplegar las competencias intelectuales y las personales.
  - La presentación oral de los informes facilita la evaluación de las competencias interpersonales. El instructor toma evidencias del grado de conocimiento de cada uno de los miembros del equipo que lo ha efectuado.
  - Es una modalidad costosa.

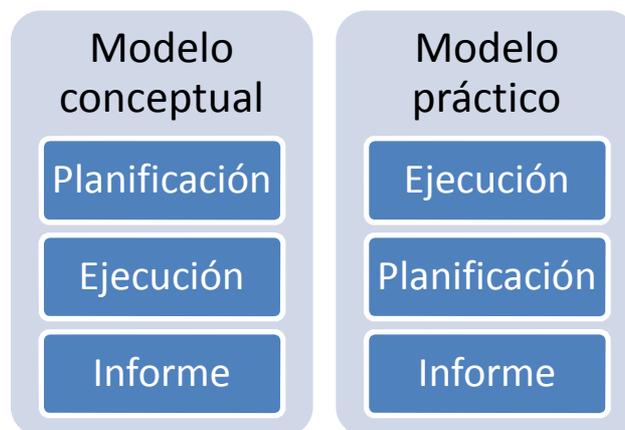
- Las categorías de métodos basados en informes son:
  - evaluación del informe escrito
  - evaluación de la presentación
- *Encuestas a los alumnos*: realización de preguntas a los alumnos sobre la dinámica de actividades grupales. Esta:
  - aporta evidencia de evaluación sobre el desempeño de habilidades organizativas e interpersonales;
  - es una evidencia de menor fiabilidad

## 2.2. Estrategias pedagógicas para la enseñanza de la auditoría

La enseñanza de la auditoría puede efectuarse sobre dos estrategias diferentes. La *estrategia conceptual* desarrolla el modelo de aprendizaje sobre el itinerario lógico de la práctica de la auditoría. La *estrategia práctica* desarrolla el modelo teniendo presente las responsabilidades que asume un profesional desde su incorporación a un despacho de contadores públicos.

La figura 2.9 muestra la distribución de las etapas de la auditoría en cada estrategia.

**Figura 2.9. Estrategias pedagógicas para la enseñanza de la auditoría**



*Fuente:* elaboración propia.

### 2.2.1. Estrategia conceptual

La *estrategia conceptual* constituye un itinerario lógico deductivo que comienza con la planificación del trabajo, posteriormente se ejecuta y, finalmente, con los resultados se informa. Todas las fases del trabajo encuentran su fundamento en las etapas anteriores y la enseñanza debe estar centrada en el entrenamiento de este pensamiento lógico.

La debilidad de esta estrategia es el nivel de abstracción en el que se desenvuelve, pues el alumno no tiene experiencia en los contenidos que aprende. Por este motivo, la estrategia de enseñanza debe centrarse en los conceptos. Es importante que el alumno demuestre un gran dominio de los conceptos, sobre los que posteriormente irá construyendo, a través de la experiencia en el trabajo, su conocimiento de la profesión. Dada la asincronía entre determinados aprendizajes y su aplicación (por ejemplo, planificación o informes), esta formación deba ser complementada con las acciones formativas bajo la estrategia práctica.

La estrategia conceptual se adecúa muy bien a programas de formación en universidades por dos motivos. En primer lugar, el fin de la educación universitaria es formar integralmente a la persona y entrenarle su criterio para enjuiciar situaciones y decidir. En segundo lugar, las posibilidades de ofrecer experiencia profesional simultánea al periodo de formación son muy limitadas, por lo que no se darían las circunstancias para el enfoque alternativo (estrategia práctica).

### 2.2.2. *Estrategia práctica*

La *estrategia práctica* se fundamenta en las tareas a realizar en el trabajo. Al ser la contaduría pública una actividad fundamentada en el criterio profesional, la carrera del ejerciente trata de desarrollar este buen juicio del auditor con la combinación de formación y experiencia profesional. El itinerario descrito comienza con las tareas más estructuradas y va avanzando hacia decisiones con una carga subjetiva más marcada. Esta estrategia pretende una formación dirigida a aprender y practicar, siendo la práctica un mecanismo de asimilación y dominio, así como el entorno que obligue a situar la formación alejada de lo abstracto y cercana a su aplicación concreta. No obstante lo anterior, esta estrategia trata de dar contenido conceptual a las enseñanzas, pero el alcance de las fases que requieren mayor juicio profesional es más superficial que en la estrategia conceptual.

La *estrategia práctica* es la elegida por las firmas de auditoría para establecer sus programas de formación a sus profesionales, consiguiendo en la combinación entre formación y experiencia una mayor rentabilidad de los esfuerzos en formación. Asimismo, estos programas de formación permiten transmitir valores culturales, muy relevantes a la hora de establecer el apropiado entorno de control de calidad de la firma.

### 3. Estructura y ámbito de aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría

La IFAC es una asociación sin ánimo de lucro radicada en Suiza cuyos miembros son corporaciones nacionales de auditores. Fundada en 1977, su constitución y estatutos (*bylaws*, por su denominación en inglés) vigentes datan de febrero de 2014 y establecen que la IFAC sirve al interés público mediante “la contribución y el apoyo a los estándares internacionales de alta calidad, ayudando a construir y fomentar organizaciones profesionales de contaduría fuertes, empresas de contaduría, y prácticas de alta calidad para los contadores profesionales, así como expresando temas de interés público” (*Constitución de la IFAC*, artículo 4.2).

En cuanto a su organización, los órganos de gobierno de la IFAC pueden autorizar la constitución de una serie de consejos emisores de Normas Independientes cuya formación se regula en el artículo 26 de su Constitución. De acuerdo con el apéndice B de sus estatutos vigentes, actualmente se encuentran constituidos los siguientes consejos independientes para la emisión de normas:

- *Consejo de Normas de Auditoría y Aseguramiento* (IAASB, por sus siglas en inglés): encargado de la emisión de las siguientes normas con el objetivo, según palabras de la IFAC a través de su sitio web, de “fortalecer la confianza pública global en la profesión”:
  - Normas Internacionales de Auditoría (NIA, o ISA, por su denominación en inglés, *International Standards on Auditing*)
  - Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER o ISRE, por su denominación en inglés, *International Standards on Review Engagements*)
  - Normas Internacionales de Contratos de Aseguramiento (NICA o ISAE, por su denominación en inglés, *International Standards on Assurance Engagements*)
  - Normas Internacionales en Servicios Relacionados (NISR o ISRS, por su denominación en inglés, *International Standards on Related Services*)
  - Marco Internacional de Referencia de los Trabajos para Atestiguar (*International Framework for Assurance Engagements*)
  - Norma Internacional de Control de Calidad (en adelante NICC o ISQC, por su denominación en inglés, *International Standards on Quality Control*)
- *Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores* (IESBA, por sus siglas en inglés): emite el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.
- *Consejo de Normas Internacionales de Educación e Contabilidad* (IAESB, por sus siglas en inglés): desarrolla las Normas Internacionales de Educación (en adelante

NIE) o *International Education Pronouncements*, normas en el área de la educación profesional de la contabilidad que prescriben la competencia técnica y la capacidad profesional, los valores, la ética y las actitudes.

- *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público* (IPSASB, por sus siglas en inglés): desarrolla las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards* –IPSAS), así como orientaciones y recursos para la preparación de estados financieros de propósito general por las entidades del sector público. A través de estas normas el IPSASB tiene como objetivo “mejorar la calidad, consistencia y transparencia de la información financiera del sector público en todo el mundo”, según la propia IFAC a través de su sitio web.

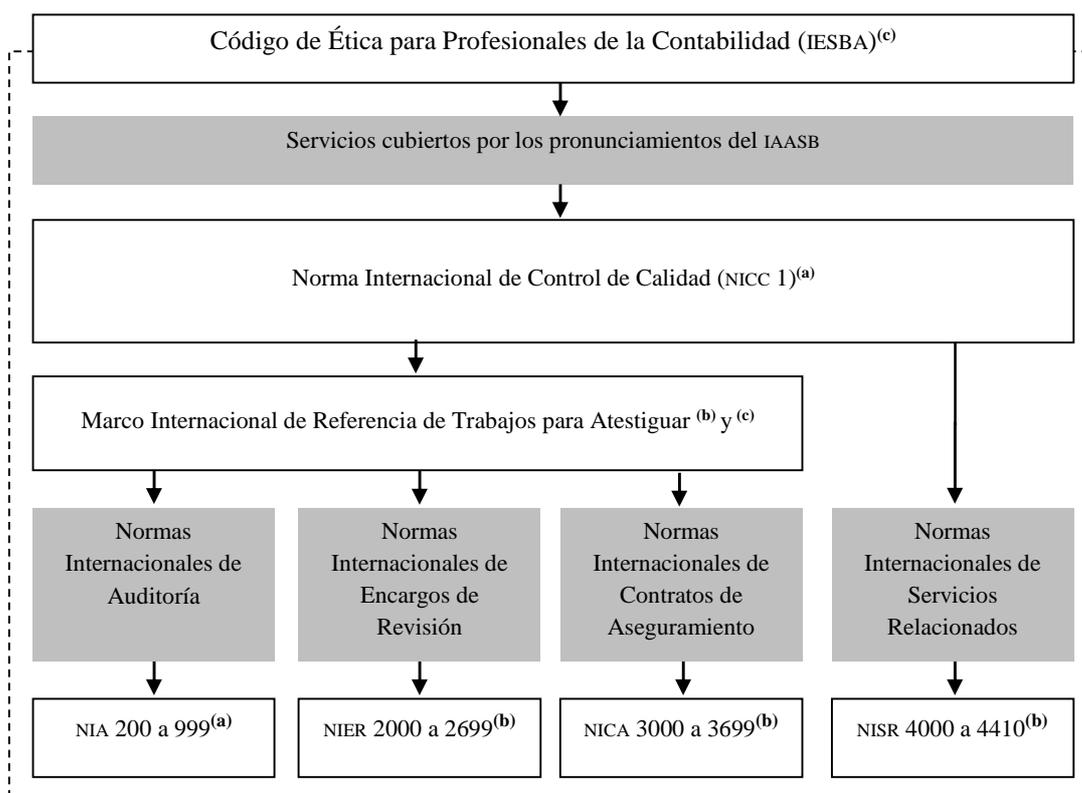
Un hito relevante en la historia reciente de las Normas Internacionales de Auditoría es el Proyecto Claridad. En 2004, el IAASB inició un programa para reforzar la claridad de las normas. A finales de 2008 culminó este proyecto con la revisión de 36 normas que entraron en vigor para las auditorías sobre estados financieros con cierre posterior al 15 de diciembre de 2009.

El proyecto ha supuesto una reforma completa de las normas, incorporando:

- Los objetivos de un auditor cuando realiza una auditoría de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría, así como los objetivos de cada norma.
- Las obligaciones impuestas al auditor en relación al objetivo e impuestas por la norma, así como la manera de comunicar dichos requerimientos.
- La eliminación de cualquier ambigüedad sobre los requerimientos que un auditor ha de cumplir. El lenguaje es más imperativo.
- La estructura es más comprensible. Las normas presentan la siguiente estructura:
  - introducción
  - objetivos
  - definiciones, si procede
  - requerimientos
  - aplicación y otro material de explicación
- La adaptación de los criterios en el caso de la auditoría de Pymes y entidades del sector público.

De acuerdo con el manual de las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2014a), la organización lógica de los pronunciamientos anteriores obedece a la siguiente estructura:

**Figura 3.1. Estructura de los pronunciamientos de los consejos emisores de normas de la IFAC**



(a) Contenido en el volumen 1 del *Manual de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otro Aseguramiento y Servicios* (IAASB, 2014a).

(b) Contenido en el volumen 2 del *Manual de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otro Aseguramiento y Servicios* (IAASB, 2014b).

(c) Contenido en el *Manual del Código de Ética para Contadores Profesionales* (IESBA, 2014)

Fuente: IAASB (2014a) y elaboración propia.

A continuación se detallan los pronunciamientos emitidos por el IAASB y actualmente en vigor en lo relativo a las NIA, las NIER, las NICA y las NISR, el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, así como la NICC. Adicionalmente, a lo largo del presente Documento de Orientación Pedagógica se hacen referencias específicas a los estándares sobre educación (NIE), especialmente en el numeral 2, como base para la determinación de las competencias cognitivas y profesionales a alcanzar por los alumnos de contaduría.

### 3.1. Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Alcance, definiciones, pronunciamientos, Régimen Transitorio

Las NIA son el objeto fundamental del presente Documento de Orientación Pedagógica. Su alcance y la fecha de entrada en vigor se establecen en los propios pronunciamientos

de cada una de las normas. La relación y codificación de las Normas Internacionales de Auditoría vigentes y publicadas por el IAASB (2014) son las siguientes:

- *Principios y responsabilidades generales*
  - NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*
  - NIA 210 *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*
  - NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*
  - NIA 230 *Documentación de auditoría*
  - NIA 240 *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*
  - NIA 250 *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*
  - NIA 260 *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*
  - NIA 265 *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la gerencia de la entidad*
- *Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados:*
  - NIA 300 *Planificación de la auditoría de estados financieros*
  - NIA 315 *Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*
  - NIA 320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*
  - NIA 330 *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*
  - NIA 402 *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*
  - NIA 450 *Evaluación de los errores identificados durante la realización de la auditoría*
- *Evidencia de auditoría:*
  - NIA 500 *Evidencia de auditoría*
  - NIA 501 *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*
  - NIA 505 *Confirmaciones externas*

- NIA 510 *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*
- NIA 520 *Procedimientos analíticos*
- NIA 530 *Muestreo de auditoría*
- NIA 540 *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar*
- NIA 550 *Partes relacionadas*
- NIA 560 *Hechos posteriores al cierre*
- NIA 570 *Empresa en funcionamiento*
- NIA 580 *Manifestaciones escritas*
- *Auditoría de grupos y uso del trabajo de otros:*
  - NIA 600 *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*
  - NIA 610 *Utilización del trabajo de los auditores internos*
  - NIA 620 *Utilización del trabajo de un experto del auditor*
- *Conclusiones de auditoría y presentación de informes:*
  - NIA 700 *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*
  - NIA 705 *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*
  - NIA 706 *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*
  - NIA 710 *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*
  - NIA 720 *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*
- *Áreas especializadas:*
  - NIA 800 *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*
  - NIA 805 *Consideraciones especiales – Auditorías de un Solo Estado Financiero o de un Elemento, Cuenta o Partida específicos de un Estado Financiero*
  - NIA 810 *Encargos Para Informar sobre Estados Financieros Resumidos*

### 3.2. Norma Internacional de Control de Calidad (NICC)

La NICC (*International Standard on Quality Control 1: quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements – NICC 1*) es de aplicación a todos los servicios a los que le sean aplicables las normas emitidas por el IAASB, es decir, a todos los trabajos bajo la regulación técnica de las NIA, NIER, NICA y NISR (IAASB, 2014a, p. 8).

Son tratadas de forma especial, aunque no exclusivamente, en el numeral 7 de este Documento de Orientación Pedagógica bajo un enfoque de revisión del trabajo realizado en la etapa de conclusión del trabajo en NIA.

La NICC se refiere a la responsabilidad y aplicación de las firmas de auditores sobre su sistema de control de calidad para auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados, al objeto de dar una seguridad razonable sobre:

- la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y los requisitos legales aplicables;
- los informes emitidos por la firma o los socios del trabajo son apropiados en las circunstancias en las que se emiten.

Los requerimientos de esta norma los relacionamos a continuación:

- el personal de la firma responsable de establecer y mantener el sistema de control de calidad de la firma deberá haber entendido todo el texto de esta NICC;
- las firmas de auditoría deberán cumplir con la totalidad de los requerimientos de la NICC;
- para que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad estos deberán incluir políticas y procedimientos que contenga los siguientes elementos:
  - responsabilidad de los dirigentes sobre la calidad dentro de la firma, promoviendo cultura interna sobre la calidad;
  - requerimientos éticos relevantes, de tal forma que se ofrezca una seguridad razonable que el personal de la firma cumple;
  - aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos;
  - recursos humanos, en cuanto a que el personal presenta la competencia, capacidades y compromiso hacia los principios éticos de la profesión;
  - desempeño del trabajo, incluyendo la uniformidad, la responsabilidad de supervisión y la de revisión;

- supervisión sobre las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad.
- las firmas deben establecer políticas sobre la documentación del sistema de control de calidad.

### 3.3. Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER)

Las NIER son normas para ser aplicadas en la revisión de la información financiera que no constituyen estados financieros anuales. En el Manual del IFAC se les reserva la numeración 2000 –2699, estando vigentes en la actualidad las dos siguientes:

- NIER 2400 *Encargos de revisión de estados financieros históricos*
- NIER 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*

La finalidad de estos trabajos de revisión no es la emisión de una opinión del auditor sobre la imagen fiel de los estados financieros completos de una entidad.

- NIER 2400 *Encargos de revisión de estados financieros históricos*

El objeto de esta norma es establecer normas y proporcionar pautas en relación con las responsabilidades profesionales del profesional cuando, no siendo el auditor de los estados financieros de una entidad, este acepte un encargo de revisión de estados financieros históricos, así como la forma y contenido del informe a emitir en relación con el mismo.

En la revisión de estados financieros históricos se utilizan básicamente, en un primer momento al menos, procedimientos analíticos y de indagación, al objeto de obtener evidencia, aun con bases limitadas, sobre si los estados financieros están libres de errores materiales, de acuerdo con el marco normativo contable aplicable.

La norma requiere al profesional que acomete estos trabajos que adopte una conducta ética y profesional, siguiendo unos requerimientos análogos a los exigidos por las NIA en la auditoría de estados financieros (NIER 2400.18-23). El resto de requerimientos de la norma se refieren a los siguientes aspectos:

- nivel del control de calidad del trabajo;
- aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y revisión del trabajo;
- comunicaciones con la Gerencia y los órganos de gobierno de la entidad;
- entendimiento del negocio por parte del auditor y planificación del trabajo (procedimientos a aplicar);

- manifestaciones escritas;
- evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados;
- conclusiones del profesional sobre el trabajo realizado;
- informe final, incluyéndose un modelo a efectos ilustrativos;

Observando todo lo anterior, es evidente que el IFAC ha intentado que los trabajos que no sean de auditoría de estados financieros completos regulados por NIA, y que tengan por objetivo una revisión limitada o un examen diagnóstico de los estados financieros en bases limitadas realizado por un profesional, guarden la observancia de unos niveles de calidad y de ejecución de trabajo (en sus tres fases de planificación, desarrollo y conclusiones e informe) altamente exigentes, alineados con los que se desarrollan en las NIA.

- NIER 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*

El objeto de esta norma es establecer normas y proporcionar pautas en relación con las responsabilidades profesionales del auditor cuando, siendo el auditor de los estados financieros de una entidad, este acepte un encargo de revisión de estados financieros intermedios, así como la forma y contenido del informe a emitir en relación con el mismo. La diferencia fundamental entre aplicar esta norma y la precedente es que el profesional que la realiza sea o no el auditor de los estados financieros, de tal forma que si el objetivo es revisar estados financieros intermedios, y el que lo hace no es el auditor de los estados financieros, entonces se aplicaría la NIER 2400.

Los procedimientos de aplicación que desarrolla esta norma son análogos a la anterior, con la particularidad de que el profesional que realiza el trabajo es el auditor de los estados financieros. En esta dirección, la norma se refiere en diversas ocasiones a las NIA.

#### 3.4. Normas Internacionales de Contratos de Aseguramiento (NICA)

Recordemos que el objeto final de cualquier contrato de aseguramiento es aquel por el que un profesional, mediante una serie de procedimientos aplicados diseñados y planificados, expresa una conclusión para mejorar el grado de confianza de los usuarios de una información financiera determinada que contiene criterios y/o mediciones.

El objeto de este grupo de normas es proveer de principios y procedimientos a los contadores profesionales para la realización de trabajos de aseguramiento que no sean auditorías, que están cubiertas con las NIA, o revisiones de información financiera histórica y/o intermedia, que están cubiertas con las NIER. Se subdividen en dos grupos de normas:

- De la 3000 a la 3399, normas aplicables a todos los contratos de aseguramiento. Hay emitida una norma:

- NICA 3000 *Encargos de aseguramiento distintos a la auditoría o revisión de información financiera histórica*
- De la 3400 a la 3699, normas sobre aspectos específicos. Se han emitido sobre temas concretos, cuatro normas:
  - NICA 3400 *Examen de información financiera prospectiva (o proyectada)*
  - NICA 3402 *Encargos de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*
  - NICA 3410 *Informes de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero*
  - NICA 3420 *Informes que proporcionan un grado de seguridad sobre la compilación de la información financiera contenida en un folleto.*

De estas cuatro últimas normas se deduce la especificidad y objetivo de cada uno de los trabajos de aseguramiento que trata. De todas formas, de forma breve repasamos a continuación cada una de estas normas.

- NICA 3000 *Encargos de aseguramiento distintos a la auditoría o revisión de información financiera histórica*

El propósito de esta NICA es establecer los principios básicos y los procedimientos fundamentales para la realización de este tipo de trabajos de aseguramiento. Esta norma general distingue dos tipos de trabajo en función del objetivo perseguido:

- 1) Trabajos de aseguramiento razonable en los que se persigue la reducción en el riesgo a un nivel aceptable respecto a las circunstancias del trabajo, como la base para expresar la conclusión del profesional de una forma positiva.

### E3.1. Trabajos de aseguramiento razonable

<b>Ejemplo</b>	Una entidad es responsable de elaborar un estado acerca de su volumen de emisiones de gases de efecto invernadero (estado GHG, por sus siglas en inglés) de acuerdo con la legislación medioambiental. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno pertinente para la preparación de la declaración.
----------------	---

<b>Comentario</b>	<p>Esta declaración está sujeta a la incertidumbre derivada de la dificultad técnica para determinar los niveles de expresión de los diferentes gases. La responsabilidad del profesional será obtener evidencia acerca tanto de la cuantificación del volumen de emisiones como de otra información relacionada en dicha declaración. Es decir, el profesional expresará su opinión sobre si la declaración GHG de la entidad ha sido preparada de acuerdo con todos los aspectos materiales de los criterios que la ley determina para su elaboración.</p> <p>En el caso de las declaraciones relacionadas con las emisiones de GHG, existen unos requerimientos específicos en la NICA 3410. A modo ilustrativo incluyen la siguiente forma “positiva” de expresión de opinión por parte del profesional:  “En nuestra opinión, la declaración de GHG para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1, ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios aplicables, tal y como se explica en la Nota 1 de la declaración de GHG” (IAASB, 2014b, p. 319).</p>
-------------------	---

- 2) Trabajos de aseguramiento limitado, en los que se persigue la reducción en el riesgo a un nivel aceptable respecto a las circunstancias del trabajo, pero donde ese riesgo es mayor que para un trabajo de aseguramiento razonable, como la base para una forma negativa de expresión de la conclusión del profesional en ejercicio.

E3.2. Trabajos de aseguramiento limitado	
<b>Ejemplo</b>	Una entidad es responsable de elaborar un estado acerca de su volumen de emisiones de gases de efecto invernadero (declaración GHG, por sus siglas en inglés) de acuerdo con la legislación medioambiental. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno pertinente para la preparación de la declaración.
<b>Comentario</b>	<p>En este caso, el nivel de aseguramiento aportado por el profesional respecto a la declaración es más reducido que en el caso de los trabajos de aseguramiento razonable. Su responsabilidad es también más reducida tanto en relación con los procedimientos de evaluación del riesgo, como en cuanto a la respuesta a los riesgos identificados.</p> <p>Los procedimientos realizados por el profesional en estos casos pueden incluir preguntas, inspección física y documental, procedimientos analíticos o evaluación de la propiedad y consistencia de los procedimientos utilizados para la cuantificación, pero no incluyen la verificación de la estimación de emisiones declaradas por la entidad.</p> <p>Los requerimientos específicos en la NICA 3410 incluyen también a modo ilustrativo la siguiente forma “negativa” de expresión de opinión por parte del profesional:  “Sobre la base de los procedimientos que hemos realizado y las pruebas que hemos obtenido, ninguna evidencia nos hace creer que la declaración GHG de [entidad] para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1, no está preparada, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con [criterios legalmente aplicables], tal y como se explica en la Nota 1 de la declaración de GHG” (IAASB, 2014b, p. 323).</p>

La norma requiere al profesional que acomete estos trabajos que adopte una conducta ética y profesional siguiendo unos requerimientos análogos a los exigidos por las NIA en la auditoría de estados financieros (NICA 3000.4). El resto de requerimientos de la norma se refieren a los siguientes aspectos:

- Control de calidad
- Aceptación del trabajo y continuidad
- Acuerdo sobre los términos del contrato de aseguramiento
- Planificación y ejecución del trabajo de aseguramiento
- Utilización del trabajo de un experto
- Obtención de evidencia
- Consideración de acontecimientos posteriores
- Documentación
- Preparación del informe sobre el trabajo de aseguramiento
- Otras responsabilidades de información

Al igual que concluimos al repasar la NIER 2400, se hace patente que el objetivo final del IFAC es que para este tipo de trabajos se guarde la observancia de unos niveles de calidad y de ejecución de trabajo (en sus tres fases de planificación, desarrollo y conclusiones e informe) altamente exigentes, alineados con los que se desarrollan en las NIA.

- NICA 3400 *El examen de información financiera prospectiva*

El objetivo de esta norma es proporcionar una guía sobre como examinar e informar sobre información financiera prospectiva, lo cual incluye los procedimientos para:

- el examen de las estimaciones más razonables empleadas, y
- las hipótesis realizadas por la entidad

Esta norma no es aplicable al examen de información financiera prospectiva expresada en términos generales, como la que aparece en la información financiera anual de una entidad, aunque los procedimientos puedan ser adecuados para dicho examen.

*Información financiera prospectiva* significa información financiera basada en supuestos sobre sucesos que pueden ocurrir en el futuro y las posibles acciones que puede tomar una entidad. Es muy subjetiva en naturaleza y su preparación requiere el ejercicio de un considerable juicio. La información financiera prospectiva puede ser en la forma de presupuesto, una proyección o una combinación de ambos, por ejemplo, un presupuesto de un año más una proyección de cinco años (NICA 3400.3).

E3.3. Información financiera prospectiva	
<b>Ejemplo</b>	La información financiera prospectiva se puede preparar tanto para su uso interno dentro de la entidad como para su distribución entre terceros. Por ejemplo: - informe anual de información a los accionistas actuales o a otras partes interesadas - folleto que incluya información sobre las expectativas futuras de la entidad para ser distribuido entre inversores potenciales - documento que incluye las previsiones futuras de flujos de efectivo para ser distribuido entre los prestamistas
<b>Comentario</b>	Los requerimientos específicos en la NICA 3400 incluyen a modo de ejemplo el siguiente informe relacionado con la evaluación de la información financiera prospectiva, que ilustra el alcance del trabajo por parte del profesional: “Esta proyección ha sido preparada para (p. e. ser distribuida entre inversores potenciales). A medida que la entidad se encuentra en su fase inicial, las proyecciones han sido preparadas de acuerdo con un conjunto de supuestos que incluyen hipótesis sobre eventos futuros y acciones de la gerencia que no necesariamente se espera que se produzca. En consecuencia, se advierte a los lectores que esta proyección puede no ser apropiada para fines distintos de los descritos anteriormente” (IAASB, 2014b, p. 181).

- NICA 3402 *Encargos de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*

El objetivo de esta norma es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización que presta diferentes servicios a las entidades usuarias que, probablemente, sea relevante para el control interno de las mismas, al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402.2 en el sentido de que los informes que se preparen de conformidad con esta NICA pueden proporcionar evidencia adecuada según la NIA 402.

Este tipo de trabajos solo admite contratos de aseguramiento razonable y no de aseguramiento limitado (NICA 3402.2). Asimismo, no es aplicable para aquellos contratos cuya finalidad sea informar sobre si los controles en una organización de servicios han funcionado según se describe en sus manuales o informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los que están relacionados con un servicio que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera (NICA 3402.3).

Esta norma tiene unos apartados específicos sobre el trabajo de auditoría interna. Asimismo, tiene una guía de aplicación muy detallada y ejemplos de informes, distinguiendo entre aquellos de tipo 1, los de tipo 2 y la combinación de ambos:

Informes tipo 1	Informes tipo 2
El profesional expresará su opinión acerca de la idoneidad del diseño de los controles establecidos	En relación con los controles establecidos por la entidad de servicios para lograr los objetivos de control establecidos, el profesional expresará su

por la entidad de servicios para lograr los objetivos de control establecidos.	opinión acerca tanto de la idoneidad de su diseño como de su efectividad operativa.
--	---

- NICA 3410 *Informes de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero*

Muchas entidades cuantifican, a efectos de gestión interna, sus emisiones de gases de efecto invernadero (GEI o GHG por sus siglas en inglés) y preparan declaraciones de GEI, ya sea porque lo exija una norma legal, por formar parte de un régimen de compra-venta de GEI, o por ofrecer dicha información a los inversores.

Esta norma se refiere a los contratos de aseguramiento que tienen los GEI como finalidad de las declaraciones o informes.

E3.4. Informe de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero	
<b>Ejemplo</b>	Véase informe de aseguramiento limitado emitido por Grant Thornton el 7 de agosto de 2014 acerca de la declaración de gases de efecto invernadero por parte de Deloitte <sup>4</sup> .

- NICA 3420 *Informes que proporcionan un grado de seguridad sobre la compilación de la información financiera contenida en un folleto*

Las entidades que quieren acudir a los mercados organizados (de capitales o de deuda) para captar fondos suelen incluir, por prescripción legal, información financiera pro forma en sus folletos como un elemento de fundamental importancia para que los inversores puedan evaluar adecuadamente las oportunidades de inversión que se puedan presentar. Dicha información financiera pro forma suele estar regulada y generalmente aceptada en la jurisdicción de muchas naciones. En general, esta es una de las aplicaciones más extendidas para este tipo de trabajos de aseguramiento.

Según esta norma, la responsabilidad del profesional actuante es la de informar acerca de si la información financiera pro forma se ha recopilado para todos los aspectos significativos por los responsables de la entidad de la emisión del folleto (NICA 3420.2).

E3.5. Informes sobre la compilación de la información financiera contenida en un folleto	
<b>Ejemplo</b>	Véanse, a modo de ejemplo, diferentes informes de aseguramiento emitidos acerca de la información financiera compilada por las siguientes entidades:

<sup>4</sup> Disponible en <http://www.deloitte.co.uk/impact/uploads/downloads/deloitte-independent-assurance-statement-2014.pdf>

	<p>- Endesa, S.A.: sobre la información financiera compilada con la finalidad de ser incluida en el folleto informativo de una oferta pública de venta de acciones<sup>5</sup>.</p> <p>- CK Hutchison Holdings Limited: en este caso, la información financiera compilada no ha sido previamente auditada<sup>6</sup>. La compilación se realiza como parte de un proceso de reorganización societaria del grupo.</p>
--	---

### 3.5. Normas Internacionales en Servicios Relacionados (NISR)

Este grupo de normas ofrece procedimientos de actuación y orientación sobre las responsabilidades de los profesionales cuando llevan a cabo un trabajo para realizar procedimientos acordados en relación con información financiera y sobre la forma y el contenido que el profesional emite en vinculación con tal compromiso.

Hay dos normas emitidas:

- NISR 4400 *Encargos para la realización de procedimientos acordados relativos a la información financiera*
- NISR 4410 *Encargos de compilación de estados financieros*
- NISR 4400 *Encargos para la realización de procedimientos acordados relativos a la información financiera*

Esta norma está especialmente enfocada a los compromisos en materia de información financiera, en este sentido, puede implicar que el profesional encargado realice ciertos procedimientos relativos a aspectos individuales de algunos financieros (p. e., cuentas por pagar, cuentas por cobrar, compras y ventas a partes relacionadas) (NISR 4400.3).

En estos trabajos no se expresa ningún tipo de opinión, dado que se limita a informar sobre los hechos concretos detectados. En consecuencia, son los usuarios del informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos aplicados y los hechos concretos detectados y extraen sus propias conclusiones sobre el trabajo realizado por el profesional. Estos informes están restringidos a las personas que ha acordado los procedimientos, puesto que son ellas las que conocen el por qué se aplican unos procedimientos y no otros.

También puede proporcionar una guía útil para los compromisos adquiridos por una entidad en materia de información no financiera, siempre que el auditor tenga conocimiento suficiente de la materia en cuestión y criterios razonables sobre los cuales basar sus conclusiones (NISR 4400.2).

<sup>5</sup> Disponible en

<http://www.endesa.com/es/accionistas/laaccion/Documents/Informacion%20Financiera%20Consolidada%20Proforma%20Septiembre%202014.pdf>

<sup>6</sup> Disponible en <http://www.hutchison->

[whampoa.com/upload/assets/downloads/en/13\\_Report\\_on\\_the\\_Unaudited\\_ProForma\\_Consolidated\\_Financial\\_Information\\_of\\_Resulting\\_CKH\\_Holdings\\_Group.pdf](http://www.hutchison-whampoa.com/upload/assets/downloads/en/13_Report_on_the_Unaudited_ProForma_Consolidated_Financial_Information_of_Resulting_CKH_Holdings_Group.pdf)

A modo de ejemplo, numerosos organismos públicos exigen la aportación del correspondiente informe por parte de un profesional en el que se le requiere la realización de procedimientos específicos relacionados, por ejemplo, con la verificación de un determinado porcentaje de gasto incurrido por una entidad que ha sido beneficiaria de un contrato de subvención con el referido organismo público.

- NISR 4410 *Encargos de Compilación de Estados Financieros*

Esta norma se ocupa de las responsabilidades del profesional cuando participa en la preparación y presentación de la información financiera histórica. La NISR 4410.3 aporta una serie de factores que ayudan a identificar aquellas situaciones en las que esta participación debe ser realizada de acuerdo con lo dispuesto en esta norma. Entre ellas, que la obligación de reportar la información financiera provenga de un precepto legal o que exista el riesgo de malentendido del nivel de participación del profesional por parte de terceros.

Al no tratarse de un trabajo para atestiguar, el profesional no estará obligado a verificar la exactitud o integridad de la información financiera que le ha sido proporcionada por la entidad para la preparación de los estados financieros. Por lo tanto, como ya se ha anticipado, no se expresará opinión acerca de si los estados financieros cumplen con el marco de información financiera de referencia.

### 3.6. Código de Ética para profesionales de la contabilidad

El Código de Ética para profesionales de la contabilidad o *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* establece el código de conducta que el contador debe observar durante la ejecución de cualquiera de los trabajos regulados por cualquiera de los consejos independientes emisores de normas dentro de la IFAC.

Su filosofía se basa en la existencia de una responsabilidad pública por parte del contador profesional. El contador no es únicamente responsable de la satisfacción de las necesidades de un cliente individual, también debe respetar un comportamiento ético que asegure la correcta toma de decisiones por parte de los usuarios de la información por él reportada. Cuestiones como la independencia, deber de diligencia o la remuneración del contador son abordadas en el código.

Se encuentra organizado en tres partes:

- Parte A – Aplicación General del Código: establece los principios fundamentales de la ética profesional y el marco conceptual que asegure la identificación, evaluación y mitigación de cualquier amenaza para la correcta aplicación de los principios éticos fundamentales.
- Parte B – Profesionales de la Contabilidad en Ejercicio: describe la aplicación del marco conceptual específicamente por parte del contador público.

- Parte C – Profesionales de la Contabilidad en la Empresa: se aplica a los contadores en las empresas.

Algunas de las competencias de valores, ética y actitudes que debe demostrar el contador, según el IAESB, tienen su reflejo en los preceptos de este Código de Ética. El numeral 4 describe las competencias fundamentales en este sentido.

### 3.7. Otros pronunciamientos

Con el propósito de favorecer la difusión de los estándares internacionales, la IFAC publica guías de aplicación disponibles en el sitio web de la IFAC, entre las que destacamos las siguientes:

- Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas (*Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*). Desarrollada por el Instituto Canadiense de Contadores Públicos (Canadian Institute of Chartered Accountants –CICA–), esta guía está especialmente orientada a la aplicación de las NIA en las auditorías de pequeñas y medianas empresas. Disponible en su tercera edición en el sitio web de la IFAC, consta de dos volúmenes. El volumen 1 (IFAC, 2011a) cubre los conceptos básicos de una auditoría basada en un enfoque de riesgos. El volumen 2 (IFAC, 2011b) contiene guías prácticas para la realización de auditorías de las pequeñas y medianas empresas y microempresas. Ambas guías son referenciadas a lo largo del presente trabajo y sugeridas como soporte para la ejecución de diferentes metodologías pedagógicas.

El CICA ha actualizado el contenido de la edición anterior, la cual está disponible a través de su sitio web. En su segunda edición (2010), esta guía se encuentra traducida al castellano por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en febrero de 2012, con revisión del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

- Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (*Guide to Quality Control for Small and Medium-Sized Practices*): partiendo de los requisitos establecidos en la NICC 1, supone una guía de implementación, con material de discusión y un caso práctico orientado a la formación de los auditores.
- Guía para Trabajos de Revisión (*Guide to Review Engagements*): pretende aportar también orientación a los auditores de pequeñas y medianas empresas en su ejecución de trabajos de conformidad con las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión 2400 (revisada) *Trabajos para Revisar Estados Financieros Históricos*.

Adicionalmente, y de acuerdo con el Prefacio a los estándares emitidos por el IAASB (IAASB, 2014a, pp. 9-10), este organismo puede emitir otros pronunciamientos no obligatorios, entre otros motivos para proporcionar ayuda práctica a los auditores en su aplicación de los estándares internacionales o para resaltar problemáticas de especial interés para ellos.

- Notas sobre prácticas, entre las que distinguimos:

- Notas Internacionales sobre el Ejercicio de la Auditoría (*International Auditing Practice Notes –IAPN–*): destinadas no solo a ayudar a los auditores en la aplicación de las normas internacionales, sino también en el diseño e implementación de programas de formación internos. También tienen como objetivo asistir a las corporaciones y reguladores nacionales en su desarrollo de material local.

La IFAC ha publicado la nota sobre práctica 1000 con consideraciones especiales en la auditoría de los instrumentos financieros (IAASB, 2014a, pp. 834-900).

- Otras notas sobre prácticas: con un propósito y un objetivo similar a las anteriores, el IAASB también podría emitir notas prácticas para el resto de servicios bajo su ámbito (*International Review Engagement Practice Notes – IREPN–*, *International Assurance Engagement Practice Notes –IAEPN–* e *International Related Services Practice Notes –IRSPN–*).
- Publicaciones de los miembros del *staff* del IAASB: con el propósito de resaltar cuestiones que requieren de especial atención por parte de los auditores e, incluso, poner de manifiesto nuevos problemas o de especial relevancia y destacados por la práctica de la auditoría.

## 4. Fundamentos de la auditoría

### 4.1. Objetivos de auditoría. Función del auditor y consideraciones éticas

El objetivo de la auditoría de los estados financieros de una entidad es la emisión de un informe en el que un profesional independiente (el auditor) emite una opinión respecto de si dichos estados financieros expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad, así como del resultado de sus operaciones en el periodo examinado.

Con la emisión del informe por parte del auditor, se pretende incrementar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros (NIA 320.3). Para incrementar este grado de confianza, las NIA tienen en consideración las necesidades comunes de los usuarios de la información financiera, en lugar de considerar el posible efecto de los errores sobre los usuarios individuales específicos, ya que las necesidades individuales pueden variar ampliamente (NIA 320.2).

Este objetivo representa, por lo tanto, un propósito de control social por parte del auditor. En este sentido, no hay que olvidar que, en una economía de mercado, los agentes necesitan información para tomar decisiones, información que, en parte, proviene de los estados financieros de las entidades. Por lo tanto, su elaboración es un proceso especialmente sensible que requiere ciertos controles para evitar errores intencionados o no por parte de los preparadores, que afecten a las decisiones que adoptan los agentes del mercado. Entre estos controles sobresale el proceso de auditoría de los estados financieros.

Este es el sentido en que la auditoría, según Flint (1988), produce un beneficio económico y social. Adicionalmente, las condiciones que deben darse para que tenga lugar el proceso de auditoría (postulados de auditoría) son las siguientes (Flint, 1988, pp. 21-23):

- Existe la necesidad o el compromiso por parte de una entidad por establecer confiabilidad y credibilidad de la información de la que es responsable.
- La complejidad, lejanía o dimensión de la entidad sujeta a esta responsabilidad es tal que la demostración de su cumplimiento exige la ejecución de un proceso de auditoría.
- Este proceso de auditoría debe ser independiente y no tener limitaciones en cuanto a las investigaciones y comunicaciones a realizar.
- Los hechos sujetos a auditoría (p. e. el registro en los estados financieros), deben ser susceptibles de verificación a través de la auditoría.
- Es posible fijar criterios comúnmente aceptados (p. e. normas de información financiera aceptadas en un determinado país) para evaluar el grado de cumplimiento de los hechos sujetos a auditoría con respecto a dichos estándares.

Por lo tanto, el proceso de auditoría requiere del conocimiento y la destreza suficientes para la aplicación de dichos criterios.

- El significado, la importancia y la intención de los hechos auditados (p. e. estados financieros) son suficientemente claros como para que la credibilidad que se le otorgue como resultado de la auditoría pueda ser claramente expresada y comunicada.

La credibilidad final de los estados financieros auditados sometidos a un proceso de auditoría depende de la credibilidad que se le otorgue a la propia auditoría. En este sentido, determinadas características presentes tanto en el auditor, como en el proceso de auditoría, contribuyen a incrementar la credibilidad de su resultado.

De acuerdo con el Código de Ética de la IFAC (IESBA, 2014), un auditor debe cumplir con los siguientes principios fundamentales:

- *Integridad*: siendo directo y honesto en todas las relaciones profesionales.
- *Objetividad e independencia*: no permitiendo que el sesgo, conflicto de intereses ni influencia indebida de los demás afecte sus juicios profesionales. En esencia, la independencia se debe mantener:
  - como una actitud mental: permitiendo alcanzar una conclusión libre de influencias que comprometan el juicio profesional;
  - en apariencia: aplicando las salvaguardas necesarias para evitar que un tercero pueda inducir al auditor a comprometer su integridad, objetividad o escepticismo profesional.
- *Competencia profesional y debido cuidado*:
  - Manteniendo los conocimientos y habilidades profesionales en la medida necesaria para asegurar un servicio profesional competente de acuerdo con la evolución actual de la práctica, la legislación y las técnicas. Este proceso implica dos fases distintas (Código de Ética, 130.2 y 130.3):
    - la adquisición de las competencias profesionales: a través tanto de la educación, el entrenamiento profesional continuo como de la experiencia práctica, y
    - el mantenimiento de las competencias profesionales: requiere una conciencia continua y una comprensión de la evolución técnica, profesional y empresarial relevantes.
  - Actuando con diligencia y de acuerdo a los reglamentos técnicos y estándares profesionales.

- *Confidencialidad* respecto a la información obtenida como resultado de las relaciones profesionales:
  - no revelando dicha información a terceros sin la debida autorización específica, a menos que exista un deber legal;
  - no utilizando la información para su beneficio personal o de terceros.
- *Conducta profesional*: cumpliendo con las leyes y reglamentos pertinentes y evitando cualquier acción que desacredite a la profesión.

Uno de las decisiones más importantes para el auditor es la aceptación o rechazo de un cliente de auditoría. Siguiendo lo establecido por IFAC (2011b), y fundamentado en la NICC 1 y la NIA 220, el auditor debe:

- Establecer si el marco de información financiera es el adecuado.
- Evaluar si la Firma cumple con los requerimientos éticos para aceptar al cliente.
- Obtener confirmación de la gerencia sobre las responsabilidades que asume:
  - preparación de la información financiera
  - establecimiento del sistema de control interno
  - acceso a toda la información relevante para poder efectuar la auditoría
- Ejecutar procedimientos de aceptación o continuación del trabajo. Estos procedimientos son similares a la evaluación del riesgo y pueden utilizarse ulteriormente. Estos procedimientos garantizarían que:
  - la Firma se mantiene independiente;
  - es competente y dispone de los recursos para ejecutar el trabajo;
  - desea aceptar los riesgos derivados de la ejecución del trabajo;
  - no es consciente de información nueva que pueda cuestionar su decisión de aceptación del encargo;
  - se puede confiar en el cliente.

## 4.2. Enfoque de la auditoría basado en riesgos

### 4.2.1. Enfoque de auditoría

La metodología de auditoría se fundamenta en un estudio previo de los riesgos. Esta metodología es conocida como enfoque basado en riesgos. La metodología se fundamenta en el siguiente itinerario lógico (figura 4.1).

**Figura 4.1. Itinerario lógico del enfoque basado en riesgos (IFAC, 2011b)**



*Fuente: IFAC (2011b), Exhibit 3.0-1, p. 25.*

El auditor identifica los riesgos de errores materiales (riesgos inherente y de control) y diseña una respuesta a través de los procedimientos de auditoría con un riesgo de detección que permita mitigar el riesgo de error material al nivel aceptable de riesgo de auditoría. El resultado de los procedimientos de auditoría determina el efecto sobre el informe de auditoría.

Tradicionalmente se ha debatido el enfoque para la realización de este análisis previo de los riesgos. Bell et al. (1997) distinguen entre una evaluación de los riesgos a través de las operaciones contables (perspectiva reduccionista) y una evaluación de los riesgos estratégica *top-down*, partiendo de una visión completa de la entidad (de su negocio y del entorno en el que opera) hasta el nivel de las aserciones contables.

Frente a las tendencias partidarias de una u otra forma exclusiva de evaluación de los riesgos, los autores citados proponen un enfoque complementario que compartimos: “sugerimos que estas perspectivas son complementarias, y que el auditor debe evaluar el riesgo de auditoría desde las perspectivas de hacer juicios eficaces acerca de la validez de los estados financieros de los clientes en el entorno actual de negocios complejos” (Bell et al., 1997, p. 3).

Los citados autores sugieren que el auditor debe obtener una comprensión global de la entidad, de su posicionamiento dentro de su cadena de valor y de su capacidad de crear y mantener una ventaja competitiva dentro de ese entorno, para poder formarse un adecuado juicio profesional sobre la adecuación de las aserciones contenidas en los estados financieros, de acuerdo con el marco de actuación que se describe en la tabla 4.1.

**Tabla 4.1. Marco de actuación para el conocimiento global del cliente de auditoría (Bell et al., 1997).**

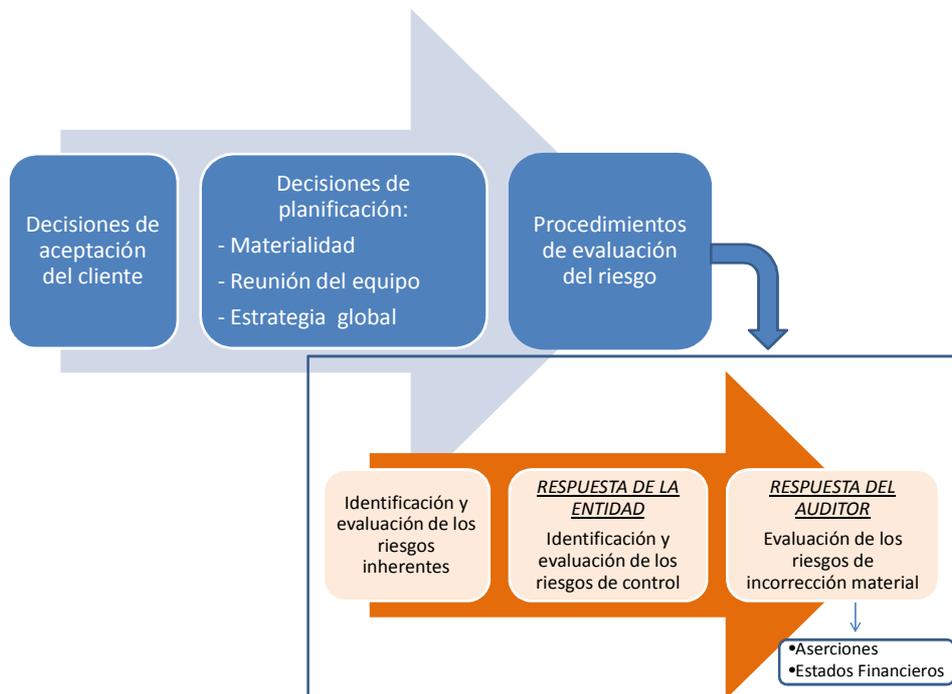
Actuación	Comentario
Entender la ventaja estratégica del cliente	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Cuál es el plan del cliente para la creación de valor?</li> <li>- ¿Cuáles son los nichos y las ventajas que lo hacen más adecuado que sus competidores para ocupar estos nichos?</li> </ul>
Comprender los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de negocio del cliente	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Qué fuerzas están desafiando las ventajas competitivas del cliente?</li> <li>- ¿Qué tan efectivas son la gestión del riesgo, la gestión estratégica y los procesos de gestión de la información?</li> </ul>
Comprender los procesos clave y las competencias relacionadas, necesarios para tomar conciencia de la ventaja estratégica	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Qué competencias y ventajas del proceso es necesario que el cliente posea para crear valor específico?</li> <li>- ¿Cuáles son los riesgos de negocio que amenazan la consecución de los objetivos de sus procesos clave?</li> <li>- ¿Están los objetivos de los procesos clave correctamente alineados con los objetivos estratégicos?</li> <li>- ¿Son efectivos los controles de los procesos clave en el control de riesgos relacionados?</li> </ul>
Medir y comparar el rendimiento de los procesos clave	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Es el rendimiento de los procesos clave, en términos de los objetivos estratégicos, adecuado en comparación con la competencia?</li> <li>- ¿Cuánto por encima de lo normal se generan beneficios como resultado de las ventajas competitivas identificadas y la eficiencia de los procesos relacionados?</li> </ul>

*Fuente:* tabulación a partir del texto de Bell et al. (1997, pp. 31-32).

El auditor documentará la evaluación anterior acerca de los riesgos de los procesos clave del cliente así como del perfil de riesgo de negocio. Este marco servirá para desarrollar expectativas acerca de las aserciones fundamentales de los estados financieros y será utilizado a lo largo de la realización del trabajo de auditoría, tanto en cuanto al diseño de los procedimientos como en su propia ejecución. Adicionalmente, en la última etapa de la auditoría (véase numeral 4.3) estas expectativas podrán ser comparadas con los resultados finalmente obtenidos, como evidencia global de la suficiencia del trabajo realizado o, en su caso, como prueba de la necesidad de procedimientos adicionales para evaluar las diferencias entre las expectativas y el rendimiento obtenido por la entidad.

Las etapas en las que desarrolla este análisis quedan expresadas en la figura 4.2. El análisis de riesgos es el hilo conductor de estas tres etapas iniciales del trabajo de auditoría.

**Figura 4.2. Etapas en las que se desarrolla el enfoque basado en riesgos (IFAC, 2011b).**



*Fuente:* IFAC (2011b), *Exhibit 3.0-2*, p. 26.

El enfoque basado en riesgos permite un diseño eficaz de los procedimientos y un manejo eficiente de los recursos al concentrar los esfuerzos en las áreas con mayor riesgo de error material. Adicionalmente, presenta otras ventajas como son un mejor conocimiento del cliente, de su negocio, organización y controles internos. En algunos casos ofrece posibilidades de contribuir adicionalmente con asuntos de interés para la gerencia.

#### 4.2.2. Conceptos fundamentales

Los conceptos fundamentales en el enfoque de auditoría basado en riesgos son:

*a) Seguridad razonable, limitaciones inherentes de una auditoría, errores importantes y alcance de auditoría*

El auditor fundamenta su opinión en la evidencia recabada a través de pruebas que son de carácter selectivo, es decir, no analiza todas las partidas y transacciones que integran los diversos saldos de los estados financieros. Este carácter no exhaustivo de la evidencia obtenida puede conducirle a una opinión errónea. El trabajo de auditoría consiste en reducir el riesgo de error. Por otra parte, no se pretende detectar cualquier error o irregularidad, sino solo aquellos que sean importantes:

*Errores importantes:* existirá un error importante (individual o el acumulado de varios errores) en los estados financieros, si de forma razonable puede esperarse que influya en las decisiones económicas de los usuarios basadas en esos estados financieros.

No se puede esperar de un trabajo de auditoría que el auditor sea capaz de detectar cualquier irregularidad (fraude o distorsión intencionada en la información), tan solo existirá una confianza aceptable en aflorar las que sean significativas. Incluso en este caso, el riesgo de no detectarlas será mayor que si de un error (no intencionado) se tratase, ya que, en las irregularidades, el defraudador procurará enmascarar su acción.

*Alcance de la auditoría:* el trabajo del auditor tiene un alcance limitado normalmente a si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia aplicable de las normas de información financiera. En general, el auditor no es responsable, por lo tanto, de cuestiones como la eficiencia de la gerencia de una entidad o su viabilidad futura.

El término *importante* (*importancia relativa* o *materialidad*, usando terminología de auditoría) es, por lo tanto, un concepto crucial en el proceso de auditoría que limita el alcance del trabajo de auditoría. La NIA 320 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en las etapas de planificación y ejecución del trabajo de auditoría. La NIA 450, por su parte, explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de los errores identificados sobre la auditoría y, en su caso, de los errores no corregidos sobre los estados financieros.

#### *b) Riesgo de auditoría*

El riesgo es inherente al trabajo de auditoría e implica que la opinión del auditor no se fundamenta en una evidencia definitiva. Al no poderse conseguir un grado absoluto de certeza, el auditor opina con riesgo a equivocarse. El objetivo de auditoría es reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, mediante la acumulación de evidencias:

*Evidencia:* toda información usada por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las cuales está basada la opinión de auditoría. Esta información puede proceder tanto de los registros contables subyacentes a los estados financieros como de cualquier otra fuente (NIA 500.5c).

*La existencia de evidencia sobre las aserciones contenidas en los estados financieros* sobre los que se expresa opinión es una condición necesaria para que pueda haber auditoría. Además, esta evidencia deberá ser apropiada y suficiente como para que el auditor pueda formarse una opinión, es decir, deberá ser relevante y confiable para “proveer soporte a las conclusiones sobre las cuales está basada la opinión del auditor” (NIA 200.13.b).

El riesgo final del auditor lo integran un riesgo no controlable por él o riesgo de la información y otro controlable. Puede decirse, por lo tanto, que el riesgo de auditoría tiene los siguientes componentes:

- *Riesgo no controlable:* es el riesgo de que los estados financieros contengan un error importante como consecuencia de las actuaciones (tanto de registro como de control interno) llevadas a cabo por la gerencia.

- *Riesgo inherente*: probabilidad de que los hechos económicos se hayan registrado, clasificado o presentado de forma errónea, e incluso omitido, en los estados financieros, por parte de la gerencia. Esto incluye eventos y condiciones (internas o externas) que podrían derivar en un error (o fraude) en los estados financieros. Estos eventos y condiciones pueden ser de naturaleza estructural o coyuntural:

Entre las primeras podríamos citar:

- pertenencia a un sector en fase de lanzamiento
- grado de competencia en el sector
- estructura de propiedad del cliente
- calificación del personal
- grado de estimación para los diversos rubros de los estados financieros

Entre las coyunturales, podemos incluir por ejemplo:

- situación financiera de la compañía
- número elevado de trabajadores que dejan la entidad en un área relevante como el departamento de contabilidad

La evaluación del riesgo inherente permite identificar los riesgos principales que afectan a las diversas aserciones contables recogidas en los estados financieros y, en consecuencia, dónde es preciso centrar el esfuerzo probatorio. La evaluación del riesgo inherente es, por lo tanto, fundamental en el trabajo de planificación (etapa 1 o de evaluación del riesgo), ya que permite dirigir los esfuerzos hacia las áreas que sean más conflictivas.

- *Riesgo de control*: en general, cualquier entidad evalúa los riesgos a los que está expuesta y, posteriormente, diseña e implementa controles apropiados para reducir dicha exposición hasta un nivel aceptable. Si dichos controles se encuentran diseñados y operan de manera eficaz, es probable que el riesgo de auditoría se reduzca, ya que un posible error en los estados financieros podría ser prevenido, detectado o corregido adecuadamente por el control interno de la entidad.

Para que el sistema de control interno funcione, es preciso que exista un *entorno* apropiado, que el sistema contable permita generar una documentación adecuada y que los procedimientos sean efectivos. La calidad del entorno de control se mide a través de la actitud de la gerencia hacia el sistema de control interno, la formación del personal, las políticas de selección, el estilo de la gerencia o la asignación de autoridad y responsabilidad dentro de la empresa. La ausencia de un entorno que favorezca

el clima de control en la empresa deberá suponer, normalmente, una pérdida de confianza en la capacidad del sistema.

Asimismo, la existencia de un *sistema contable adecuado* permite la generación de una documentación útil que sirva para la preparación de las cuentas anuales. Un sistema contable adecuado requiere la existencia de unos registros auxiliares, un plan de cuentas, la documentación de ciertos procesos (por ejemplo, el movimiento de existencias en la empresa o la elaboración de un listado de antigüedad de los saldos por cobrar), el registro de los justificantes o la prenumeración de ciertos documentos.

- *Riesgo de detección*: es el riesgo de que los procedimientos de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptable no detecten un error importante (ya sea individualmente o acumulado con otros errores) en los estados financieros. Es consecuencia del hecho de que el auditor puede cometer una equivocación al tratar de detectar un error importante en los estados financieros, ya sea por mal diseño de los procedimientos de auditoría planificados o por su mala ejecución.

La combinación de estas fuentes de riesgo se expresa matemáticamente a través del modelo de riesgo de auditoría, expresado de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Riesgo de auditoría} = \text{Riesgo de error material} \times \text{Riesgo de detección}$$

$$\text{Riesgo de error material} = \text{Riesgo inherente} \times \text{Riesgo de control}$$

El auditor establece como política de trabajo un riesgo de auditoría y a continuación procede a evaluar el riesgo de error material (riesgo inherente y riesgo de control), siendo su incógnita el riesgo de detección. A medida que aumenta el riesgo en la información, el auditor debe realizar un mayor número de pruebas sustantivas. De esta manera, el riesgo de detección disminuye, consiguiéndose el nivel deseado de riesgo de auditoría.

E4.1. Riesgo de auditoría	
<b>Ejemplo</b>	Un auditor establece su riesgo de auditoría en el 5%, el riesgo inherente lo considera muy elevado, situándolo en el 100%, y el sistema de control interno aporta cierta confianza, por lo que valora el riesgo de control en el 20%. ¿Cuál es el riesgo de detección?
<b>Conclusión</b>	$\text{Riesgo de error material} = 1 \times 0,2 = 0,2$ $0,05 = 0,2 \times \text{Riesgo de detección}$ $\text{Riesgo de detección} = 0,05 / 0,2 = 0,25 = 25\%$

c) *Aserciones*

Las partidas de los estados financieros contienen un conjunto de aserciones de la gerencia. El auditor ha de probar que dichas aserciones se encuentran libres de un riesgo de error material. Por lo tanto, estas aserciones son la base de los objetivos de auditoría.

Las aserciones en los estados financieros suponen una subvaluación o sobrevaluación de las partidas de los estados financieros, lo cual influirá de manera determinante en el diseño de los procedimientos de auditoría. El IFAC (2009a, *Exhibit 6.0-1*) sintetiza las aserciones contables y el impacto en los estados financieros de un error en ellas.

Por lo tanto, para poder concluir en el informe, el auditor debe verificar la validez de las diversas aserciones contenidas en los estados financieros. Fruto de los diversos procedimientos, el auditor dispondrá de evidencia adecuada y suficiente para poder pronunciarse sobre ellas:

*Aserciones (afirmaciones o aseveraciones):* representaciones de la gerencia, explícitas o no, que están incorporadas en los estados financieros y, por lo tanto, tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de errores que pueden existir (NIA 315.4).

Las aserciones de la gerencia están relacionadas con el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos en los estados financieros, y pueden ser usadas por el auditor para considerar las diferentes clases de errores que podrían ocurrir. La NIA 315.A114 propone las tres categorías, que el auditor puede usar en combinación:

- “Aserciones sobre los tipos de transacciones y eventos durante el periodo auditado:
  - (i) Ocurrencia: las transacciones y los eventos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad.
  - (ii) Integridad: todas las transacciones y eventos que deberían haberse registrado se han registrado.
  - (iii) Exactitud: los importes y otros datos relativos a las operaciones registradas y eventos se han registrado de manera apropiada.
  - (iv) Corte de operaciones: las transacciones y eventos se han registrado en el periodo contable correcto.
  - (v) Clasificación: las transacciones y eventos se han clasificado de forma apropiada en los estados financieros.
- Aserciones sobre los saldos de los estados financieros al final del ejercicio:
  - (i) Existencia: de los elementos de activos, pasivos y patrimonio neto.
  - (ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos relacionados con los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad: la totalidad de los activos, pasivos y elementos de patrimonio neto que deberían haber sido registrados se han registrado.

(iv) Valuación e imputación: los elementos de activo, pasivo y patrimonio neto se incluyen en los estados financieros por sus cantidades apropiadas, y cualquier ajuste de valuación resultante se registra adecuadamente.

- Aserciones sobre presentación y revelación:

(i) Ocurrencia, derechos y obligaciones: los eventos, transacciones, derechos y obligaciones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad: todas las revelaciones que deberían haber sido incluidas en los estados financieros se han incluido.

(iii) Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y las revelaciones se expresan claramente.

(iv) Precisión y valuación: la información financiera se revela de manera justa y por sus cantidades apropiadas”.

Para facilitar la aplicación de las aserciones anteriores en el diseño de los diferentes procedimientos de auditoría, la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, p. 83) sugiere la siguiente combinación de aserciones:

**Tabla 4.2. Combinación de aserciones de los estados financieros**

Aserción combinada	Tipos de transacciones	Saldos en los estados financieros	Presentación y revelación
Integridad	Integridad	Integridad	Integridad
Existencia	Ocurrencia	Existencia	Ocurrencia
Precisión y corte de operaciones	Precisión y corte de operaciones	Derechos y obligaciones	Precisión, derechos y obligaciones, clasificación y comprensibilidad
Valuación	-	Valuación e imputación	Valuación

*Fuente:* IFAC (2011a, p. 83).

El auditor debe realizar la evaluación del riesgo de auditoría, conforme a la formulación anterior, en dos niveles (NIA 315.25):

- En primer lugar, para el conjunto de los estados financieros. Los riesgos en este nivel provocan errores que no suelen limitarse al saldo de una cuenta o transacción individual, ni a una única aserción de dicha cuenta. Por ejemplo, si no existe un entorno de control interno adecuado en una entidad, es muy posible que existan errores importantes en los estados financieros en su conjunto.

- En segundo lugar, para cada aserción contable, ya que ni los riesgos inherentes ni los de control son idénticos para cada partida de los estados financieros. Existen determinadas partidas en las que, por la naturaleza de la información, es más probable que exista un error. Sin embargo, otras partidas son menos propensas a que esto suceda.

El análisis de los riesgos al nivel de aserciones permite:

- considerar el tipo de error material potencial;
- evaluar los riesgos de error material;
- diseñar los procedimientos de auditoría tanto en cuanto a su diseño y su alcance.

#### *4.3. Etapas del trabajo de auditoría*

De acuerdo con el enfoque de auditoría basada en riesgos, una auditoría de estados financieros consta de tres etapas diferenciadas. De acuerdo con la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, p. 24), cada una de las etapas consiste en lo siguiente:

En materia de división de trabajo de auditoría en diversas etapas, el presente Documento de Orientación Pedagógica sigue el enfoque de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a y 2011b). De acuerdo con estas indicaciones, el encargo de auditoría debe ser entendido como un proceso comprensivo de las tres etapas cuyo contenido fundamental se describe en la tabla 4.3.

La etapa 1 se centra en determinar qué eventos podrían ocurrir para causar un error significativo en los estados financieros. La ejecución de esta fase requiere al menos de un nivel intermedio de conocimiento acerca de las fuentes de riesgo del negocio y del cliente, así como de determinadas habilidades profesionales relacionadas de liderazgo y de gestión de equipos. La planificación del trabajo de auditoría a ejecutar en la fase siguiente en función de los riesgos detectados supone la estructuración de cuestiones con mayor incertidumbre.

**Tabla 4.3. Etapas del trabajo de auditoría**

Etapa	Actividad	Contenido fundamental
<b>Etapa I.</b> <b>Evaluación del riesgo/Planificación</b>	I.1. Realizar actividades preliminares del encargo  Aceptación del cliente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Listar factores de riesgo</li> <li>• Evaluación de la existencia de condiciones previas del cliente (p. e. existencia de un marco de información financiera adecuado, la gerencia entiende sus responsabilidades, etc.)</li> <li>• Evaluación de las condiciones previas del auditor (p. e. independencia, competencia, etc.)</li> <li>• Emisión y firma de la carta de encargo</li> </ul>
	I.2. Planificar la auditoría	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinación del nivel de materialidad</li> <li>• Diseño de la estrategia general de auditoría</li> <li>• Conformación del equipo de trabajo y distribución de recursos</li> </ul>
	I.3. Realizar procedimientos para la evaluación del riesgo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comprensión global de la entidad y su negocio</li> <li>• Evaluación de los riesgos de negocio y de fraude</li> <li>• Evaluación del diseño y la eficacia de los controles internos</li> <li>• Evaluar el riesgo de error material a nivel general de estados financieros y a nivel de aserción</li> </ul>
<b>Etapa II. Respuesta de auditoría al riesgo/Ejecución</b>	II.1. Diseñar respuestas generales y procedimientos adicionales de auditoría  Diseñar los procedimientos de auditoría, para dar respuestas adecuadas a los riesgos identificados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificación y listado de los riesgos de errores materiales identificados tanto a nivel general de estados financieros como a nivel de aserción para cada área de los estados financieros (las áreas menos relevantes en los estados financieros se agrupan por motivos de eficiencia, desarrollando una respuesta de auditoría conjunta)</li> <li>• Elaboración del plan específico de auditoría que vincula la evaluación de riesgos identificados con los procedimientos diseñados</li> </ul>
	II.2. Ejecutar y documentar los procedimientos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ejecución y documentación de los procedimientos de auditoría realizados</li> <li>• Documentación de las evidencias obtenidas</li> <li>• Revisión de la ejecución de los procedimientos</li> </ul>
<b>Etapa III. Conclusión/Reporte</b>	III.1. Revisar y evaluar las evidencias de auditoría obtenidas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluación de la adecuación y suficiencia de las evidencias obtenidas</li> <li>• Evaluación de la necesidad de realización de procedimientos adicionales</li> </ul>
	III.2. Obtener evidencias finales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluación de hechos posteriores</li> <li>• Evaluación del riesgo de continuidad de la entidad</li> <li>• Otros procedimientos</li> </ul>
	III.3. Preparar el reporte (emisión del informe)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicación a la gerencia de las conclusiones alcanzadas</li> <li>• Otras comunicaciones formales (debilidades de control interno)</li> <li>• Formación de la opinión de auditoría y emisión del informe</li> </ul>

*Fuente:* elaboración propia a partir de la IFAC (2011b, p. 31).

La etapa 2 trata de determinar si ocurrieron los eventos identificados, dando lugar a algún error significativo en los estados financieros. La ejecución de esta fase en sus manifestaciones más simples puede ser desempeñada por los auditores con menos experiencia, mediante la ejecución de pruebas de mitigación de riesgo básicas con las que dar respuesta a problemas con un grado de estructuración mayor y con menor grado de incertidumbre. Exige, no obstante, del conocimiento suficiente de los fundamentos de la auditoría financiera, así como de las competencias profesionales necesarias para asegurar el correcto encaje en el equipo de trabajo.

Por último, la etapa 3 está orientada a la conclusión del trabajo realizado mediante la emisión de la correspondiente opinión de auditoría basada en la evidencia obtenida. Su ejecución exigirá un nivel de formación avanzado, con capacidades cognitivas y profesionales tendentes a la dirección estratégica, la supervisión del trabajo ejecutado y a la obtención de evidencias de auditoría en entornos menos estructurados y con un elevado nivel de incertidumbre.

La distribución de las tareas en un trabajo de auditoría atenderá a la capacidad y experiencia profesional de los diversos miembros del equipo de auditoría y esta organización en el trabajo es un vehículo efectivo para la formación de los miembros menos expertos del equipo. El numeral 2.2.2 de este Documento de Orientación Pedagógica define una estrategia de educación en el ámbito profesional en función del nivel de complejidad y del juicio profesional (*estrategia práctica*). Esta estrategia comenzaría con la formación en las actividades de ejecución (las menos complejas y más estructuradas), continuaría con las de planificación y finalizaría con las de emisión de informes (que son las más complejas y responden a decisiones menos estructuradas).

## 5. Etapa 1. Evaluación del riesgo. Planificación

### 5.1. El encargo de auditoría

#### 5.1.1. Elementos y objetivos del encargo de auditoría (NIA 200,210, 220, 240 y 250)

##### a) Fundamentos

La base inicial de la auditoría de estados financieros es el establecimiento de los objetivos que se han de perseguir, y con base en ellos establecer la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría para su consecución.

Hay tres premisas básicas que fijan el contexto de la auditoría:

- la auditoría se hace sobre estados financieros, cuya responsabilidad es de la gerencia de la compañía bajo la supervisión de sus órganos de gobierno;
- la auditoría bajo NIA exige que se apliquen todas las normas excepto que hubiese alguna que no sea de aplicación por no concurrir las circunstancias que provocan que se aplique;
- la auditoría de estados financieros la hace un auditor independiente, el cual ha de observar en todo momento los requerimientos de ética y de control de calidad exigibles.

**Figura 5.1. Premisas básicas en el trabajo de auditoría**



*Fuente:* elaboración propia.

El objetivo de una auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza por parte de los usuarios de dichos estados, emitiendo a tal fin una opinión acerca de su imagen fiel (NIA 200.3). Dicho objetivo podemos segregarlo en dos:

- la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores importantes, debido a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados,

en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y

- la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

#### *b) Definiciones*

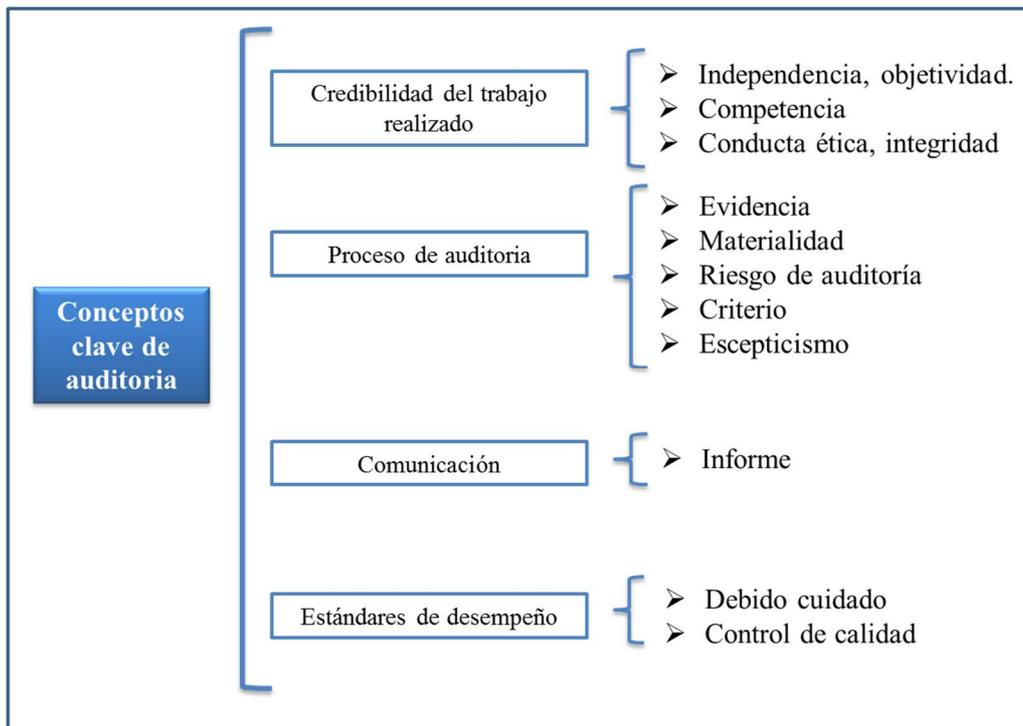
Son especialmente relevantes las definiciones de los conceptos que se van a manejar a lo largo de las NIA, y, por ende, del trabajo de auditoría. En las NIA se relacionan 15 (NIA 200.13) definiciones que relacionamos a continuación:

- Marco de información financiera aplicable
- Evidencia de auditoría
- Riesgo de auditoría
- Auditor
- Riesgo de detección
- Estados financieros
- Información financiera histórica
- Gerencia
- Error
- Premisa
- Juicio profesional
- Escepticismo profesional
- Seguridad razonable
- Riesgo de error importante
- Responsable del gobierno de la entidad

El manejo de estas definiciones es básico para la comprensión y desarrollo del trabajo de auditoría.

Según Porter et al. (2014), los conceptos básicos de la auditoría se estructuran de la siguiente manera:

**Figura 5.2. Conceptos clave de auditoría**



Fuente: Porter et al. (2014).

*c) Requerimientos del auditor*

En consonancia con los objetivos de una auditoría de estados financieros, es muy relevante el perfil que ha de reunir el profesional que la acomete: el auditor. Es por ello que tanto las NIA como las normativas nacionales tratan de determinar dicho perfil, en el que la ética está en la cúspide de la pirámide. Las NIA relacionan los siguientes grupos de requerimientos para el auditor:

- requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros;
- escepticismo profesional, actitud crítica;
- juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría, capacidad basada en la experiencia y el conocimiento del auditor, para la toma de decisiones:
  - importancia relativa y riesgo de auditoría
  - naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría a ejecutar
  - evaluación de la evidencia
  - evaluación de los juicios de la gerencia
- evidencia de auditoría suficiente y adecuada:
  - validez de la información para la obtención de conclusiones

- atributo cualitativo (adecuación) y cuantitativo (suficiencia)
- realización de la auditoría conforme a las NIA, el auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría, lo que implica que debe conocerlas.

*d) Marco normativo*

Al realizar una auditoría de estados financieros el auditor debe conocer el marco normativo de la entidad, así como observar su cumplimiento (NIA 250.12). Para ello, el auditor ha de obtener evidencia adecuada y suficiente del cumplimiento del marco mediante indagaciones con la gerencia, la comprobación de los documentos con las autoridades correspondientes y otras pruebas sobre transacciones singulares.

En el caso de incumplimiento, el auditor lo comunicará a la gerencia y evaluará su efecto en los estados financieros (NIA 250.18). En función de su gravedad lo pondrá en conocimiento de todos los componentes de los órganos de gobierno corporativo excepto que estos participen a su vez en la gerencia de la entidad. El auditor debe evaluar si los indicios o evidencias encontrados sobre un incumplimiento del marco podrían exigir asesoramiento jurídico.

Considerando la relevancia y la exigencia legal, el auditor debe evaluar si debe comunicar a terceros ajenos a la entidad el incumplimiento del marco normativo, en especial a las autoridades reguladoras y de supervisión, tal es el caso de las actividades financieras y del mercado de valores (en Colombia, la Superintendencia Financiera).

*e) El auditor ante el fraude*

La normativa internacional de auditoría distingue dos causas, y solo esas dos, de errores en los estados financieros, con base en la acción subyacente existente en la causa del error:

- Errores: cuando el error no haya sido intencionado.
- Fraudes (NIA 240.3): cuando la incorrección sí ha sido intencionada. En este caso, hay que tener en cuenta que se trata de un concepto de trascendencia jurídica, por lo que hay que distinguir el significado de “fraude” a efectos jurídicos del que tiene para las NIA, en las que solo implica la existencia de un error en los estados financieros de forma intencionada. Las NIA distinguen dos tipos de fraude, como errores debidos a:
  - información financiera fraudulenta
  - una apropiación indebida de activos

Por la propia naturaleza de los fraudes y las limitaciones propias de una auditoría, hay un riesgo inevitable de no detección por parte del auditor, si bien debe extremar su escepticismo profesional y aplicar procedimientos tales como:

- reuniones y discusión con los miembros del equipo del trabajo;

- aplicar los procedimientos de identificación y evaluación del riesgo y control interno, en especial sobre la gerencia (NIA 315);
- en la organización del trabajo de auditoría se tendrá en cuenta:
  - la asignación y supervisión del personal (con experiencia y conocimientos) en función de los riesgos de errores de fraude que se estimen
  - revisión de las políticas contables respecto al riesgo de fraude sobre la base de la selección hecha por la entidad
  - imprevisibilidad de alguna pruebas de auditoría para la entidad
- en las manifestaciones escritas de la entidad se incluirán todos los aspectos relativos a la prevención de errores por fraude que sean necesarios.

En el caso excepcional que se detectara un fraude muy relevante, el auditor podría renunciar al encargo siempre y cuando lo permita el marco normativo vigente.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- conocer los objetivos globales de la auditoría de estados financieros y las disposiciones legales que le son de aplicación;
- saber utilizar las NIA;
- manejar los conceptos generales relacionados con la auditoría de estados financieros;
- cómo obtener evidencia del cumplimiento de las disposiciones vigentes, identificando sus incumplimientos;
- distinguir si un error en los estados financieros tiene su origen en error o fraude y cómo actuar en este último caso.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de la auditoría
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional
  - leer y escuchar eficazmente
  - autoaprendizaje
  - escepticismo profesional
- Competencias de valores:
  - conocer la naturaleza de la ética
  - identificar cuestiones éticas

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral:
  - NIA 200, 240 y 250
  - capítulo 4 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 34-53)
- Solución de ejercicios

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral, comenzando por cómo se estructuran las NIA para su adecuada utilización por parte de los alumnos. A lo largo de la sesión, se proponen ejercicios de comprensión sobre los conceptos:

E5.1. Definiciones básicas para la auditoría de estados financieros	
<b>Ejercicio</b>	Comprensión y utilización de las definiciones básicas de las NIA, empleando los contenidos de la NIA 200, a través de dos actividades: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Individualmente o en grupo, se asignarán las definiciones básicas y las tendrán que explicar al grupo general, ejemplificando con dos casos en los que entren en juego dichas definiciones.</li><li>2. Al final de la lección magistral se realizará un examen en el que se combinen preguntas cortas con preguntas tipo test.</li></ol>
<b>Dinamización</b>	En el apartado 1 anterior será fundamental que el instructor intervenga creando cierto debate entre la persona o grupo que expone y el resto del grupo, incluso introduciendo algún ejemplo que sea interpretable, como por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"><li>• ¿Los estados financieros han de contener siempre los mismos informes contables que exige la NIC 1 o puede suprimirse alguno o añadirse alguno nuevo?</li><li>• ¿Son “auditores” todos los miembros de una firma de auditoría?</li><li>• ¿Podrían entrar en conflicto el juicio profesional y el escepticismo profesional? ¿Es antes uno que otro? ¿Son complementarios?</li></ul> Con este tipo de preguntas, se iría dirigiendo y motivando el debate, a la vez que se aclararían dudas sobre las definiciones.
<b>Conclusión y evaluación</b>	Se sugiere que el apartado 1 sea evaluado en función de los siguientes parámetros, que harían un total de 10 puntos: <ul style="list-style-type: none"><li>• Presentación oral de la definición: 2 puntos</li><li>• Soporte utilizado para la presentación: 2 puntos</li><li>• Claridad y procedencia de los ejemplos: 2 puntos</li><li>• Originalidad (no copiar directamente de la NIA): 2 puntos</li><li>• Capacidad para responder preguntas del instructor y los compañeros relacionadas con la definición: 2 puntos</li></ul> El apartado 2 se evaluaría como un examen sobre la base de 10, por ejemplo mediante 5 preguntas cortas y otras 5 tipo test en el que se ofrecieran cinco alternativas, por ejemplo, señalar cuáles de las siguientes alternativas son ciertas: “El riesgo de error material se refiere a:

	<p>a) los errores de cualquier tipo que pueden tener los estados financieros;</p> <p>b) comprende dos componentes: riesgo y error;</p> <p>c) comprende dos componentes: riesgo de inherente y riesgo de control;</p> <p>d) los errores a las que se refiere la definición son aquellas que son materiales individualmente o de forma agregada;</p> <p>e) este riesgo no tiene nada que ver con el riesgo de auditoría.”</p> <p>En este caso serían ciertas la c) y la d).</p>
--	---

Posteriormente, tras asegurarnos de que el grupo tiene claramente asumidas las definiciones, pasamos a tratar los objetivos de la auditoría, y su contexto (NIA 200), en el que cobra especial importancia el del marco normativo aplicable (NIA 250).

### E5.2. Objetivos de la auditoría y el marco de información financiera aplicable

<b>Ejercicio</b>	<p>Para la identificación de la normativa aplicable se podría utilizar el <i>Exhibit 15.2-2</i> del volumen 1 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011a, pp. 179-180), en la que se incluyen las cuestiones que ha de hacer el alumno sobre el marco legal en tres grupos de preguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identificación de la normativa nacional aplicable a los estados financieros, que incluyen tanto identificar la norma general, como si hay alguna sectorial, normativa que afecte a transacciones singulares etc.</li> <li>2. Consultas a los gestores de la compañía auditada, para confirmar lo identificado en el punto previo, e identificar la existencia de normas interpretables o posibles litigios por su cumplimiento.</li> <li>3. Revisión de informes internos de la compañía y de correspondencia con organismos oficiales de administración, al objeto de contrastar los dos puntos anteriores.</li> </ol> <p>Para ello se asignaría a cada alumno o grupo de alumnos una compañía diferente para que intente responder a las preguntas anteriores, al menos a las del grupo 1 y 2, estas últimas mediante el supuesto de preguntas que podrían darles la gerencia de la entidad. Habría que seleccionar entidades de diferentes sectores (algunos de ellos regulados) y dimensiones, para así entre todo el grupo conformar el mapa de las posibles alternativas de marco aplicable ante las que podría estar el auditor. Por ejemplo: Bancolombia (sector financiero), Energía de Bogotá (sector energía), Avianca (aerolínea cotizada).</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Los alumnos entregarían un informe por escrito con sus respuestas que se compartirían en una sesión de las clases como puesta en común. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Correcta identificación de la norma: 3 puntos</li> <li>• Informe correctamente estructurado y comprensible: 3 puntos</li> <li>• Uso de fuentes adecuado: 2 puntos</li> <li>• Capacidad de comunicación en la puesta en común: 2 puntos</li> </ul>

Por último, se acometería un análisis y estudio adicional sobre el caso del fraude en auditoría:

### E5.3. El fraude en la auditoría de estados financieros

<b>Ejercicio</b>	<p>Para evaluar las posibilidades de fraude en los errores importantes de los estados financieros se podría utilizar el <i>Exhibit</i> 8.4-1 del volumen 1 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011a, p. 104), en el que se relacionan los grupos de personas de la compañía a los que deberíamos preguntar sobre aspectos relacionados con el fraude:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Responsables del gobierno</li><li>• Responsables de la información financiera</li><li>• Empleados clave (responsable de compras, tesoreros, etc.)</li><li>• Personal de marketing y ventas</li></ul> <p>El ejercicio consistiría en que los alumnos preparen, al menos, tres preguntas para cada uno de los grupos anteriores, justificando por qué las harían.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Dichas cuestiones, para cada uno de los grupos relacionados, se irían reflejando en una pizarra para ver el nivel de coincidencias y comprobar si se han considerado todas las que figuran en el <i>Exhibit</i>, haciendo especial hincapié en la motivación y oportunidad de las preguntas planteadas. La evaluación, se haría sobre la base de 10, teniendo en consideración:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• La corrección de las preguntas: 3 puntos</li><li>• Justificación razonada de las preguntas: 3 puntos</li><li>• Originalidad: 2 puntos</li><li>• Capacidad en la puesta en común: 2 puntos</li></ul>

#### 5.1.2. Aceptación y mantenimiento del encargo (NIA 210, 220)

##### a) Fundamentos

Es responsabilidad del auditor acordar los términos del encargo de la auditoría con la gerencia de la entidad o, en función de las circunstancias y/o requerimientos normativos, con los órganos de gobierno corporativo. El encargo debe estar soportado documentalmente y firmado por las dos partes y, si bien, su estructura puede ser diversa, deberá contener siempre elementos fundamentales tales como la identificación de las partes, el objetivo, el alcance, el marco de información financiera, las responsabilidades, los honorarios, etc. (NIA 210.A22 a 24).

Se observarán los requerimientos normativos exigibles en cada caso. No obstante, será requerido tener el encargo formalizado previamente al comienzo de la auditoría.

##### b) Condiciones previas

Se entiende por condiciones previas de la auditoría la utilización por la gerencia de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros (NIA 210.3). Para determinar si existen dichas condiciones el auditor deberá evaluar:

- Si el marco de información financiera es aceptable.

- Asegurarse de que la gerencia y/o los órganos de gobierno entienden sus responsabilidades en el proceso de la auditoría, en concreto respecto a:
  - la preparación de los estados financieros persiguiendo la representación fiel;
  - el sistema de control interno que asegure que la información esté libre de errores materiales; y
  - la obligación de facilitar al auditor cuanta información solicite y el acceso a todas las personas y documentación de la entidad.

En el caso que no se den las condiciones previas relacionadas, el auditor no aceptará el encargo.

*c) Control de calidad de la carta de encargo. Investigación previa a la aceptación del encargo*

El objetivo del control de calidad es que la auditoría cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables (NIA 220.6). El auditor es responsable del control de calidad del encargo, lo cual incluye el seguimiento de los requerimientos de ética por parte de todo el equipo de trabajo.

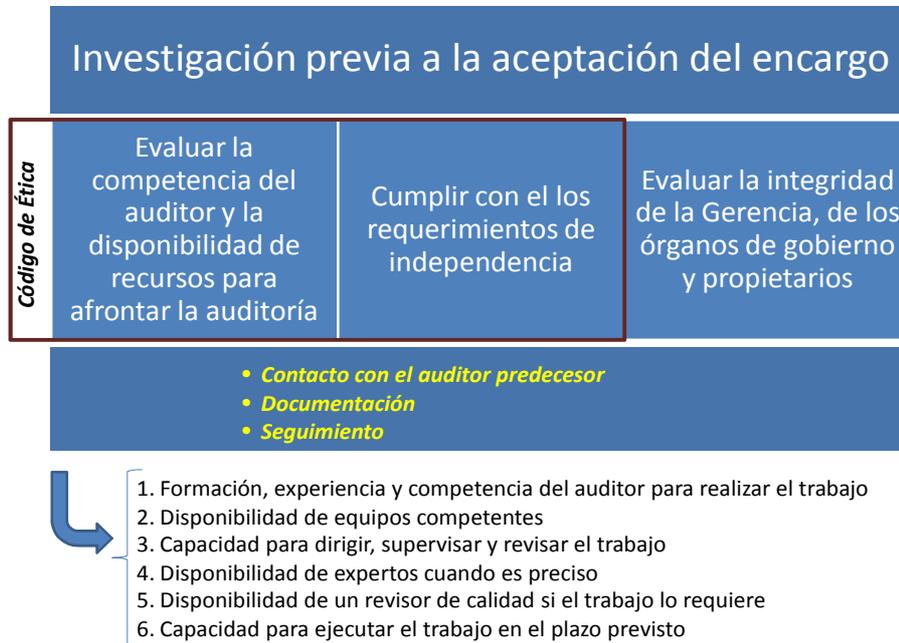
La investigación previa se sustenta en tres pilares que recogemos en la figura 5.3.

*c.1) Evaluación de la competencia del auditor y la disponibilidad de recursos*

- *Asignación de equipos a los trabajos:* competencia y capacidad de los miembros del equipo del trabajo:
  - conocimiento de normas aplicables
  - experiencia en encargos similares
  - especialización técnica
  - juicio profesional
- *Realización del trabajo:*
  - dirección del trabajo
  - supervisión
  - revisión
  - de mayor a menor experiencia
  - del socio del trabajo
  - consultas
  - revisión de control de calidad del trabajo:
    - nombramiento del revisor de control de calidad
    - discusión de cuestiones significativas entre el socio a cargo del trabajo y el revisor de control de calidad

- fecha de revisión determinará la del informe

**Figura 5.3. Investigación previa a la aceptación**



*Fuente:* Porter et al. (2014).

#### *c.2) Cumplimiento con los requerimientos de independencia*

El auditor debe evaluar los requerimientos éticos antes de aceptar el encargo. El auditor deberá estudiar si existen circunstancias que amenacen su independencia. La independencia puede ser evaluada en apariencia y de hecho. El estudio de los factores que la amenazan es la independencia en apariencia, la independencia de hecho se conoce en el Código de Ética como objetividad (Porter, 2014, p. 314).

#### *c.3) Evaluación de la integridad de la gerencia, los órganos de gobierno y los propietarios*

El socio del trabajo verificará que se han aplicado procedimientos para obtener conclusiones sobre la integridad de los propietarios y responsables de gobierno del auditado y sobre la capacidad técnica del equipo auditor. La falta de integridad en la Gerencia es la causa más importante de errores en los estados financieros (Porter, 2014, p. 318).

#### *c.4) Seguimiento y documentación de la investigación previa*

Para investigar las circunstancias que pueden limitar su independencia, el auditor debe contactarse con el auditor predecesor y conocer las circunstancias que derivaron en la finalización de su relación con la entidad auditada.

La comunicación con el auditor predecesor surte dos efectos:

- reducir la probabilidad de que existan circunstancias no conocidas por el auditor que ha de evaluar la aceptación del encargo;
- proteger la independencia del auditor cuando el cambio pretende interferir en la actuación del auditor predecesor.

La investigación previa ha de quedar documentada tanto al nivel del auditor firmante como del revisor:

- El auditor: evidenciar el cumplimiento de los requerimientos de ética, independencia, aceptación y continuidad de clientes y planificación.
- El revisor de calidad: evidenciar el cumplimiento de los procedimientos de revisión de control de calidad del encargo, que la firma del informe no es anterior a la finalización de la revisión.

Finalmente, las circunstancias analizadas al aceptar el encargo han de ser reconsideradas. A tal fin, el auditor dispondrá de un proceso de seguimiento para obtener una seguridad razonable sobre el funcionamiento adecuado del sistema de control de calidad interno.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- conocer la estructura y elementos de una carta de encargo;
- determinar si se dan las condiciones previas para la aceptación del encargo de auditoría;
- distinguir cuáles son los parámetros básicos de control de calidad de un encargo de auditoría.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos globales de la auditoría
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia;
  - aplicar el juicio profesional;
  - leer y escuchar eficazmente;
  - autoaprendizaje;
  - gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales.
- Competencias de valores:
  - identificar cuestiones éticas;
  - analizar la relación de la ética y la ley, incluida la relación entre las leyes, regulaciones e interés público.

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 210 y 220
  - capítulo 4 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 27-38)
- Solución de ejercicios
- Estudio de casos

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión se proponen ejercicios y el estudio de un caso para que analizar las condiciones y requerimientos de la aceptación de un encargo para la realización de una auditoría de estados financieros:

<b>E5.4. Condiciones previas a la aceptación del encargo y requerimientos de calidad</b>	
<b>Ejercicio</b>	<p>Para evaluar si se dan las condiciones requeridas para la aceptación o continuidad de un encargo, vamos a realizar un ejemplo único, pero conteniendo dos fases diferenciadas:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Evaluar sobre si el auditor tiene las capacidades para afrontar el encargo y si se han evaluado los riesgos del mismo, para lo cual se podría utilizar el <i>Exhibit 4.2-1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 30-32), en el que se relacionan una serie de preguntas por cada uno de los aspectos que hay que tener en cuenta:<ul style="list-style-type: none"><li>• requerimientos de control de calidad del auditor</li><li>• requerimientos técnicos del trabajo</li><li>• sobre si el auditor tiene las capacidades, recursos y el tiempo para hacer el trabajo</li><li>• requerimientos de independencia ante el cliente</li><li>• la aceptabilidad de los riesgos identificados</li><li>• confiabilidad del cliente</li></ul></li><li>2. Confirmar que se dan la condiciones previas para poder formalizar el encargo, para lo cual se podría utilizar el <i>Exhibit 4.3-1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 34), en la que se relacionan en dos bloques los temas a tener en cuenta:<ul style="list-style-type: none"><li>• ¿Se dan las condiciones previas requeridas?</li><li>• ¿Hay alguna limitación al alcance?</li></ul></li></ol> <p>El ejercicio consiste en, a partir de lo anterior y del estudio previo de las NIA 210 y 220, en los que los alumnos, de forma individual o en grupo, realicen una relación ordenada de preguntas que tendrían que elaborar para dar respuesta a las dos fases previas a la aceptación o continuidad del encargo de auditoría.</p>

<b>Conclusión</b>	<p>Las preguntas formuladas por los alumnos para cada aspecto considerado se irían reflejando en una pizarra para ver el nivel de coincidencias y comprobar si se han considerado todas las que figuran en los <i>Exhibits</i>, haciendo especial hincapié en la motivación y oportunidad de las preguntas planteadas.</p> <p>La evaluación, se haría con base en 10, teniendo en consideración:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La corrección de las preguntas: 3 puntos</li> <li>• Justificación razonada de las preguntas: 3 puntos</li> <li>• Originalidad: 2 puntos</li> <li>• Capacidad en la puesta en común: 2 puntos</li> </ul>
-------------------	---

Posteriormente, se plantea un caso práctico para familiarizar al alumno con la mecánica de la realización práctica de cómo se soportan y documentan los requisitos previos al encargo y cómo se elabora dicho encargo.

E5.5. Requerimientos de la carta de encargo	
<b>Caso</b>	<p>El caso práctico que se utilizaría es el de <i>Dephta Furniture Inc.</i> que figura en el numeral 4.5 del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011a, pp. 38-41), en el que contiene:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• un cuestionario diligenciado por el auditor de aceptación o continuidad del encargo, y la conclusión;</li> <li>• la carta de encargo correspondiente.</li> </ul>
<b>Dinamización</b>	<p>El instructor repartirá una hoja del cuestionario con la segunda columna en blanco, que se irá diligenciando entre el instructor y el grupo con base en lo establecido en la NIA 210 y 220 (en el caso de disponer de proyector, esto se podría hacer proyectando el cuestionario por partes desde la computadora del instructor).</p> <p>Tras el diligenciamiento y comentarios del cuestionario, se procedería a repartir la carta de encargo, a partir de la cual los alumnos deben identificar los elementos que ha de tener una carta de encargo según la NIA 210.A22-A24.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>El instructor culminará el caso con un resumen de la NIA 210 en los aspectos que se hayan detectado más débiles por el grupo.</p> <p>Para evaluar este apartado, se reparte el cuestionario de <i>Kumar &amp; Co</i> que está disponible en el volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 39) y que a partir del mismo, el alumno elaborara:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• por una parte los aspectos que no se han considerado en el memorándum del auditor y que el alumno entienda que se deberían haber tenido en cuenta; y</li> <li>• por otra parte, la carta de encargo (la solución se encuentra en IFAC, 2011b, pp. 40-41).</li> </ul> <p>El instructor puntuará dicho trabajo con base en 10.</p>

Por último, se sugiere realizar un pequeño ejercicio adicional donde se trate el control de calidad:

### E5.6. Control de calidad

<p><b>Ejercicio</b></p>	<p>Para evaluar los elementos principales del control de calidad se podría utilizar el <i>Exhibit 3.5-1</i> del volumen 1 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011a, p. 29), en el que se desglosan los aspectos a tener en cuenta en un sistema de control de calidad siguiendo cuatro pasos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La exposición del riesgo del auditor y su compromiso con la calidad.</li> <li>2. Requerimiento de normas de ética e independencia.</li> <li>3. Personal a cargo del auditor.</li> <li>4. Administración del trabajo.</li> </ol> <p>El ejercicio en este caso sería la búsqueda y la obtención de información (disponible en la web) sobre estos aspectos de las <i>Big Four</i> de auditoría, y que los alumnos identifiquen en dicha documentación los aspectos de control de calidad.</p> <p>Por ejemplo en PwC están disponibles los siguientes documentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El código de conducta en <a href="http://www.pwc.com/gx/en/ethics-business-conduct/pdf/pwc-global-code-of-conduct-update.pdf">http://www.pwc.com/gx/en/ethics-business-conduct/pdf/pwc-global-code-of-conduct-update.pdf</a></li> <li>• El informe anual de 2014 en <a href="http://www.pwc.com/gx/en/global-annual-review/assets/pwc-global-annual-review-2014.pdf">http://www.pwc.com/gx/en/global-annual-review/assets/pwc-global-annual-review-2014.pdf</a> en el que también figura una carta del presidente de la firma.</li> </ul>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>A partir de dicha documentación se concluiría sobre si se dispone por parte de PwC de todos los elementos de un control de calidad y cuáles serían los puntos fuertes y los débiles del mismo.</p> <p>Los alumnos, individualmente o en grupo, deberían buscar dicha información de otras firmas y entregar un informe con sus conclusiones, el cual sería evaluado sobre la base de 10.</p>

### 5.1.3. La comunicación con el cliente de auditoría (NIA 260)

#### a) Fundamentos

El auditor es responsable de mantener una comunicación recíproca con los responsables de gobierno de la entidad. La gerencia no forma parte del gobierno de la entidad ni tampoco los propietarios, si no están nombrados como miembros de los órganos de gobierno. Esto no es óbice para que en diversos momentos sea oportuno comunicarse con ellos, en especial con la gerencia.

Esta comunicación tiene por objeto:

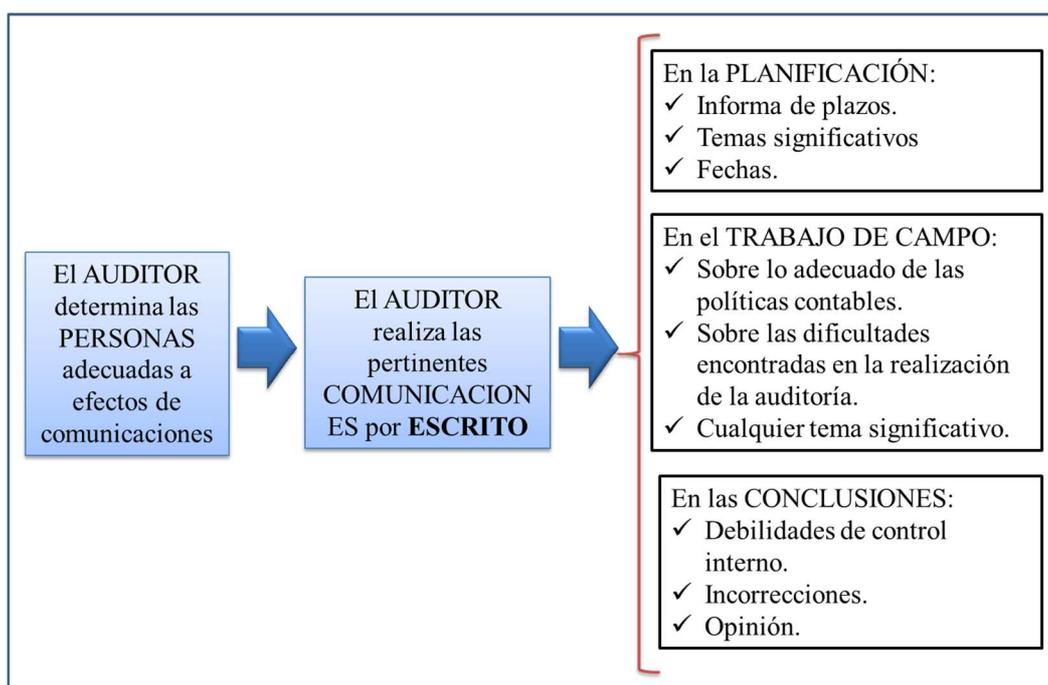
- la comprensión de los asuntos de la auditoría por parte de la entidad;
- facilitar al auditor la comprensión de los negocios y funcionamiento de la entidad;
- facilitar el cumplimiento de la función de supervisión por parte de los órganos de gobierno en el proceso de información financiera, para reducir los posibles errores en los estados financieros y conocer los riesgos en la información.

La auditoría de estados financieros no exime de sus responsabilidades a la gerencia ni a los órganos de gobierno.

#### b) Proceso de la comunicación y temas que se comunican

La comunicación entre las partes se mantiene a lo largo de toda la auditoría en todas sus fases. En la figura 5.4 representamos el proceso de comunicación:

**Figura 5.4. Proceso de comunicación de la auditoría**



*Fuente:* elaboración propia.

Los aspectos sobre los que el auditor se ha de comunicar con la entidad no se incluyen de forma exhaustiva en este apartado, ya que hay otras NIA que pueden exigir otro tipo de comunicación.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- conocer los momentos en los que se han de realizar comunicaciones entre el auditor y la entidad;
- distinguir qué personas han de ser objeto de esa comunicación en una entidad;
- determinar el momento y la forma en la que se han de efectuar las comunicaciones.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional
  - comunicar eficazmente: oral y escrito
  - negociar eficazmente
  - autoaprendizaje

- Competencias de valores:
  - analizar cursos alternativos de acción y las consecuencias éticas

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral (NIA 260)
- Solución de ejercicios

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se proponen ejercicios para aclarar los temas que se han de comunicar a los órganos de gobierno a lo largo de la auditoría:

E5.7. Comunicación con el gobierno de la entidad	
<b>Ejercicio</b>	<p>Para la identificación de los temas que se debieran comunicar se utiliza el <i>Exhibit 22.3-4</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 293), en la que se incluyen algunos de los asuntos que más comúnmente se comunican:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• políticas contables</li> <li>• comunicaciones de periodos anteriores</li> <li>• los riesgos de errores materiales</li> <li>• incertidumbres significativas</li> <li>• dudas</li> <li>• dificultades significativas encontradas en el trabajo de auditoría</li> <li>• comentarios sobre la administración</li> <li>• ajustes de auditoría</li> <li>• errores no corregidos</li> <li>• informe de auditoría</li> <li>• asuntos acordados</li> <li>• otros asuntos</li> </ul> <p>Con esta relación comentada por el instructor se procedería a exponer diversas situaciones (por escrito) para que los alumnos determinen si son asuntos para comunicar a los órganos de gobierno o no, tales como:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se ha descubierto que la entidad no concilia los bancos con un saldo inferior a 100. Al cierre del ejercicio el importe en “Efectivo” ascendía a 500.000 y correspondía a 20 cuentas bancarias, de las que 5 eran inferiores a 100.</li> <li>2. De la circularización a proveedores (se enviaron 30 cartas de las que se recibieron 20) se ha puesto de manifiesto ajustes en 10 de ellas. Los ajustes acumulados no superan la cifra de materialidad fijada en la planificación de la auditoría.</li> <li>3. Una vez comenzada la auditoría se pone de manifiesto que una participación en una subsidiaria que en el estado de posición financiera presenta un saldo inmaterial de 1.000 (por lo que se decidió no hacer más prueba que solicitar sus estados financieros provisionales) tiene un balance con total de activos y pasivos muy significativos, que ascienden a 1.000.000.</li> <li>4. Se descubre en el departamento de importaciones y exportaciones que hay boletas de confirmaciones con contrapartes que están</li> </ol>

	manipuladas, aunque los importes de las mismas están por debajo de la materialidad fijada.
<b>Dinamización</b>	Las cuestiones planteadas se pueden plasmar por escrito y pedir que se respondan igualmente por escrito o se puede plantear en forma de debate abierto, asignando a cada alumno la resolución de uno de los asuntos y que lo exponga a los demás a efectos de su discusión.
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Los asuntos anteriores se deberán concluir de la siguiente manera:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Es un asunto que no tiene interés comunicar al gobierno, al no ser significativo tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo, ni implicar una debilidad de control interno. En su caso se podría comentar a la gerencia o al responsable de los bancos.</li> <li>2. Si bien por los ajustes (no materiales) no tendría interés la comunicación, si la tiene por el débil control que implica que, por una parte respondan pocos proveedores y, por otra, que de ellos el 50% presenten incidencias.</li> <li>3. Hay que comunicar el cambio de planificación de la auditoría, ya que de revisar unos estados financieros sin mayor efecto hay que pasar a realizar pruebas completas sobre la subsidiaria, incluso, en un momento dado, realizar una auditoría sobre ella.</li> <li>4. Hay que comunicarlo, pues es un indicio de errores, aunque no materiales, que ponen de manifiesto un evidente riesgo de fraude.</li> </ol> <p>La evaluación se haría a partir del trabajo realizado por los alumnos, ya sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• porque se pidieron las respuestas por escrito previamente a la discusión; o</li> <li>• por haberse asignado cada situación a un alumno para que expusiera su solución para ser discutida.</li> </ul> <p>Adicionalmente, se puede pedir que realicen un escrito de comunicación a los órganos de gobierno de la entidad con todo lo anterior, y que utilicen como ejemplo la carta realizada en el caso de <i>Dephta Furniture</i> (IFAC, 2011b, pp. 294-295).</p>

## 5.2. Planificación de la auditoría

### 5.2.1. El plan de auditoría (NIA 300)

#### a) Fundamentos

La planificación de la auditoría es responsabilidad del auditor, lo que implica el establecimiento de una estrategia global de la auditoría y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada contribuye a:

- identificar y resolver problemas potenciales;
- prestar más atención a las áreas más importantes;
- organizar el trabajo de forma más eficaz y eficiente, seleccionando el equipo adecuado;

- la coordinación con expertos independientes.

La estrategia global de auditoría pretende conocer el negocio a través de la identificación de los principales riesgos de la compañía, las áreas más significativas, las cifras de importancia relativa a efectos de opinión en el informe, una evaluación preliminar de la calidad del control interno con el fin de diseñar el tipo de pruebas y el momento de ejecución en los distintos programas de trabajo y, finalmente, cómo se materializa la colaboración de los auditores internos, otros auditores externos o la participación de determinados expertos.

*b) Estrategia global de auditoría*

La estrategia global de auditoría es “un registro de las decisiones clave consideradas necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y para comunicar las cuestiones significativas al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, el momento de realización y la ejecución de la auditoría” (NIA 300.A16).

La estrategia global de auditoría supone dejar por escrito las principales cuestiones que se han de considerar en el desarrollo del trabajo, y debería contener:

- Los términos del encargo de auditoría y las responsabilidades correspondientes.
- El marco de información financiera aplicable. Es especialmente importante cuando se trate de la auditoría de entidades sometidas a un régimen de supervisión en el que, en ocasiones, es preciso emitir informes confidenciales a la Superintendencia.
- Las transacciones o áreas más significativas y que requieran una atención especial. Se trata de que el auditor identifique dónde debe concentrar sus esfuerzos de prueba, pues son las áreas más importantes.
- El establecimiento de los niveles y cifras de importancia relativa y la forma en que se han llegado a determinar.
- La identificación del riesgo de auditoría en cada uno de los componentes de los estados financieros. El auditor debe considerar una serie de factores de riesgo o debe desarrollar procedimientos analíticos que le desvelen posibles relaciones de cifras anormales o que presentan una evolución atípica para que sean objeto de un examen más detallado.
- Por otra parte, y muy vinculado al punto anterior, una evaluación de la calidad en el diseño del sistema de control interno y una evaluación preliminar sobre la confianza que ofrece su funcionamiento. Si el sistema está mal diseñado, existirán ciertos riesgos de error que es preciso probar. Si el sistema está bien diseñado, pero no se confía en su funcionamiento eficaz, persistirán los riesgos citados. Cuando el sistema está correctamente diseñado en ciertos ciclos y se confía en su funcionamiento, el auditor se puede plantear la posibilidad de ejecutar pruebas de

cumplimiento que permitan una reducción del alcance de los procedimientos sustantivos.

- Por lo tanto, el tipo de procedimientos diseñados depende de la evaluación del control interno. El auditor, a través de la estrategia global de auditoría, indicará qué tipo de procedimientos aplicará en cada área. Se deben establecer las fechas (semanas y meses) en los que se va a estar trabajando en las oficinas del cliente, tanto en el periodo preliminar como en el final.
- La confianza en los auditores internos y su grado de participación en la auditoría externa. El departamento de auditoría interna en función de su grado de independencia de la gerencia y de la evaluación de su competencia profesional puede aportar cierta confianza al auditor externo y permitirle limitar el alcance de sus pruebas. No obstante, la auditoría interna jamás puede convertirse en la única fuente de evidencia.
- La estrategia global de auditoría planeará la participación de otros auditores en la verificación de las inversiones en las subsidiarias. A tal fin, se deberán señalar las fechas límite para la entrega de memorandos de trabajo en las subsidiarias (especialmente si son de la propia firma de auditores) o las comunicaciones que se consideren oportunas.
- La estrategia global de auditoría deberá señalar la participación de expertos en la validación de determinadas aserciones contables.

### *c) Plan de auditoría*

Una vez fijada la estrategia global se acometerá la realización de un plan de auditoría en la que se detalle (*Exhibit 5.1.2* de la IFAC, 2011b):

- la naturaleza
- el momento de realización y
- la extensión de los procedimientos a aplicar tanto para evaluar los riesgos como para probar las aserciones de la gerencia sobre los estados financieros.

El plan de auditoría “es un registro de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo planificados, así como de los procedimientos de auditoría posteriores relativos a las aserciones en respuesta a los riesgos evaluados (...) El auditor puede utilizar programas de trabajo estándar o listados de comprobaciones de finalización de auditoría adaptados según sea necesario para reflejar las circunstancias concretas del encargo” (NIA 300.A17).

Las actividades de planificación, si bien se centran en la etapa inicial de la auditoría, no son privativas de la misma, ya que la planificación es un proceso continuo que hay que actualizar de manera permanente, documentando en todo momento los cambios.

En la práctica esto se plasma en:

- un memorándum de planificación (estrategia)

- unos programas de trabajo por áreas (plan)

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- conocer el contenido de la estrategia global de auditoría;
- saber cómo se elabora la estrategia global de auditoría;
- saber enlazar la estrategia global de auditoría con el plan de auditoría.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de la auditoría
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
  - explicar los elementos clave de los trabajos
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional;
  - reconocer las propias limitaciones para solicitar el consejo de especialistas;
  - trabajar en equipo
  - gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales
- Competencias de valores:
  - identificar cuestiones éticas
  - aplicar los requerimientos éticos al comportamiento profesional

#### **c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 300
  - Capítulo 5 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 43-53)
- Solución de ejercicios
- Aprendizaje cooperativo

#### **d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone un estudio de esquemas que ayuden a la comprensión de lo explicado y casos y ejemplos para la aplicación de lo expuesto por el instructor:

### **E5.8. Estrategia global de auditoría**

<p><b>Caso</b></p>	<p>Para analizar las cuestiones que son relevantes en la estrategia global de la auditoría podríamos utilizar el <i>Exhibit 5.2-2</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (2011b, pp. 48-49), en la que se enumeran las materias y documentos que son necesarios tener en cuenta para darle forma a la estrategia de la auditoría. Estas materias se ordenan de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Características del encargo</li> <li>• Objetivos del reporte</li> <li>• Factores significativos</li> <li>• Cambios significativos y desarrollos en la entidad y el sector</li> <li>• Naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para la realización del encargo</li> </ul> <p>Este ejercicio permite ordenar qué es y qué debe contener el documento de estrategia global de auditoría. Los recursos a utilizar son las materias estudiadas en la NIA 300 y la documentación del caso <i>Dephta Furniture, Inc</i> que se haya facilitado hasta ese momento (que debe incluir la información básica incluida en el volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 13-20).</p> <p>Con la información anterior, el ejercicio consistirá en dos partes que se llevarán de forma simultánea:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Desarrollar, para cada una de las materias relacionadas anteriormente, aspectos a tener en cuenta y que son de importancia en la estrategia de auditoría a la luz de la lección impartida.</li> <li>2. Aplicar los aspectos relevantes identificados al caso <i>Dephta Furniture, Inc.</i> con la documentación disponible.</li> </ol>
<p><b>Dinamización</b></p>	<p>Este caso, dada la importancia de esta fase, se debe realizar completamente durante la sesión, pues es indispensable que el instructor vaya dirigiendo el proceso y corrigiendo posibles errores de interpretación. Para este caso es recomendable que se hagan equipos (de dos a cuatro personas, en función del número de alumnos) y que todo el ejercicio se desarrolle con los equipos agrupados.</p> <p>El instructor irá abriendo cada materia y cuestionando qué aspectos relacionados con ella se han de tener en cuenta. Para cada materia se conceden 5 minutos para que los grupos discutan y escriban sus propuestas que, a continuación, se discuten en el grupo general. El instructor completará los puntos propuestos por los alumnos con los que figuran en el <i>Exhibit</i> señalado. Una vez completada la lista de esa materia, se vuelven a dejar otros 5 minutos para que el grupo identifique los aspectos que se han construido entre todos en el caso <i>Dephta Furniture, Inc.</i>, que volverán a ser comentados y relacionados en un soporte físico (pizarra) o en la computadora del instructor.</p> <p>El instructor irá recogiendo en cada fase el informe que hayan ido elaborando los equipos sobre las materias objeto de la estrategia de auditoría.</p> <p>Al final quedará plasmado a la vista de todos, en el soporte disponible, la totalidad de asuntos que se han de tener en cuenta en la estrategia global de la auditoría y en particular en el caso <i>Dephta Furniture, Inc.</i></p>

<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>El instructor relacionará todo lo visto en el caso con los numerales 2, 4 y 8 de la NIA 300, así como destacará la importancia de la discusión entre los miembros del equipo de auditoría sobre estos temas (NIA 300.5), poniendo de manifiesto que el desarrollo de este caso ha sido, en parte, un <i>juego de roles</i> en el que ellos han sido ayudantes/jefes de equipo de auditoría y el instructor ha asumido el papel del socio de auditoría. Así se pone de manifiesto también la importancia de la discusión de los temas relevantes en el equipo de auditoría.</p> <p>La evaluación del caso se hará:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 50% a partir de los informes que ha ido recogiendo el instructor a lo largo del caso;</li> <li>• 50% fundamentado en el nivel de participación y a lo largo de las discusiones.</li> </ul>
---------------------------------------	--

Posteriormente, y siguiendo el orden en el que se han de elaborar los documentos de planificación, abordaríamos un ejercicio sobre el plan de auditoría, si bien dejando claro que debemos también contar con el resto de las NIA de la serie 300 para acometerlo en su totalidad.

<p><b>E5.9. El plan de auditoría</b></p>	
<p><b>Ejercicio</b></p>	<p>La estrategia global se ha de plasmar en documentos más detallados por cada una de las áreas o ciclos en los que se divida la realización de la auditoría (NIA 300.9). Son los programas de trabajo.</p> <p>El ejercicio consistirá en la elaboración de un programa de trabajo de un área no compleja, en el que se distingan los objetivos de auditoría y los procedimientos a aplicar. Dado que en este punto aún no se han estudiado los tipos de procedimientos sustantivos, correspondería al instructor llevar este ejercicio muy controlado. Seleccionamos el área de “Efectivo”, concretamente “Caja y bancos”.</p>
<p><b>Conclusión</b></p>	<p>La elaboración del programa de trabajo se iría haciendo, previa explicación de los mecanismos que rigen la gestión del efectivo desde un punto de vista de contabilidad y transacciones.</p> <p>La evaluación se haría, solicitando a los alumnos que hicieran un programa de trabajo de otra área no compleja, por ejemplo “Existencias – almacén”.</p> <p>El resultado final del ejercicio podría ser el que se acompaña a continuación:</p> <p style="text-align: center;"><b><u>PROGRAMA DE TRABAJO DE EFECTIVO</u></b></p> <p><b>Objetivos de Trabajo</b></p> <p>Determinar que:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los saldos de efectivo representan todo el efectivo y equivalentes en poder de la compañía y en tránsito hacia instituciones financieras, o en las mismas, y están adecuadamente registrados.</li> <li>2. Los saldos de efectivo están adecuadamente descritos y clasificados, y se han detallado los fondos restringidos o comprometidos y el efectivo no sujeto a retiro inmediato (depósitos a plazo, etc.).</li> </ol> <p><b>Procedimientos de auditoría</b></p>

- Confeccionar la planilla sumaria y cruzar referencias al activo.

#### CAJA

- Obtener copia del arqueo firmado, efectuar pruebas de sumas y cruzar la referencia a la planilla sumaria.
- En caso de existir diferencias entre el arqueo y la cifra contabilizada, analizarlas y aclararlas.
- Analizar partidas extrañas: vales antiguos, vales de gastos, etc. y proponer los ajustes necesarios en caso de que representen importes materiales.
- En caso de que el saldo de caja sea significativo, el volumen de operaciones por caja sea elevado o los controles de la sociedad sean aparentemente débiles, se realizará un arqueo sorpresivo de la siguiente manera:
  1. El arqueo ha de realizarse simultáneamente en todas las cajas de la sociedad, para detectar que no se están cubriendo faltantes de fondos en una caja con efectivo de otra.
  2. Efectuar el arqueo a primera hora de la mañana con el fin de poder compararlo con los registros contables.
  3. Durante todo el tiempo que dure el arqueo estará presente el responsable de la caja.
  4. Al finalizar el arqueo, obtener un recibo de la devolución de los fondos, firmado por el responsable.
  5. Documentar en papeles de trabajo el arqueo realizado.

En caso de que existan saldos en moneda extranjera significativos, verificar su desglose y conversión para su inclusión en los papeles de trabajo.

#### BANCOS

- Obtener el detalle del saldo contable por entidades financieras.
- Preparar el control de circularización.
- Entregar a la sociedad los modelos de cartas para su diligenciamiento y firma.
- Realizar envío de cartas de confirmación.
- Hacer seguimiento a las respuestas.
- Obtener las conciliaciones bancarias y hacer pruebas de sumas.
- Comparar la conciliación con el control de circularización y con la respuesta de la entidad financiera.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizar pruebas aritméticas de las conciliaciones.</li> <li>• Cruzar referencia de toda la información adicional que confirmen los bancos (depósitos, fondos, avales, préstamos, etc.) a la planilla de detalle correspondiente.</li> <li>• Obtener un detalle de las condiciones financieras de todas las cuentas.</li> </ul>
--	--

### 5.2.2. Identificación y evaluación del riesgo de auditoría (NIA 315)

El enfoque basado en riesgo es un itinerario lógico deductivo que comienza en:

- la identificación y evaluación de los riesgos de error material
- la asociación de los riesgos a cada aserción contable
- la respuesta de auditoría en forma de procedimiento de auditoría o de carácter cualitativo en cuanto a mayor dosis de escepticismo, calificación de los recursos, supervisión, no predictibilidad, etc.

El análisis del auditor ha de planificar una serie de procedimientos para identificar y evaluar el riesgo.

#### a) Riesgo de auditoría

El análisis del riesgo de la entidad es la primera etapa en el desarrollo de la auditoría. El trabajo del auditor consiste en mitigar el riesgo de error material en los estados financieros hasta un nivel aceptable socialmente. El modelo de riesgo de auditoría es, por tanto:

$$\text{Riesgo de auditoría} = \text{Riesgo de error material} \times \text{Riesgo de detección}$$

Este modelo ha evolucionado respecto a formulaciones anteriores en las que el riesgo de auditoría dependía del riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, subrayando un proceso progresivo de control de riesgos, en primer lugar, por la entidad y, posteriormente, el riesgo residual, por el auditor.

El volumen 1 de la *Guía de NIA del IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 40-41) muestra gráficamente este enfoque. El *Exhibit 4.2.3* describe cómo la entidad mitiga el riesgo inherente a través del sistema de control interno. Ese riesgo residual de la gerencia es el que el auditor ha de controlar (*Exhibit 4.2.4* y *Exhibit 5.0.1*) hasta el nivel socialmente aceptable mediante su respuesta al riesgo.

La evaluación del riesgo de auditoría se efectúa a nivel global de los estados financieros de la entidad y al nivel de las aserciones contables recogidas en dichos estados financieros. El volumen 1 de la *Guía de NIA del IFAC* (IFAC, 2011a, p. 84), en su *Exhibit 6.4.1* describe este doble nivel. Los riesgos a nivel global de los estados financieros afectan normalmente a todas las aserciones contables. El *Exhibit 6.4.2* describe

gráficamente la interrelación entre los niveles de análisis de riesgo y las aserciones contables para los estados financieros en su conjunto y para determinados epígrafes.

El análisis de riesgos sigue una lógica deductiva que finaliza en la aserción contable. El instructor debe desarrollar este pensamiento deductivo en los alumnos.

Los métodos para obtener evidencia sobre los riesgos de error material aparecen descritos en el capítulo 8 del volumen 1 de la *Guía de NIA del IFAC* (IFAC, 2011a, p. 99) y son: preguntas a la gerencia, procedimientos analíticos y la observación e inspección.

Una concreción metodológica muy útil de la *Guía de las NIA del IFAC* es el procedimiento para evaluar el riesgo de error material.

La evaluación del riesgo de error material se efectúa ponderando dos criterios: *Importancia del riesgo* y *Probabilidad de ocurrencia del riesgo*. Como consecuencia de su análisis del riesgo, el auditor obtiene un mapa de riesgos sobre la base de los criterios citados (volumen 2 de la *Guía de NIA del IFAC*, IFAC, 2011b, p. 110<sup>7</sup>).

El volumen 2 de la *Guía de NIA del IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 112-113) ofrece una escala de 1 a 5 para evaluar los riesgos inherentes y que sería aplicable también a los riesgos de control.

Evaluación de menor a mayor	Probabilidad	Impacto
1	Remoto	Inmaterial
2	Improbable	Menor
3	Probable	Moderado
4	Altamente Probable	Mayor
5	Casi cierto	Material

La Guía introduce en el *Exhibit 9.3.1* el concepto de *Puntuación combinada del Riesgo* y consiste en multiplicar la puntuación atribuida a la Probabilidad de ocurrencia por el impacto del riesgo.

*b) Identificación y medición del riesgo inherente (NIA 240,315, 330 y 520)*

La identificación de riesgos es el fundamento de la auditoría. Se basa en, y forma parte integral de, los procedimientos del auditor para entender la entidad y su entorno. El objetivo de la fase de evaluación del riesgo en la auditoría es identificar las fuentes de riesgo y luego evaluar si pudieran resultar en un error importante en los estados financieros.

La evaluación de los riesgos tiene las siguientes partes:

<sup>7</sup> Aunque se presenta a efecto de la valoración del riesgo inherente, sería igualmente aplicable al riesgo de control y, por agregación de ambos, al riesgo de error material.

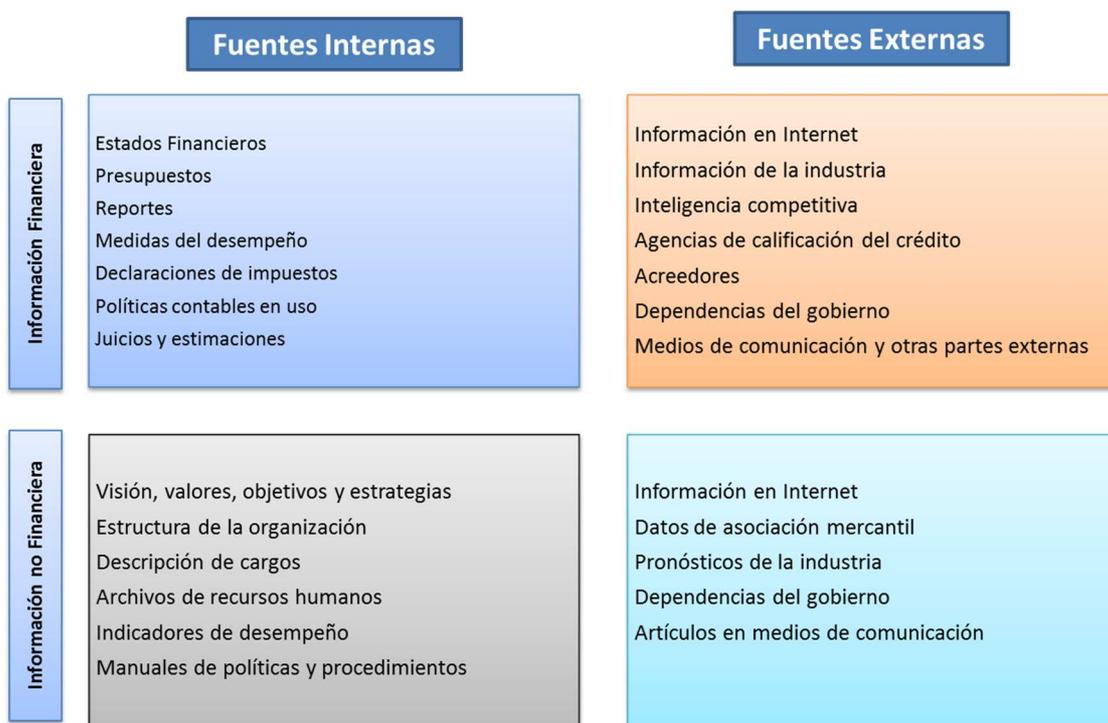
- identificación del riesgo (preguntar “qué puede salir mal”); y
- evaluación del riesgo (determinar la importancia de cada riesgo)

Hay dos clasificaciones principales de riesgos, que conforman lo que se conoce como riesgo inherente:

- riesgo de negocios
- riesgo de fraude

El primer paso para identificar riesgos en una entidad es conocer la entidad y su entorno a través de toda la información que se tenga disponible de fuentes internas y externas:

**Figura 5.5. Fuentes para la evaluación de los riesgos en la empresa**



*Fuente: NIA 315 y vol. 2 de la Guía de NIA del IFAC (IFAC, 2011b) Exhibit 8.3.1, p. 84.*

Los riesgos de negocios y de fraude (riesgos inherentes) se identifican antes de cualquier consideración de cualquier control interno que pudiera atenuar dichos riesgos. Una vez identificados hay que evaluarlos y establecer si afectan las aserciones de los estados financieros realizadas por la gerencia.

Por último, se relacionan los riesgos con posibles errores y con la probabilidad de que estas se pongan de manifiesto. En la fase de respuesta al riesgo de auditoría (etapa 2 o de ejecución), el objetivo será obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de los riesgos evaluados. Esto se logra diseñando e implementando respuestas apropiadas a los riesgos evaluados de errores importantes a los niveles de las aserciones de los estados financieros.

Si ya se han identificado y evaluado los riesgos de posibles errores importantes, se requiere revisar los resultados y luego clasificar (con base en el uso del juicio profesional) los riesgos que sean verdaderamente significativos. Los siguientes factores pueden indicar posibles riesgos significativos:

- riesgo de fraude
- riesgos relacionados con desarrollos económicos significativos, contables u otros recientes, lo que requiere atención específica
- complejidad de las transacciones
- transacciones significativas con partes vinculadas
- el grado de subjetividad en la medición de la información financiera
- transacciones significativas que están fuera del curso normal de los negocios para la entidad o que de otro modo parecen ser inusuales

Cuando un riesgo se considera significativo, el auditor debe:

- evaluar el diseño e implementación del control interno sobre cada riesgo significativo;
- diseñar una respuesta de auditoría a los riesgos significativos identificados;
- no se puede establecer confianza en la evidencia de auditoría obtenida en periodos anteriores;
- los procedimientos analíticos sustantivos por sí solos no son suficientes.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- cómo identificar riesgos de errores materiales en los estados financieros;
- cómo evaluar los riesgos identificados de errores materiales en los estados financieros.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de la auditoría
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional
  - comunicar eficazmente
  - trabajar en equipo
  - escuchar y leer eficazmente

- identificar problemas no estructurados y polifacéticos
- Competencias de valores:
  - identificar cuestiones éticas
  - aplicar los requerimientos éticos al comportamiento profesional

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 315, 330 y 520
  - capítulo 4 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 34-53)
  - capítulos 8, 9 y 10 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 79-126)
- Solución de ejercicios
- Aprendizaje cooperativo

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone un estudio de casos y ejercicios con los cuales alcanzar los objetivos de identificación y medición de riesgos de errores materiales en los estados financieros:

E5.11. La auditoría ajustada al riesgo	
<b>Ejercicio</b>	<p>El ejercicio consiste en la lectura del artículo “Are Audit Programs Plans Risk-Adjusted?” (<i>Auditing: A Journal of Practice &amp; Theory</i>, 18.1, 1999) de Mock y Wright. En este artículo se plantean dos problemas a investigar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ¿Están los programas de auditoría planificados asociados con variaciones del nivel de evaluación del riesgo?</li> <li>● ¿Se cambian los programas de auditoría planificados para recoger cambios en la evaluación del riesgo en el transcurso del trabajo?</li> </ul> <p>Estas cuestiones están íntimamente ligadas a la planificación y a la evaluación de riesgos.</p> <p>El ejercicio consiste en que los alumnos identifiquen y resuman:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● las variables dependientes</li> <li>● las variables explicativas</li> <li>● resultados</li> <li>● conclusiones</li> </ul>
<b>Dinamización</b>	<p>Todo lo anterior lo harán por escrito fuera del aula, junto con su opinión personal sobre el contenido del artículo. Una vez entregado los trabajos, el instructor dirigirá un debate alrededor del artículo.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Esta actividad permitirá repasar los temas de planificación y la presencia e importancia de la evaluación del riesgo.</p> <p>Asimismo, el instructor puede utilizar el <i>Exhibit 4.5.1</i> del volumen 1 de la <i>Guía de NIA del IFAC</i> (IFAC, 2011a, p. 49) para ilustrar las ventajas del enfoque basado en riesgo.</p> <p>Este ejercicio se evalúa a partir del trabajo escrito anterior con base en 10.</p>

Tras la actividad anterior, se verán unos ejemplos sobre cómo identificar riesgos, así como el proceso de identificación de riesgos y su documentación.

E5.12. Identificación de riesgos	
<b>Ejercicio</b>	<p>En esta actividad se utilizará la siguiente documentación: Para extraer ejemplos sobre fuentes de riesgo utilizaremos el <i>Exhibit 8.5-2</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 87-88).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las fuentes de riesgo se agrupan en las siguientes materias: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Objetivos y estrategia de la entidad</li> <li>○ Factores externos</li> <li>○ Naturaleza de la entidad</li> <li>○ Indicadores de desempeño</li> <li>○ Políticas contables</li> <li>○ Control interno</li> </ul> </li> <li>• Para analizar y ver cómo se hace el proceso de identificación de riesgos utilizaremos el <i>Exhibit 8.10-1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 96 y 97). Este proceso sigue tres etapas: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ recopilar la información básica de la entidad;</li> <li>○ diseñar, ejecutar y documentar los procedimientos de evaluación de riesgos;</li> <li>○ confeccionar un mapa de riesgos identificando las áreas significativas de los estados financieros.</li> </ul> </li> <li>• Para ejemplificar cómo se documenta todo ello utilizaremos el <i>Exhibit 8.11-2</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 99-100).</li> </ul> <p>Todo lo anterior se utilizará para continuar con el caso <i>Dephta Furniture, Inc.</i></p>
<b>Dinamización</b>	<p>Este caso se desarrollará en tres partes: <b>I. Identificando riesgos:</b> a partir del <i>Exhibit 8.5-2</i> se irán ejemplificando con cada uno de los ítems (o los más significativos a juicio del instructor en función del entorno) de dicho cuadro. Por ejemplo, respecto a factores externos:</p> <p>“Algunos proveedores de piezas de mobiliario han tenido que cerrar por lo que ocasionalmente se provocan retrasos en la producción.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos a desarrollar: Observación del mercado e indagaciones a la Dirección de producción.</li> <li>• Documentación a recopilar: Los contratos con los proveedores e información de inventarios y pedidos realizados.</li> <li>• <b>Riesgo identificado:</b> Dado que los contratos con los clientes minoristas tienen cláusulas que determinan sanciones importantes por retrasos en las entregas, existe el riesgo de que no se identifiquen adecuadamente los retrasos en las entregas y no se contabilicen adecuadamente como menores ingresos”.</li> </ul> <p>Otro ejemplo, respecto a políticas contables:</p> <p>“En este ejercicio se ha acometido un cambio de vidas útiles de las propiedades, planta y equipo.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos a desarrollar: Indagaciones a la Dirección de finanzas.</li> </ul>

- Documentación a recopilar: Cálculos internos de la compañía que sustentan el cambio de vidas útiles.
- **Riesgo identificado:** Cambio de política contable no apropiado a la realidad económica de la entidad e inconsistencia en el tiempo de la política contable de depreciación para poder cumplir las *cláusulas* asociadas a la financiación”.

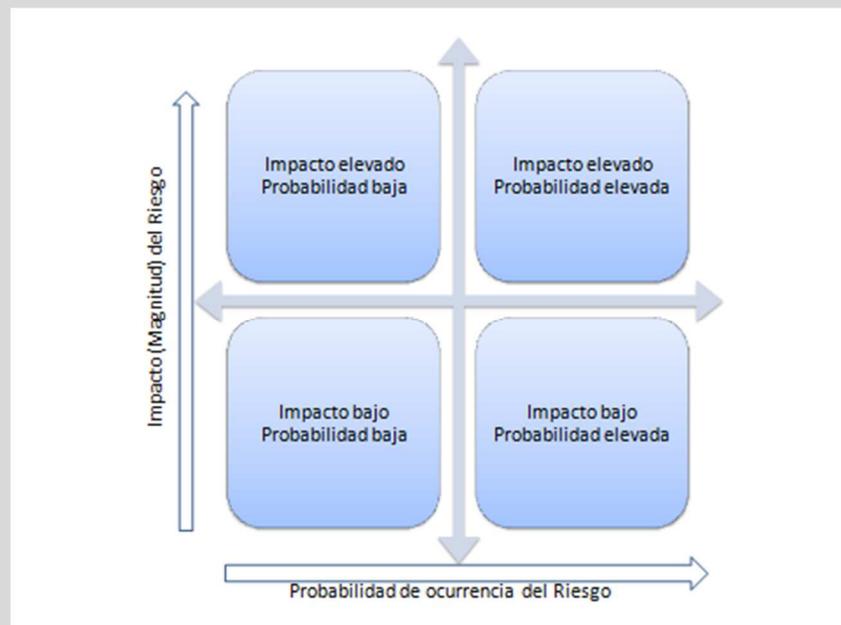
Un último ejemplo, respecto a factores internos:

“La mayor parte del personal de la entidad está relacionado de alguna manera con la familia Dephta.

- Procedimientos a desarrollar: observación e indagación entre el personal.
- Documentación a recopilar: listado de empleados.
- **Riesgo identificado:** falta segregación de funciones en el personal clave que podría provocar errores en los estados financieros”.

El instructor planteará la circunstancia de *Dephta Furniture, Inc.* y los alumnos determinarán: el procedimiento aplicable, la documentación a recopilar y el riesgo identificado.

**II. Procesando los riesgos identificados:** con base en lo anterior, ubicar los riesgos identificados en un mapa como el que se adjunta (*Exhibit 9.1-2* del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC*, 2011b, p. 110).



El instructor iría cumplimentando el mapa de forma conjunta con los alumnos.

El instructor obtendrá los valores de riesgo combinado que se calculan multiplicando las valoraciones atribuidas a Impacto y Probabilidad.

**III. Documentando los riesgos identificados:** dada la cantidad de información que se maneja se debería completar un cuadro con las columnas siguientes (*Exhibit 8.11-2* del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, p. 99)):

- fuente de riesgo

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• impacto del riesgo en los estados financieros (error o fraude)</li> <li>• área de los estados financieros afectada o riesgo global</li> </ul> <p>El instructor iría completando el cuadro de forma conjunta con los alumnos.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Con los ejercicios en tres bloques descritos se cubriría todo lo referente a la identificación de riesgos.</p> <p>La evaluación se efectuaría a partir del caso <i>Dephta</i>, suministrando a los alumnos el cuadro que figura en las páginas 102 a 103 del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b), pero con la columna de “Aserciones” en blanco para que ellos lo completen de forma razonada.</p>

Por último, acometeríamos la medición del riesgo a través del siguiente ejercicio:

E5.13. Medición del riesgo	
<b>Ejercicio</b>	<p>En esta actividad utilizaremos el <i>Exhibit 9.3-1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 112), en el que se refleja cómo se realiza la medición de los riesgos identificados a partir de asignar puntos a la probabilidad de ocurrencia y a la magnitud sobre los estados financieros.</p> <p>Este ejercicio se basaría en realizar el cuadro a partir de los riesgos identificados en el E5.14.</p> <p>Asimismo, se procedería a comentar el caso <i>Dephta Furniture, Inc.</i> (páginas 113 y 114) que ya aparece resuelto y el caso <i>Kumar &amp; Co</i> (páginas 114 y 115).</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>La conclusión es que la medición admite diversas metodologías, pero la que se propone es intuitiva, no compleja y clara.</p> <p>La evaluación la haríamos a partir de la elaboración del cuadro de medición para el caso del E5.10.</p>

### c) Estudio y evaluación del control interno (NIA 315)

La respuesta de la entidad a los riesgos de error importante en la información es el sistema de control interno. El auditor debe estudiar si el sistema de control interno es adecuado para mitigar los riesgos de error material en las aserciones realizadas en la información financiera. Como consecuencia del estudio realiza una evaluación de su eficacia.

Las aserciones se encuentran en IFAC (2011a, p. 80) y son:

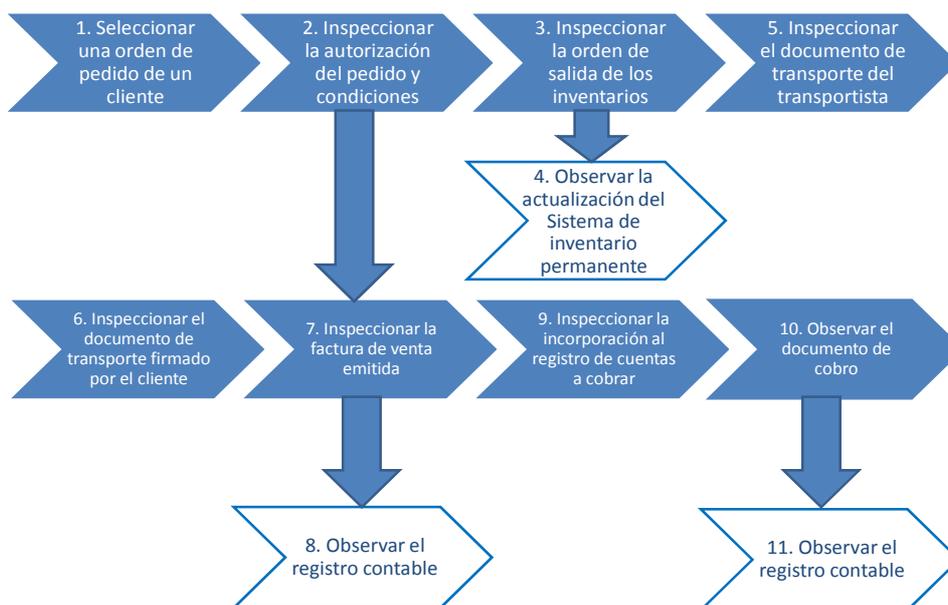
- existencia
- no omisión
- precisión y corte de operaciones
- valuación

El auditor determina a qué aserción afecta cada riesgo de error. El funcionamiento adecuado del control interno en algunos casos es la mejor evidencia para probar aserciones como la no omisión, que se torna difícil si el sistema de control no funciona.

#### c.1) Estudio del sistema de control interno

El estudio del sistema de control interno evalúa la respuesta de la entidad a los riesgos de error material. Esto es, el sistema es apropiado para prevenir o detectar los errores e irregularidades. El estudio se debe organizar en torno a los objetivos de auditoría. El auditor analiza la incidencia de las técnicas de control interno sobre cada aseveración de los estados financieros. Algunos procedimientos pueden resultar esenciales e insustituibles, mientras que otros pueden encontrar un control alternativo. Por ejemplo, la conciliación periódica de las cuentas corrientes bancarias con la información procedente de contabilidad (anotaciones en los extractos bancarios) aporta una seguridad sobre la no omisión y realidad de las transacciones efectuadas que no puede aportar otra técnica de control interno. Por otra parte, la segregación de funciones entre el tesorero y el contador, cuya finalidad es evitar que se produzcan irregularidades en el manejo de la tesorería que después sean simuladas con determinados asientos contables, puede ser sustituida en una pequeña empresa por la centralización de los cobros y pagos a través de la cuenta corriente bancaria y la conciliación posterior de los extractos bancarios con los registros contables, o bien con la supervisión del propietario-gerente.

**Figura 5.5. Walk-through test en el circuito de ventas a clientes**



*Fuente:* elaboración propia.

Respecto al control interno, el auditor estudia su diseño y, posteriormente, si decide confiar en su funcionamiento, evalúa que está operando de manera efectiva. El estudio del sistema de control interno se puede efectuar eficazmente a través de una prueba de recorrido de una transacción (*Walk-Through test*). La figura 5.5 recoge un ejemplo para el caso de una venta de inventarios a un cliente.

La evaluación del control interno se puede efectuar mediante una matriz que relacione los procedimientos con los objetivos de auditoría. Como consecuencia de este análisis se obtiene un perfil del riesgo de control para cada área y aserción contable.

### *c.2) Definición del control interno*

El control interno en una entidad es “el proceso diseñado, implementado y mantenido por aquéllos encargados del gobierno, gestión y otro personal que suministre seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de una entidad en relación a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y la eficiencia de las operaciones, el cumplimiento con las leyes y regulaciones. El término ‘control’ se refiere a cualquier aspecto de uno o más componentes del control interno” (NIA 315.4c).

Las entidades establecen un sistema de control interno con la intención de prevenir o detectar los errores o irregularidades que pudieran aparecer en los estados financieros. Para que el sistema de control interno funcione, es preciso que exista un entorno apropiado, que el sistema contable permita generar una información financiera confiable y que los procedimientos sean efectivos.

La ausencia de un entorno que favorezca el clima de control en una entidad deberá suponer, normalmente, una pérdida de confianza en la capacidad del sistema. La calidad del entorno de control se mide a través de la actitud de la dirección hacia el sistema de control interno, la formación del personal, las políticas de selección, el estilo de la dirección o la asignación de autoridad y responsabilidad dentro de la empresa.

Asimismo, la existencia de un sistema contable adecuado permite la generación de una documentación útil que sirva para la preparación de los estados financieros. Un sistema contable adecuado requiere la existencia de unos registros auxiliares, un plan de cuentas, la documentación de ciertos procesos (por ejemplo, el movimiento de existencias en la entidad o la elaboración de un listado de antigüedad de los saldos por cobrar), el registro de los justificantes o la pre-numeración de ciertos documentos.

Sobre los sistemas de documentación, la empresa establecerá una serie de procedimientos de control interno cuya finalidad es ofrecer ciertas garantías en cuanto a la calidad de la información elaborada. Entre los procedimientos de control interno se encuentran las conciliaciones, la segregación de funciones, la supervisión, la existencia de controles físicos (cajas de seguridad), controles sobre acceso a la información o las confirmaciones periódicas de la información.

El auditor debe estudiar el sistema de control interno y, posteriormente, evaluarlo. La finalidad de dicho estudio y evaluación es que sea una base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas de auditoría.

En el año 1992, y en revisiones y actualizaciones sucesivas hasta la fecha, el *Committee of Sponsoring Organizations* de la *Treadway Commission* emitió el informe COSO, cuyo nombre deriva del de la propia comisión. En él, se propone un enfoque de control interno dirigido a la consecución de los siguientes objetivos:

- eficacia y eficiencia en las operaciones
- fiabilidad de la información financiera
- cumplimiento de las leyes y normas que le son aplicables

El control interno debe operar a todos los niveles de la organización y la gerencia y la junta directiva deben disponer de información sobre: el cumplimiento de los objetivos, la preparación de manera fiable de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes.

### *c.3) Componentes del sistema de control interno*

El informe COSO define 5 componentes en el sistema de control interno, que son los que asumen las NIA (NIA 315.14-24):

- Entorno de control: es el denominado tono de control. La concientización de la organización hacia el control, la cultura de control. Si este componente falla, difícilmente se puede considerar que el control interno sea fiable. Los factores que influyen en este componente son: la integridad, los valores éticos y la capacidad de los empleados de la entidad, la filosofía de la gerencia y el estilo de gestión, la estructura organizativa, las asignación de autoridad y responsabilidad, así como las políticas y prácticas de recursos humanos.
- Proceso de evaluación de los riesgos de la entidad: las organizaciones deben investigar y analizar los riesgos relevantes para la consecución de sus objetivos. A partir de la evaluación de dichos riesgos, se podrán implantar las correspondientes políticas de control.
- Actividades de control: constituyen el conjunto de políticas y procedimientos que permiten que se cumplan las instrucciones de la gerencia. No obstante, para la auditoría no todos los controles son relevantes, lo son si hay probabilidad de que por su ausencia o debilidad se puedan cometan errores materiales.

Las técnicas de control interno se pueden clasificar en:

- Técnicas preventivas: pretenden impedir la comisión de errores e irregularidades. El control se produce, normalmente, a priori.
- Técnicas de detección: tratan de corregir los errores o irregularidades cometidas en los sistemas de información contable de la empresa una vez se han cometido.
- Sistemas de información: las organizaciones deben recopilar y comunicar la información. La comunicación debe ser eficaz y la necesidad de control debe transmitirse desde la alta gerencia a toda la organización.
- Seguimiento de los controles: es preciso comprobar que los sistemas funcionan adecuadamente, lo cual se consigue a través de la supervisión continuada y de evaluaciones periódicas.

#### c.4) Controles en sistemas de Tecnologías de la Información (TI)

Los sistemas de información determinan el tipo de controles. Los controles pueden ser manuales o automatizados. En entornos con sistemas tecnológicos avanzados predominarán los controles automatizados, si bien se combinarán con controles manuales. Los controles automatizados presentan una serie de ventajas y riesgos descritos en la NIA 315.A62-A63 y en IFAC, 2011a, *Exhibit 5-10.1*.

Los controles en los sistemas de TI pueden ser generales y de aplicación. Los controles generales de TI afectan a varias aplicaciones y soportan el funcionamiento adecuado de los controles de aplicación. Los controles de aplicación operan al nivel de proceso y se relacionan con el procesamiento de las transacciones, pudiendo ser automatizados o manuales.

Los controles generales se pueden referir a NIA 315.A104:

- centros de datos y red de operaciones
- adquisición, cambio y mantenimiento de *software*
- cambio de programa
- seguridad en el acceso
- adquisición en el sistema de aplicación, desarrollo y mantenimiento

Por su parte, los controles de aplicación se refieren a procedimientos para NIA 315.A105:

- iniciar
- registrar
- procesar
- informar transacciones u otra información financiera

#### **Estrategia docente**

##### **a) Objetivos:**

- entender el control interno a partir de sus componentes
- conocer algunos instrumentos para evaluar el control interno

##### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de la auditoría
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional
  - comunicar eficazmente
  - trabajar en equipo
  - escuchar y leer eficazmente

- identificar problemas no estructurados y polifacéticos
- Competencias de valores:
  - identificar cuestiones éticas
  - aplicar los requerimientos éticos al comportamiento profesional

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 315 e informe COSO
  - capítulo 5 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 54-74)
  - capítulos 11, 12 y 13 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 127-183)
- Solución de ejercicios
- Aprendizaje cooperativo

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se proponen una serie de actividades encaminadas a entender e identificar los controles internos de una entidad:

E5.14. Identificación de debilidades de control interno	
<b>Caso</b>	<p>Se propone la realización de un caso, para que los alumnos identifiquen las debilidades de control interno, y cuáles de ellas son relevantes. Para esto último utilizaremos el <i>Exhibit 11.8-2</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 136), en el que se identifican los tres tipos de controles relevantes para el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● riesgos significativos</li> <li>● los riesgos que no son fácilmente probados con pruebas sustantivas</li> <li>● otros riesgos de errores materiales</li> </ul> <p>El caso es sobre una empresa que tiene departamento de auditoría interna, lo cual nos ofrece la posibilidad de comentar el papel del mismo en el control interno de una entidad y en la auditoría de estados financieros.</p> <p>El caso es el siguiente:</p> <p>“Una compañía dedicada al transporte y a la mensajería comenzó a detectar a través de la contabilidad analítica por centros que gestionaba su Departamento Financiero, un importante incremento de depreciaciones en una de las cuentas asignadas al Departamento de Seguridad. Tras un primer análisis, se pudo comprobar que el incremento se debía a una importante inversión en instalaciones de seguridad y cajas fuertes. En este punto hemos de señalar que la sociedad mantenía una División de Negocio que se dedicaba al transporte y custodia de documentos calificados como importantes por las empresas clientes, así como de objetos valiosos; esta actividad determinaba que en todas las dependencias de la compañía existieran importantes medidas de seguridad y, al menos, una caja fuerte. Asimismo y profundizando en las cuentas del Departamento de Seguridad se verificó la subida de gastos en general, por encima de la actividad de la</p>

compañía, que si bien no eran importantes sobre los gastos de explotación totales, si lo eran con respecto a su evolución anual y, como se pudo contrastar posteriormente, muy por encima del sector.

Dado lo delicado de la incidencia detectada, al afectar a un departamento como el de Seguridad, este tema se trató en un Comité de Gerencia. El Comité de Gerencia estaba compuesto por los responsables de las distintas Divisiones de Negocio de la compañía, así como por la Dirección Financiera; por lo que el Departamento de Seguridad, que en el organigrama dependía del denominado Staff de Servicios de Apoyo, no estaba representado directamente en el mencionado Comité. El Comité se reunía periódicamente para tratar la marcha de la compañía y revisar las políticas de la misma, generalmente convocado por el Director General o el Consejero Delegado de la compañía.

Tras las deliberaciones pertinentes, el Comité decidió encargar al Departamento de Auditoría Interna una investigación sobre las posibles anomalías. La Auditoría Interna estaba ubicada en el organigrama con dependencia del Director General, desarrollando labores básicamente de control de las dependencias y periódicos cuadros de las cuentas auxiliares de contabilidad, así como la colaboración anual con los auditores de cuentas, que pasaba por ser la labor de más relevancia del auditor interno. Tras dos meses de trabajo Auditoría Interna presenta el siguiente informe (se presenta un extracto):

#### *GASTOS DE SEGURIDAD*

##### **S1. Facturación por Servicios de Seguridad**

###### **Conclusión:**

En algunas facturas por servicios de seguridad, no se especifican las horas que nos facturan, ni el costo unitario por hora, ni el motivo del servicio.

##### **S2. Traslado de documentos y objetos valiosos**

###### **Conclusión:**

Desde el Departamento de Seguridad no se controla de manera centralizada la facturación que es recibida, tan solo si alguna dependencia se queja por el importe del gasto cargado, se verifican los excesos, si los importes facturados por excesos son importantes se habla con la dependencia. Este Departamento desconoce si otros centros en la Compañía controlan la concordancia entre facturación y servicios prestados.

El número de viajes es indiferente a la facturación siempre que no se supere el mínimo, adicionalmente los servicios no son compensables por provincias lo cual no parece razonable y hace que se paguen servicios no prestados.

Los partes de los servicios prestados por traslados de fondos se realizan en la empresa de seguridad contratada (con documento soporte firmado por la delegación). No existe un control, contraste o pruebas periódicas de procedimientos para verificar que los servicios facturados se corresponden con los prestados.

Dado que no existen estadísticas en la Compañía sobre el traslado de documentos y objetos valiosos es imposible cuantificar la ineficacia y las posibilidades de ahorro con una gestión eficiente.

##### **S3. Contratos de Seguridad**

###### **Conclusión:**

La facturación de la empresa de seguridad asciende a 409 mil en el ejercicio en el Departamento de Seguridad (1,31 millones en la Compañía al incluir los gastos de mantenimiento en dependencias e instalaciones de cajas fuertes), por los conceptos de:

- ✓ Mantenimiento trimestral del sistema de seguridad y transmisión de alarmas por 230 dependencias o servicios a 150 por centro, total: 40.020 al trimestre.
- ✓ Cuota por ampliaciones correspondientes a los nuevos servicios de la nueva Ley de Seguridad Privada y servicio de Acuda por las alarmas que se pueden producir en dependencias de la capital de la Nación a partir de las 15 horas. Hemos detectado que una factura indica: cantidad 230 (cuando el servicio se presta solo en las capitales, es decir, 34) a 78 por centro, total: 20.810 al trimestre.
- ✓ Estos gastos entran por el Departamento de Seguridad y se imputan con posterioridad a las dependencias, por ello no está el gasto en este centro.

Basándose en esto se ha realizado un análisis del contrato en vigor con la empresa de seguridad y del contrato anterior que sirve como referencia o contrato marco y cuyas conclusiones resumimos:

- Existen defectos de forma e indeterminación de los contratos:

- **Precio:** se señala que la facturación será por dependencia a la que se realice el servicio; en cambio se viene facturando por el total de las dependencias.

- ✓ En la actualidad se factura trimestralmente (2 facturas):

- Cuota trimestral de Servicio de mantenimiento del sistema de seguridad y transmisión de alarmas.
- Cuota trimestral de acuda a las alarmas y ampliaciones correspondientes a los nuevos servicios establecidos por la adecuación de la Ley de Seguridad Privada.
- Se factura lo mismo por dependencia se preste el servicio de asistencia de alarmas o no.

- ✓ El precio y facturación se mantienen en el contrato del ejercicio anterior, si bien no se ha encontrado documentación soporte alguna o acuerdo escrito que respalde el precio de los servicios adicionales prestados a partir de esa fecha (Servicio de asistencia en ciudades y adecuación a la Ley de Seguridad Privada). En algún momento del ejercicio se debió modificar el sistema de facturación realizada.

- **Objeto:** El contrato firmado en el año anterior contiene graves defectos de forma no solo en cuanto a la indeterminación del precio, igualmente el objeto del contrato varía con respecto al contrato marco de referencia, conteniendo servicios diferentes y adicionales no especificados en documento alguno.

En concreto, no se detallan qué servicios incluye la adecuación a la nueva Ley de Seguridad. Se desconoce cuál es la nueva legislación a la que se hace referencia, actualmente solo existe un proyecto de Decreto que aún no ha entrado en vigor.

El contrato actualmente en vigor no ha sido firmado por persona con poderes suficientemente acreditados por escrito.

El precio no queda determinado en el contrato para los nuevos servicios, responde a acuerdos verbales. Los nuevos servicios prestados no están determinados en modo alguno. Por lo tanto, no existe justificación documental de la facturación actual, que se realiza aproximadamente, ni de los servicios prestados.

El servicio de acuda se presta por la empresa de seguridad en las capitales y sin embargo nos facturan por 230 unidades

No existe un sistema de control establecido a escala adecuada, ni documentación soporte.

Existen 3 tipos de servicios prestados por la empresa de seguridad:

✓ Conexión a Central de Alarmas.

Actualmente están las 230 dependencias conectadas.

✓ Mantenimiento de los sistemas de seguridad.

Actualmente se realizan 4 visitas al año por dependencia, todas las oficinas tienen sistema de comunicaciones y seguridad bidireccional, por tanto, según la legislación actual, las revisiones podrán reducirse a una anual o incluso realizarse de forma remota sin necesidad de desplazamiento alguno.

✓ Respuesta a las Alarmas (servicio de Acuda).

Solo se realizan en las capitales. Lo normal es que facture una pequeña cantidad fija y un importe variable por número de salidas efectivamente realizadas (Solo se deberá facturar los servicios prestados, nunca aproximadamente).

#### **S4. Revisiones de Seguridad en Oficinas**

##### **Conclusión:**

Actualmente, se realizan 4 visitas anuales a las dependencias para mantenimiento de los sistemas de seguridad, cuando la legislación actual, contempla la obligatoriedad de una sola revisión anual.

#### **S5. Subcontratación de Servicios de Seguridad**

##### **Conclusión:**

El servicio de Acuda en las dependencias de tres capitales (Bogotá, Medellín y Cali), contratado con la empresa de seguridad, ha sido subcontratado por esta con otra.

#### **S6. Cajas Fuertes**

##### **Conclusión:**

Hemos realizado un análisis de las cajas fuertes instaladas en las dependencias:

- Se ha pedido a todas las dependencias, información sobre la caja fuerte que tienen instalada.

- Se ha solicitado a la empresa de seguridad y nos ha facilitado la siguiente documentación:

= Relación de todas las cajas fuertes instaladas.

= Certificados de idoneidad de dichas cajas.

- = Contratos firmados para la instalación de cajas.
- = Criterios utilizados para la instalación y retiro.
- Se han realizado visitas a varias dependencias para comprobación de las cajas (marca, modelo, medidas, etc).

De este análisis podemos destacar las siguientes **conclusiones**:

**A) Cajas Instaladas.**

Según la empresa de seguridad han instalado un total de 192 cajas fuertes, de las que 88 son de la marca Másdura y el resto Ápice.

Según el sondeo a las delegaciones, las cajas Ápice coinciden con la relación de la empresa de seguridad excepto en las diferencias indicadas en el punto B).

Según las dependencias se han instalado 95 cajas de la marca Másdura. No aparecen en el listado de la empresa de seguridad 6 dependencias, que nos han confirmado tener instalada una caja Másdura.

Estas 95 cajas Másdura fueron instaladas en 2013, 22 cajas; en 2014, 19 cajas; en 2015, 24 cajas y las 30 restantes se desconoce la fecha de instalación.

**B) Discrepancias con la empresa de seguridad.**

Otras diferencias entre la información de la empresa de seguridad y las dependencias son las siguientes:

- La dependencia 039 Cartagena, aparece en listado de la empresa de seguridad con 2 cajas, una Ápice y otra Másdura, cuando en realidad solo tiene la Másdura.
- La dependencia 200 Buenaventura aparece en listado con caja Ápice cuando en realidad tiene Másdura.
- La dependencia 030 Barranquilla aparece en listado con caja Másdura cuando en realidad tiene Ápice.
- La dependencia 153 Cúcuta aparece en listado con caja Ápice cuando en realidad tiene Fichot.
- La Oficina 085 Manizales aparece en listado con caja Másdura cuando en realidad tiene Fichot.
- En algunos casos no coincide la fecha de instalación que indica la empresa de seguridad con la indicada por la dependencia.

**C) Formato de cajas.**

En algunos casos se han instalado unas cajas de formato especial (mismas medidas externas pero con paredes de menor grosor), que a pesar de ser de tamaño reducido, nos las han facturado al mismo precio de las grandes. Desconocemos por qué se han instalado esas cajas y no las que aparecen en tarifa con las mismas medidas y precio inferior.

**D) Certificados de cajas.**

Se nos han facilitado 54 certificados de idoneidad expedidos por la fábrica Másdura, por lo que faltan 41 (de las 95 cajas instaladas).

**E) Contratos de cajas.**

Se nos ha facilitado un contrato sobre ampliación de sistemas de seguridad para adecuarlos a la nueva legislación sobre Seguridad Privada, indicándonos que en él se considera la instalación de cajas fuertes.

Este contrato hace referencia a todas las dependencias, sin embargo se adjuntan dos certificados que acreditan la ampliación de estos sistemas y el anclaje de las cajas para las dependencias del listado que adjuntan y que solo contiene las de las capitales. Desconocemos por qué no existen esos certificados para el resto de dependencias.

**F) Sustitución de cajas y costos.**

De esas 95 cajas Másdura instaladas, 39 lo han sido en sustitución de otra anterior (aunque en 9 casos no retiraron la antigua por encontrarse empotrada), con la única justificación que la adecuación a la nueva legislación.

Pero estas sustituciones no eran obligatorias según dicha legislación, según un Informe de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada sobre la interpretación de normas de seguridad privada.

Se han pedido a posteriori presupuestos de otras cajas con los mismos niveles de seguridad, obteniendo precios inferiores, concretamente, un 40% más económicas.

Las cajas antiguas (sustituidas) se entregaban al transportador dentro de un acuerdo verbal, por el que no se le cobraba nada por ellas a cambio de que él no cobrara el transporte. Teniendo en cuenta que la mayoría de las cajas sustituidas estaban en perfecto estado de funcionamiento, entendemos que su valor de mercado superaba ampliamente a los citados gastos de transporte, de lo que deducimos que adicionalmente, hemos dejado de ingresar la posible venta de las mencionadas cajas”.

*Fuente:* Elaboración propia

<p><b>Dinamización</b></p>	<p>Sobre el anterior caso se pedirá lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Listar todas las debilidades de control interno.</li> <li>2. Señalar cuáles serían los controles internos relevantes para el auditor.</li> <li>3. Recomendaciones que haría a la compañía. Cuáles comunicaría a la gerencia y cuáles a los órganos de gobierno.</li> <li>4. Identificar los cinco componentes del control interno en el caso.</li> <li>5. Comentar el papel del departamento de Auditoría Interna.</li> </ol> <p>Este caso está diseñado para su resolución en equipos de entre 2 y 4 personas. La dinámica sería la siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En primer lugar el instructor comentaría el caso a los alumnos y comentando aquello que pudieran no entender, en especial, las funciones de la auditoría interna.</li> <li>• Posteriormente, se daría un plazo para que respondieran a las cuestiones planteadas como trabajo fuera del aula.</li> <li>• En la fecha convenida entregarían las respuestas convenientemente estructuradas, y se procedería a la discusión conjunta de las cuestiones 2, 3 y 5, ya que la 1 y la 4 son más descriptivas y poco opinables.</li> <li>• Todo lo anterior pondría de manifiesto las diferentes visiones de cada grupo y cuáles serían las visiones acertadas y cuáles las erróneas.</li> </ul>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>La resolución de este caso permite numerosas conclusiones docentes, si bien destacaremos las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se deben haber despejado las dudas sobre qué es el control interno y su revisión en detalle;</li> <li>• se han de identificar los 5 componentes del control interno y qué es lo que abarcan;</li> <li>• se introduce el concepto y funciones de la auditoría interna;</li> <li>• se entrena el juicio profesional en cuanto a controles y riesgos.</li> </ul> <p>La evaluación sería de la siguiente manera con base en 10:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Respuestas por escrito a las cuestiones: 70%, valorando: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Estructura del escrito presentado: 10%</li> <li>○ Correcta redacción: 10%</li> <li>○ Opiniones soportadas con criterio: 25%</li> <li>○ Corrección en las respuestas: 25%</li> </ul> </li> <li>• Discusión en clase: 30%.</li> </ul>

Posteriormente, se propondrían ejemplos sobre el enfoque de auditoría *top-down* por el que para entender el control interno se debe seguir un itinerario de arriba hacia abajo. El primer paso es identificar los riesgos relevantes a nivel de entidad y los transaccionales y luego determinar si la respuesta que le da la entidad son adecuados y le dan la respuesta necesaria.

### E5.15. Enfoque *top-down*

<b>Ejemplos</b>	<p>Para esta actividad utilizaremos los ejemplos contenidos en la página 137 del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b).          Por ejemplo, una compañía de producción de galletas puede tener los siguientes procesos que impulsan los ingresos de venta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El principal canal de venta es el teléfono. Esto representa el 70% de las ventas.</li> <li>• Las “ventas de ventana” se producen cuando los clientes compran galletas rotas de una pequeña tienda en la parte posterior de la planta de producción. Estos representan el 2% de las ventas.</li> <li>• Las ventas por internet se hacen <i>on line</i> y se pagan con tarjeta de crédito. Estos representan el 28% de las ventas.</li> <li>• El sistema de contabilidad recoge información detallada de todos los canales de ventas.</li> <li>• Consideraciones acerca de las “ventas de ventana”.</li> </ul>
<b>Conclusión</b>	<p>Es evidente que de dichas ventas resultara improbable un error material en los estados financieros, si bien previamente convendría preguntar sobre los controles de esas ventas y hacer una revisión analítica sobre su distribución, confirmando que las de “ventana” no se desvían de ese 2%.</p>

Por último, para confirmar todo lo hecho se sugiere concluir con el caso *Dephta Furniture* (IFAC, 2011b):

E5.16. Evaluación del diseño del control interno y su implementación	
<b>Ejercicio</b>	<p>Para este ejercicio hay que tener en cuenta las cuatro fases que se distingue en la NIA 315 para la evaluación del diseño del control interno y su implementación, que aparece esquematizado en el <i>Exhibit 12.1-1</i> y <i>12.1-2</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 142-143). Dichas fases son:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identificación de los riesgos</li> <li>2. Evaluar el diseño del control interno</li> <li>3. Evaluar la implementación de los controles internos</li> <li>4. Evaluar la documentación sobre los controles</li> </ol> <p>El instructor explica el ejercicio de forma resumida y deja a los alumnos que realicen una lectura detallada, para luego resolver las dudas que se pongan de manifiesto. Sobre la comprensión de lo anterior, el alumno deberá agregar un riesgo no contemplado y sobre el mismo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• crear cuatro controles de la entidad, cumplimentando el mismo cuadro como el que figura en la fase 2;</li> <li>• documentar, siguiendo la fase 4, los controles creados.</li> </ul>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Con lo anterior se habrán fijado las cuatro fases y cómo acometerlas. El instructor debe insistir en la identificación de las aserciones contables afectadas por cada riesgo. La evaluación se haría sobre el trabajo realizado por el alumno con base en 10.</p>

## E5.17. La evaluación del riesgo de control

<b>Casos</b>	El esquema de las cuatro fases es el que se utiliza en el caso de <i>Dephta Furniture, Inc</i> en el volumen 2 de la <i>Guía de NIA del IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 158-164) y Caso <i>Kumar &amp; Co</i> (IFAC, 2011b, pp. 165-170). Las tareas a desarrollar son: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Explicar los riesgos inherentes existentes</li><li>2. Explicar cómo la entidad los mitiga y los que no controla</li><li>3. Explicar cómo los riesgos que no controla pueden impactar en las afirmaciones contables</li></ol>
<b>Dinamización</b>	El instructor entregará los casos para que sean trabajados individualmente por los alumnos. A continuación, los alumnos discutirán en equipos de trabajos las tres tareas requeridas. Finalmente, el instructor dinamizará la sesión del grupo, encargando a cada equipo la explicación de sus conclusiones y abriendo el debate.
<b>Conclusión y evaluación</b>	Esta actividad permitirá repasar los temas de identificación de riesgos y su medición. Este ejercicio se evalúa a partir del trabajo escrito anterior sobre la base de 10.

De forma adicional, se podrían aplicar las cuatro fases vistas en el E5.16 sobre el caso detallado en E5.14.

### d) Evaluación del riesgo y respuesta al riesgo

La evaluación del riesgo de error material culmina con un documento que plasma los riesgos en cada una de las afirmaciones contables para cada una de las áreas de los estados financieros. El *Exhibit 14.5.1* del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, p. 191) ejemplifica este aspecto de las tareas de identificación y medición de los riesgos.

La respuesta al riesgo ha de ser global y el plan detallado de procedimientos de auditoría (*Exhibit 16.2.1* del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, p. 200)).

La respuesta global trata de mitigar los riesgos globales y que afectan a todas las aserciones contables. Las actuaciones van dirigidas a:

- mantener al equipo de auditoría alerta y extremar el escepticismo profesional;
- asignar personal competente, con atributos personales adecuados a los problemas a enfrentar;
- determinar el nivel de supervisión requerida;
- establecer el grado de falta de predictibilidad en los procedimientos de auditoría;
- determinar los cambios necesarios en la naturaleza, el momento o el alcance en los procedimientos de auditoría.

La respuesta a través del diseño de procedimientos de auditoría debe considerar los siguientes puntos (*Exhibit 16.7.1* del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC*, IFAC, 2011b, p. 205):

- ¿Existen afirmaciones que no pueden ser abordadas sólo con procedimientos sustantivos? Por ejemplo, porque la evidencia se genere en entornos informáticos o cuando no existe documentación para generar la evidencia de auditoría, como en el caso de la no omisión de ventas.
- ¿Existen controles internos que podrían ser confiables, salvo que el número de transacciones sea muy reducido y resulte más eficiente un enfoque con pruebas sustantivas?
- ¿Se pueden efectuar procedimientos analíticos con carácter sustantivo?
- ¿Se requiere cierto grado de sorpresa en la realización de las pruebas? Por ejemplo, ante un riesgo de fraude.
- ¿Existen riesgos especiales que deban ser considerados? Por ejemplo, transacciones con partes relacionadas.

El diseño de las pruebas requiere identificar la fuente de evidencia. En el caso de los procedimientos sustantivos es preciso establecer si la prueba se diseña desde la fuente de evidencia al registro contable (pruebas para detectar subvaluaciones) o viceversa, desde el registro contable a la fuente de evidencia (prueba para detectar sobrevaluaciones).

El alcance de las pruebas sustantivas se determina como consecuencia del manejo de los conceptos de riesgo de detección y materialidad. El número de partidas a verificar es superior conforme el riesgo de detección y la materialidad son menores y viceversa, conforme el riesgo de detección aceptable y la materialidad son más elevados el número de partidas a verificar es menor. En el caso de las prueba de cumplimiento, el número de controles a verificar es mayor conforme el nivel de seguridad es más elevado o la precisión exigida menor y viceversa.

Finalmente, el momento de realización de las pruebas va a depender de la disponibilidad de la información a auditar y, en caso, de estar disponible en un periodo intermedio la calidad del control interno que garantice la extensión de las conclusiones al cierre del ejercicio.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- sintetizar los riesgos de errores materiales en los estados financieros;
- concluir y proponer respuestas de auditoría para mitigar los riesgos de incorrección material.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de la auditoría
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia

- aplicar el juicio profesional
- comunicar eficazmente
- trabajar en equipo
- identificar problemas no estructurados y polifacéticos
- Competencias de valores:
  - identificar cuestiones éticas
  - aplicar los requerimientos éticos al comportamiento profesional

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 300, 330 y 500
  - capítulo 9 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 109-119)
  - capítulos 14 y 15 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 184-196)
- Solución de ejercicios
- Aprendizaje cooperativo.

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone un estudio de casos y ejercicios con los que alcanzar los objetivos de identificación y medición de riesgos de errores materiales en los estados financieros:

E5.18. La valoración de los riesgos de auditoría	
<b>Casos</b>	Volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b). <i>Caso Dephta Furniture, Inc.</i> p. 192 y <i>Caso Kumar &amp; Co.</i> p. 193. Las tareas a desarrollar son: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Explicar los riesgos inherentes existentes</li> <li>2. Explicar cómo la entidad los mitiga y los que no controla</li> <li>3. Explicar cómo los riesgos que no controla pueden impactar en las afirmaciones contables</li> </ol>
<b>Dinamización</b>	El instructor entregará los casos para que sean trabajados individualmente por los alumnos. A continuación, los alumnos discutirán en equipos de trabajos las tres tareas requeridas. Finalmente, el instructor dinamizará la sesión del grupo, encargando a cada equipo la explicación de sus conclusiones y abriendo el debate.
<b>Conclusión y evaluación</b>	Esta actividad permitirá repasar los temas de identificación de riesgos y su medición. Este ejercicio se evalúa a partir del trabajo escrito anterior sobre la base de 10.

Tras la actividad anterior, se verán unos ejemplos sobre cómo responder a los riesgos identificados mediante procedimientos de auditoría.

E5.19. Respuesta a los riesgos de error material	
<b>Casos</b>	Los casos a utilizar son <i>Dephta Furniture, Inc.</i> y <i>Kumar &amp; Co</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA del IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 216-219).
<b>Dinamización</b>	Se entregan los casos a los alumnos y se comenta en grupo los puntos requeridos para definir los procedimientos de auditoría citados anteriormente y referidos en el <i>Exhibit 16.7.1</i> del Volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 205).
<b>Conclusión y evaluación</b>	El instructor subrayará cómo los procedimientos de evaluación del riesgo de error material influyen en el diseño de los procedimientos de auditoría al identificar cuáles son las afirmaciones contables a probar, la naturaleza de las pruebas (cumplimiento o sustantivas) y en el alcance de estas pruebas.

### 5.2.3. Determinación y uso de la materialidad (NIA 320)

La materialidad es una representación de la importancia que los usuarios de la información financiera otorgan a determinadas aserciones en los estados financieros que pueden influir en su proceso de toma de decisiones. Es decir, se trata del importe que puede alcanzar un error como para motivar un cambio en la decisión del usuario de la información financiera.

Por lo tanto, se trata de una cifra determinada desde la perspectiva del usuario de la información financiera. Desde el punto de vista del auditor, la materialidad a la que nos estamos refiriendo opera en la fase de emisión de la opinión o conclusión de la auditoría, o materialidad global.

Sin embargo, para evitar que la acumulación de errores en los estados financieros por importes menores de la cifra de materialidad derive en un error superior al nivel de materialidad global establecido, el auditor debe proceder a establecer niveles más reducidos de materialidad a ser aplicados en cada etapa del trabajo de auditoría.

#### Estrategia docente

##### a) Objetivos:

- comprender la base de cálculo y los cálculos aritméticos de la cifra de materialidad;
- determinar la materialidad en las diversas etapas del trabajo;
- comprender la influencia de la materialidad en el trabajo de auditoría.

##### b) Competencias principales a desarrollar:

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de auditoría
  - evaluar los riesgos de error material
  - aplicar métodos cuantitativos en auditoría
- Competencias profesionales:

- gestionar información y evidencia
- aplicar el juicio profesional
- comunicar eficazmente
- trabajar en equipo
- identificar problemas no estructurados y polifacéticos
- Competencias de valores:
  - identificar cuestiones éticas
  - aplicar principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 320
  - capítulo 7 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 87-98).
  - capítulo 6 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 54-69).
- Solución de ejercicios
- Aprendizaje cooperativo

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone un estudio de casos para analizar la relevancia y disponibilidad de un procedimiento analítico sustantivo:

E5.20. Materialidad. Fundamentos y cálculo

<p style="text-align: center;"><b>Caso</b></p>	<p>El <i>Exhibit 6.3.1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (pp. 62-63) aplica a la fase de planificación el procedimiento de cálculo de la materialidad (global y específica) recogida en el capítulo 7 del volumen 1 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (pp. 87-98).</p> <p>El <i>Exhibit 6.4.1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (p. 64) recoge la aplicación del concepto de materialidad en la fase de ejecución del trabajo.</p> <p>El <i>Exhibit 6.5.1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (p. 65) recoge la aplicación del concepto de materialidad en la fase de emisión del informe.</p> <p>El instructor puede discutir:</p> <p>a) El caso <i>Dephta Furniture, Inc</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (p. 68). Los puntos a comentar son:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trazar con los estados financieros cuáles deben ser las cifras de referencia. Los estados financieros principales se encuentran en las p. 19 y 20.</li> <li>2. Explicar ¿por qué ajusta el resultado, con el importe del incentivo pagado a los directivos?</li> <li>3. Analizar si las circunstancias han cambiado respecto al ejercicio anterior y, en caso de haber cambiado, ¿qué efecto tendría en esta decisión?</li> <li>4. ¿Por qué la materialidad de ejecución del trabajo es menor que la de planificación?</li> <li>5. ¿Una cifra de materialidad más elevada, siendo constante el riesgo, significa más trabajo de auditoría o menos? Razónese.</li> <li>6. ¿Qué efecto tienen los errores de ejercicios anteriores no corregidos, por inmatereales, en la materialidad?</li> </ol> <p>b) El caso <i>Kumar, &amp; Co</i> del Volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (p. 69). Los puntos a comentar son:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trazar con los estados financieros cuáles deben ser las cifras de referencia. Los estados financieros principales se encuentran en las pp. 22 y 23.</li> <li>2. Explicar ¿por qué se utiliza una referencia diferente al caso Dephta?; ¿Cuándo esa referencia debe fundamentarse en el estado de situación financiera y cuándo en el estado de resultados?</li> </ol>
<p style="text-align: center;"><b>Dinamización</b></p>	<p><u>Primera tarea:</u></p> <p>El instructor suministrará los estados financieros para resolver la pregunta 1 en ambos casos (Dephta y Kumar). Los alumnos trabajarán en grupo tratando de plantear sus estimaciones. Para estimar los porcentajes pueden recurrir a literatura existente en la web o a los comentarios realizados por el instructor en la introducción del tema.</p> <p><u>Segunda tarea:</u></p> <p>El instructor entregará el extracto (Dephta, p. 68) y se abordarán los puntos 2, 3 y 4. En el caso Kumar (p. 69) se abordará el punto 2. En este punto 2, el instructor debe reflexionar sobre el modelo de negocio de la entidad y la importancia de las inversiones en activos.</p>

<b>Conclusión</b>	<p>El alumno debe comprender el carácter subjetivo de esta decisión y su efecto en el alcance del trabajo.</p> <p>Son decisiones que pueden ser revisadas como consecuencia de nueva evidencia que reduzca la incertidumbre de toda estimación subjetiva.</p> <p>El alumno volverá a utilizar el concepto de materialidad en la formación de la opinión en la etapa final de auditoría o conclusión.</p>
-------------------	--

Posteriormente, se plantea la solución de un ejercicio práctico con el fin de familiarizar al alumno con la mecánica de ejecución de la prueba sustantiva, analizando la suficiencia del procedimiento y la necesidad o no de procedimientos adicionales.

#### E5.21. Cálculo de materialidad. Entidad en pérdidas.

<b>Ejercicio</b>	Seleccione unos estados financieros de una entidad con pérdidas y con una fuerte base de activos.
<b>Conclusión</b>	Discutir cuál es el parámetro de referencia cuando el resultado es negativo.

Por último, se sugiere la solución de un ejercicio adicional, para la completa familiarización del alumno con los fundamentos y la mecanización del procedimiento:

#### E5.22. Cálculo de la materialidad de ejecución en el área de pasivos bancarios si existe un convenio de razón de endeudamiento ajustado.

<b>Ejercicio</b>	<p>El instructor planteará un ejercicio en el que una entidad presente una cláusula de pago anticipado que tenga una gran probabilidad de incumplirse, debido al elevado nivel de endeudamiento. La entidad ha de estar con pérdidas.</p> <p>El cálculo de la materialidad se puede efectuar sobre la cifra de ventas.</p> <p>El ejercicio exigirá discutir si debe utilizarse un nivel de materialidad en las pruebas sobre pasivos y si se debe obtener de la materialidad global o debe atenderse a las circunstancias específicas de esa área.</p>
<b>Conclusión</b>	El alumno debe comprender la finalidad del cálculo de la materialidad y atender a las circunstancias particulares que pueden afectar al caso.

#### 5.2.4. Documentación de auditoría (NIA 230, NICC 1)

##### a) Fundamentos

La documentación es esencial en un trabajo de auditoría, ya que permite integrar la evidencia y poder extraer conclusiones razonables a partir de los indicios que se van obteniendo de las pruebas de auditoría. Al mismo tiempo, para ser efectivos en esta función, los papeles deben estar adecuadamente estructurados y la nomenclatura utilizada en ellos debe ser homogénea.

Los papeles de trabajo tienen diversas utilidades:

- recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo;
- ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría;
- ayudar al auditor en la ejecución del trabajo;
- sistematizar y perfeccionar el desempeño de futuras auditorías;
- permitir que cualquier persona con experiencia pueda supervisar la actuación realizada.

Como se puede observar, los papeles de trabajo constituyen una herramienta básica en la formación de la opinión del auditor y en la importante función de supervisar el trabajo efectuado. Asimismo, sobre los papeles de trabajo se realizará, en su caso, la revisión del control de calidad del regulador, que debe ser capaz, a partir de su contenido, de llegar a las mismas conclusiones que el auditor.

Finalmente, conviene indicar que los papeles de trabajo son propiedad del auditor, quien además debe custodiarlos.

*b) Procedimiento: organización y documentación de los programas y papeles de trabajo*

Los programas y papeles de trabajo se estructuran por áreas, cada una de las cuales se refiere a un epígrafe de los estados financieros. A su vez, la estructura del trabajo de auditoría que se realice en las distintas áreas es uniforme y cada una de ellas debe contener la siguiente documentación:

- Programa de trabajo, con la indicación del trabajo de auditoría que se está realizando y las hojas de trabajo donde se documenta.
- Cédula sumaria con las cifras del estado de situación financiera y estado de resultados integral que están siendo probadas. La cédula sumaria deberá recoger las conclusiones del trabajo realizado en el área.
- Hojas de trabajo donde se documenta la evidencia obtenida y las conclusiones de auditoría. En las hojas de trabajo, la evidencia se recoge directamente (cartas de confirmación de clientes, por ejemplo) o bien indirectamente, referenciando al trabajo realizado y, en ocasiones, con referencia a los archivos de los registros de la empresa (por ejemplo, la inspección física o documental).

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- entender que la documentación representa un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría;

- comprender que documentar consiste en dejar constancia de la evidencia de auditoría como se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

**b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de la auditoría
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - comunicar eficazmente
  - revisar el trabajo propio y el de otros
- Competencias de valores:
  - identificar cuestiones éticas
  - aplicar principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 230
  - capítulo 18 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 249-252)
- Solución de ejercicios

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. Al final de la sesión, se propone un examen para evaluar los conocimientos básicos sobre documentación:

E5.23. Documentación de los papeles de trabajo de la auditoría	
<b>Ejercicio</b>	<p>Comprensión y utilización de los contenidos de la NIA 230, a través de la realización de un examen en el que se combinen preguntas cortas con preguntas tipo test.</p> <p>Para la confección de dicha prueba se utilizará el <i>Exhibit 18.1-1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 251-252), en el que se realizan, a través de una lista de chequeo, las consideraciones más significativas acerca de la documentación de los papeles de trabajo de una auditoría de estados financieros.</p>

<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Las cuestiones podrían ser de verdadero (V) o falso (F), tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la estrategia global de auditoría no tiene que figurar en la documentación de los papeles de trabajo, dado su carácter confidencial (falso);</li> <li>• se han de documentar y adjuntar a los papeles de trabajo todos los memorandos resumen de las reuniones del equipo de trabajo de auditoría (verdadero);</li> <li>• hay que archivar en los papeles de trabajo todas las facturas que se han revisado y, en general, copia de toda la documentación del cliente (falso);</li> <li>• deben figurar en los papeles de trabajo documentados todos los cambios que se hayan producido en la planificación o diseño de procedimientos de auditoría, por pequeños que puedan parecer (verdadero).</li> </ul> <p>El examen se evaluaría con base en 10.</p>
--------------------------------	---

Adicionalmente se sugiere mostrar a los alumnos, a modo ilustrativo, un ejemplo de índices utilizados en algunas firmas de papeles de trabajo.

E5.24. Índices de los papeles de trabajo	
<b>Ejemplo</b>	<p>Un área que deben considerar las políticas de las firmas de auditoría es la organización e indexación del archivo de auditoría. Un enfoque consistente usando un índice estándar tiene varias ventajas, tales como las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• permite a los papeles de trabajo específicos que sean fácilmente localizados y compartidos por los miembros del equipo de auditoría;</li> <li>• facilita la revisión del archivo por parte de varios revisores tales como el gerente, el socio a cargo, el revisor y los monitores del control de calidad;</li> <li>• proporciona consistencia entre los archivos de auditoría en la firma; y</li> <li>• ayuda con las funciones de control de calidad tales como la verificación de omisiones de firmas, cruce de referencias inválidas y revisión de notas no claras.</li> </ul> <p>La documentación de auditoría es organizada usualmente en divisiones lógicas de trabajo usando un sistema de indexación. Si el archivo es electrónico, la indexación puede ser en la forma de carpetas y sub carpetas. Al crear cada pieza de documentación de auditoría, se le dará una única referencia que coincida directamente con el índice del archivo general.</p> <p>Índices con base en la presentación de los estados financieros</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• BG Estados financieros e informe del auditor</li> <li>• 10 Archivo de memorandos de terminación, listas de chequeo, etc.</li> <li>• 11 Estrategia global de la auditoría</li> <li>• 12 Materialidad</li> <li>• 15 Eventos posteriores</li> <li>• 18 Contingencias</li> <li>• 19 Otros documentos de soporte tales como balances de prueba y reportes</li> <li>• A Efectivo</li> <li>• B Cuentas por cobrar</li> <li>• C Inventarios</li> </ul>

- |  |  |
|--|--|
|  | <ul style="list-style-type: none"><li>• D Propiedades, planta y equipo</li><li>• AA Pasivos</li><li>• BB Deudas a largo plazo</li><li>• CC Impuestos por pagar</li><li>• DD Patrimonio</li><li>• PG Cuentas de resultado</li></ul> |
|--|--|

## 6. Etapa 2. Respuesta al riesgo evaluado. Ejecución del trabajo

### 6.1. La evidencia de auditoría (NIA 500 y 501)

#### 6.1.1. La obtención de evidencia: objetivos, fuentes de evidencia y procedimientos

##### a) Fundamentos

- El auditor debe aplicar procedimientos apropiados en cada circunstancia que permitan obtener evidencia de auditoría suficiente para poder extraer conclusiones razonables en las cuales basar su opinión (NIA 500.4 y 6).
- La finalidad perseguida por el auditor al efectuar sus pruebas es satisfacer los diversos objetivos de auditoría, los cuales se encuentran relacionados con las distintas aserciones recogidas en los estados financieros, las cuales se refieren tanto a las partidas como a las transacciones y se pueden resumir en las siguientes (véase numeral 4.2.B)<sup>8</sup>:
  - los elementos existen y las transacciones han ocurrido
  - no se ha omitido ningún elemento o transacción
  - los elementos y las transacciones se encuentran correctamente valoradas
  - los elementos y transacciones están adecuadamente presentadas

Estas aserciones contables se transforman en los objetivos específicos de la auditoría: existencia, no omisión, valoración y presentación adecuada. De forma operativa, dichos objetivos se traducen en la realización de pruebas de sobrevaluación o pruebas de subvaluación.

- Los programas de auditoría deben ajustarse, en lo necesario, al nivel de riesgo de la entidad y sus circunstancias particulares. El auditor puede enfocar la respuesta al riesgo de diversas formas, tales como:
  - tratando cada riesgo evaluado, según su naturaleza (ej. una caída en la economía) y diseñar la respuesta apropiada de auditoría en la forma de procedimientos adicionales de auditoría;
  - tratando los riesgos evaluados por área o revelación importante afectada en los estados financieros, y luego diseñar una respuesta apropiada mediante procedimientos de auditoría adicionales;
  - comenzando con una lista de procedimientos de auditoría estándar para cada área y aserción (afirmación) importantes en los E/F y ajustarla

---

<sup>8</sup> La afirmación de *derechos y obligaciones* se encuentra implícita en la de correcta *valoración*. Por su parte la afirmación de *corte de operaciones* forma parte de las afirmaciones de *existencia* o *no omisión*.

(añadiendo, modificando y eliminando procedimientos) para diseñar una respuesta apropiada a los riesgos evaluados.

- El diseño de las pruebas de auditoría requerirá de la comprobación de los registros contables con una fuente de evidencia generada interna o externamente a la empresa. Dependiendo de cuál sea el punto desde el que se diseñe la comprobación, la prueba será de sobrevaluación o de subvaluación.
- Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones en que basar su opinión (NIA 500.5.c) procedente de:
  - la información contenida en los registros contables
  - cualquier otra información interna o externa a la empresa
- El nivel de persuasión de las diferentes fuentes de evidencia, de acuerdo con las características definidas por Porter et al. (2014, pp. 273-274):
  - Relevancia, en cuanto a cómo contribuye para el cumplimiento del objetivo de auditoría.
  - Fiabilidad o confianza del auditor en que la evidencia soporta las conclusiones de auditoría que se alcancen. Según la NIA 500.A31, la evidencia será más fiable cuando:
    - es obtenida de fuentes independientes a la entidad;
    - existen controles internos eficaces sobre la evidencia generada por la entidad;
    - es obtenida directamente por el auditor;
    - existe en forma documental (en papel o electrónica);
    - es suministrada en documentos originales.
  - Disponibilidad de la evidencia para el auditor.
  - Oportunidad o rapidez en que el auditor puede disponer de dicha evidencia.
  - Costo de obtención de la evidencia para el auditor.

#### *b) Fuentes de evidencia*

La respuesta al riesgo por parte del auditor consiste en la obtención y evaluación de las siguientes fuentes de evidencia, ya sea de forma individual o combinada entre ellas (NIA 500.A2):

<b>1. Inspección</b>	
Contenido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en comprobar la información contable con documentos y/o con elementos tangibles (NIA 500.A14-A16).</li> </ul>
Modalidades	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Según el origen de la inspección: desde la fuente de origen o viceversa, dependiendo del objetivo de auditoría que se pretenda satisfacer: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ si el objetivo es la detección de sobrevaluaciones de activos, la prueba se traza desde el registro auxiliar y se comprueba la realidad física del elemento;</li> <li>○ si el objetivo es la detección de pasivos y activos ocultos, la prueba se traza desde los elementos físicos a los registros contables.</li> </ul> </li> <li>• Según la fuente de la información: inspección física e inspección documental.</li> </ul>
Contribución	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La confianza en la evidencia documental depende de su procedencia: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ los documentos producidos por la empresa son menos fiables que los producidos por terceros;</li> <li>○ los documentos que se custodian fuera de la empresa aportan mayor fiabilidad que si se mantienen custodiados por la empresa.</li> </ul> </li> </ul>
Limitaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La inspección de elementos de activo aporta evidencia de su existencia, pero no de su propiedad o de su valuación.</li> <li>• Derivadas de la procedencia de la información de acuerdo con lo comentado en el apartado anterior.</li> </ul>

<b>2. Observación</b>	
Contenido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en “ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros” (NIA 500.A17).</li> </ul>
Contribución	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Empleada habitualmente en la realización de las pruebas de control (p. e. observación de la realización del inventario de existencias por parte del personal de la empresa).</li> <li>• Es también relevante en la etapa de planificación, especialmente cuando se pretende conocer el negocio de la entidad en la primera auditoría.</li> </ul>
Limitaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La observación puede influir en cómo el procedimiento se desarrolla.</li> <li>• Limitada a un punto temporal concreto, no a todo el ejercicio.</li> <li>• No aporta evidencia directa de la existencia o no de un elemento en los estados financieros.</li> </ul>

<b>3. Confirmación</b>	
Contenido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una aseveración contenida en los registros contables (NIA 500.A18).</li> <li>• La confirmación se diferencia de las preguntas escritas en que el objeto es la información recogida en los estados financieros.</li> <li>• La confirmación se suele efectuar por carta, por lo que al procedimiento de solicitar la información para su confirmación se le denomina “circularización”.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su contenido en relación con las confirmaciones externas es objeto de un estándar específico, NIA 505, desarrollado en el numeral 6.2.1 del presente Documento de Orientación Pedagógica.</li> </ul>
--	---

<b>4. Recálculo</b>	
Contenido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad, o en la realización de cálculos independientes.</li> </ul>
Modalidades	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Manual o electrónicamente (NIA 500.A19).</li> </ul>
Contribución	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fuente de evidencia habitual para validar las estimaciones realizadas por la entidad (p. e. depreciación anual y acumulada, dotación de reservas legales o estatutarias, etc.).</li> </ul>
Limitaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su fiabilidad depende de la disponibilidad de la información.</li> <li>• Su costo en ocasiones puede ser desproporcionado para el nivel de evidencia aportado.</li> </ul>

<b>5. Reelaboración</b>	
Contenido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implica la ejecución por parte del auditor de procedimientos establecidos por la entidad (NIA 500.A20).</li> </ul>
Contribución	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aporta evidencia acerca de la efectividad de los procedimientos de control interno establecidos por la entidad.</li> </ul>
Limitaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No asegura, por sí sola, la existencia del control de forma continuada a lo largo del ejercicio.</li> </ul>

<b>6. Procedimientos analíticos</b>	
Contenido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en la comprobación mediante la realización de cálculos globales que aportan evidencia sobre la razonabilidad de las aserciones contables.</li> <li>• Analiza posibles relaciones entre la información financiera y la no financiera (NIA 500.A21).</li> <li>• Su contenido es objeto de un estándar específico, NIA 520, desarrollado en el numeral 6.2.3 del presente Documento de Orientación Pedagógica para los procedimientos analíticos en la etapa de ejecución.</li> </ul>

<b>7. Pregunta</b>	
Contenido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consiste en la búsqueda de información mediante la pregunta directa tanto a empleados como a personas externas a la empresa.</li> </ul>
Modalidades	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desde la pregunta oral informal hasta la pregunta formal por escrito.</li> </ul>
Contribución	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fuente habitual y constante durante el trabajo de auditoría por su disponibilidad e inmediatez.</li> <li>• Fuente de evidencia complementaria de otras.</li> </ul>
Limitaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las preguntas de forma aislada “no proporcionan suficiente evidencia de auditoría de la ausencia de errores a nivel de aserción, ni de la eficacia operativa de los controles” (NIA 500.A2), por lo que generalmente deben complementarse con otros procedimientos.</li> </ul>

c) *Procedimientos para la obtención de evidencia de auditoría*

Tal y como se requiere en las NIA 315 y 330, la obtención de evidencia de auditoría se obtiene mediante la realización o bien de procedimientos de evaluación de riesgos (propios de la etapa 1 de evaluación del riesgo o planificación) o procedimientos de auditoría posteriores (propios de la etapa 2 de respuesta al riesgo evaluado o ejecución) (NIA500.A10).

Los métodos de obtención de evidencia (inspección, observación, confirmación, recálculo, reelaboración, procedimientos analíticos y pregunta) descritas en el numeral anterior pueden usarse tanto para los procedimientos de evaluación del riesgo como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, o como para otros procedimientos de auditoría adicionales, según el contexto en el cual sean aplicados por el auditor (NIA 500.A11).

**Figura 6.1. Procedimientos y métodos de obtención de evidencia**



*Fuente:* elaboración propia a partir de la NIA 500.

Los procedimientos de auditoría adicionales se clasifican en:

- Pruebas de controles: pruebas de cumplimiento con el objetivo de aportar evidencia acerca de que los procedimientos relativos a los controles internos existen, son eficaces y han estado siendo utilizados durante el ejercicio.
- Procedimientos sustantivos, que se dividen en:

- *Pruebas sustantivas de detalle*: consisten en la realización de comprobaciones de las fuentes de información con los registros contables o desde los registros contables a las fuentes de evidencia.
- *Procedimientos analíticos sustantivos*: suelen relacionar datos contables con otros extracontables, de manera que sea posible extraer consecuencias sobre la calidad de una información determinada.

## **Estrategia docente**

### **a) Objetivos**

- conocer las diferentes fuentes de obtención de evidencia, así como el nivel de persuasión de cada una de ellas;
- conocer los diferentes procedimientos para la obtención de evidencia y sus alternativas, en caso de imposibilidad;
- comprender la conexión entre las evaluaciones del nivel de riesgo de error y de la confianza en el entorno de control de la empresa, y los procedimientos establecidos en el plan de auditoría.

### **b) Competencias profesionales a desarrollar**

- Competencias técnicas:
  - describir los objetivos y etapas de auditoría
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia;
  - aplicar el juicio profesional;
  - gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales.
- Competencias de valores:
  - analizar cursos alternativos de acción y las consecuencias éticas;
  - aplicar principios éticos.

### **c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

#### - Lección magistral:

- NIA 500 y 501
- capítulo 9 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 109-119)
- capítulo 16 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 197-219)

- Solución de ejercicios
- Estudio de casos
- Aprendizaje cooperativo.

**d) Ejemplos y casos prácticos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales relacionados con las fuentes de evidencia y procedimientos necesarios para la obtención de evidencia de auditoría. En una primera etapa, el instructor promoverá la aplicación del razonamiento para la obtención de evidencia de auditoría en diferentes contextos. El alumno debe distinguir las diferentes fuentes de evidencia en cada caso y los procedimientos sustantivos a llevar a cabo. A modo ilustrativo, se plantean los dos siguientes casos:

E6.1. Identificación de las diferentes fuentes de evidencia	
<b>Caso</b>	¿Qué fuentes de evidencia y procedimientos debe emplear el auditor para la mitigación del riesgo de auditoría sobre los inventarios?
<b>Dinamización</b>	La actividad pretende la aplicación del razonamiento para la resolución de problemas no estructurados directamente a través de un debate público.
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>El instructor guiará el debate de acuerdo con la siguiente lógica argumental:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La fuente de evidencia con mayor nivel de persuasión para este tipo de elementos es la inspección física en la fecha de los estados financieros.</li> <li>• En caso de no poder realizarse la inspección física en la fecha de los estados financieros: el alumno debe conocer la posibilidad de realización en fechas diferentes, sus efectos en la mitigación del riesgo de auditoría, y los procedimientos complementarios (inspección documental de compras y ventas anteriores y posteriores, respectivamente, a la fecha de los estados financieros) para la obtención de evidencia de auditoría suficiente).</li> <li>• En caso de no poder realizarse la inspección física en ninguna fecha, conocer los procedimientos alternativos (inspección documental de ventas posteriores, etc.) para la obtención de evidencia de auditoría suficiente. Si no es posible desarrollar procedimientos alternativos el auditor podría considerar la necesidad de limitar el alcance de su opinión en el informe de</li> </ul>

	<p>auditoría, e incluso, en caso de afectar a saldos significativos de la entidad, suponer una denegación de la opinión.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En caso de no poder realizarse la inspección física en ninguna fecha y no poder llevar a cabo los procedimientos alternativos, conocer los efectos sobre la opinión de auditoría.</li> </ul> <p>Adicionalmente, se advertirá expresamente de que el empleo de la inspección física no excluye la documental, es decir, en ciertas ocasiones, será preciso comprobar que el elemento existe y que fue la empresa, y no un tercero, la que adquirió el elemento.</p> <p>No obstante, en algunas ocasiones la inspección debe ser complementaria de otras fuentes de evidencia. Por ejemplo, en el caso en que se pretenda comprobar la corrección del precio de adquisición de los elementos del activo, la única vía posible es la inspección documental de los justificantes de la adquisición. Asimismo, la evaluación de las posibles correcciones valorativas de los activos, además de la realización de ciertos recálculos por parte del auditor, puede requerir también de la formulación de algunas preguntas y de la propia inspección física de los activos.</p> <p>Se sugiere la evaluación mediante un examen escrito, seguido de un debate público, con base en 10, de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Respuestas por escrito a las cuestiones: 80%, valorando: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Correcta redacción: 10%</li> <li>○ Corrección en la respuesta: 35%</li> <li>○ Opiniones soportadas con criterio: 35%</li> </ul> </li> <li>• Discusión en clase: 10%.</li> </ul>
--	--

#### E6.2. Fuentes de evidencia para la identificación de litigios y causas pendientes

<b>Caso</b>	Identificar las fuentes a través de las cuales el auditor puede encontrar evidencia de la existencia de litigios pendientes en la entidad con efectos significativos en los estados financieros.
<b>Dinamización</b>	Se sugiere que, en este caso, la resolución de la actividad sea planteada a nivel individual. Posteriormente, deberá ser

	<p>complementada con la exposición pública mediante debate entre los participantes.</p>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>Resolver de acuerdo con lo dispuesto en la NIA 501.9-10:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preguntar a la gerencia y, en su caso, a otros empleados, incluyendo la asesoría legal de la entidad. En ocasiones, la efectividad de las preguntas no depende del nivel jerárquico de la persona que las responde, sino de la elección de la persona adecuada por encontrarse a cargo del mantenimiento de los activos o registros sobre los que se indaga.</li> <li>• Inspección documental de las actas de las reuniones de los órganos de gobierno, así como la correspondencia entre la entidad y de sus asesores legales externos.</li> <li>• Inspección documental de las cuentas de gastos legales (NIA 501.A20).</li> <li>• Confirmación mediante carta a los asesores legales externos (NIA 501.A21-A25).</li> </ul> <p>Finalmente, se hará hincapié en las consideraciones en los párrafos 11 y A17-A25 de la NIA 501, que abundan en los efectos que la aplicación de los procedimientos anteriores tiene tanto en la opinión final del auditor, como en la necesidad de ejecución de trabajo adicional para la búsqueda de evidencias adicionales.</p> <p>Se sugiere la evaluación mediante un examen escrito, seguido de un debate público, con base en 10, de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Respuestas por escrito a las cuestiones: 80%, valorando: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ correcta redacción: 10%</li> <li>○ corrección en las respuestas: 35%</li> <li>○ opiniones soportadas con criterio: 35%</li> </ul> </li> <li>• Discusión en clase: 10%</li> </ul>

En una segunda fase, se plantea el siguiente ejemplo con el propósito de que el alumno conozca la conexión entre la fase de evaluación del riesgo de error y del entorno de control, y los procedimientos realizados para la mitigación del riesgo de auditoría.

El alumno debe comprender el efecto que sobre el alcance de los procedimientos de auditoría a ejecutar tiene el nivel de confianza en los controles de la entidad. Para ello, se sugiere el siguiente ejercicio a modo ilustrativo:

### E6.3. Pruebas de control y procedimientos sustantivos de acuerdo con los niveles de riesgo evaluados

<p><b>Ejercicio</b></p>	<p>Partiendo de la evaluación del nivel de riesgo inherente así como de la confianza del entorno de control, realizada para una determinada partida de los estados financieros, establecer la conexión con el plan específico de auditoría e identificar la necesidad de determinadas pruebas y procedimientos sustantivos. Para ello, y a modo ilustrativo, se propone un ejercicio sobre el área de “Cuentas por cobrar”, para lo cual se utilizarán los siguientes ejemplos contenidos en el Volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b):</p> <p>a) Conclusión sobre la evaluación del riesgo (Numeral 14.6, p. 193). Sobre el ejemplo de <i>Kumar &amp; Co.</i> se pide:</p> <p style="padding-left: 40px;">a.1) ¿Cuál es el nivel de riesgo de error (alto, medio o bajo) para esta área a nivel de estados financieros? ¿Cuáles son las amenazas que justifican este nivel de riesgo?</p> <p style="padding-left: 40px;">a.2) ¿En qué aserciones se descompone el trabajo del área de “Cuentas por cobrar”?</p> <p style="padding-left: 40px;">a.3) ¿Cuál es el nivel de riesgo para cada una de las aserciones? ¿Cuáles son las amenazas que justifican este nivel de riesgo?</p> <p>b) Confección del plan de auditoría (Numeral 16.13; pp. 215-217): comentar las respuestas a las 5 cuestiones planteadas para el desarrollo del plan de auditoría del área de cuentas a cobrar. ¿Puede reducirse la extensión de los procedimientos sustantivos a llevar a cabo en el área de “Cuentas por cobrar”?</p> <p>c) Respuesta al plan de auditoría (Numeral 17.7; pp. 243-246): de acuerdo con las evaluaciones en los apartado a) y b):</p> <p style="padding-left: 40px;">c.1) Identificar las fuentes de evidencia (inspección, observación, confirmaciones, recálculo, reelaboración, pruebas analíticas, preguntas) para cada uno de los procedimientos previstos en el plan de auditoría.</p>
-------------------------	--

	<p>c.2) Identificar el tipo de procedimientos sustantivos (en detalle o analíticos) llevados a cabo para la obtención de evidencia de auditoría para cada uno de los procedimientos diseñados.</p> <p>c.3) De acuerdo con las conclusiones en comentarios, concluir acerca de la suficiencia de los procedimientos realizados y, en su caso, la necesidad de realización de procedimientos adicionales.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>La resolución del ejemplo es realizada en grupos de 2 o 3 alumnos, fomentando el aprendizaje cooperativo.</p> <p>La resolución del ejercicio es guiada por el instructor mediante la modalidad de seminario. A través de esta modalidad, el instructor repite los fundamentos teóricos expuestos con anterioridad; obtiene una retroalimentación inmediata del nivel de comprensión por parte de los alumnos; y estructura el razonamiento individual orientando el posterior estudio autónomo del alumno.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>El instructor dirige la resolución del ejercicio a través del manual de la IFAC, con el objetivo de que el alumno comprenda el efecto que sobre el alcance de los procedimientos de auditoría a ejecutar tiene el nivel de riesgo de error evaluado y la confianza en los controles de la entidad.</p> <p>Al final de la actividad, el alumno debe ser capaz de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• identificar el nivel de persuasividad adecuado para cada nivel de riesgo;</li> <li>• comprender algunas aplicaciones de los diferentes procedimientos sustantivos de auditoría adecuados para cada nivel de riesgo.</li> </ul> <p>Se hará especial hincapié en lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos sustantivos analíticos: en el caso de encontrar variaciones anormales, conviene investigarla a través de fuentes de evidencia adicionales (preguntas a la gerencia, confirmaciones de terceros). Las explicaciones recibidas por parte del personal de la entidad tienen un nivel de persuasión menor, por lo que deberán ser corroboradas con el conocimiento del negocio o con otras evidencias obtenidas a lo largo del trabajo. En todo caso, para la evaluación de la suficiencia de los procedimientos analíticos se tendrán en cuenta la calidad de la información</li> </ul>

	<p>empleada así como el rigor de la técnica seleccionada para desarrollar la prueba.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos sustantivos de detalle: adicionalmente pueden servir como evidencia para la revisión de conclusiones de auditoría previas. Por ejemplo, en aquellos casos en los que inicialmente se había establecido un nivel de confianza alto en los controles, es posible que el auditor tenga que revisar esta evaluación al encontrar en sus pruebas de detalle un gran número de desviaciones.</li> </ul> <p>Se sugiere que los alumnos entreguen un informe por escrito con sus respuestas que se compartiría en una sesión de las clases como puesta en común. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en el siguiente criterio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe correctamente estructurado y comprensible: 1 punto</li> <li>• Corrección en la respuesta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Apartado a): 3 puntos</li> <li>○ Apartado b): 2 puntos</li> <li>○ Apartado c): 3 puntos</li> </ul> </li> <li>• Capacidad de comunicación en la puesta en común: 1 punto</li> </ul>
--	---

A lo largo de los siguientes apartados en este numeral, se desarrollarán de forma específica las aplicaciones prácticas para la búsqueda de fuentes de evidencia suficientemente persuasivas y la ejecución de procedimientos de auditoría adecuados para aplicaciones concretas dentro de la etapa de ejecución del encargo.

### *6.1.2. Alcance de los procedimientos de auditoría*

El auditor ha de obtener evidencia adecuada y suficiente para poder extraer conclusiones que le permitan emitir el informe de auditoría. La suficiencia está relacionada con el alcance de los procedimientos de auditoría.

La actividad de auditoría de estados financieros da lugar a la emisión de una opinión, porque el auditor desarrolla procedimientos con base selectiva. La determinación del tamaño de las muestras dependerá de los conceptos de materialidad y de riesgo de detección que ha de controlar el auditor.

El auditor investigará el 100% de las partidas en determinadas circunstancias (IFAC, 2011b, pp. 222-223):

- la población esté formada por pocas partidas de gran valor;
- existe un riesgo elevado de muestreo y no existan otros medios para obtener evidencia;
- se puedan desarrollar procedimientos informáticos sobre la población.

Al seleccionar las partidas, el auditor puede elegir partidas que sean representativas de la población y, a través de la extrapolación de los resultados, obtener conclusiones sobre la población (IFAC, 2011b, *Exhibits* 17.1.1 y 17.1.2), o bien el auditor se puede concentrar en partidas específicas debido a:

- su elevado valor o su carácter crítico;
- las partidas por encima de determinada cifra;
- las partidas inusuales o sensibles;
- las partidas altamente susceptibles al error;
- las partidas que pueden aportar información sobre la naturaleza de la entidad o sus controles;
- las partidas para probar el funcionamiento del control interno.

Las técnicas de muestreo pueden fundamentarse en la opinión del auditor o en el muestreo estadístico. En este último caso, la extrapolación de los resultados se realiza sobre una base objetiva. El anexo 2 de este Documento de Orientación Pedagógica contiene el desarrollo de las técnicas de muestreo aplicable a las pruebas sustantivas de detalle y a las pruebas de control.

Adicionalmente a las pruebas sustantivas de detalle y a las pruebas de control, el auditor debe desarrollar procedimientos de revisión analítica. El instructor puede desarrollar casos como el planteado en el *Exhibit* 17.4.1 (IFAC, 2011b).

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos**

Saber cómo determinar el alcance de las pruebas.

#### **b) Competencias profesionales a desarrollar**

- Competencias técnicas:
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia

- aplicar el juicio profesional
- gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales
- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos
- c) Métodos pedagógicos fundamentales:**
  - Lección magistral:
    - capítulo 17 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 220-248)

## 6.2. Procedimientos específicos para la obtención de evidencia

### 6.2.1. Confirmaciones externas (NIA 505)

#### a) Fundamentos

- Procedimiento consistente en la solicitud de confirmación de terceros para la obtención de evidencia de auditoría, excepto en lo relativo a la confirmación de litigios y causas pendientes, regulados en la NIA 501.
- Tampoco se incluye bajo esta técnica la obtención de la carta de manifestaciones de la gerencia, la que es una fuente interna (gerencia de la entidad) donde se formula una serie de aserciones sobre la información contenida en los estados financieros (NIA 501.12).

#### b) Contribución

- La confirmación obtenida directamente por el auditor procedente de terceras partes y expresada en soporte documental tiene el mayor nivel de persuasión (de acuerdo con los niveles de fiabilidad de la NIA 500.A5) como evidencia de una aserción de la entidad.
  - Aporta una evidencia muy relevante, puesto que es la única vía posible para validar determinadas aserciones de la empresa en sus relaciones con terceros (p. e. saldos con clientes y deudores, con proveedores y acreedores, saldos en determinadas inversiones financieras a través de depositarios e intermediarios, etc.).
- Incrementa la seguridad del auditor como complemento de otras fuentes de evidencia internas de la empresa (NIA 500.A8-A9), especialmente como respuesta a riesgos de error debidos a fraude (NIA 240.A37).

#### c) Tipología

- *Solicitud de confirmación positiva*: se solicita la respuesta tanto en caso de estar de acuerdo como en desacuerdo o proporcionando una información específica (NIA 505.6.b).
- *Solicitud de confirmación negativa*: se solicita la respuesta únicamente en el caso de no estar de acuerdo, por lo que la ausencia de contestación se considerará como confirmación (NIA 505.6.c). Normalmente en la carta se indica la cifra incluida en los estados financieros que se pretende confirmar. El nivel de persuasión de las confirmaciones negativas es menor, dado el riesgo de que la ausencia de respuesta se deba a otros factores.

### c) Limitaciones

Efectividad limitada debido a:

- *Bajas tasas de respuesta*: su resolución exige de la reiteración de la técnica o el empleo de procedimientos alternativos mediante, generalmente, la inspección de documentos internos de la empresa.
- *Veracidad de las respuestas recibidas*: para reducir esta limitación, la confirmación debe ser realizada por el propio auditor.

## Estrategia docente

### a) Objetivos

- conocer e interpretar las fuentes de evidencia relacionadas con la prueba de confirmación a terceros, obteniendo, comprendiendo y organizando la información obtenida;
- conocer la calidad de la evidencia aportada, así como los fundamentos para la ejecución de los procedimientos de auditoría basados en las confirmaciones de terceros;
- proponer fuentes de evidencia alternativa;
- inferir consecuencias de la evidencia obtenida sobre los estados financieros.

### b) Competencias principales a desarrollar:

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional
  - escucha y lectura eficaz
  - comunicación eficaz
  - autogestión

- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 505
  - capítulo 10.3 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 124-128)
- Solución de ejercicio práctico en el que se distinguen dos fases en función de las competencias a entrenar.

**d) Ejemplos, ejercicios y casos**

Durante la lección magistral se propone el planteamiento y evaluación de unos primeros casos conceptuales para asegurar la adquisición de los conceptos fundamentales:

E6.4. Fundamentos de la confirmación de terceros	
<b>Casos</b>	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación, señalar si son verdaderos o falsos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Confirmación externa: evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.</li> <li>b. Solicitud de confirmación positiva: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente a la entidad auditada, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.</li> <li>c. Solicitud de confirmación negativa: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente a la entidad auditada únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.</li> <li>d. Contestación en inconformidad: respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.</li> </ol>

<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>El instructor evalúa mediante un examen de 10 preguntas en las que hay que señalar si son verdaderas (V) o falsas (F) al final de la sesión del tipo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. V</li> <li>b. F</li> <li>c. F</li> <li>d. V</li> </ul> <p>Con este método se prueba la capacidad de lectura eficaz. El alumno será capaz de tener una comprensión básica de los fundamentos de las confirmaciones a terceros, sus objetivos y los contextos en los que se aplican.</p> <p>La evaluación del examen se realizará con base en 10.</p>
--------------------------------	--

Posteriormente, se sugiere la solución de un ejercicio práctico de confirmación de proveedores. La solución del ejercicio se plantea en dos fases: en la fase I, el alumno se familiariza con la mecánica de ejecución de la prueba sustantiva, con las fuentes de información disponibles y los conceptos básicos de documentación en la etapa de ejecución del trabajo, así como con la identificación de posibles incidencias que pueden afectar a las aserciones de la entidad:

#### E6.5. Confirmaciones de terceros. Fase I. Obtención de evidencia y documentación mediante prueba sustantiva de detalle

<b>Ejercicio</b>	<p>Se aporta la siguiente información relativa a la ejecución del trabajo de auditoría de la Compañía ABC, contenida en el <b>Anexo 3</b>, relacionada con la prueba sustantiva de detalle mediante la solicitud de confirmación a proveedores:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Estado de posición financiera – pasivo y patrimonio neto (<b>F-2</b>)</li> <li>II. Sumaria del área de proveedores (<b>BB</b>)</li> <li>III. Mayor de proveedores y selección de individuos para su análisis (<b>BB-10</b>)</li> <li>IV. Confirmaciones de algunos proveedores (<b>BB-20/#</b>) que incluyen dos discrepancias respecto a los registros contables, sin aportar las notas necesarias para realizar la conciliación.</li> </ul> <p>Se pide complementar el control de proveedores en (<b>BB-20</b>) e identificar las posibles incidencias respecto a partidas no registradas, debilidades de control interno o falta de conciliación.</p>
------------------	--

<b>Dinamización</b>	<p>El método pedagógico mediante la solución de ejercicios está basado, eminentemente, en la modalidad de trabajo autónomo por parte del alumno. El alumno se debe familiarizar con la mecánica de trabajo individual para la resolución de situaciones muy estructuradas mediante la aplicación de los conocimientos técnicos previamente adquiridos. Para ello, se sugiere que el instructor facilite los recursos disponibles de acuerdo con lo dispuesto en la figura A2.1. (anexo 3)</p> <p>No obstante, el instructor puede complementar el trabajo autónomo con la modalidad de enseñanza basada en el trabajo en equipo, fomentando el aprendizaje cooperativo. Para ello, se sugiere que después de haberse enfrentado a la problemática de forma individual, el alumno deba ser capaz de exponer y defender su propuesta al resto del grupo, asumiendo como propias las contribuciones recibidas por parte del equipo.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Se aportará el control de circularización en blanco, para su diligenciamiento por parte del alumno.</p> <p>La evaluación del informe entregado por el alumno o equipo se realizará con base en 10.</p> <p>La solución completa se aportará en la siguiente fase del ejercicio.</p>

En la fase II, se solicita la resolución de las diferencias detectadas. El alumno debe ser capaz de identificar los efectos de las diferencias en las aserciones en los estados financieros y proponer procedimientos complementarios para incrementar el nivel de seguridad de auditoría.

#### E6.6. Confirmaciones de terceros. Fase II. Resolución de incidencias y conclusión

<b>Ejercicio</b>	<p>Continuando con el caso anterior, el instructor entrega las notas necesarias para realizar la conciliación de las diferencias detectadas en las confirmaciones de los proveedores y documentadas en <b>(BB-20/#)</b>.</p> <p>Se pide realizar las actuaciones necesarias para poder concluir el trabajo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• conciliando las incidencias puestas de manifiesto por las confirmaciones de los proveedores <b>(BB-20/#)</b>;</li> <li>• concluyendo el trabajo de auditoría en el control de proveedores en <b>(BB-20)</b>, proponiendo en su caso el correspondiente ajuste sobre los estados financieros.</li> </ul>
------------------	--

<p><b>Dinamización</b></p>	<p>El alumno debe conocer de forma individual los principios que le permiten aplicar un razonamiento deductivo, así como la mecánica de ejecución del trabajo de auditoría para llegar a documentar una resolución del caso. Tras este trabajo autónomo, la dinamización por parte del instructor es una pieza clave para asegurar un aprovechamiento completo por parte del alumno ante la ausencia de una técnica de evaluación específica para este método pedagógico. Para ello, el alumno debe enfrentarse a la exposición pública de su solución individual. En grupos más reducidos, la dinámica de grupo puede resultar efectiva para esta exposición con la moderación por parte del instructor; el <i>juego de roles</i> es otra técnica adecuada a estos casos, en los que el instructor puede representar el papel de la entidad con quien se deben discutir las conclusiones alcanzadas.</p>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>El instructor suministra la solución completa del ejercicio documentada en <b>BB-20</b> para su autocorrección y discusión en grupo. La presentación puede ser por escrita, verbal o ambas.</p> <p>La evaluación puede ser de los resultados escritos, de la presentación o de la situación en particular. Adicionalmente, la evaluación final puede incluir un examen con preguntas cortas acerca de los conocimientos básicos con base en una batería de 10 preguntas cortas del tipo:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. ¿En qué casos se utilizan las confirmaciones externas durante una auditoría de estados financieros?</li> <li>b. ¿Qué diferentes tipos de respuestas nos podemos encontrar? ¿Qué tratamiento le daríamos?</li> <li>c. Relacione al menos tres factores que se han de considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación.</li> </ol>

### 6.2.2. Saldos de apertura (NIA 510)

#### a) Fundamentos

- En un nuevo encargo de auditoría, la NIA 510 regula las responsabilidades del auditor respecto a aquellos saldos acumulados al inicio del periodo que se audita.

#### b) Contribución

- El objetivo del auditor, con respecto a los saldos iniciales en una primera auditoría, será obtener evidencia de auditoría suficiente sobre si (NIA 510.3):
  - los saldos de apertura contienen errores que afecten significativamente a los estados financieros del periodo actual; y
  - las políticas contables reflejadas en los estados financieros de apertura han sido aplicadas consistentemente en los estados financieros del periodo actual, o, en caso de modificación, esta ha sido convenientemente revelada.

### *c) Procedimiento*

- El auditor deberá revisar la siguiente información:
  - estados financieros más recientes, así como el informe de auditoría del auditor predecesor (en su caso);
  - cualquier información relevante para los estados financieros de apertura.
- Para ello, el auditor deberá (NIA 510.6):
  - confirmar la coincidencia de los saldos de cierre del ejercicio anterior (o, en su caso, los estados financieros reformulados) con los de los estados financieros de apertura;
  - revisar si los estados financieros de apertura reflejan políticas contables apropiadas;
  - y, además, alguno de los procedimientos siguientes:
    - revisar los papeles de trabajo del auditor predecesor (en su caso) para obtener evidencia sobre los saldos de apertura;
    - evaluar si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencias sobre los saldos de apertura.
    - realizar procedimientos específicos de auditoría para obtener evidencia respecto de los saldos de apertura.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- conocer los riesgos de auditoría procedentes de los saldos de apertura en una primera auditoría;
- conocer los procedimientos habituales para la mitigación de los riesgos derivados de los saldos de apertura, proponiendo, en su caso, procedimientos adicionales;
- inferir consecuencias en la opinión de la evidencia obtenida sobre los estados financieros.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional

- capacidad para identificar y resolver problemas no estructurados y polifacéticos
- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral (NIA 510).
- Estudio de casos

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se proponen preguntas conceptuales encaminadas a aplicar un adecuado nivel de reflexión por parte del alumno y asegurar un conocimiento suficiente de la NIA 510, de acuerdo con los siguientes tres ejemplos ilustrativos:

E6.7. Saldos de apertura. Procedimientos	
<b>Caso</b>	<p>¿Qué procedimientos seguiría para obtener evidencia de auditoría de los siguientes saldos de apertura?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuentas a cobrar y cuentas a pagar corrientes</li> <li>• Cuentas a cobrar y cuentas a pagar no corrientes</li> <li>• Inventarios</li> <li>• Propiedad, planta y equipo</li> </ul>
<b>Dinamización</b>	<p>El instructor solicitará la resolución individual por parte de los alumnos y, posteriormente, dinamizará la puesta en común en forma de debate. Aunque la actividad está dirigida en primer lugar a obtener un adecuado nivel de conocimiento de la norma, debe fomentar además la capacidad de los alumnos para resolver problemas no estructurados de acuerdo con la materialidad del problema.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Para el caso de los activos corrientes, alguno de los procedimientos de auditoría del ejercicio corriente puede proporcionar evidencia suficiente sobre los saldos de apertura:</p> <p>a. El cobro (pago), respectivamente, de los saldos de la apertura de cuentas por cobrar (cuentas por pagar) durante el periodo que se está auditando proporciona evidencia de auditoría de su existencia, integridad y valuación.</p> <p>b. Los procedimientos anteriores podrían no resultar suficientes en el caso de operaciones a largo plazo. El auditor podría plantearse procedimientos adicionales como la confirmación de terceros.</p> <p>c. Es posible que los procedimientos de auditoría del ejercicio que se audita no resulten suficientes para obtener evidencia apropiada sobre los saldos al</p>

	<p>final de año. La NIA 510 aconseja la realización de algún procedimiento adicional:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• realizar una inspección y recuento físico del inventario actual y conciliarlo con las cantidades de inventario de apertura;</li> <li>• pruebas sustantivas para la valuación de las partidas del inventario de apertura;</li> <li>• procedimientos de comprobación del corte de operaciones.</li> </ul> <p>d. La realización de la inspección física durante el ejercicio auditado, acompañada de inspección documental adicional, podría aportar, en determinados casos, evidencia suficiente sobre los saldos de apertura. No obstante, es frecuente que el auditor deba realizar procedimientos adicionales en estos casos.</p> <p>La evaluación del examen se realizará con base en 10.</p>
--	--

El segundo trataría sobre cuál debe ser el alcance de los procedimientos a realizar para la mitigación del riesgo procedente de los saldos de apertura:

E6.8. Saldos de apertura. Alcance de los procedimientos	
<b>Caso</b>	<p>¿Cuáles de los siguientes factores pueden afectar a la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para la obtención de una evidencia de auditoría suficientemente apropiada respecto a los saldos de apertura?</p> <p>a. El importe de los saldos de apertura es muy significativo en comparación con el de los saldos de cierre del ejercicio en determinadas partidas de los estados financieros.</p> <p>b. Durante el ejercicio a auditar, la entidad ha realizado cambios en las políticas contables aplicadas en los estados financieros del ejercicio anterior.</p> <p>c. Los estados financieros del ejercicio anterior han sido auditados.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>El instructor solicitará la resolución individual por parte de los alumnos y, posteriormente, dinamizará la puesta en común en forma de debate. Aunque la actividad está dirigida en primer lugar a obtener un adecuado nivel de conocimiento de la norma, debe familiarizar a los alumnos con el alcance de los procedimientos a realizar.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>La naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficientemente apropiada respecto a los saldos de apertura será mayor si los saldos acumulados a cierre del ejercicio tienen un elevado porcentaje de procedencia del ejercicio anterior, si las políticas contables han variado durante el ejercicio a auditar y si los estados financieros del ejercicio anterior no han sido auditados.</p> <p>La evaluación del examen se realizará con base en 10.</p>

Por último, el alumno reflexionará sobre las consecuencias en la opinión de auditoría:

## E6.9. Saldos de apertura. Efectos en la opinión

<b>Caso</b>	<p>¿Qué efectos tendrían las siguientes circunstancias relacionadas con los saldos de apertura sobre la opinión de auditoría?</p> <p>a. El auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría respecto a los saldos de apertura.</p> <p>b. Si el auditor concluye que los saldos iniciales contienen una representación errónea que afecta significativamente a los estados financieros del periodo actual, y el efecto de la declaración errónea no se ha reconocido o revelado adecuadamente.</p> <p>c. Si el auditor concluye que:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• las políticas contables del periodo actual no se aplican de forma coherente en relación con los saldos de apertura de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable; o</li><li>• un cambio en las políticas contables no se ha contabilizado o revelado adecuadamente de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.</li></ul> <p>d. La opinión del auditor predecesor respecto a los estados financieros del periodo anterior ha sido modificada por un evento que sigue siendo de aplicación y material para los estados financieros del periodo actual.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>El instructor solicitará la resolución individual por parte de los alumnos y, posteriormente, dinamizará la puesta en común en forma de debate. Aunque la actividad está dirigida en primer lugar a obtener un adecuado nivel de conocimiento de la norma, debe fomentar además la capacidad de los alumnos para inferir consecuencias de los errores sobre los saldos de apertura sobre los usuarios de los estados financieros.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>El instructor concluye cada uno de los casos citando los preceptos de la NIA 510:</p> <p>a, b y c. El auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una abstención de opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de acuerdo con la NIA 705.5 (NIA 510.10, 11 y 12). Para el caso a) el instructor puede enriquecer el comentario con las ilustraciones 1 y 2 contenidas en el anexo de la NIA 510, en la que se ofrece una posible redacción de la opinión de un auditor en estas circunstancias.</p> <p>d. El auditor deberá modificar la opinión sobre los estados financieros del periodo actual de acuerdo con la NIA 705 y la NIA 710 (NIA 510.13).</p> <p>La evaluación del examen se realizará con base en 10.</p>

### 6.2.3. Procedimientos analíticos (NIA 520)

#### a) Fundamentos

- Los procedimientos sustantivos analíticos “implican evaluaciones de información financiera a través del análisis de las relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros” (NIA 520.4).
- Requieren por parte del auditor del desarrollo de expectativas para ciertas cantidades (p. e. ingresos por ventas) para ser comparadas con los registros contables.

#### b) Contribución

- En general, los procedimientos analíticos pueden ser utilizados en las tres etapas del trabajo de auditoría:
  - Etapa 1: como procedimiento para la evaluación del riesgo (NIA 315.6), para detectar áreas con elevado riesgo inherente.
  - Etapa 2: como procedimiento sustantivo en la etapa de respuesta al riesgo evaluado o ejecución (NIA 520.3.a) para:
    - la obtención de evidencia sobre determinadas partidas (normalmente de reducido valor económico)
    - procedimiento confirmatorio de la evidencia obtenida mediante otros procedimientos
  - Etapa 3: como herramienta para formarse una opinión general en la conclusión del trabajo (NIA 520.3.b y 520.6).

#### c) Limitaciones

- El uso de procedimientos analíticos sustantivos de forma individual, en general, no se considera una respuesta suficientemente adecuada para la mitigación de un riesgo significativo, debido a las debilidades intrínsecas de estos procedimientos:
  - la falta de confianza en la medición de la variable independiente con la que se intenta explicar el comportamiento del registro por parte de la entidad, condiciona la fiabilidad de los resultados de los procedimientos analíticos;
  - en las entidades de menor tamaño, la falta de disponibilidad de información intermedia condiciona la oportunidad del procedimiento (aunque especialmente en la etapa de planificación más que en la de ejecución) (volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC*, 2011a, p. 106).

#### d) Tipología

Según IFAC (2011b, p. 204), los procedimientos analíticos pueden clasificarse en:

- la simple comparación de los datos (p. e. entre diferentes periodos o entre diferentes empresas del sector) como procedimientos sustantivos básicos para la obtención de evidencia (NIA 520.A1);
- modelos predictivos que, ya sea individualmente o en combinación con otros procedimientos, sí podrían ser considerados suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo (NIA 520.A2).

*e) Procedimiento*

- Las etapas en la ejecución de los procedimientos sustantivos de revisión analítica son (NIA 520.5):
  1. Determinar lo adecuado de un procedimiento sustantivo analítico para el objetivo de auditoría.
  2. Evaluar la fiabilidad de los datos necesarios para el cálculo de las expectativas.
  3. Formular una expectativa sobre una aserción contable.
  4. Comparar el registro de la entidad con la expectativa formulada, observando las posibles diferencias.
- En función de las diferencias encontradas, la NIA 520.7 añade, como ya destacaron Emby y Gordon (1993):
  5. Analizar la necesidad de una mayor investigación según la relevancia de la diferencia.
  6. Planificar la naturaleza, alcance y momento de pruebas sustantivas adicionales.

**Estrategia docente**

**a) Objetivos:**

- aplicar los mecanismos habituales para la ejecución de los procedimientos analíticos sustantivos;
- analizar el nivel de persuasión de la evidencia aportada;
- inferir consecuencias de la evidencia obtenida sobre los estados financieros y proponer la necesidad de procedimientos adicionales.

**b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - aplicar métodos cuantitativos en auditoría
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional

- capacidad para identificar y resolver problemas no estructurados y polifacéticos
- escepticismo profesional
- autogestión
- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 520
  - capítulo 10.4 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 128-133)
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios
- Aprendizaje cooperativo

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone un estudio de casos para analizar la relevancia y disponibilidad de un procedimiento analítico sustantivo:

E6.10. Procedimientos analíticos sustantivos. Relevancia y disponibilidad de modelos analíticos predictivos	
<b>Caso</b>	¿Qué procedimiento analítico sustantivo utilizaría para mitigar el riesgo de integridad del costo fijo de personal del ejercicio?
<b>Dinamización</b>	El desarrollo de las competencias de análisis crítico requiere de métodos pedagógicos basados en el estudio de casos con los que el alumno reflexiona para la búsqueda de soluciones a problemas no estructurados. Se sugiere enriquecer la reflexión individual con la aplicación adicional de modalidades de enseñanza en seminario (dinámicas de grupo o debates, dependiendo del número de alumnos).

<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>Después de la reflexión individual y grupal, el instructor aporta las soluciones al caso propuesto, comprobando la relevancia de la fuente de información así como la disponibilidad de la información. Adicionalmente, el alumno podría cuestionarse el costo necesario para la realización del procedimiento, como tercera característica cualitativa de la fuente de evidencia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Según la NIA 520.A7, “cuando una entidad tiene un número conocido de empleados con salarios fijos durante todo el periodo, puede ser posible que el auditor utilice estos datos para estimar los costos totales de personal para el periodo con un alto grado de precisión, proporcionando así evidencia de auditoría para un elemento significativo en los estados financieros y la reducción de la necesidad de realizar pruebas de detalle adicionales”.</li> </ul> <p>No se realizará evaluación específica del caso.</p>
---------------------------------------	--

Posteriormente, se plantea la solución de un ejercicio práctico con el fin de familiarizar al alumno con la mecánica de ejecución de la prueba sustantiva, analizando la suficiencia del procedimiento y la necesidad o no de procedimientos adicionales.

#### E6.11. Procedimientos analíticos sustantivos. Cálculo de modelos analíticos predictivos

<p><b>Ejercicio</b></p>	<p>De acuerdo con el Numeral 16.6-2 del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 204), realizar los procedimientos analíticos sustantivos necesarios para aportar evidencia sobre la integridad de los ingresos por arrendamiento procedentes de un edificio con varios apartamentos, conociendo que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• número de apartamentos: 46 dobles y 18 simples;</li> <li>• renta mensual de 1.000 u.m. los apartamentos dobles y de 800 u.m. para los simples.</li> </ul>
<p><b>Dinamización</b></p>	<p>La resolución del ejercicio es realizada en grupos de 2 o 3 alumnos, fomentando el aprendizaje cooperativo. La resolución es guiada por el instructor mediante la modalidad de seminario. A través de esta modalidad, el instructor repite los fundamentos teóricos expuestos con anterioridad; obtiene una retroalimentación inmediata del nivel de comprensión por parte de los alumnos; y estructura el razonamiento individual orientando el posterior estudio autónomo del alumno.</p>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>Según la NIA 520.A8, “tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, se puede obtener evidencia persuasiva y eliminar la necesidad de una verificación adicional por medio de pruebas de detalle, siempre y cuando los elementos se verifiquen adecuadamente. Por el contrario, el cálculo y la comparación de los porcentajes de margen bruto como un medio para confirmar una cifra de ingresos puede proporcionar evidencia menos convincente, aunque útil como corroboración si se utiliza en combinación con otros procedimientos de auditoría”.</p> <p>La resolución del ejercicio constará de las siguientes fases:</p>

	<p><b>1. Recálculo:</b> el instructor confirma los cálculos realizados por IFAC y aporta la diferencia identificada (6.000 €), requiriendo a los alumnos acerca de la necesidad o no de realizar procedimientos adicionales.</p> <p><b>2. Consideraciones acerca de la materialidad:</b> para ello, se requiere en primer lugar la reflexión del alumno acerca de la materialidad de la diferencia identificada: ¿qué procedimiento seguiría en caso de que la cifra de materialidad de ejecución fuera 1.000 u.m.?; ¿Y si, tal y como propone IFAC en su ejemplo, esta ascendiera a 6.000 u.m?</p> <p><b>3. Conclusión:</b> por último, el instructor plantea diversas explicaciones a la diferencia encontrada, requiriendo una conclusión al alumno en ambos casos:</p> <p style="margin-left: 40px;">a. La diferencia de 6.000 u.m. se debe a la falta de registro de la renta de uno de los apartamentos que, aunque aún sigue ocupado por el inquilino, ha resultado impagada durante los últimos seis meses.</p> <p style="margin-left: 40px;">b. La diferencia se debe a la falta de ocupación de un apartamento durante el primer semestre del ejercicio.</p> <p>Se sugiere que los alumnos entreguen un informe por escrito con sus respuestas que se compartiría en una sesión de las clases como puesta en común. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en el siguiente criterio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe correctamente estructurado y comprensible: 1 punto</li> <li>• Corrección en la respuesta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Realización de los cálculos: 5 puntos</li> <li>○ Consideraciones de materialidad: 1 punto</li> <li>○ Conclusión: 2 puntos</li> </ul> </li> <li>• Capacidad de comunicación en la puesta en común: 1 punto</li> </ul>
--	---

Por último, se sugiere la solución de un ejercicio adicional, para la completa familiarización del alumno con los fundamentos y la mecanización del procedimiento:

E6.12. Procedimientos analíticos sustantivos. Cálculo de modelos analíticos predictivos	
<b>Ejercicio</b>	De acuerdo con el Ejemplo 17.4-1 del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 234), realizar los procedimientos analíticos sustantivos necesarios para aportar evidencia sobre la integridad de los ingresos por arrendamiento procedentes de un edificio con varios apartamentos.
<b>Dinamización</b>	La resolución del ejercicio es realizada en grupos de 2 o 3 alumnos, fomentando el aprendizaje cooperativo. La resolución es guiada por el instructor mediante la modalidad de seminario. A través de esta modalidad, el instructor repite los fundamentos teóricos expuestos con anterioridad; obtiene una retroalimentación inmediata del nivel de comprensión por parte de los alumnos; y estructura el razonamiento individual orientando el posterior estudio autónomo del alumno.

<b>Conclusión</b>	<p>Se hará hincapié en la necesidad de complementar el procedimiento analítico sustantivo con las siguientes fuentes de evidencia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• inspección física del edificio</li> <li>• inspección documental de una muestra de contratos de arrendamientos para confirmar la existencia y valuación de los ingresos unitarios reportados.</li> </ul> <p>Se sugiere que los alumnos entreguen un informe por escrito con sus respuestas que se compartiría en una sesión de las clases como puesta en común. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en el siguiente criterio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe correctamente estructurado y comprensible: 1 punto</li> <li>• Corrección en la respuesta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Realización de los cálculos: 5 puntos</li> <li>○ Consideraciones de materialidad: 1 punto</li> <li>○ Conclusión: 2 puntos</li> </ul> </li> <li>• Capacidad de comunicación en la puesta en común: 1 punto</li> </ul>
-------------------	--

#### 6.2.4. Estimaciones contables (NIA 540)

##### a) Fundamentos

- Algunos elementos en los estados financieros no pueden ser evaluados de forma exacta, sino únicamente a través de una estimación (NIA 540.2).
- La posible existencia de errores, intencionados o no, en la estimación realizada por la entidad afectan al nivel de riesgo inherente (NIA 540.2).

##### b) Contribución

- El objetivo de la revisión de las estimaciones contables varía dependiendo de los requerimientos de las normas de información financiera así como del elemento afectado. Así, el objetivo de la comprobación de una estimación podría ser (NIA 540.3):
  - prever el resultado de una transacción o evento futuro (p. e. comprobar la estimación de la vida útil de una propiedad, planta y equipo);
  - determinar la medición de un elemento reconocido en los estados financieros de acuerdo con las condiciones existentes a la fecha de valuación (p. e. comprobar el valor razonable de un activo o pasivo).

##### c) Tipología

- El auditor puede probar las estimaciones realizadas por la entidad de tres maneras diferentes:
  - revisando y comprobando el proceso seguido por la gerencia;
  - utilizando una estimación independiente;

- comprobando que los hechos posteriores confirman la información.

*d) Procedimiento*

- Con carácter previo, el auditor deberá:
  - conocer los requerimientos de valuación y revelación de la información financiera relacionada (NIA 540.8.a);
  - conocer cómo la gerencia identifica la necesidad de realizar las estimaciones (NIA 540.8.b);
  - conocer la existencia de salvaguardas por parte de la empresa:
    - en forma de controles relevantes sobre estas estimaciones (NIA 540.A27-A28), cuya efectividad será evaluada de acuerdo con lo dispuesto en la NIA 540.A84-A86);
    - mediante el uso de expertos externos (NIA 540.A29-A30).
- En el proceso de revisión y comprobación del proceso seguido por la gerencia de la entidad, el auditor deberá:
  - Analizar los datos y las hipótesis en las que se fundamentan las estimaciones (NIA 540.A31-A36), evaluando que:
    - el método de cálculo (NIA 540.A71-A76) y las hipótesis adoptadas (NIA 540.A77-A83) son adecuadas a las circunstancias y al marco conceptual de la información financiera;
    - los datos son razonablemente precisos, completos y relevantes (NIA 540.13.b);
    - los datos se han analizado y proyectado adecuadamente;
    - las estimaciones son consistentes con las realizadas en ejercicios previos o con las realizadas para otras partidas (NIA 540.A57-A58).
  - Verificar los cálculos realizados por la entidad;
  - Determinar un intervalo de estimación razonable (en caso de que las características del elemento y las restantes circunstancias lo permitan) de acuerdo con la NIA 540.13.d, de forma que si la cifra calculada se encuentra dentro de dicho intervalo no proceda ningún tipo de ajuste. Si la cifra calculada por el auditor se encontrara fuera del intervalo de estimación, se analizaría si la diferencia entre el importe contabilizado y el valor más probable de dicho intervalo es significativa.

### e) Limitaciones

- La existencia de diferencias entre el recálculo realizado por el auditor y la estimación de la entidad no implica necesariamente la existencia de un error en la aserción de la entidad.

## **Estrategia docente**

### **a) Objetivos:**

- conocer las posibles técnicas de evaluación de la corrección de estimaciones realizadas por la entidad, así como sus implicaciones en términos de relevancia, fiabilidad, oportunidad, disponibilidad y costo para el auditor;
- analizar el nivel de persuasión de la evidencia aportada mediante el cuestionamiento de la fiabilidad de las hipótesis adoptadas;
- familiarizarse con la aplicación de cálculos de estimaciones;
- inferir consecuencias de la evidencia obtenida sobre los estados financieros y proponer la necesidad de procedimientos adicionales.

### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar métodos cuantitativos en auditoría
  - Evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional
  - autogestión
- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos

### **c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral :
  - NIA 540
  - capítulo 11 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 142-150).
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios

### **d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone un estudio de casos para analizar la relevancia, fiabilidad y disponibilidad de los procedimientos para la comprobación de estimaciones:

E6.13. Estimaciones. Identificación de técnicas de evaluación y su nivel de persuasión

<p><b>Caso</b></p>	<p>¿Cuáles son las posibles técnicas para la evaluación de la corrección de una estimación realizada por la entidad relativa a:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>La vida útil de una maquinaria</li> <li>El valor razonable de una propiedad inmobiliaria</li> <li>El valor esperado de una obligación contingente con los empleados a largo plazo</li> <li>El valor esperado de una obligación contingente por un litigio cuya resolución se espera en las semanas posteriores al cierre del ejercicio</li> </ol> <p>Ordenar de mayor a menor nivel de persuasividad las técnicas empleadas para cada uno de los casos.</p>
<p><b>Dinamización</b></p>	<p>Se requiere una primera solución individual por parte de los alumnos, para su exposición posterior con base en un debate público.</p>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>Entre las opciones que tiene el auditor para la comprobación de esta estimación, el alumno deberá escoger la más adecuada, justificando su elección en términos de fiabilidad, disponibilidad, oportunidad y costo para el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>revisión y comprobación por parte del auditor</li> <li>utilizar una estimación independiente</li> <li>comprobación de hechos posteriores</li> </ul> <p>El instructor dirige el debate entre los alumnos tratando de fomentar especialmente su análisis crítico y pensamiento innovador para resolver problemas, en el marco de los fundamentos de la NIA 530, resolviendo de acuerdo con lo siguiente:</p> <p>a y b) La fuente de evidencia con mayor nivel de persuasividad consiste en la confirmación por parte de un experto independiente. En su defecto, el auditor podría realizar una comparación con el sector, aunque con un nivel de confianza menor.</p> <p>c. El reproceso del auditor mediante la revisión y comprobación de los procesos realizados por la gerencia es una fuente de evidencia adecuada para este tipo de situaciones; la confirmación por parte de un experto independiente aportaría un mayor nivel de persuasividad, aunque con un costo, en general, elevado que solo estaría justificado en casos de elevada significación.</p> <p>d. La comprobación de los hechos posteriores, en caso de que la oportunidad del momento de la prueba lo permita, es un procedimiento adecuado tanto en términos de persuasividad como de costo.</p> <p>Se sugiere la evaluación del examen con base en 10, teniendo en consideración:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Corrección de las respuestas: 4 puntos</li> <li>Justificación razonada del nivel de persuasividad: 4 puntos</li> <li>Capacidad en la puesta en común: 2 puntos</li> </ul>

Posteriormente, se plantea la solución de un ejercicio práctico para familiarizar al alumno con la mecánica de ejecución de la prueba sustantiva, analizando la suficiencia del procedimiento y la necesidad o no de procedimientos adicionales.

## E6.14. Estimaciones. Recálculo

<b>Ejercicio</b>	<p>Según el convenio colectivo vigente (artículo xx.2), los trabajadores de la entidad tienen derecho a un complemento en el caso que cumplan 30 años de permanencia en la empresa. El complemento consiste en el abono de una mensualidad de salario según sus niveles correspondientes y que se establecen en las tablas salariales.</p> <p>La información de la plantilla a cierre del ejercicio 2010, fecha en la que se está llevando a cabo la auditoría de los estados financieros, es la siguiente:</p>																																												
	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th><b>Antigüedad</b></th> <th><b>F. Nacimiento</b></th> <th><b>Retribución mensual 2010</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>EMPLEADO 1</td> <td>01/07/2005</td> <td>18/11/1952</td> <td>1.332,74</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 2</td> <td>21/05/2010</td> <td>01/02/1966</td> <td>1.155,53</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 3</td> <td>08/04/2005</td> <td>16/09/1980</td> <td>1.280,01</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 4</td> <td>03/02/2006</td> <td>13/12/1970</td> <td>1.212,92</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 5</td> <td>12/04/1997</td> <td>05/08/1970</td> <td>1.521,03</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 6</td> <td>05/10/1980</td> <td>30/09/1962</td> <td>1.536,74</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 7</td> <td>01/05/2000</td> <td>21/10/1975</td> <td>1.449,74</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 8</td> <td>01/10/1983</td> <td>13/05/1965</td> <td>1.359,09</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 9</td> <td>20/04/2007</td> <td>24/04/1981</td> <td>1.231,31</td> </tr> <tr> <td>EMPLEADO 10</td> <td>24/01/2010</td> <td>23/08/1984</td> <td>1.155,53</td> </tr> </tbody> </table>		<b>Antigüedad</b>	<b>F. Nacimiento</b>	<b>Retribución mensual 2010</b>	EMPLEADO 1	01/07/2005	18/11/1952	1.332,74	EMPLEADO 2	21/05/2010	01/02/1966	1.155,53	EMPLEADO 3	08/04/2005	16/09/1980	1.280,01	EMPLEADO 4	03/02/2006	13/12/1970	1.212,92	EMPLEADO 5	12/04/1997	05/08/1970	1.521,03	EMPLEADO 6	05/10/1980	30/09/1962	1.536,74	EMPLEADO 7	01/05/2000	21/10/1975	1.449,74	EMPLEADO 8	01/10/1983	13/05/1965	1.359,09	EMPLEADO 9	20/04/2007	24/04/1981	1.231,31	EMPLEADO 10	24/01/2010	23/08/1984	1.155,53
		<b>Antigüedad</b>	<b>F. Nacimiento</b>	<b>Retribución mensual 2010</b>																																									
	EMPLEADO 1	01/07/2005	18/11/1952	1.332,74																																									
	EMPLEADO 2	21/05/2010	01/02/1966	1.155,53																																									
	EMPLEADO 3	08/04/2005	16/09/1980	1.280,01																																									
	EMPLEADO 4	03/02/2006	13/12/1970	1.212,92																																									
	EMPLEADO 5	12/04/1997	05/08/1970	1.521,03																																									
	EMPLEADO 6	05/10/1980	30/09/1962	1.536,74																																									
	EMPLEADO 7	01/05/2000	21/10/1975	1.449,74																																									
EMPLEADO 8	01/10/1983	13/05/1965	1.359,09																																										
EMPLEADO 9	20/04/2007	24/04/1981	1.231,31																																										
EMPLEADO 10	24/01/2010	23/08/1984	1.155,53																																										
<p>La entidad no ha expresado públicamente estos compromisos, ni mantiene registrada ninguna provisión por este concepto en el estado de posición financiera.</p> <p>La legislación nacional establece la edad de jubilación en 65 años; la entidad estima una tasa adecuada de actualización de la estimación del 4,5% y una hipótesis de incremento salarial anual del 2,5%.</p> <p>El alumno es requerido para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>realizar el recálculo de la estimación, de acuerdo con la información aportada. El trabajo autónomo permite la evaluación de la capacidad para la realización de cálculos complejos en entornos estructurados;</li> <li>evaluar el nivel de fiabilidad del cálculo realizado (especial referencia a las consideraciones acerca de los niveles de rotación y mortandad de la plantilla);</li> <li>alcanzar una conclusión sobre el trabajo de auditoría.</li> </ul>																																													
<b>Dinamización</b>	<p>Se requiere una primera solución individual por parte de los alumnos, para asegurar la familiarización del alumno con técnicas cuantitativas complejas. Posteriormente, se sugiere su refuerzo con métodos de aprendizaje cooperativo mediante el reporte de la solución a través de una entrega de un informe grupal.</p>																																												
<b>Conclusión</b>	<p>Entre las opciones que tiene el auditor para la comprobación de esta estimación, el alumno deberá escoger la más adecuada, justificando su elección en términos de fiabilidad, disponibilidad, oportunidad y costo para el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>revisión y comprobación por parte del auditor</li> <li>utilizar una estimación independiente</li> <li>comprobación de hechos posteriores</li> </ul>																																												

	<p>De las anteriores, la tercera vía es descartada por su falta de oportunidad. Entre las dos primeras técnicas, la segunda no asegura un nivel de fiabilidad mayor (en el caso de cálculos no excesivamente complejos), pudiendo representar problemas de disponibilidad y oportunidad para el auditor.</p> <p>Desde un punto conceptual, el instructor insistirá en los siguientes conceptos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• el auditor deberá estar especialmente atento a las hipótesis sensibles a las variaciones (tasa de descuento, modificación de la hipótesis de incremento salarial, etc.), a las de carácter subjetivo y a las susceptibles de contener errores significativos;</li> <li>• en cualquier caso, el auditor efectuará una revisión global de la razonabilidad de las estimaciones fundamentada en su conocimiento del negocio y analizará si existen hechos posteriores con influencia en la determinación de las estimaciones.</li> </ul> <p>Se sugiere que los alumnos entreguen un informe por escrito con sus respuestas que se compartiría en una sesión de las clases como puesta en común. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en el siguiente criterio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe correctamente estructurado y comprensible: 1 punto</li> <li>• Corrección en la respuesta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Realización de los cálculos: 6 puntos</li> <li>○ Evaluación del nivel de persuasividad: 1 punto</li> <li>○ Conclusión: 1 punto</li> </ul> </li> <li>• Capacidad de comunicación en la puesta en común: 1 punto</li> </ul> <p>La solución al ejercicio, que se aporta en el anexo 2, se entrega posteriormente a los alumnos, concluyendo con la necesidad de reconocimiento de la correspondiente provisión por compromisos con empleados.</p>
--	---

### 6.2.5. Partes relacionadas (NIA 550)

#### a) Fundamentos

- La naturaleza de las operaciones con partes relacionadas puede incrementar el riesgo de auditoría (NIA 550.2):
  - compleja variedad de estructuras y, en ocasiones, fuera del ámbito de los sistemas de información de la empresa;
  - no siempre realizadas bajo condiciones de mercado y con oportunidad para la manipulación por parte de la gerencia (NIA 550.6).
- Los requerimientos de información financiera suelen ser diferentes debido a la ausencia de independencia (NIA 550.3).
- En ausencia de definición concreta por parte de las normas de información financiera, se consideran partes relacionadas todos aquellos individuos que tienen control o

influencia significativa, directa o indirecta, sobre la entidad que reporta, asimismo, se considerarán partes relacionadas las que ejerzan dicho control de forma conjunta (NIA 550.10.b).

*b) Contribución*

- Además de obtener la evidencia de auditoría suficiente para la identificación de errores que pueden afectar a la imagen fiel de los estados financieros y al cumplimiento en general de los requerimientos de información financiera, en su caso, impuestos para las transacciones con partes relacionadas (NIA 540.9.a.ii y b), estos procedimientos contribuyen a mitigar el riesgo de fraude procedente de transacciones con partes relacionadas (NIA 550.9.a.i).

*c) Procedimiento*

- Para la obtención de evidencia el auditor deberá:
  - preguntar a la gerencia de la entidad para:
    - identificar la existencia de transacciones con partes relacionadas (NIA 550.13)
    - Identificar la existencia de controles internos para autorizar dichas transacciones (NIA 550.14).
  - extremar la precaución durante el desarrollo de los diferentes procedimientos de auditoría para identificar transacciones con partes relacionadas no comunicadas por la gerencia (NIA 550.15);
  - evaluar los riesgos identificados derivados de las transacciones con partes relacionadas, tanto dentro como fuera del curso normal de las actividades de la entidad;
  - realizar los procedimientos sustantivos adicionales para la mitigación:
    - del riesgo de error en los estados financieros (NIA 550.22.c y d), incluyendo las aserciones relativas a la ejecución de las transacciones en condiciones de mercado (NIA 550.24);
    - del riesgo de fraude, para lo cual prestará especial atención a aquellas operaciones no comunicadas de forma intencionada por la gerencia (NIA 550.22.e), obteniendo evidencia de la correcta autorización de las transacciones fuera de la actividad normal de la entidad (NIA 550.23.b).

**Estrategia docente**

**a) Objetivos:**

- identificar las relaciones de control que dan lugar a transacciones con partes relacionadas;
- comprender las consecuencias que las transacciones con partes relacionadas pueden suponer en cuanto a incremento del riesgo de error en los estados financieros y/o del riesgo de fraude;
- familiarizarse con los procedimientos habituales para la identificación de las transacciones con partes relacionadas así como los controles establecidos por la entidad sobre ellas.

**b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - escuchar eficazmente
  - aplicar el juicio profesional
  - escepticismo profesional
- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 550
  - capítulo 12 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 151-159).
- Estudio de casos

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A continuación, el instructor evalúa dos cuestiones mediante la formulación de casos. La primera, con el objetivo de familiarizar al alumno con las fuentes de evidencia apropiadas para la identificación de las transacciones con partes relacionadas:

E6.15. Partes relacionadas. Identificación de los riesgos procedentes de transacciones con partes relacionadas	
<b>Caso</b>	¿Qué procedimientos o fuentes de evidencia debe emplear el auditor para la identificación de transacciones con partes relacionadas?
<b>Dinamización</b>	La actividad pretende la aplicación del razonamiento para la resolución de problemas no estructurados, en primer lugar, mediante la resolución individual, posteriormente, mediante su puesta en común a través de un debate público.

<b>Conclusión</b>	<p>El instructor conduce el debate haciendo hincapié en los diferentes niveles de persuasión de cada una de las fuentes de evidencia, concluyendo con los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Pregunta</u> verbal o escrita al personal clave de la entidad: la documentación por escrito elaborada por la gerencia aportaría un nivel de persuasión mayor. La respuesta debe incluir una lista completa de todas las partes relacionadas y de las transacciones realizadas con estas durante el ejercicio. <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Requerir información acerca de cualquier cambio acaecido en la lista de partes relacionadas puede aportar evidencia adicional tanto acerca del riesgo de error en los estados financieros (p. e. deterioro de cuentas a cobrar con partes cuya relación con la entidad se ha extinguido), como del posible riesgo de fraude (p. e. en el caso en que la ruptura de la relación sea consecuencia de actividades fraudulentas no comunicadas por la gerencia).</li> <li>○ La relación debe incluir todas aquellas entidades que ejercen control (incluso control común) o influencia significativa, así como personal clave y familiares vinculados a estos.</li> <li>○ Bajo este procedimiento, es muy relevante mantener un acentuado escepticismo profesional que permita la captación de información procedente incluso de personal no clave en la entidad u otras fuentes externas.</li> </ul> </li> <li>• <u>Inspección</u> documental de las actas de los órganos de gobierno, donde se pongan de manifiesto relaciones no comunicadas por la gerencia. Aunque no es una fuente de evidencia independiente de la entidad, su nivel de persuasión o fiabilidad es elevado si las consecuencias judiciales de la manipulación de los referidos documentos son elevadas.</li> <li>• <u>Confirmación de terceros</u>: su nivel de persuasión es el más elevado, puesto que procede de fuentes independientes de la entidad y puede ser obtenida directamente por el auditor en soporte documental. No obstante, se trata de una fuente de evidencia únicamente disponible para la confirmación de un universo reducido de partes relacionadas previamente identificadas mediante los procedimientos anteriores, no válida, por lo tanto, para la comprobación de la existencia de transacciones con partes relacionadas de forma universal.</li> </ul> <p>Se sugiere la evaluación mediante examen y posterior debate con base en 10, teniendo en consideración lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La corrección de las respuestas: 3 puntos</li> <li>• Justificación razonada de las respuestas: 3 puntos</li> <li>• Capacidad en la puesta en común: 4 puntos</li> </ul>
-------------------	---

La segunda, acerca de los efectos que sobre el riesgo de auditoría pueden tener la existencia de transacciones con partes relacionadas, tanto en cuanto a los posibles errores en los estados financieros como en cuanto al riesgo de fraude. Para ello, se plantean a modo ilustrativo los casos en el siguiente ejemplo:

#### E6.16. Partes relacionadas. Efectos sobre el riesgo de auditoría

<b>Caso</b>	<p>¿Qué opinión como auditor le merecen las siguientes aseveraciones?</p> <p>a. Según la gerencia de la entidad, todas las operaciones con partes relacionadas deben ser autorizadas por el máximo órgano de gobierno, independientemente de su importe.</p> <p>b. Las condiciones de las transacciones de venta a la entidad matriz son decididas por la gerencia de la entidad matriz.</p> <p>c. Tres de los consejeros de la entidad forman parte también del órgano de gobierno de un proveedor habitual de la entidad.</p> <p>d. La entidad ha anunciado un importante acuerdo de compra del 80% de las participaciones en el capital social de un importante cliente. El acuerdo no se había formalizado oficialmente en el momento de llevar a cabo la auditoría después del cierre del ejercicio.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>La actividad pretende el desarrollo de un adecuado razonamiento deductivo individual que permita al alumno inferir las consecuencias sobre el riesgo de auditoría. De forma secundaria, el desarrollo de la actividad debe potenciar la aplicación del escepticismo profesional por parte del alumno, para lo cual, la dinamización de la actividad mediante un debate conducido por el instructor es aconsejable.</p>
<b>Conclusión</b>	<p>En relación con cada una de las aseveraciones propuestas, el instructor concluye lo siguiente:</p> <p>a. La entidad afirma disponer de un procedimiento de control de la autorización de máximo nivel. Con este procedimiento, se mitiga el riesgo de fraude por parte de algún empleado de la entidad. El auditor deberá ejecutar los procedimientos adecuados para verificar la existencia y eficacia de dicho control, ejecutando, posteriormente, los procedimientos sustantivos necesarios de acuerdo con el resultado de la prueba de controles.</p> <p>b. El riesgo de manipulación se incrementa, pudiendo afectar a la representación fiel de determinadas aseveraciones en los estados financieros (p. e. ventas o compras).</p> <p>c. El auditor debe comprobar que la gerencia de la entidad ha incluido la referida entidad en la lista de partes relacionadas. En caso de no aparecer, debe realizar las preguntas adicionales oportunas, reduciendo el nivel de confianza en caso de quedar demostrada la intencionalidad del error.</p> <p>d. Aunque el acuerdo aún no se había formalizado al cierre del ejercicio, el auditor debe extremar su precaución en relación con las transacciones llevadas a cabo con ese cliente durante el ejercicio.</p> <p>Se sugiere la evaluación mediante examen y posterior debate con base en 10, teniendo en consideración lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La corrección de las respuestas: 3 puntos</li> <li>• Justificación razonada de las respuestas: 3 puntos</li> <li>• Capacidad en la puesta en común: 4 puntos</li> </ul>

### 6.2.6. Evidencias procedentes del trabajo de terceros (NIA 600 a 620)

#### a) Fundamentos

- Las Normas Internacionales de Auditoría reconocen que el auditor puede basar su evidencia en el trabajo realizado por terceros. En concreto, las fuentes de evidencia externa serían las siguientes:
  - otros auditores de componentes (entidades dependientes, normalmente) de un grupo de empresas: regulado por la NIA 600;
  - auditores internos de la entidad: regulado por la NIA 610;
  - expertos en materias diferentes a la auditoría o la contabilidad: regulado por la NIA 620.
- En ningún caso la responsabilidad del auditor disminuye por el hecho de basar sus evidencias en el trabajo de terceros:
  - ya sea la responsabilidad del auditor del grupo respecto a la opinión de los estados financieros del grupo (NIA 600.11 y A8);
  - ya sea por el uso del trabajo realizado por los auditores internos (NIA 610.11);
  - ya sea por el uso del trabajo realizado por expertos en áreas diferentes de a contabilidad o la auditoría (NIA 620.3).

#### b) Contribución

- En todos los casos, el objetivo del auditor será determinar si es necesario el uso del trabajo de un tercero y, si dicho trabajo es adecuado para los objetivos del auditor:
  - en el caso de las auditorías de grupos de empresas, la decisión puede afectar incluso a la aceptación o continuidad del propio encargo (NIA 610.8.a y 13) en los términos definidos por la NIA 220, para lo cual el auditor del grupo deberá evaluar las posibles restricciones legales y operativas que limiten su capacidad para obtener evidencia suficiente en su relación con los auditores de los componentes (NIA 600.12);
  - el auditor evaluará también la posibilidad de que los auditores internos proporcionen asistencia directa, mediante la ejecución de procedimientos de auditoría específicos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo (NIA 610.12.c);
  - el auditor deberá evaluar el campo de experiencia del experto, para asegurarse de que la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto se adecúan a los objetivos de auditoría (NIA 620.3).

#### c) Procedimiento

- El auditor del grupo deberá:
  - alcanzar un adecuado conocimiento de los posibles auditores de componentes, especialmente en lo relativo al compromiso con los requerimientos éticos y competencia profesional (NIA 600.A32-A41);
  - determinar la materialidad del grupo en su conjunto y para los estados financieros individuales (NIA 600.A42-A46);
  - determinar el alcance y el tipo de trabajo a ser realizado sobre la información financiera de un componente, considerando su conocimiento del auditor del componente (NIA 600.A47-A55), revisando y evaluando la suficiencia del trabajo del auditor del componente (NIA 600.A61-A63);
  - revisar el proceso de consolidación (NIA 600.A56).
- Para usar el trabajo o solicitar la colaboración de la auditoría interna de la entidad, el auditor deberá evaluar las siguientes características del auditor interno:
  - su objetividad, teniendo en cuenta las características organizacionales de la entidad (NIA 610.15.a);
  - su competencia (NIA 610.15.b);
  - si aplica controles de calidad sobre su trabajo, siendo sistemático y disciplinado (NIA 610.15.c).
- Si la información que se utiliza como evidencia de auditoría procede del trabajo de un experto, el auditor deberá, siempre que las consideraciones de materialidad así lo requieran:
  - evaluar las competencias, capacidades y objetividad de ese experto (NIA 500.A37-A43; NIA 620.9);
  - comprender el trabajo realizado por el experto (NIA 500.A44-A47 NIA 620.10.a);
  - evaluar la adecuación del trabajo de ese experto como evidencia de auditoría (NIA 500.A48; NIA 620.10.b).

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- identificar las situaciones en las que el auditor puede necesitar del trabajo de terceros;
- comprender los riesgos procedentes de este tipo de relaciones y cómo afectan al riesgo de auditoría;

- comprender cuál es la responsabilidad del auditor cuando este tipo de situaciones tienen lugar y cuáles son los procedimientos a realizar;
- conocer el impacto de este tipo de circunstancias en la opinión de auditoría.

**b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional
  - reconocer las propias limitaciones para solicitar el consejo de especialistas
  - trabajar en equipo
  - negociar eficazmente
  - escepticismo profesional
- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 600, 610 y 620
  - capítulo 15.6, 15.7 y 15.8 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 194-209)
- Estudio de casos

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

La distinción de aquellos procedimientos que pueden requerir de la intervención de un experto no es tarea siempre sencilla. Tras la lección magistral, el instructor plantea una serie de siguientes cuestiones conceptuales. A modo ilustrativo se sugieren las incluidas en el siguiente ejemplo:

**E6.17. Informes de expertos. Identificación de las situaciones que pueden requerir del informe de expertos**

<b>Caso</b>	<p>Se plantean las situaciones siguientes:</p> <p>a. La entidad ha adquirido recientemente una obligación gubernamental cuya cotización está disponible en los mercados.</p> <p>b. Un cambio sustancial en la regulación tributaria tiene un impacto significativo en los impuestos diferidos reconocidos por la entidad.</p> <p>c. Se está auditando una entidad extractiva de petróleo. El auditor está evaluando la recuperabilidad de los activos relacionados con el último pozo descubierto.</p> <p>d. La entidad, con una plantilla de 20.000 empleados, ha puesto de manifiesto un plan de beneficios para un colectivo antiguo de 5 empleados.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>El instructor propone las preguntas anteriores para ser resueltas con carácter individual. Con ello, la actividad pretende la evaluación del conocimiento adquirido por parte del alumno sobre la NIA 620.</p> <p>Sugerimos que, tras la respuesta personal, se produzca la evaluación de la prueba para medir la correcta aplicación del juicio profesional por parte de los alumnos para la determinación de la necesidad de un informe de un experto independiente:</p> <p>Posteriormente, se conduciría un debate entre todos los participantes para consolidar los conocimientos adquiridos y reforzar la línea argumentativa en la que se ha basado el juicio profesional de los alumnos.</p>
<b>Conclusión</b>	<p>Finalmente, el instructor orienta el debate de acuerdo con lo siguiente:</p> <p>a. La limitación del auditor en este caso radica en su conocimiento de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9. La dificultad en la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de los instrumentos financieros derivados se encuentra dentro del ámbito de la contabilidad y, por lo tanto, su conocimiento se supone es del auditor. La valuación de los elementos se puede encontrar de forma objetiva a través de su cotización (una fuente de información de primer nivel según la NIIF 13). Solo en el caso en que la valuación de los instrumentos requiriera de conocimientos muy avanzados en proceso de modelado financiero, el auditor podría justificar la necesidad de contar con un experto en valuación.</p> <p>El mismo criterio se le aplica a la valuación de “terrenos y construcciones, instalaciones y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, los activos adquiridos y los pasivos asumidos en las combinaciones de negocios y activos que pueden haber sido deficientes” (NIA 620.A1).</p> <p>b. Puede ser necesaria la intervención de un experto en derecho tributario, en caso en que existan dudas interpretativas sobre la modificación regulatoria experimentada en materia de impuestos societarios. La contabilización de los impuestos diferidos debe encontrarse dentro de las aptitudes del auditor.</p> <p>c. Una actividad frecuente que requiere de la intervención de un experto geólogo es la valuación de las reservas de petróleo o gas en una explotación. Con ello, el auditor podrá obtener evidencia del importe recuperable de los activos y, así, proceder a la comprobación de su posible deterioro.</p> <p>d. En principio, el cálculo actuarial de los pasivos asociados a los contratos de seguros o planes de beneficios para empleados es un área fuera del</p>

	<p>conocimiento experto del auditor. No obstante, el auditor deberá tener en cuenta consideraciones de materialidad a la hora de evaluar la necesidad de una valuación por parte de un experto independiente (NIA 620.A10). En casos de poca relevancia, procedimientos como la confirmación por parte de la compañía externa podría ser suficiente y adecuada. En este sentido, la existencia de procedimientos alternativos como fuente de evidencia son un criterio expresamente establecido para la evaluación de la necesidad o no de la actuación de un experto independiente (NIA 620.A5).</p> <p>Se sugiere la evaluación mediante examen y posterior debate con base en 10, teniendo en consideración lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La corrección de las respuestas: 4 puntos</li> <li>• Justificación razonada de las respuestas: 4 puntos</li> <li>• Capacidad en la puesta en común: 2 puntos</li> </ul>
--	---

Una vez evaluada la necesidad de la intervención de un experto independiente, el instructor plantea casos de estudio para evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto contratado. A modo de ejemplo, se sugiere el siguiente:

E6.18. Informes de expertos. Evaluación de la competencia, capacidad y objetividad	
<b>Caso</b>	<p>Una entidad inmobiliaria ha adquirido un inmueble para su arrendamiento posterior. El activo adquirido tiene un uso muy particular y poco frecuente en el mercado, y representa un importe significativo del estado de posición financiera de la entidad. La entidad opta por su medición posterior de acuerdo con el modelo del valor razonable, para lo cual realiza una estimación de su valor de mercado de acuerdo con su conocimiento experto del sector.</p> <p>El auditor considera que es necesaria la aportación de un informe de valuación por parte de un experto, para aportar evidencia acerca de la correcta medición del activo. Una vez comentado con la gerencia, esta decide encargar la valuación a la entidad valuadora con la que trabaja habitualmente, empresa con mayor experiencia en la valuación de inmuebles en el país.</p> <p>Comente de acuerdo con su juicio profesional.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>Después de una reflexión individual, el instructor dinamiza la sesión mediante la realización de un <i>juego de roles</i>, dividiendo al grupo de alumnos en dos posiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Entidad</u>: argumenta la idoneidad del experto</li> <li>2. <u>Auditor</u>: evalúa la propuesta de la entidad</li> </ol> <p>Los alumnos disponen de 15 minutos previos para desarrollar la línea argumentativa previa de cada una de las posiciones.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>La actividad pretende, en primer lugar, el aprendizaje de los objetivos del auditor según la NIA 620 en su evaluación del trabajo de expertos. En segundo lugar, el desarrollo del juicio profesional del auditor para la evaluación de la propuesta de la entidad.</p>

Adicionalmente, la dinamización de la sesión contribuye al desarrollo de competencias fundamentales para el contador profesional: trabajo en equipo, escepticismo profesional y negociación eficaz.

El instructor concluye la actividad asegurándose de la correcta comprensión de los siguientes conceptos:

- **Competencia:** el experto parece disponer de la experiencia y conocimientos necesarios para la valuación de inmuebles. No obstante, el carácter particular del inmueble pueden requerir de un experto con un conocimiento específico más profundo en este tipo de activos. Para ello, el auditor puede considerar la posibilidad de preguntar al experto, o a cuerpos representativos de la profesión o del sector, indagar en su experiencia previa o en sus publicaciones, etc. (NIA 620.A15). En algunos casos, la capacidad debe acreditarse mediante la correspondiente certificación, licencia o membresía a cuerpos profesionales por parte del experto (NIA 620.A16).
- **Capacidad:** el auditor debe asegurarse de que el encargo puede llevarse a cabo por el experto en las circunstancias (plazo, disponibilidad, etc.) del encargo de auditoría. Para ello, puede recabar la información necesaria mediante los procedimientos establecidos por la NIA 620.A15.
- **Objetividad:** la cuestión fundamental a debatir en este caso es la independencia del experto. Parece existir una alta vinculación que compromete la independencia del experto, por lo que no se dan las condiciones necesarias para la obtención de evidencia adecuada por parte del auditor.

El caso extremo en este sentido los constituiría el hecho de que el experto y la entidad auditada formaran parte del mismo grupo de sociedades. En ese caso, las decisiones de valuador podrían estar condicionadas por los intereses de la entidad auditada.

- **Consideraciones adicionales:**
  - **Forma contractual:** además del fondo del acuerdo, el auditor puede querer asegurarse su formalización por escrito mediante la correspondiente carta de encargo. Esta se formaliza entre auditor y experto, no entre entidad y experto. El anexo de la NIA 620 sugiere algunos aspectos relevantes a incluir en el acuerdo.  
En caso de imposibilidad, el auditor puede documentar la relación de forma menos persuasiva, aunque sugeridas también por la NIA 620.A26.
  - **Materialidad:** consideraciones de materialidad podrían también haberse hecho a lo largo de la negociación, no obstante, el enunciado aclara la relevancia de las aserciones a comprobar por parte del auditor.

Se sugiere la evaluación mediante examen y posterior debate con base en 10, teniendo en consideración lo siguiente:

- La corrección de las respuestas: 2 puntos
- Justificación razonada de las respuestas: 4 puntos
- Capacidad en la puesta en común: 3 puntos

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coincidencia con las consideraciones adicionales: 1 punto</li> </ul>
--	---

Finalmente, y bajo el marco de las auditorías de grupos de sociedades, se insistirá en el efecto sobre la opinión de auditoría de la falta de obtención de evidencia suficiente por parte del auditor del grupo:

**E6.19. Auditor de un grupo de empresas. Obtención de evidencia sobre el auditor de un componente del grupo. Efectos en la opinión**

<b>Caso</b>	A modo ilustrativo, el instructor plantea el ejemplo en el anexo 1 de la NIA 600, en el que se plantea una limitación al auditor del grupo para la obtención de evidencia suficiente sobre los estados financieros y el auditor de la componente.
<b>Dinamización</b>	El objetivo de la actividad consiste, en primer lugar, en cimentar el conocimiento de la NIA 600 en lo relativo al efecto de las limitaciones sobre el informe de auditoría. Adicionalmente, debe potenciar la aplicación del escepticismo profesional por parte del alumno sobre un problema no estructurado, para lo cual, la actividad se desarrollará simultáneamente en la lección magistral con preguntas orientadas por parte del instructor de acuerdo con lo siguiente.
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>El instructor comenta la solución en el mencionado apéndice, haciendo hincapié en los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• concepto de materialidad sobre los estados financieros del componente</li> <li>• responsabilidad del auditor del grupo</li> <li>• efectos en el informe de auditoría</li> </ul> <p>La actividad no requiere de evaluación específica.</p>

*6.2.7. Consideraciones de disposiciones legales en la auditoría de estados financieros (NIA 250)*

*a) Fundamentos*

- Es responsabilidad de la gerencia, con la supervisión de los órganos de gobierno, el cumplimiento del marco legal y regulatorio aplicable (NIA 250.3). Este marco en el que una entidad opera puede tener impacto en los estados financieros:
  - Algunas leyes tienen un efecto directo por cuanto prescriben las cantidades a revelar en los estados financieros.
  - Otras leyes que, aunque no tienen efecto directo en los estados financieros, influyen en la actuación de la gerencia de la entidad. Su incumplimiento puede derivar en sanciones con impacto material en los estados financieros (NIA 250.2), e incluso pueden afectar a la habilidad de la entidad para continuar con su negocio (NIA 250.6.b).

- La responsabilidad del auditor es la de obtener evidencia razonable de la no existencia de errores materiales en los estados financieros derivados del incumplimiento del marco legal y regulatorio de la entidad.
- Esta responsabilidad no se extiende a la identificación de todos los incumplimientos legales por parte de la entidad. No obstante, el auditor debe permanecer alerta acerca de los posibles incumplimientos legales mediante la aplicación de su juicio profesional (NIA 250.8).
  - El incumplimiento legal, en los términos definidos por esta NIA, no incluye incumplimientos personales (no relacionados con la actividad de la entidad) por parte de los administradores, gerencia o empleados de la entidad (NIA 250.11).
  - En las entidades del sector público podría haber responsabilidad adicionales para el auditor derivadas de los incumplimientos legales por parte de la entidad (NIA 250.A6).

*b) Contribución*

- El auditor deberá (NIA 250.10):
  - respecto a la legislación que regule la determinación de los importes a revelar en los estados financieros: obtener evidencia suficiente respecto a su cumplimiento;
  - respecto al resto del marco legal y regulatorio:
    - ejecutar procedimientos específicos de auditoría para identificar posibles incumplimientos;
    - responder de forma apropiada respecto a los incumplimientos identificados.

*c) Procedimiento*

- Si el auditor tuviera conocimiento de un posible incumplimiento legal deberá:
  - obtener un entendimiento de la naturaleza del incumplimiento (NIA 250.18.a);
  - solicitar más información para evaluar su posible impacto en los estados financieros (NIA 250.18.a y 19):
    - en primer lugar, de la gerencia o de los administradores de la entidad, si es necesario;
    - si no es suficiente, se evaluará la posibilidad de requerir asesoramiento legal por parte de terceros.
  - si no fuera posible obtener la información adicional necesaria, el auditor evaluará (NIA 250.20 y 21):
    - la posible limitación al alcance en la emisión de la opinión;

- el posible efecto sobre otros procedimientos de auditoría (p. e. fiabilidad de los procedimientos de evaluación del riesgo o de la carta de manifestaciones).
- Si el auditor obtuviera evidencia acerca de un incumplimiento legal deberá:
  - evaluar su comunicación a los órganos de gobierno de la entidad o cualquier otro órgano de supervisión si existiera (p. e. comité de auditoría), en función de su materialidad, intencionalidad y origen dentro de la entidad (NIA 250.22 a 24).
  - evaluar el efecto del incumplimiento en la opinión del informe de auditoría (NIA 250.25 a 27).
  - evaluar la comunicación a las posibles autoridades supervisoras, si existieran (NIA 250.28).

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- identificar los efectos que para la entidad puede representar el incumplimiento del marco regulatorio en el que opera;
- conocer las técnicas habituales para la identificación de los posibles incumplimientos legales;
- conocer la necesidad y las formas de comunicación de los incumplimientos identificados;
- comprender el impacto de este tipo de incumplimientos en la opinión de auditoría.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - evaluar los riesgos de error material y su impacto
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional
  - reconocer las propias limitaciones para solicitar el consejo de especialistas
  - escepticismo profesional
- Competencias de valores:
  - aplicar principios éticos

#### **c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 250
  - capítulo 15.2 del volumen 1 de la Guía de *NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 178-182)
- Estudio de casos

#### d) Ejemplos, ejercicios y casos:

Tras la lección magistral, el instructor plantea una serie de casos en los que el alumno debe identificar posibles causas de incumplimiento legal así como sus efectos en los estados financieros:

E6.20. Requerimientos legales. Identificación del marco legal y efectos derivados de su incumplimiento	
<b>Caso</b>	<p>Se plantean a modo ilustrativo las situaciones siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>La regulación nacional requiere a las entidades financieras el mantenimiento de un nivel mínimo de recursos propios.</li><li>El marco de información financiera vigente para un determinado sector es específico y difiere del resto de sectores en determinadas cuestiones de revelación en los estados financieros.</li><li>La regulación local requiere a las entidades de la obtención de la correspondiente licencia administrativa para poder ejercer la actividad.</li><li>La regulación medioambiental exige del cumplimiento de unos determinados parámetros de producción que se consideran menos agresivos con el medioambiente.</li><li>La regulación fiscal nacional es específica para cada sector.</li></ol>
<b>Dinamización</b>	<p>El instructor propone las preguntas anteriores para ser resueltas con carácter individual. Con ello, la actividad pretende la evaluación del conocimiento adquirido por parte del alumno sobre la NIA 250 en dos niveles:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Identificación del marco legal.</li><li>Identificación de los posibles efectos derivados de su incumplimiento.</li></ol> <p>Posteriormente, se conduciría un debate entre todos los participantes para consolidar los conocimientos adquiridos y reforzar la línea argumentativa en la que se ha basado el <u>juicio profesional de los alumnos</u>.</p>
<b>Conclusión</b>	<p>Finalmente, el instructor orienta el debate de acuerdo con lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Determinados sectores se encuentran fuertemente regulados (p. e. entidades financieras o industrias químicas) (NIA 250.2). La obligación del mantenimiento legal de un nivel mínimo de recursos propios por parte de las entidades financieras no tiene un efecto directo en las cifras a representar en los estados financieros principales, no obstante, su incumplimiento sí puede acarrear significativas consecuencias para la entidad, relacionadas incluso con la continuidad de su actividad.</li><li>El auditor debe conocer el marco de información financiera específico para el sector al que pertenece la entidad auditada. Su incumplimiento tiene efectos directos en las cifras representadas en los estados financieros.</li><li>El incumplimiento de obtención de la preceptiva autorización administrativa puede afectar a los estados financieros de forma indirecta mediante la aplicación de sanciones a la entidad, e incluso, afectar a la continuidad de sus operaciones.</li></ol>

	<p>d. El incumplimiento de la regulación medioambiental suele conllevar la aplicación de sanciones y multas a la entidad.</p> <p>e. La regulación fiscal suele representar un efecto directo en los estados financieros de la entidad auditada.</p> <p>Se sugiere la evaluación mediante examen y posterior debate con base en 10, teniendo en consideración lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La corrección de las respuestas: 4 puntos</li> <li>• Justificación razonada de las respuestas: 4 puntos</li> <li>• Capacidad en la puesta en común: 2 puntos</li> </ul>
--	---

Una vez identificadas las fuentes de incumplimiento y sus efectos en los estados financieros, el alumno debe familiarizarse con los procedimientos de auditoría necesarios para la obtención de evidencia:

E6.21. Requerimientos legales. Procedimientos de auditoría								
<b>Caso</b>	<p>En relación con los siguientes casos que han tenido lugar durante el ejercicio auditado, indique si se trata de situaciones de las que puedan derivarse incumplimientos legales así como los procedimientos de auditoría que han podido permitir al auditor la obtención de dicha información:</p> <p>a. La entidad ha pagado cantidades significativas y no habituales a asesores legales externos.</p> <p>b. La entidad ha recibido una cantidad inusualmente elevada de reclamaciones por parte de sus clientes.</p> <p>c. La entidad ha pagado cantidades significativas en concepto de multas a la administración.</p> <p>d. La entidad ha registrado compras a unos precios individualmente más elevados de lo habitual.</p> <p>e. La entidad ha reconocido apuntes contables de importe relevante directamente por el superior de la persona encargada habitualmente de realizar el registro.</p> <p>f. La entidad ha registrado operaciones de carácter significativo sin la autorización correspondiente.</p>							
<b>Dinamización</b>	<p>La actividad tiene como primer objetivo el desarrollo de un adecuado escepticismo profesional del estudiante que le permita estar alerta ante cualquier indicio de incumplimiento legal. Después de un período de tiempo dedicado a la resolución individual, la dinamización de la actividad mediante un debate conducido por el instructor es aconsejable.</p>							
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>El instructor dirige el debate final de acuerdo con lo siguiente. Se sugiere la lectura de la NIA 250.A11 para familiarizarse con algunos de los procedimientos de auditoría que pueden facilitar la obtención de indicios al auditor acerca de los incumplimientos legales:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">Caso</th> <th style="width: 40%;">Riesgo</th> <th style="width: 45%;">Procedimiento</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">a</td> <td>Una actividad inusualmente elevada con asesores legales externos puede indicar incumplimientos legales.</td> <td>Los procedimientos sustantivos de revisión analítica sobre los gastos de servicios exteriores</td> </tr> </tbody> </table>		Caso	Riesgo	Procedimiento	a	Una actividad inusualmente elevada con asesores legales externos puede indicar incumplimientos legales.	Los procedimientos sustantivos de revisión analítica sobre los gastos de servicios exteriores
Caso	Riesgo	Procedimiento						
a	Una actividad inusualmente elevada con asesores legales externos puede indicar incumplimientos legales.	Los procedimientos sustantivos de revisión analítica sobre los gastos de servicios exteriores						

		constituyen una fuente habitual de estos indicios. Las preguntas a la gerencia e incluso las confirmaciones externas por parte de los propios asesores externos pueden confirmar estos indicios.
b	El incremento inusual en el número de reclamaciones puede suponer una práctica sistemáticamente incumplidora por parte de la entidad.	Determinadas entidades están obligadas a mantener un registro de las reclamaciones de sus clientes. Esta circunstancia es especialmente relevante en sectores altamente regulados (p. e. servicios financieros, industria energética, etc.). Las preguntas a responsables de la entidad o la lectura de actas de determinados comités puede arrojar indicios de incumplimientos legales sistemáticos por parte de la entidad.
c	El pago de multas y sanciones es una de las mayores evidencias de una actividad incumplidora por parte de la entidad.	Además de los procedimientos sustantivos analíticos sobre las partidas de gastos del ejercicio, una revisión sustantiva en detalle específica sobre la partida de gastos por multas y sanciones puede ser aconsejable en este sentido.
d	La compra con precios por encima de lo habitual puede suponer la realización de pagos ilegales por parte de la entidad para la ejecución de su actividad.	Las pruebas de controles, así como los procedimientos sustantivos en detalle sobre el área de compras pueden arrojar indicios en este sentido.
e	Además de sugerir posibles ineficacias en los sistemas de control de la información de la entidad, el registro de transacciones por personas no habituadas a ello puede sugerir su carácter ilegal, al pretender la involucración del menor número posible de personas de la entidad, o de personas no habituadas al marco legal aplicable a la transacción.	Indicios en este sentido pueden ser obtenidos de un amplio rango de procedimientos ejecutados por el auditor. Tanto en las pruebas de control interno, especialmente en las pruebas de recorrido o de entendimientos del sistema de información, como en los procedimientos sustantivos en detalle, el auditor puede identificar la persona que ejecuta el registro contable de la transacción.
f	Igual que en el caso anterior, esta situación puede ser fuente	Igual al caso anterior.

		de indicios similares, tanto a lo referente a la ineficacia del entorno de control como de incumplimientos legales.	
<p>Se sugiere la evaluación mediante examen y posterior debate con base en 10, teniendo en consideración lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La corrección en la identificación de los posibles riesgos de incumplimiento legal: 5 puntos</li> <li>• Identificación de los procedimientos de auditoría que pueden ser fuentes de identificación de los indicios: 4 puntos</li> <li>• Capacidad en la puesta en común: 1 punto</li> </ul>			

## **7. Etapa 3. Conclusión e informe**

### *7.1. Procedimientos antes del informe*

#### *7.1.1. Revisión del trabajo de auditoría (NIA 520, NICCS1)*

##### *a) Fundamentos*

La finalidad de la supervisión del trabajo de auditoría es verificar que se alcanzaron los objetivos planificados del trabajo de auditoría y que la evidencia obtenida ha sido la adecuada. La supervisión pretende:

- proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría;
- mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten;
- revisar el trabajo efectuado;
- variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo;
- resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.

El alcance de la supervisión y el profesional que la realiza dependen de la complejidad del trabajo supervisado. La supervisión debe realizarse de todos los componentes de los estados financieros, a todos los papeles de trabajo, así como de todos los documentos de comprobación, programas, notas y memorandos.

Respecto a la aplicación de procedimientos analíticos en la fase de conclusiones de la auditoría nos remitimos al apartado 6.2.3 y, en concreto, a la NIA 520.3a y 6.

##### *b) Requerimientos*

El revisor efectuará el siguiente itinerario y comprobaciones:

1. Tras leer la estrategia global de auditoría concilia la coherencia de los procedimientos incluidos en los programas de trabajo. Analiza si los procedimientos están bien diseñados de acuerdo con los objetivos a probar y si el momento es el oportuno. Dedicará una especial atención a las explicaciones de por qué no se aplicaron determinados procedimientos estándar.
2. A continuación, se concilian todas las cifras de los estados financieros con la cédula sumaria de las áreas en cuestión y se revisa que la cédula sumaria está referenciada a los estados financieros.
3. Seguidamente, en la cédula sumaria deben aparecer las conclusiones del trabajo y las incidencias detectadas, debidamente referenciadas. El revisor acudirá a la cédula que contiene la evidencia de dichas incidencias y observa la corrección de las referencias a las conclusiones incluidas en la cédula sumaria. Al mismo

tiempo, con base en la evidencia detectada comprobará la idoneidad de la conclusión alcanzada.

4. Si la evidencia afecta a varias áreas, se comprobará que la referencia a otra sección de los papeles de trabajo se ha hecho y se analizará en el papel referido si el cruce aparece señalado y ha sido considerado a la hora de concluir. De esta manera, se habrá revisado que las conclusiones de las cédulas sumarias están soportadas. El auditor deberá contrastar que no se ha omitido ninguna conclusión, por lo que inicia una revisión de índole exhaustiva.
5. De cada procedimiento señalado en el programa, se remite a la hoja de trabajo a la que está referenciado el procedimiento y comprueba la coherencia entre el diseño previsto de prueba y la realización (por ejemplo, el número de partidas o de transacciones verificadas, el momento, etc.) y se contrastan los resultados de la prueba. Si existe evidencia directa en los propios papeles de trabajo (por ejemplo, las cartas de confirmación), se revisa una a una para comprobar que están correctamente analizadas y toda la información que contienen ha sido convenientemente interpretada.
6. Si en el procedimiento en cuestión se hubiese realizado una prueba no selectiva, se conciliará el detalle incluido en la hoja de trabajo con la cédula sumaria del área y la referencia a ella.
7. El revisor, por otra parte, una vez realizado este trabajo partirá de la evidencia de las diversas cédulas sumarias a la hoja de propuesta de ajustes, de manera que centralice toda la información sobre posibles ajustes a tratar con la entidad auditada.
8. Asimismo, comprobará qué propuestas de ajuste han sido aceptadas y analizará si el informe es coherente con los ajustes y otras incidencias documentadas en el trabajo.
9. Conforme se vayan analizando las diversas áreas, el revisor irá extrayendo una serie de deficiencias que debe subsanar el supervisado. Los asuntos que deben ser resueltos por el supervisado deben ser documentados, archivados en los papeles de trabajo e investigados oportunamente, para comprobar su correcta corrección.
10. Conforme el supervisor realice su cometido, irá dejando evidencia de la revisión en los papeles de trabajo.
11. Además de este análisis de la información contenida en los papeles de trabajo, el revisor deberá extraer conclusiones de la lectura de las actas de los órganos de gobierno de las cifras globales de la empresa, del conocimiento del negocio y de la evolución reciente del sector y que pudieran tener incidencia sobre la opinión de auditoría. En cualquier caso, el trabajo de auditoría recibe sucesivas revisiones hasta la firma del auditor, el trabajo de los sucesivos revisores cada vez se va centrando en las grandes ideas y va obviando el trabajo de detalle, más propio de las primeras revisiones. En muchos trabajos, es frecuente la revisión de la opinión por otro auditor del despacho.

Si como consecuencia de la revisión fuese preciso extender el alcance o la realización de pruebas adicionales, tales circunstancias y la evidencia recabada deben ser investigadas oportunamente.

En gran medida, la calidad del trabajo, la filosofía del auditor y la formación se va transmitiendo de los profesionales más veteranos a los más nuevos a través de la supervisión, por lo que es una pieza clave en el control de calidad del despacho.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- conocer el diseño y aplicación en una fecha cercana al final del trabajo de campo de auditoría, de procedimientos analíticos que ayuden a la obtención de una conclusión global;
- reconocer los pasos de cierre de una auditoría y los requerimientos de calidad que deben respetar, por cuanto los dictámenes emitidos por el auditor son apropiados en con las circunstancias.

#### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - aplicar métodos cuantitativos en auditoría
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional
  - resolver problemas no estructurados y polifacéticos
  - escepticismo profesional
  - autogestión
- Competencias de valores:
  - aplicación de los principios éticos

#### **c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
- Las partes que correspondan de la NIA 520 y la NICC 1
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios

#### **d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone la realización de ejercicios:

E7.1. Procedimientos analíticos al cierre	
<b>Ejercicio</b>	<p>Uno de los aspectos a tener en cuenta al final de la auditoría es la coherencia del trabajo realizado con lo planificado y las conclusiones obtenidas. En esa dirección, por ejemplo, habría que comprobar que la revisión analítica realizada durante la planeación respecto de la evolución de importes de un ejercicio respecto al anterior, ha respondido a lo esperado con base en los procedimientos de auditoría aplicados.</p> <p>Supongamos que en la planificación se obtuvieron las siguientes conclusiones de la revisión analítica de evolución de importes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las inversiones financieras a largo plazo apenas se incrementaron, por lo que no se diseñó trabajo relevante en dicha área.</li> <li>• Los inventarios se han incrementado en un 25% debido a la adquisición de nueva maquinaria que hace más eficiente la producción. De ahí que se propuso un procedimiento para verificar ese incremento de producción ligado a esa maquinaria.</li> <li>• Las variaciones de valor razonable que han ido a la cuenta de pérdidas y ganancias eran de un importe elevado por una cartera que se estimaba de realización a corto plazo. Se prueba el importe de la variación con base en precios de mercado disponibles.</li> </ul> <p>El ejercicio consistiría en que los alumnos evaluaran en qué casos esas pruebas serían concluyentes y coherentes y en cuáles sería necesario aplicar procedimientos adicionales o es un indicativo de la posible existencia de errores en los estados financieros. La evaluación la harían desde un punto de vista de la NIA 520.6, teniendo en cuenta los apartados A17-A19.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>Este ejercicio lo harían los alumnos fuera del aula y lo entregarían previo a comenzar la sesión en la que se tratara este tema. Otra opción sería resolverlo en el aula en equipos.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Las conclusiones serían diferentes con base en los supuestos contemplados, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sobre las inversiones financieras a largo plazo: se detectó a posteriori que, si bien la variación era escasa, era producto de una compra realizada y una venta simultánea sobre la misma participación, como consecuencia de una reorganización del grupo. Se hace necesario realizar más trabajo.</li> <li>• Inventarios: efectivamente el incremento era por productividad, pero no solo por eso, pues relacionando ese efecto junto con un estancamiento de las cuentas a cobrar y de las ventas, se podría poner de manifiesto un problema de obsolescencia de los inventarios. Por tanto, habría que diseñar pruebas más precisas sobre la posible obsolescencia de los inventarios que podrían afectar a los estados financieros.</li> <li>• Variaciones de valor razonable en resultados: se podría haber apreciado que la cartera de la que procedía, al menos parcialmente, llevaba ya en poder de la entidad más de una año, por lo que estaríamos ante una cartera en la que las variaciones de valor razonable se debería haber llevado al Otro Resultado Integral.</li> </ul>

	La evaluación se haría o bien con base en los ejercicios entregados por escrito previamente a la sesión, y/o con base en la discusión entablada durante la misma en la resolución del ejercicio.
--	--

Posteriormente, para completar este tema es aconsejable trabajar sobre cómo acometen el control de calidad las firmas de auditoría, para lo que se propone este otro ejercicio.

E7.2. Calidad en auditoría	
<b>Ejercicio</b>	<p>Las firmas de auditoría y organismos reguladores nacionales e internacionales suelen publicar en la web las políticas de calidad o la situación de la transparencia de las propias firmas de auditoría.</p> <p>El ejercicio consistiría en que, con base en búsquedas de palabras clave como “transparencia”, “calidad”, “políticas de calidad”, “transparency”, “quality”, etc. referidas a “firmas de auditoría” o “audit firms”, se seleccione alguna de la información encontrada para, previo visto bueno del instructor (para evitar duplicidades), confeccionar una presentación en la que se debería relacionar esa información con la NICC 1. El trabajo se haría en grupos (entre 2 y 4) para su presentación en clase y posterior discusión.</p> <p>Ejemplos de información que se puede encontrar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <a href="http://www.bdo.com.co/es/sobre-bdo/sistema-de-gestion-de-calidad">http://www.bdo.com.co/es/sobre-bdo/sistema-de-gestion-de-calidad</a> donde se expresa la política de calidad de BDO Colombia;</li> <li>• <a href="http://www.pwc.com/en_US/us/about-us/assets/pwc-llp-fy14-transparency-report.pdf">http://www.pwc.com/en_US/us/about-us/assets/pwc-llp-fy14-transparency-report.pdf</a> donde PwC presenta su informe de transparencia (muy relacionado con la calidad);</li> <li>• <a href="http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/audit/deloitte-au-audit-transparency-report-2014-010914.pdf">http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/audit/deloitte-au-audit-transparency-report-2014-010914.pdf</a> donde Deloitte presenta su política de calidad;</li> <li>• <a href="http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf">http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf</a> donde se presenta un trabajo del IOSCO sobre la transparencia de las firmas que auditan entidades cotizadas.</li> </ul>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>La información que se puede encontrar en la web es amplia y diversa, por lo que hay que insistir en que la información que se busca es la relacionada con la calidad en la auditoría. Los parámetros de evaluación y su ponderación podría ser la siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Información seleccionada (dificultad y ajustada al tema): 20%</li> <li>• Calidad del trabajo escrito: 40%</li> <li>• Exposición oral: 20%</li> <li>• Defensa del trabajo en la discusión: 20%</li> </ul>

### 7.1.2. Evidencias finales antes del informe

#### A) Evaluación de hechos posteriores (NIA 560)

Los estados financieros de una entidad pueden verse afectados por hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros (NIA 560.2). Esta información adicional puede referirse a circunstancias que estaban presentes en aquel momento o bien pueden poner de manifiesto nuevas situaciones.

Asimismo, cuando el auditor emite su informe, dispone posiblemente de una información relevante no existente en el momento de preparar los estados financieros por parte de los órganos de gobierno. Esta información también puede referirse a circunstancias existentes al cierre, o bien presentar circunstancias adicionales.

Si se realizan las pruebas con posterioridad al cierre de cuentas, estas podrían aportar evidencia adecuada sobre el desenvolvimiento de determinadas aserciones contables relativas a los activos (por ejemplo, la posibilidad de recuperar el importe por el que aparecen registrados) o a la omisión de pasivos. El auditor aprovecha el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría para obtener una evidencia más fiable sobre dichas aserciones contables. Pero, además, el auditor asume una responsabilidad sobre las circunstancias que se presentan en dicho periodo.

Entre los procedimientos que el auditor efectuará para obtener evidencia sobre el citado periodo, se incluyen:

- obtener estados financieros intermedios posteriores y realizar comparaciones de interés;
- obtener información sobre las reuniones posteriores de los órganos de gobierno de la entidad;
- indagaciones y comentarios con el personal y directivos de la entidad sobre diversos aspectos relacionados con los pasivos contingentes, la estructura de capital de la sociedad, las estimaciones registradas al cierre, la enajenación de propiedades, planta y equipo o actividades importantes de la entidad, daños y pérdidas en los activos del negocio, otros hechos con incidencia en la situación financiera y transacciones de participaciones importantes en el capital de la entidad;
- la fecha de la carta de confirmación de los asesores legales y la carta de manifestaciones de la gerencia (NIA 580) debe cubrir el máximo periodo posible de hechos posteriores hasta la fecha del informe de auditoría.

Los sucesos que modifiquen circunstancias existentes al cierre deberán plantearse como una modificación de los importes recogidos en los estados financieros. Si se han preparado los estados, caben dos posibilidades:

- no se modifican los estados financieros, entonces, el auditor evalúa si la incidencia es significativa y, en caso afirmativo, propone una opinión modificada;
- sí se modifican los estados financieros.

Si los acontecimientos posteriores suponen la aparición de circunstancias no existentes al cierre, el preparador de la información financiera o el auditor deben comunicarlas al usuario. El primero lo hará a través de las notas a los estados financieros, el segundo mediante un párrafo intermedio en su informe que recoja la omisión de dicha información.

Ante la aparición de una circunstancia de este tipo, una vez preparados los estados financieros, el auditor procederá de la siguiente manera:

- propondrá la modificación de los contenidos de las notas a los estados financieros, por lo que los órganos de gobierno deberán preparar nuevos estados;
- en caso de no ser aceptada por los órganos de gobierno, el auditor incluirá una cláusula en su informe por incumplimiento de principios contables.

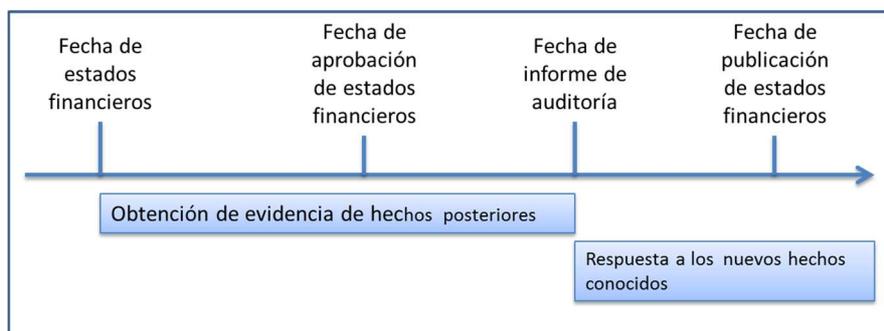
Por último, puede suceder que el hecho posterior tenga lugar después de la fecha de emisión del informe y antes de la publicación de los estados financieros. En estos casos, el auditor debe analizarlo al igual que cualquier hecho conocido con anterioridad. Si dicho hecho tuviese efecto en el informe, el auditor:

- discutirá el hecho con la gerencia o con los órganos de gobierno de la entidad;
- determinará si hay que cambiar los estados financieros;
- indagar el trato que le dará la entidad, es decir:
  - si cambia dichos estados financieros, o
  - si no los cambia, y si no ha emitido el informe, entonces dará una opinión modificada, teniendo en cuenta la importancia del ajuste propuesto y, en el caso de que sí lo hubiese emitido, solicitará a la entidad que no lo divulgue a efectos de que el informe no sea tenido en consideración por los usuarios.

Por último se contempla una última opción y es que se produzca un hecho significativo tras la emisión del informe y tras la publicación de los estados financieros. En este caso se actuará de manera similar al caso precedente.

De forma visual, todo lo anterior lo podríamos esquematizar como sigue en la figura 7.1.

**Figura 7.1. Periodo de hechos posteriores**



*Fuente:* Elaboración propia a partir de IFAC (2011a, p. 161).

## Estrategia docente

### a) Objetivos:

- conocer cuál es el trabajo que debe realizar el auditor sobre los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros;
- tener la capacidad de reconocer cuál es la reacción que debe tener el auditor ante hechos posteriores a diversas fechas significativas (fecha de aprobación de estados financieros, fecha de informe de auditoría, y fecha de publicación de estados financieros).

**b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - aplicar métodos cuantitativos en auditoría
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional
  - resolver problemas no estructurados y polifacéticos
  - escepticismo profesional
- Competencias de valores:
  - aplicación de los principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 560
  - capítulo 13 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 160-166).
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone la realización de ejercicios:

E7.3. Hechos posteriores al cierre	
<b>Ejercicio</b>	<p>En esta materia pondríamos un ejercicio con dos partes, consistente en la aplicación de procedimientos analíticos aplicables al cierre del trabajo de la auditoría:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. El equipo de trabajo del encargo ha finalizado el trabajo de campo de la auditoría al 31/12/2014 y, previo a la redacción del informe de auditoría, se solicitan los últimos estados financieros intermedios disponibles, que resultan ser los correspondientes al 31/03/2015. En la revisión de las evoluciones de las cifras principales se detecta lo siguiente:</li> </ol>

	<ol style="list-style-type: none"> <li>a. un incremento relevante de las provisiones a largo plazo;</li> <li>b. un incremento muy importante de importes destinados a provisiones en el pasivo.</li> </ol> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Dada la importancia que tienen los inventarios en una entidad, que se calificó por los auditores como de riesgo moderado, se decide hacer una revisión visual del almacén el último día de trabajo. En dicha revisión se pone de manifiesto una drástica reducción de inventarios, pues normalmente el almacén presentaba un grado de ocupación elevado con una fuerte rotación.</li> </ol>
<b>Dinamización</b>	<p>Para la resolución de este ejercicio, se puede optar por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• resolver la primera parte por el instructor, y la segunda la terminarán los alumnos; o</li> <li>• por realizar las dos partes de forma conjunta solicitando respuestas a cuestiones como las siguientes: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ ¿Qué situaciones han podido dar lugar a los hechos detectados?</li> <li>○ ¿Podrían deducirse de esos hechos errores materiales?</li> <li>○ ¿Aplicarían procedimientos adicionales? ¿Cuáles?</li> </ul> </li> </ul>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>La conclusión para ambos hechos podría ser parecida, ya que los dos ponen de manifiesto errores materiales y en ambos casos habría que aplicar procedimientos adicionales:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Con respecto a las elevadas provisiones, es extraño que se produzca solo tres meses después del cierre y que no se haya detectado antes, lo cual puede deberse a: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un hecho acaecido en el ejercicio 2015, como un litigio que se ha originado en dicho ejercicio o una decisión de reestructuración decidida también en ese momento.</li> <li>• Un hecho procedente del ejercicio 2014, con lo que estaríamos ante un posible error, como podría ser un litigio iniciado con anterioridad al cierre, pero sobre el cual no fuimos informados o no detectamos que se debía circularizar a un abogado al que no se le envió carta.</li> </ul> </li> <li>2. Un descenso en el almacén significativo puede deberse a una caída de ventas, un problema de aprovisionamiento, posibles depósitos de clientes que se tenían como propiedad de la entidad. En todos esos casos habría que aplicar nuevos procedimientos.</li> </ol> <p>Como se observa la pluralidad de posibles orígenes de los hechos propuestos, así como los múltiples efectos que pueden causar, dan un abanico de posibilidades suficiente para la discusión y propuesta de actuación por parte de los auditores.</p> <p>La evaluación, según la dinamización elegida, sería:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la corrección de la parte del ejercicio que hubiesen hecho los alumnos; o</li> <li>• la evaluación de las soluciones propuestas por los alumnos o grupos de alumnos a lo largo del debate.</li> </ul>

Posteriormente, se plantea la solución de otro ejercicio práctico sobre cómo debe actuar el auditor en los diferentes momentos en los que se pueden producir los hechos posteriores.

#### E7.4. Diferentes fechas de los hechos posteriores

<p><b>Ejercicio</b></p>	<p>Para determinar la existencia de hechos posteriores relevantes y realizar la evaluación de su posible impacto en los estados financieros se podría utilizar el <i>Exhibit 13.1-3</i> del volumen 1 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011a, pp. 164-165), en la que se establecen los pasos a dar en este asunto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• identificación de hechos posteriores, entre las posibles fuentes para obtenerlos se considera una lista de cuestiones que se han de plantear a la gerencia;</li> <li>• obtener manifestaciones escritas de la gerencia o los órganos de gobierno sobre el hecho posterior;</li> <li>• hechos de los que el auditor haya tenido conocimiento entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de estados financieros;</li> <li>• hechos de los que el auditor haya tenido conocimiento después de la fecha de publicación de los estados financieros.</li> </ul> <p>El ejercicio consistiría en hacer supuestos sobre cada uno de estos pasos, como por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En el sector de energía eólica el gobierno ha emitido tras la fecha de los estados financieros una norma por la que las entidades dedicadas a la generación de este tipo de energía han de reducir su actividad y además se establece un impuesto especial sobre las ventas de energía. Este hecho tiene un importante impacto sobre los estados financieros de las empresas del sector, aun siendo posterior a la fecha de los estados financieros.</li> <li>• Se tendría que obtener una manifestación escrita de la dirección de la entidad, por la que se declara que conocen el hecho anterior y que han realizado una evaluación de los impactos sobre la entidad concluyendo que se deberán realizar diversos ajustes en esta, pero que no pelagra su continuidad. El auditor deberá revisar la evaluación de impactos realizada por la entidad.</li> <li>• Tras la emisión del informe de auditoría, y previo a la publicación de los estados financieros, se tiene conocimiento de que la entidad ha efectuado un plan de despidos de trabajadores y un plan de ajuste financiero que depende de las entidades financieras.</li> <li>• Tras la publicación de los estados financieros, el auditor se informa por la prensa que la negociación con las entidades financieras ha fracasado y que la entidad no es viable.</li> </ul> <p>Sobre esos supuestos el alumno deberá determinar qué acción o acciones debería tomar acerca de su informe de auditoría, tomando como base la NIA 560.</p>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>El ejercicio se resolvería fuera del aula y se entregaría al instructor, el cual tomaría en cuenta ese informe escrito para la calificación del alumno con base en 10.</p> <p>El instructor seleccionaría los dos casos más interesantes planteados por los alumnos para su comentario en clase. Igualmente, los errores generalizados que se cometieran serían comentados para evitar su repetición en el futuro.</p>

*b) Evaluación del riesgo de continuidad (NIA 570)*

Como parte de su trabajo, el auditor deberá evaluar si la empresa cumple el principio de empresa en funcionamiento. Este principio, definido como hipótesis básica en el marco conceptual del International Accounting Standard Board, viene a indicar que se presume la duración ilimitada de una entidad, de manera que los activos se realizarán en el curso

normal de los negocios y los pasivos serán atendidos a su vencimiento. De esta hipótesis se derivan los principios fundamentales, o los criterios de valuación básicos en contabilidad, como son el principio del devengo y el del precio de adquisición.

La opinión del auditor debe considerar si la entidad será un negocio en marcha a lo largo del próximo ejercicio; sin embargo, la opinión del auditor no es una garantía de la viabilidad futura de la compañía. El auditor debe estar alerta ante aquellas circunstancias que pudieran representar un riesgo en la continuidad de una entidad.

El auditor evaluará las circunstancias que incrementan y mitigan dicho riesgo de continuidad (se pueden observar en la tabla 7.1). En cualquier caso, la intención de la gerencia es crítica para evaluar la continuidad, por ello, es importante entrevistarse con la gerencia para conocer cómo piensan superar los factores de riesgo. El auditor estudiará con la gerencia: los presupuestos, proyecciones y datos sobre capital circulante, así como las bases utilizadas para efectuar las proyecciones, especialmente, cuando se separen de las tendencias históricas.

Por tanto, la responsabilidad del auditor, sobre la aplicación del principio de entidad en funcionamiento, se limita a realizar las pruebas que le permitan evaluar si el negocio continuará durante el siguiente ejercicio.

**Tabla 7.1. Factores con influencia en el principio de empresa en funcionamiento**

FACTORES	INCREMENTAN	MITIGAN
Entidades incluidas en las situaciones de reducción de capital o disolución obligatoria	X	
Entidades en suspensión de pagos	X	
Entidades con resultados económicos o flujos de caja negativos continuados y de cuantía significativa	X	
Capital circulante negativo persistente y significativo	X	
Pérdida de concesiones, licencias o patentes importantes	X	
Reducción de pedidos de clientes o de los propios clientes que sean importantes	X	
Grandes inversiones en productos cuyo éxito comercial es discutible	X	
Existencia de contratos a largo plazo no rentables	X	
Contingencias muy significativas	X	
Apoyo financiero de los accionistas		X
Existencia de un compromiso financiero de la matriz en el caso de grupos		X
Posibilidad de aportación de fondos por los socios		X
Posibilidad de obtención de subvenciones y otras ayudas públicas o privadas		X
Posibilidad de obtención de dividendos o ingresos de entidades del grupo o asociadas		X
Disponibilidad de líneas crédito y financiación adicional por existir garantías reales suficientes, cuando no se den cita restricciones en las pólizas existentes que lo impedirían		X
Capacidad de renovación o retraso de los vencimientos de los préstamos actuales		X
Posibilidad de reestructuración de deudas		X
Posibilidad de venta de activos no críticos para la actividad operativa normal de la entidad, existiendo un mercado para su venta y no habiendo impedimentos para ello		X
Posibilidad de cancelación de operaciones que generen flujos de caja negativos. Capacidad de absorber su depreciación en un razonable periodo de tiempo		X
Razonables posibilidades de sustituir los pedidos o clientes perdidos		X
Posibilidad de sustitución de proveedores importantes perdidos o que no concedan el crédito normal		X
Posibilidad de reducir gastos, sin disminuir la capacidad operativa		X
Capacidad para operar a niveles reducidos de actividad o para canalizar los recursos a otras actividades		X

El *Exhibit 14.2.2* (IFAC, 2011a) muestra indicadores que pueden significar dudas sobre la hipótesis de negocio en marcha, las cuales deben ser mitigadas por otros factores.

### **Estrategia docente**

#### **a) Objetivos:**

- saber manejar la adecuación de la hipótesis de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros y la evidencia que el auditor ha de encontrar sobre ella;

- tener la capacidad de distinguir cuando se está ante una incertidumbre tan significativa que pueda generar dudas sobre la continuidad de las operaciones de una entidad.

**b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional
  - resolver problemas no estructurados y polifacéticos
  - escepticismo profesional
- Competencias de valores:
  - aplicación de los principios éticos
  - compromiso con el interés público

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 570
  - capítulo 14 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 167-176)
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone la realización de pequeños casos prácticos:

**E7.5. Aplicación del principio de entidad en funcionamiento**

<p style="text-align: center;"><b>Caso</b></p>	<p>Los casos se pueden obtener de la prensa económica y a partir de determinadas noticias dictaminar cómo influyen estas en entidades concretas. Por ejemplo, y basado en noticias reales de diversos periódicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a una entidad petrolera que se basa en la explotación de un campo petrolero por una concesión del gobierno no se le renueva dicha concesión;</li> <li>• cómo influye en una pequeña empresa de transporte el paro camionero;</li> <li>• la normativa cooperativa puede influir en la continuidad de operaciones de una entidad cooperativa en determinadas circunstancias;</li> <li>• influencia de cambios en la política de subsidios en las entidades cafeteras;</li> <li>• entidades que publican sus resultados y sus utilidades se reducen respecto al periodo precedente;</li> <li>• entidad con un plan de viabilidad que depende del apoyo financiero de sus socios, entre los que hay divergencia en las opciones de nuevos aportes de capital.</li> </ul> <p>Con estos casos, que se pueden desarrollar a partir de la noticia o del informe de auditoría de estados financieros, hay dos opciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dirigir, por parte del instructor, una discusión con el grupo a partir de un caso expuesto por el instructor a partir de alguna noticia.</li> <li>2. Realizar un encargo a los alumnos para que redacten un caso y su solución a partir de una noticia empresarial que ellos seleccionen, y posteriormente discutirlos en clase.</li> </ol>
<p style="text-align: center;"><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>La conclusión será, a partir de la aplicación de la NIA 570, si la hipótesis de entidad en funcionamiento estaría cuestionada o no, y cuál sería su influencia en el informe del auditor.</p> <p>La evaluación dependería de la opción didáctica seleccionada:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Discusión en grupo: se evaluaría la participación y la redacción de un resumen de conclusiones personal.</li> <li>2. Encargo a los alumnos: la evaluación se basaría en el trabajo entregado.</li> </ol>

*c) Otros procedimientos: manifestaciones escritas (NIA 580)*

Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad, por lo que constituyen evidencia de auditoría similar a las respuestas a indagaciones.

Las manifestaciones escritas por sí solas no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren, por lo que no afecta a los procedimientos de auditoría en cuanto a su naturaleza y extensión.

Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de carta de manifestaciones dirigida al auditor, y su fecha será tan próxima como sea posible a la del informe de auditoría, pero nunca posterior.

**Estrategia docente**

**a) Objetivos:**

- conocer la obligatoriedad de la carta de manifestaciones y los puntos que debe contener;
- saber quién, por parte de la entidad, debe firmar la carta.

**b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional
  - resolver problemas no estructurados y polifacéticos
  - escepticismo profesional
- Competencias de valores:
  - aplicación de los principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 580
  - capítulo 19 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, p. 253-265)
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone la realización de ejercicios:

E7.6. Manifestaciones escritas	
<b>Ejercicio</b>	El ejercicio consistiría en manejar una carta de manifestaciones, que podría ser el modelo que figura en el anexo 2 de la NIA 580 o la del caso <i>Dephta Furniture</i> , que está en el volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 263-264).
<b>Dinamización</b>	A partir de alguna de esas cartas, el instructor iría comentando situaciones en las que algunos párrafos no tendrían sentido y otros serían necesarios. Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"><li>• La entidad no tiene pasivos financieros. Sobraría el apartado referente a los mismos.</li><li>• La entidad forma parte de un grupo y realiza gran número de transacciones con entidades del grupo. Sería necesario introducir un párrafo adicional.</li></ul>

<b>Conclusión y evaluación</b>	La conclusión sería cuándo se han de incluir determinados párrafos y cuándo no. La evaluación se haría a partir de un examen tipo test.
--------------------------------	---

## 7.2. Conclusión de auditoría e informes

### 7.2.1. Comunicaciones de debilidades en el control interno (NIA 265)

El auditor deberá comunicar a la gerencia o al comité de auditoría o, si lo considera conveniente, a los órganos de gobierno de la entidad las debilidades significativas de control interno, detectadas como consecuencia de su trabajo.

El auditor no debe modificar el alcance de sus procedimientos con la finalidad de descubrir debilidades de control interno, tan solo está obligado a comunicar aquellas que, como consecuencia del alcance necesario para un trabajo de auditoría, se pusieran de manifiesto y fueran, al mismo tiempo, significativas.

El auditor evaluará la conveniencia de comunicar las debilidades no significativas y la posibilidad de efectuar sugerencias para solventarlas. En cualquier caso, corresponde a la gerencia de la entidad la implantación de estas sugerencias.

La comunicación se deberá efectuar por escrito, aunque es conveniente comentarlas previamente con el responsable superior del nivel en el que se produce la debilidad y que tenga capacidad para resolverla.

#### **Estrategia docente**

##### **a) Objetivos:**

- conocer que al final de la auditoría se han de comunicar a la gerencia y a los órganos de gobierno las deficiencias de control interno encontradas a lo largo del trabajo de campo y que sean suficientemente importantes como para su comunicación;
- saber redactar y documentar las deficiencias de control interno a comunicar.

##### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
- Competencias profesionales:
  - gestionar información y evidencia
  - aplicar el juicio profesional
  - comunicar eficazmente
- Competencias de valores:
  - aplicación de los principios éticos

**c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral:
  - NIA 265
  - capítulo 22 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 286-296)
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios

**d) Ejemplos, ejercicios y casos:**

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone la realización de ejercicios:

E7.7. Comunicación de las debilidades de control interno	
<b>Ejercicio</b>	<p>El ejercicio consistirá en dos partes:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Identificar debilidades de control interno, para lo que utilizaremos el <i>Exhibit 13.1-1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, pp. 173-174), en el que se adjunta una relación de las debilidades de control interno más habituales.</li><li>• Redactar las debilidades encontradas a partir del esquema que figura en el <i>Exhibit 13.5-1</i> del volumen 2 de la <i>Guía de NIA de la IFAC</i> (IFAC, 2011b, p. 177).</li></ul> <p>Ese trabajo se hará sobre un flujograma (véase material de apoyo en anexo 3) que representa el procedimiento de compras de la Entidad Sociedad Mercantil (en adelante ESM), que se dedica a la prestación de servicios informáticos para terceros. Los clientes de la entidad se dan de alta en un sistema informático (el SIC) a través del cual se realizan las peticiones.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>En primer lugar hay que repasar el flujograma conjuntamente con los alumnos, con el objetivo de su entendimiento por todos.</p> <p>Tras lo anterior, y con el apoyo de los <i>Exhibit 13.1-1</i> y <i>13.5-1</i> antes indicados y la NIA 265, los alumnos, de forma individual o por equipos (de entre dos y cuatro componentes), harán el siguiente trabajo:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Determinar las debilidades de control interno que tiene el procedimiento de peticiones y compras de ESM según cada alumno o grupo. En el caso de que algún grupo entienda que falte información (lo cual es posible, dado que el caso no se presenta de forma cerrada), podrán efectuar supuestos e hipótesis para completarla y concluir con base en ello.</li><li>2. Una vez identificadas las debilidades de control interno, procede que se documente adecuadamente en la tabla diseñada a tal efecto.</li><li>3. Finalmente, redactarán la carta dirigida a la gerencia y/u órganos de gobierno comunicando las debilidades que crean que se deban comunicar.</li></ol> <p>Una vez efectuado el anterior trabajo, el instructor recogerá el trabajo realizado por los alumnos, que lo habrán debido plasmar en un memorando, y procederá a hacer una puesta en común con la totalidad del grupo. Para iniciar la discusión el instructor puede ejemplificar con una debilidad del procedimiento como sería la siguiente: “En la aplicación que genera las</p>

	órdenes de trabajo se puede diligenciar el número de horas previstas para la ejecución del encargo y poner fechas de finalización total o parcial de los trabajos. A pesar de que esto mejoraría el control y seguimiento de los trabajos, actualmente no se están utilizando esas posibilidades”.
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>La conclusión de ejercicio es que se ha de aplicar una metodología concreta de identificación de debilidades de control interno en cada caso, pues lo más relevante es conocer el modelo de negocio de la entidad y la normas de auditoría de aplicación.</p> <p>La evaluación se efectuaría según los trabajos entregados y las intervenciones en la discusión generada por el instructor tras el trabajo en grupo. Los parámetros de evaluación podrían ser los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentación estructurada del trabajo: 20%</li> <li>• Debilidades encontradas, cantidad y fundamentos: 40%</li> <li>• Tabla de debilidades y carta a la gerencia o gobierno, 20%</li> <li>• Participación en la discusión: 20%</li> </ul>

### 7.2.2. El informe de auditoría (NIA 700 a 799)

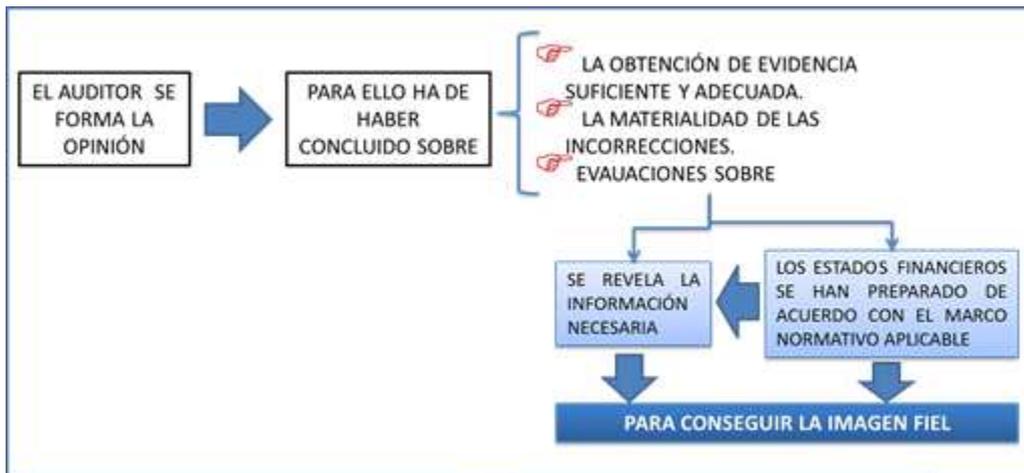
#### a) Fundamentos

El auditor se forma una opinión sobre los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, concluyendo, con una seguridad razonable, que los estados financieros están libres de errores materiales (NIA 700.11). Los fundamentos sobre la formación de la opinión del auditor y la emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros los esquematizamos a continuación en la figura 7.2.

La estructura del informe de auditoría ha de recoger los siguientes elementos:

- Título
- Destinatario
- Sección introductoria
- Responsabilidad de la gerencia respecto de los estados financieros
- Responsabilidad del auditor
- Opinión del auditor
- Otras responsabilidades de información
- Firma del auditor
- Fecha del informe
- Dirección del auditor

**Figura 7.2. Formación de la opinión del auditor**



*Fuente:* elaboración propia.

La información adicional que se emita junto con los estados financieros ha de estar claramente diferenciada, y en el caso que no se distinga claramente la opinión del auditor también se habrá de referir a ella. La información adicional hay que revisarla con el único objeto de que no tenga incongruencias con los estados financieros (NIA 720.6). Si se identifican incongruencias que hicieran necesario modificar los estados financieros o la información adicional y la gerencia rehúsa hacer dicha modificación, se actuará de la siguiente manera:

- Si es antes de la fecha del informe de auditoría
  - y afecta a los estados financieros, la opinión se modificaría por este motivo;
  - o afecta a la otra información, entonces:
    - se informa a la totalidad de los miembros del gobierno de la entidad; o
    - se incluye un párrafo de otros asuntos en el informe de auditoría; o
    - se retiene el informe; o
    - se renuncia al encargo, si la normativa lo permite.
- Si es después de la fecha del informe de auditoría
  - y afecta a los estados financieros, se aplica la NIA 560 de hechos posteriores;
  - o afecta a la información adicional, en cuyo caso se deberían tomar medidas adicionales.

### *b) Tipos de opinión*

Se distinguen dos tipos de opinión, principalmente (NIA 700.16 y 17):

- Opinión no modificada, en la que el auditor informa que los estados financieros se han elaborado según el marco de información financiera aplicable y están libres de errores materiales;
- Opinión modificada, por alguna de las siguientes causas:
  - los estados financieros no están libres de errores materiales;
  - no se ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir sobre si los estados financieros no están libres de errores materiales.

La opinión modificada ha de ser discutida previamente con la gerencia de la entidad.

La decisión sobre el tipo de opinión depende de dos factores (NIA 705.2):

1. Los estados financieros contienen o pueden contener errores materiales.
2. Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos de esos errores en los estados financieros.

La opinión modificada puede ser de tres tipos:

- Opinión con salvedades:
  - hay errores materiales pero no generalizados;
  - no se puede obtener evidencia, y los efectos, si los hubiera, serían de errores materiales no generalizadas.
- Opinión desfavorable o adversa:
  - hay errores materiales y además son generalizados
- Opinión denegada o abstenida:
  - no se puede obtener evidencia, y los efectos, si los hubiera, serían de errores materiales y generalizados;
  - A pesar de haber evidencia, se da el caso excepcional de que hay múltiples incertidumbres sobre el desenlace final.

Este tipo de opinión modifica el párrafo de responsabilidad del auditor.

Cuando hay opinión modificada:

- Se incluyen párrafos con los fundamentos de la modificación de la opinión, antes del párrafo de opinión. Si el error se puede cuantificar se incluye dicha cuantificación.
- Se han de comunicar a la gerencia de la entidad.

### *c) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones*

Se incluyen en el informe de auditoría los párrafos de énfasis si el auditor considera que:

- tiene que llamar la atención sobre al usuario del informe sobre algún asunto;
- hay algún tema significativo, a pesar de que se encuentre en los estados financieros;
- hay algún asunto fundamental para la correcta comprensión e interpretación de los estados financieros.

Estos párrafos van inmediatamente después del párrafo de opinión, indicando que no implica una opinión modificada.

Para revelar a los usuarios cuestiones distintas a los estados financieros, se pueden incluir párrafos sobre otras cuestiones. Estos párrafos irían a continuación del párrafo de la opinión, o, si los hubiera, a continuación de los párrafos de énfasis.

Debe anotarse que en Colombia el informe del revisor fiscal debe incluir afirmaciones especiales relacionadas con sus responsabilidades sobre la evaluación del control interno y del cumplimiento legal y normativo. De acuerdo con el criterio 302 de 2015, este párrafo debe estar soportado en NICA y ser integrado al informe de auditoría.

Este Documento de Orientación Pedagógica se refiere solamente al informe de auditoría sin consideraciones especiales, por lo cual el modelo de informe, incluyendo las responsabilidades adicionales del revisor fiscal, sería objeto de un Documento Orientación separado.

#### *d) Información comparativa*

La naturaleza de la información comparativa dependerá del marco de información financiera que sea de aplicación (NIA 710.2 y 3). Hay dos enfoques:

1. Cifras de periodos anteriores, en cuyo caso el auditor solo opina sobre las cifras del periodo actual.
2. Estados financieros comparativos, en cuyo caso el auditor opina sobre las cifras de cada periodo presentado.

En cualquier caso el auditor comprobará, si se presenta información comparativa requerida por el marco aplicable, si:

- los saldos iniciales del ejercicio actual coinciden con los finales del ejercicio precedente; y
- la congruencia de las políticas contables de aplicación.

Los efectos en el informe de auditoría de un enfoque u otro serían los siguientes:

- Cifras de periodos anteriores: el auditor solo opina respecto del periodo actual excepto si:
  - El informe de auditoría del periodo anterior tenía una opinión modificada y la cuestión que la originó aún no está resuelta. Hay que incluir dicho asunto en la opinión del ejercicio actual.
  - Se obtiene en el ejercicio actual evidencia de error material correspondiente a periodos anteriores. Hay que incluir dicho asunto en la opinión del ejercicio actual.
  - Los estados financieros anteriores no fueron auditados. Hay que incluir un párrafo de otras cuestiones.
- Estados financieros comparativos: el auditor opina sobre las cifras de cada periodo,

- teniendo que comentar los cambios de opinión de un ejercicio a otro, si los hubiera;
- si los estados financieros previos hubiesen sido auditados por otro auditor, hay que mencionar qué auditor hizo el trabajo, qué tipo de opinión dio y la fecha del informe;
- si los estados financieros previos no hubiesen sido auditados, hay que mencionarlo en un párrafo de otras cuestiones.

## **Estrategia docente**

### **a) Objetivos:**

- iniciar el conocimiento sobre la formación de una opinión sobre los estados financieros de una entidad con base en las conclusiones extraídas del trabajo de auditoría y las evidencias obtenidas;
- conocer cómo se redacta una opinión de auditoría a partir de las guías que ofrece la serie 700 de las NIA, reconociendo y ordenando los diferentes elementos que componen dicho informe;
- distinguir entre los diferentes tipos de auditoría y cuándo se aplican unos u otros;
- manejar con soltura los diferentes párrafos que pueden contener un informe de auditoría, en función del objetivo que persiga el auditor.

### **b) Competencias principales a desarrollar:**

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
- Competencias profesionales:
  - aplicar el juicio profesional
  - comunicar eficazmente por escrito
- Competencias de valores:
  - aplicación de los principios éticos
  - compromiso con el interés público

### **c) Métodos pedagógicos fundamentales:**

- Lección magistral
  - NIA 700, 705, 706 y 710
  - capítulo 17 del volumen 1 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011a, pp. 224-242)
  - capítulos 23, 24 y 25 del volumen 2 de la *Guía de NIA de la IFAC* (IFAC, 2011b, pp. 297-322)
- Estudio de casos
- Solución de ejercicios

#### d) Ejemplos, ejercicios y casos:

Durante la lección magistral se exponen los conceptos fundamentales detallados a lo largo del presente numeral. A lo largo de la sesión, se propone la realización de exámenes de confirmación de conocimientos, ejercicios y casos:

E7.8. Definiciones y elementos que conforman la opinión del auditor	
<b>Ejercicio</b>	<p>En el tema de los informes de auditoría cobra especial relevancia, al igual que en la fase de planeación, el conocimiento y adecuado manejo de los conceptos y elementos que conforman un informe de auditoría. Es por ello que lo primero que se sugiere tras la impartición de la teoría por parte del instructor, es la realización de pruebas escritas para evaluar los conocimientos.</p> <p>Para ello el instructor se puede servir del contenido de los <i>capítulos 17 del Volumen 1 (IFAC, 2011a, pp. 224-242)</i>, y <i>23 y 24 del Volumen 2 (IFAC, 2011b, pp. 297 y 310 respectivamente) de la Guía de NIA de la IFAC</i>.</p> <p>Las pruebas podrían ser de dos tipos como ya se ha comentado anteriormente:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Tipo test con múltiples respuestas posibles, como por ejemplo: elegir entre las siguientes alternativas cuáles serían las afirmaciones correctas: “El auditor para formarse una opinión sobre los estados financieros auditados debe:<ol style="list-style-type: none"><li>a. Concluir sobre si las evidencias obtenidas son adecuadas.</li><li>b. Verificar que los desgloses de información en los estados financieros son suficientes.</li><li>c. La planeación se hizo de la forma adecuada.</li><li>d. Comprobar que se cumple con el marco regulatorio aplicable de información financiera.</li><li>e. Leer las actas de los órganos de gobierno”.</li></ol>Serían correctas la a, b y d. Esta pregunta se basa en el <i>Exhibit 17.3-1 (pp. 230 y 231)</i>.</li><li>2. Preguntas cortas, del tipo:<ol style="list-style-type: none"><li>a. Relacione tres consideraciones que ha de hacerse el auditor para la formación de su opinión sobre los estados financieros de la entidad auditada.</li></ol>En estas pruebas quedarían fuera los modelos de informe que contiene la NIA 700, ya que se verán en los siguientes ejercicios.</li></ol>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>La conclusión debe ser que el grupo maneja con soltura los conceptos y elementos de los informes de auditoría previos a entrar en los mismos propiamente dichos.</p> <p>La evaluación será con base en 10 sobre las pruebas escritas que se hayan planteado.</p>

Posteriormente, se plantea la solución de un ejercicio práctico con el fin de familiarizar al alumno con la redacción de informes tipo.

#### E7.9. Redacción de informes e identificación de párrafos

<b>Ejercicio</b>	<p>El alumno, de forma individual, deberá seleccionar una entidad cotizada en la Bolsa de Valores de Colombia, para lo cual deberá acudir a la web<sup>9</sup> donde figura la lista de empresas cotizadas del País. Sobre esa empresa buscará los estados financieros y el informe del revisor fiscal en la web de la entidad.</p> <p>Tras lo anterior, el alumno deberá convertir el informe del revisor fiscal en un informe de auditoría según NIA, según los modelos que se incluyen como anexos en las NIA 700, 705 y 706. El alumno deberá destacar las diferencias entre uno y otro y su opinión sobre ellas.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Con este ejercicio, el alumno comprobará la relevancia del informe de auditoría según las NIA respecto al modelo actual, así como su consistencia con el marco internacional de normas de auditoría.</p> <p>La evaluación se hará a partir de los trabajos entregados por los alumnos, en el que se considerarían los siguientes parámetros:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estructura del trabajo entregado: 10%</li> <li>• Consideración de todos los elementos del informe de auditoría según la NIA 700: 50%</li> <li>• Detección de las diferencias más relevantes: 20%</li> <li>• Contenido de la opinión del alumno sobre los modelos según las NIA y el modelo actual: 20%</li> </ul>

Por último, se acometería la realización de pequeños casos con los que el alumno tuviese que calificar la opinión con base en los diferentes tipos de opiniones modificadas que las NIA distinguen:

#### E7.10. Tipos de opinión y su utilización

<b>Casos</b>	<p>Los casos consistirían en presentar situaciones que se dan realmente en los trabajos de auditoría para que los alumnos redactaran el informe de auditoría con todos los párrafos que fueran de aplicación.</p> <p>A continuación exponemos tres casos a efectos ilustrativos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Caso 1: se ponen de manifiesto los siguientes hechos a la fecha de emitir el informe de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ No hemos tenido acceso a los libros de actas de la entidad ni el secretario de los órganos de gobierno nos ha proporcionado un certificado sobre la integridad y veracidad del contenido de las actas levantadas como consecuencia de las reuniones de dichos órganos de gobierno.</li> <li>○ No hemos recibido la contestación del abogado de la Sociedad sobre los litigios, y cualquier otro asunto legal que pudiera afectar a la entidad.</li> <li>○ No hemos podido solicitar una confirmación del saldo de un cliente que, según los registros contables al cierre de los estados financieros, se eleva a un importe significativo, no habiendo podido verificar la razonabilidad de dicho saldo mediante la aplicación de otros procedimientos alternativos.</li> <li>○ Durante la realización de la auditoría se ha puesto de manifiesto que los estados financieros de la entidad correspondientes al periodo anterior deberían ser objeto de</li> </ul> </li> </ul>
--------------	--

<sup>9</sup> <http://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Empresas/Listado+de+Emisores>

	<p>ciertas correcciones por concepto del deterioro del valor de créditos comerciales, cuyo efecto supondría un incremento de los gastos que haría que la utilidad neta registrada se convirtiera en unas pequeñas pérdidas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Caso 2: se ponen de manifiesto los siguientes hechos a la fecha de emitir el informe de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ La entidad ha reconocido como activos intangibles importes de investigación que, según el marco de información aplicable, se deberían haber llevado como gastos al estado de resultados. El importe supera la materialidad fijada por el auditor.</li> <li>○ La entidad ha decidido en una fecha posterior a la de los estados financieros llevar a cabo una reestructuración de su grupo de empresas, que incluye gastos por traslados, indemnizaciones por rescisión de contratos y gastos legales de elevado importe.</li> <li>○ La actividad de la entidad se realiza básicamente con otras empresas del grupo. Tanto los gastos como los ingresos intra-grupo representan más del 90% de las transacciones realizadas.</li> <li>○ La entidad lleva sus asuntos legales de todo tipo a través de la asesoría jurídica centralizada en la entidad dominante, por lo que no se nos facilita carta de abogados alegando que es interno.</li> </ul> </li> <li>• Caso 3: se ponen de manifiesto los siguientes hechos a la fecha de emitir el informe de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ se han cambiado las cifras comparativas del periodo precedente por haberse registrado un cambio de política contable respecto a las inversiones financieras con el cual estamos de acuerdo;</li> <li>○ el periodo precedente fue auditado por un auditor distinto, el cual emitió un informe de auditoría modificado por el no registro de un deterioro de cuentas por cobrar.</li> </ul> </li> </ul> <p>Para redactar el informe de auditoría se tendrán en cuenta los modelos que se incluyen como anexos en las NIA 700, 705 y 706. El trabajo se realizará en grupos. El instructor podrá elegir que los grupos realicen los casos a lo largo de la clase o fuera del aula. En cualquier caso se deberán poner en común.</p>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>Con la resolución de casos de este tipo, el alumno manejará los diferentes párrafos de las opiniones modificadas y párrafos de énfasis, con lo que habrá aprendido a leer correctamente un informe de auditoría. La evaluación será con base en el informe entregado, 10.</p>

## Referencias

American Institute of CPAS (AICPA) (1983). *Audit Sampling Guide*. New York: AICPA.

Arens, A. A. y Loebbecke, J. K. (1991). *Auditing. An Integrated Approach* (5ª ed.). Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall International Editions.

Bell, T. B., Marrs, F. O., Solomon, I. y Thomas, H. (1997). *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens. The KPMG Business Measurement Process*. Recuperado de <https://business.illinois.edu/kpmg-uiuccases/monograph.pdf>

Bloom, B. S., Engelhart, M. D., Furst, E. J., Hill, W. H. & Krathwohl, D. R. (eds.). (1956). *Taxonomy of Educational Objectives – The Classification of Educational Goals – Handbook 1: Cognitive Domain*. London: WI. Ed. Longmans, Green & Co. Ltd.

De Miguel, M. (coord.) (2006). *Metodología de enseñanza y aprendizaje para el desarrollo de competencias. Orientaciones para el instructorado universitario ante el Espacio Europeo de Educación Superior*. Madrid: Alianza Editorial.

Emby, C. E. y Gordon, I. M. (1993). *Analytical Procedures: A Guide for Practitioners. Audit Procedures and Techniques*. Vancouver: CGA.

Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. London: MacMillan Education.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014a). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Volumen 1. Recuperado de [https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1\\_0.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf)

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014b). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Volumen 2. Recuperado de <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-2.pdf>

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014c). *Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Volumen 2I. Recuperado de <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-3.pdf>

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (2014). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. Recuperado de <http://www.ifac.org/ethics/iesba-code>.

International Federation of Accountants (IFAC) (2004). *International Education. Paper for Professional Accountants. IEP 3. Assessment Methods*. Recuperado de: <https://www.ifac.org/publications-resources/iep-3-assessment-methods>

International Federation of Accountants (IFAC) (2011a). *Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume — Core Concepts*. (3ª ed.). Recuperado de <https://www.ifac.org/user/login?destination=sites/default/files/publications/files/SMP-ISA-Audit-Guide-Volume-1-3e.pdf>

International Federation of Accountants (IFAC) (2011b). *Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 — Practical Guidance*. (3ª ed.). Recuperado de <https://www.ifac.org/user/login?destination=sites/default/files/publications/files/SMP-ISA-Audit-Guide-Volume-2-3e.pdf>

International Federation of Accountants (IFAC) (2014). *Bylaws of the International Federation of Accountants*. Recuperado de <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Gov/IFAC-Bylaws-Feb-2014.pdf>

International Federation of Accountants (IFAC) (2014). *Constitution of the International Federation of Accountants*. Recuperado de <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Gov/IFAC-Constitution-Feb-2014.pdf>

International Federation of Accountants (IFAC) (2015). Framework for international education standards for professional accountants. Recuperado de <http://www.ifac.org/publications-resources/framework-international-education-standards-professional-accountants-and>

Porter, B., Simon, J. y Hatherly, D. (2014). *Principles of External Auditing*. Sussex (UK): John Wiley & Sons Ltd.

Villa, A. y Poblete, M. (2007). *Aprendizaje Basado en Competencias. Una propuesta para la evaluación de las competencias genéricas*. Bilbao: Ed. Mensajero.

## **Anexo 1. Modelos pedagógicos de referencia - Nomenclatura**

**Tabla A.1. Competencias del auditor – Nomenclatura y definiciones**

<b>T</b>	<b>Competencias técnicas</b>
<i>T.1</i>	<i>Describir los objetivos y etapas de la auditoría</i>
<i>T.2</i>	<i>Aplicar las normas de auditoría relevantes</i>
<i>T.3</i>	<i>Evaluar los riesgos de error material y su impacto</i>
<i>T.4</i>	<i>Aplicar métodos cuantitativos en auditoría</i>
<i>T.5</i>	<i>Explicar los elementos clave de los trabajos</i>
<b>P</b>	<b>Competencias profesionales</b>
<i>P.I.</i>	<i>Competencias Profesionales-Intelectuales</i>
P.I.1	Gestionar información y evidencia
P.I.1.1	Investigar
P.I.1.1.A	Localizar la información o evidencia
P.I.1.1.B	Obtener la información o evidencia
P.I.1.1.C	Organizar la información o evidencia
P.I.1.1.D	Comprender la información o evidencia
P.I.1.2	Analizar la información o evidencia
P.I.1.3	Sintetizar la información o evidencia
P.I.2	Aplicar el juicio profesional
P.I.2.1	Juicio profesional
P.I.2.2	Aplicar el razonamiento, análisis crítico y pensamiento innovador
P.I.2.2.A	Capacidad de razonamiento
P.I.2.2.B	Analizar críticamente
P.I.2.2.C	Pensamiento innovador
P.I.3	Reconocer las propias limitaciones para solicitar el consejo de especialistas
P.I.4	Capacidad para identificar y resolver problemas no estructurados y polifacéticos
P.I.4.1	Identificar problemas no estructurados y polifacéticos
P.I.4.2	Resolver problemas no estructurados y polifacéticos
<i>P.C.</i>	<i>Competencias profesionales de comunicación e interpersonales</i>
P.C.1	Trabajar en equipo
P.C.2	Comunicar eficazmente
P.C.2.1	Comunicación verbal
P.C.2.2	Comunicación escrita
P.C.3	Ser sensible a los entornos multiculturales
P.C.4	Escuchar y leer eficazmente
P.C.4.1	Escuchar eficazmente
P.C.4.2	Leer eficazmente
P.C.5	Negociar eficazmente
P.C.5.1	Negociar soluciones y acuerdos aceptables en situaciones profesionales
P.C.5.2	Optimizar situaciones de conflicto
P.C.5.3	Persuadir
<i>P.P.</i>	<i>Competencias profesionales personales</i>
P.P.1	Autoaprendizaje
P.P.2	Escepticismo profesional
P.P.3	Autoexigencia
P.P.4	Gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales
P.P.4.1	Organizar el trabajo para cumplir plazos ajustados
P.P.4.2	Seleccionar y asignar prioridades y recursos escasos
P.P.5	Capacidad para anticipar y adaptarse al cambio
P.P.5.1	Anticipación
P.P.5.2	Adaptación al cambio
P.P.6	Ser flexible ante nuevas oportunidades
<i>P.O</i>	<i>Competencias profesionales organizativas</i>
P.O.1	Autogestión
P.O.2	Revisar el trabajo propio y el de otros
P.O.3	Motivar y desarrollar a otros
P.O.4	Delegar
P.O.5	Liderar
P.O.6	Manejar herramientas y tecnología

V	Competencias de valores, ética y actitudes
v.1	<i>Principios éticos</i>
v.1.1	Conocer la naturaleza de la ética
v.1.2	Explicar desde la ética las ventajas y desventajas de los enfoques basados en reglas o principios
v.1.3	Identificar cuestiones éticas
v.1.4	Analizar cursos alternativos de acción y las consecuencias éticas
v.1.5	Aplicar principios éticos
v.1.5.1	Aplicar el principio de integridad
v.1.5.2	Aplicar el principio de objetividad
v.1.5.3	Aplicar el principio de competencia profesional y diligencia
v.1.5.4	Aplicar el principio de confidencialidad
v.1.5.5	Aplicar el principio de comportamiento profesional
v.1.6	Aplicar los requerimientos éticos al comportamiento profesional
v.2	<i>Compromiso con el interés público</i>
v.2.1	Explicar el papel de la ética profesional y el concepto de responsabilidad social corporativa
v.2.2	Explicar el papel de la ética y el buen gobierno
v.2.3	Analizar la relación de la ética y la ley, incluidas la relación entre las leyes, regulaciones e interés público
v.2.4	Analizar las consecuencias de comportamientos no éticos a la profesión y a la sociedad

Dada su profusión, por motivos pedagógicos a continuación reproducimos el contenido de las competencias profesionales:

- *Competencias profesionales intelectuales (P.1)*: las competencias cognitivas o intelectuales definidas son:
  - *(P.1.1) Gestionar información*:
    - *(P.1.1.1) Investigar*:
      - a) *Localizar*: el contador conoce las fuentes de información o evidencia.
      - b) *Obtener*: el contador demuestra que conoce las técnicas para obtener la información o evidencia.
      - c) *Organizar*: el contador sabe ordenarla y presentarla de manera que su localización sea eficaz y eficiente.
      - d) *Comprender*: el contador *entiende* el significado de la información que ha obtenido y su finalidad.
    - *(P.1.1.2) Analizar*: el contador es capaz de entender los elementos que componen la realidad que estudia y los principios que la explican de una manera concatenada.
    - *(P.1.1.3) Sintetizar*: el contador es capaz de integrar la información que maneja para poder aplicar el juicio profesional.
  - *(P.1.2) Aplicar el juicio profesional*
    - *(P.1.2.1) Juicio profesional*: el contador es capaz de identificar y evaluar causas distintas que explican los hechos.
    - *(P.1.2.2) Aplicar el razonamiento, análisis crítico y pensamiento innovador para resolver problemas*:
      - a) *Capacidad de razonamiento*: el contador es capaz de inferir consecuencias del conocimiento que adquiere.
      - b) *Analizar críticamente*: el contador es capaz de cuestionarse la validez de la evidencia o de la información obtenida.
      - c) *Pensamiento innovador*: el contador es capaz de formular y evaluar cursos de actuación alternativos para resolver problemas.
  - *(P.1.3) Identificar limitaciones que requieren asesoramiento*: el contador debe tener la capacidad para identificar las limitaciones que requerirán asesoramiento de terceros.

- (P.I.4) *Capacidad para identificar y resolver problemas no estructurados y polifacéticos que se pueden producir en entornos no familiares:*
  - (P.I.4.1) *Identificar problemas no estructurados y polifacéticos:* el contador es capaz de identificar las situaciones que requieren un análisis específico, por no existir una solución predeterminada por norma o procedimiento.
  - (P.I.4.2) *Resolver problemas no estructurados y polifacéticos:* el contador es capaz de dar una solución a las situaciones para las que no existe una solución predeterminada por norma o procedimiento.
  
- *Competencias profesionales interpersonales y de comunicación (P.C):* las habilidades personales permiten que el contador pueda compartir, transmitir y recibir información facilitando el trabajo en equipo:
  - (P.C.1) *Trabajar en equipo:* el contador es capaz de intercambiar opiniones evitando que los conflictos perjudiquen los climas de colaboración.
  - (P.C.2) *Comunicar eficazmente:*
    - (P.C.2.1) *Comunicación verbal:* el contador presenta, discute, informa y defiende eficazmente su posición a través de comunicaciones verbales.
    - (P.C.2.2) *Comunicación escrita:* el contador presenta, discute, informa y defiende eficazmente su posición a través de su comunicación escrita.
  - (P.C.3) *Ser sensible a los entornos multiculturales:* el contador público debe ser consciente de las diferencias de cultura y lenguaje en las comunicaciones.
  - (P.C.4) *Escuchar y leer eficazmente, incluyendo una especial sensibilidad a las diferencias culturales y lingüísticas:*
    - (P.C.4.1) *Escuchar eficazmente:* el contador tiene capacidad de escucha, comprendiendo las posiciones expuestas por su interlocutor.
    - (P.C.4.2) *Leer eficazmente:* el contador comprende la información que lee.
  - (P.C.5) *Negociar eficazmente:*
    - (P.C.5.1) *Negociar soluciones y acuerdos aceptables en situaciones profesionales:* el contador es capaz de conciliar puntos de vista enfrentados.
    - (P.C.5.2) *Optimizar situaciones de conflicto:* resolver o minimizar conflictos y maximizar oportunidades.
    - (P.C.5.3) *Persuadir:* el contador debe presentar sus posiciones de manera que convenga a otros para que ofrezcan su respaldo y compromiso.
  
- *Competencias profesionales personales (P.P):* las habilidades personales se sitúan en el nivel de actitudes y comportamientos que deben mostrar los contadores:
  - (P.P.1) *Autoaprendizaje:* el contador es capaz de desarrollar competencias que no disponía o que lo estaban insuficientemente.
  - (P.P.2) *Escepticismo profesional:* el contador cuestiona la calidad y suficiencia de la evidencia obtenida.
  - (P.P.3) *Autoexigencia:* el contador debe mostrar un nivel elevado de compromiso con la calidad de su trabajo, para lo que puede emplear la opinión de otros y la reflexión.
  - (P.P.4) *Gestionar el tiempo y recursos para cumplir objetivos profesionales:*
    - (P.P.4.1) *Organizar el trabajo para cumplir plazos ajustados:* el contador es responsable y se compromete con el cumplimiento de los plazos.
    - (P.P.4.2) *Seleccionar y asignar prioridades y recursos escasos:* el contador manifiesta criterio en la asignación de recursos.
  - (P.P.5) *Capacidad para anticipar y adaptarse al cambio:*
    - (P.5.1) *Anticipación:* el contador es capaz de prever.
    - (P.5.2) *Adaptación al cambio:* el contador es flexible ante las nuevas circunstancias y aporta soluciones ante nuevos escenarios o información.

- *(P.P.6) Ser flexible ante nuevas oportunidades*: el contador estará abierto de mente a nuevas oportunidades.
- *Competencias profesionales organizativas (P.O)*: el contador ha de contar con conocimientos actualizados sobre la gestión de las organizaciones y el mundo de los negocios.
  - *(P.O.1) Autogestión*: el contador es capaz de guiar la consecución de los objetivos de los trabajos y en plazo.
  - *(P.O.2) Revisar el trabajo propio y el de otros*: el contador es capaz de revisar su trabajo y supervisar el trabajo de otros para que muestre el nivel de calidad demandado.
  - *(P.O.3) Motivar y desarrollar a otros*: el contador es capaz de motivar a sus equipos y que las personas en ellos integrados se desarrollen profesionalmente.
  - *(P.O.4) Delegar*: el contador es capaz de delegar encargos.
  - *(P.O.5) Liderar*: el contador despliega habilidades de liderazgo para la consecución de los fines de la organización.
  - *(P.O.6) Manejar herramientas y tecnologías*: el contador es capaz de utilizar las herramientas y tecnología adecuada para incrementar y mejorar la toma de decisiones.

## **Anexo 2. Muestreo de auditoría (NIA 530)**

*a) Fundamentos*

- la auditoría se fundamenta en procedimientos selectivos por motivos de economía;
- el informe de auditoría es una opinión, no una certificación, porque el auditor no analiza el 100% de los soportes;
- el muestreo permite determinar el alcance y obtener seguridad razonable de que se ha obtenido evidencia suficiente;
- el muestreo combina los tres conceptos fundamentales de la auditoría: importancia relativa, riesgo y evidencia a obtener.

*b) Objetivos (NIA 530.4)*

- Determinar el número de documentos o registros contables a verificar en una prueba de auditoría y dejar huella de auditoría de la decisión tomada;
- Estimar el valor de una partida por estimación (por ejemplo, determinar el valor de un inventario con numerosas unidades, por no existir valuación de la entidad).

*c) Procedimiento y conceptos a utilizar en cada etapa*

- De acuerdo con la NIA 530.6-15, el procedimiento de selección de la muestra se resume en las siguientes fases (véase también IFAC, 2011b, *Exhibit 17.2.1*):
  1. Determinar el objetivo del procedimiento y las características de la población (NIA 530.5-6).
    - Muestreo estadístico: enfoque de muestreo que se fundamenta en la selección aleatoria de las partidas de la muestra y el empleo de la teoría de la probabilidad para extrapolar los resultados y medir el riesgo de muestreo.
    - Para poder aplicar el muestreo estadístico, el auditor debe ser capaz de utilizar la información contenida en la fuente de información que es el origen de la prueba.
  2. Determinar el tamaño de la muestra (NIA 530.7, A 10/11):
    - Determinar la población: conjunto de datos de los cuáles se extrae la muestra y sobre la que el auditor extrapolará las conclusiones.
    - Definición de la unidad de muestreo: las partidas que componen la población. Pueden ser unidades monetarias o atributos (procedimientos de control).
    - Determinar el riesgo de muestreo: el riesgo de alcanzar una conclusión con base en la muestra diferente al que alcanzaría analizando el 100% de las partidas de la población. Este riesgo es el residual que debe controlar el auditor. El nivel de confianza es el complementario al riesgo de muestreo. En IFAC (2011b, *Exhibit 17.3.1* y *Exhibit 17.3.2*) se muestra la relación entre la determinación cualitativa del riesgo (alto, moderado y bajo) con los niveles de confianza y los factores de confianza.

- Error tolerable (ET): cantidad establecida por el auditor en referencia a la cual el auditor busca obtener un nivel suficiente de seguridad de que este importe no excede del error existente en la población.
    - Pruebas de cumplimiento: desviación tolerable
    - Pruebas sustantivas de detalle: error tolerable (materialidad de ejecución)
  - Error o desviación esperada. Su finalidad es dotar de eficacia a los procedimientos de muestreo.
  - Procedimiento para determinar el intervalo de muestreo (IFAC 2011b, p. 229).
3. Seleccionar las partidas de la muestra (NIA 530.8, A12/13):
- Aleatoria. No es arbitrario.
  - Sistemática. Punto de arranque aleatorio sobre el que se aplica un intervalo de muestreo (p. e., muestreo por unidad monetaria).
  - Incidental. Técnica no estructurada, evitando sesgos.
  - Se pueden consultar ilustraciones de cálculo del intervalo de muestreo y selección en IFAC (2011b, pp. 230-232).
4. Auditar la muestra seleccionada (NIA 530.9, A14/16)
5. Extrapolar las discrepancias (NIA 530.14, A18/A20):
- Opinión: difícil de evaluar y justificar.
  - Estadístico: extrapolación con base en reglas predeterminadas. Mayor calidad de las conclusiones.
  - Conceptos:
    - Error detectado (ED)
    - Error extrapolado (EE)
  - Se puede consultar ejemplo en IFAC (2011b, p. 232).
6. Analizar cualitativamente los resultados del muestreo (NIA 530.15, A21/22):
- Consideración especial de los errores encontrados (desviaciones anómalas)
7. Evaluar los resultados del muestreo
- Regla de decisión:
    - Si  $ET > EE$ : la partida es correcta.
    - Si  $ET < EE$ : la partida contiene un error material. Solo se puede proponer ajuste del ED.
    - Si  $EE + \text{Desviación errónea} > ET > EE$ : resultados no concluyentes.
  - Resultados no concluyentes:
    - revisión por parte de la entidad;
    - ampliación de la muestra;
    - este problema se mitiga sobreestimando el error o desviación esperada.
- Según la aplicación de la selección de la muestra, sea en pruebas de cumplimiento (para la evaluación de la existencia y eficacia de los controles, en la etapa 1 de evaluación del riesgo) o en pruebas sustantivas detalladas (propias de la etapa 2

de respuesta al riesgo evaluado), el procedimiento se regula en los siguientes apartados de la NIA 530:

*d) Modalidades:*

- Criterio de determinación del tamaño de la muestra:
  - en función de la opinión del auditor
  - estadístico
- Por la unidad de muestreo:
  - atributos: pruebas de cumplimiento
  - unidades monetarias: pruebas sustantivas de detalle
    - Muestreo por unidad monetaria. Especialmente recomendable en pruebas de sobrevaluación (ver anexo EA2.5)
    - Muestreo de variables

**Tabla A2.1. Referencias para la enseñanza del muestreo de auditoría en los procedimientos sustantivos**

Procedimiento	Procedimientos sustantivos en detalle	
	Tratamiento en la NIA 530	IFAC, 2011b
1. Determinar el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población	530.A2,A5, A6	
2. Determinar el tamaño de la muestra	530.7, A10, A11, apéndices 1 y 3	IFAC, 2011b, pp. 227-228 y <i>Exhibits</i> 17.3.4,17.3.6 y 17.3.7
3. Seleccionar las partidas de la muestra	530.A12, A.13, apéndice 4	IFAC, 2011b, p. 229 y <i>Exhibit</i> 17.3.5
4. Auditar la muestra seleccionada	530.9-11, A14, A15, A16	
5. Extrapolar las discrepancias	530.14, A18, A19	IFAC, 2011b, pp. 232-233
6. Analizar cualitativamente los resultados del muestreo	530.12-13, A17	
7. Evaluar los resultados del muestreo	530. A22, A23	

**Tabla A2.2. Referencias para la enseñanza del muestreo de auditoría en las pruebas de controles**

Procedimiento	Pruebas de cumplimiento	
	Tratamiento en la NIA 530	IFAC, 2011b
1. Determinar el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población	530.A2,A5, A6	IFAC 2011b, pp. 235-239
2. Determinar el tamaño de la muestra	530.7, A7, A10, A11, apéndice 2	IFAC 2011b, pp. 239
3. Seleccionar las partidas de la muestra	530.A12, A.13, apéndice 4	IFAC 2011b, pp. 240-241
4. Auditar la muestra seleccionada	530.9-10, A14, A15	
5. Extrapolar las discrepancias	530.14, A20	IFAC 2011b, p. 241-242
6. Analizar cualitativamente los resultados del muestreo	530.12-13, A17	
7. Evaluar los resultados del muestreo	530.15 A21, A23	

### Estrategia docente

#### a) Objetivos

- conocer las aplicaciones del muestreo de auditoría tanto para la aplicación a pruebas de control como para procedimientos sustantivos en detalle;
- familiarizarse con los cálculos realizados;
- inferir consecuencias de la evidencia obtenida sobre los estados financieros.

#### b) Competencias principales a desarrollar:

- Competencias técnicas:
  - aplicar las normas de auditoría relevantes
  - aplicar métodos cuantitativos en auditoría
- Competencias profesionales:
  - análisis de la información
  - aplicación del razonamiento, análisis crítico y pensamiento innovador para resolver problemas
  - autogestión
- Competencias de valores:
  - analizar cursos alternativos de acción y las consecuencias éticas
  - aplicar principios éticos

#### c) Métodos pedagógicos fundamentales:

- Lección magistral sobre la NIA 530
- solución de sendos ejercicios prácticos orientados tanto a la aplicación del muestreo a pruebas de control como a procedimientos sustantivos en detalle

- aprendizaje cooperativo

#### d) Ejemplos, ejercicios y casos:

Durante la lección magistral se propone el planteamiento y resolución de unas primeras cuestiones conceptuales para discusión en clase con los alumnos, con las que asegurar la adquisición de los conceptos fundamentales del muestreo de auditoría. A modo ilustrativo, se sugieren las siguientes:

EA2.1. Fundamentos del muestreo de auditoría	
<b>Caso</b>	a. ¿Cómo diseñaría el número de facturas de compra a seleccionar donde se requiere verificar la autorización de la misma? b. ¿Cómo seleccionaría la evidencia en un procedimiento sobre la existencia de las propiedades, planta y equipo? c. ¿Cómo seleccionaría unas cuentas por cobrar para circularizar?
<b>Dinamización</b>	Se requiere una primera solución individual por parte de los alumnos, para su exposición posterior con base en un debate público.
<b>Conclusión y evaluación</b>	El instructor dirige el debate entre los alumnos tratando de fomentar especialmente su análisis crítico y pensamiento innovador para resolver problemas, en el marco de los fundamentos de la NIA 530, resolviendo de acuerdo con lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Muestreo de atributos y selección aleatoria</li> <li>b. Diseño basada en la opinión del auditor por valor contable ordenado descendientemente hasta cubrir un porcentaje razonable del 80% del valor</li> <li>c. Muestreo por unidad monetaria</li> </ul> Se sugiere la evaluación del examen con base en 10, teniendo en consideración: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Corrección de las respuestas: 4 puntos</li> <li>• Justificación razonada de las preguntas: 4 puntos</li> <li>• Capacidad en la puesta en común: 2 puntos</li> </ul>

Posteriormente, se plantea la resolución de sendos ejercicios prácticos. El primero, destinado a la aplicación de las técnicas de muestreo en pruebas de controles:

EA2.2. Muestreo de atributos. Pruebas de controles	
<b>Ejercicio</b>	La verificación del control interno se efectúa a través de un plan de muestreo de atributos de acuerdo con lo expuesto en el anexo 2, a modo ilustrativo sobre el siguiente ejemplo:  Un auditor quiere obtener evidencia sobre la existencia y funcionamiento de un procedimiento de control interno consistente en verificar que el número de unidades de mercaderías enviadas a los clientes, recogidas en el documento de embarque, coincide con el número de unidades que figuran en la factura. Dado que espera confiar en este procedimiento para reducir las pruebas sustantivas sobre la no omisión de ventas, el auditor establece un error tolerable del 3%. Asimismo, espera obtener la mayor evidencia

	<p>posible a través de las pruebas de cumplimiento, por lo que el nivel de confianza lo define en el 95% (riesgo del 5%). Las desviaciones esperadas son cero.</p> <p>Se aportarán las tablas descritas en el anexo 2, solicitando al alumno:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La determinación del tamaño de la muestra, considerando un error tolerable del 3% y que se no espera ninguna desviación, y con base en las indicaciones en la tabla A2.3.</li> <li>2. La conclusión, considerando que el auditor ha detectado dos desviaciones en los procedimientos auditados, y con base en las indicaciones en la tabla A2.4.</li> </ol>
<b>Dinamización</b>	<p>La resolución del ejemplo es realizada en grupos de 2 o 3 alumnos, fomentando el aprendizaje cooperativo.</p> <p>La resolución del ejercicio es guiada por el instructor mediante la modalidad de seminario. A través de esta modalidad, el instructor repite los fundamentos teóricos expuestos con anterioridad; obtiene retroalimentación inmediata del nivel de comprensión por parte de los alumnos; y estructura el razonamiento individual orientando el posterior estudio autónomo del alumno.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>En el muestreo de atributos, el auditor define una característica a investigar (se trata de una característica no numérica, por ejemplo, existencia de una firma que indica la autorización o verificación de un documento) y se analiza si está o no presente en una serie de transacciones.</p> <p>Se sugiere que los alumnos entreguen un informe por escrito con sus respuestas que se compartiría en una sesión de las clases como puesta en común. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en el siguiente criterio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe correctamente estructurado y comprensible: 1 punto</li> <li>• Corrección en la respuesta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Determinación del tamaño de la muestra: 6 puntos</li> <li>○ Conclusión: 3 puntos</li> </ul> </li> <li>• Capacidad de comunicación en la puesta en común: 1 puntos</li> </ul>

El segundo, orientado especialmente a la aplicación de las técnicas de muestreo en procedimientos sustantivos en detalle:

### EA2.3. Muestreo por unidad monetaria. Procedimientos sustantivos en detalle

<p><b>Ejercicio</b></p>	<p>Un auditor debe determinar el número de unidades a verificar de un registro auxiliar de clientes cuyo valor total es de 6.828.208,74 u.m. Siendo la cifra de importancia relativa de 530.000 u.m., el error esperado es 50.000 u.m. y el riesgo de detección del 5%.</p> <p>Se aportan las tablas descritas en el anexo 2, solicitando al alumno:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La determinación del tamaño de la muestra y el intervalo de muestro, considerando un riesgo de detección del 5% y un factor de confianza de 3, y con base en las indicaciones en la tabla A2.5.</li> <li>2. La selección de los registros sobre los que se realizan los procedimientos sustantivos, suponiendo que el número aleatorio es 135.234,87, y con base en la información contenida en la tabla A2.6.</li> <li>3. Conociendo las desviaciones encontradas con base en la tabla A2.7a, alcanzar una conclusión de auditoría.</li> </ol>
<p><b>Dinamización</b></p>	<p>La resolución del ejercicio es realizada en grupos de 2 o 3 alumnos, fomentando el aprendizaje cooperativo.</p> <p>La resolución es guiada por el instructor mediante la modalidad de seminario. A través de esta modalidad, el instructor repite los fundamentos teóricos expuestos con anterioridad; obtiene retroalimentación inmediata del nivel de comprensión por parte de los alumnos; y estructura el razonamiento individual orientando el posterior estudio autónomo del alumno.</p>
<p><b>Conclusión y evaluación</b></p>	<p>El muestreo por unidad monetaria considera como unidad de muestreo cada céntimo de euro que integra los estados financieros. Este plan de muestreo se puede aplicar para detectar sobrevaluaciones y subvaluaciones. La cuestión es si el origen de la prueba son los registros contables o la fuente de evidencia. Si el origen de la prueba es el registro contable, por otra parte lo más habitual, la prueba es por sobrevaluación, sin embargo, si el origen es la fuente de evidencia, la prueba es por subvaluación.</p> <p>Se aporta la solución y los comentarios contenidos en el anexo 2 haciendo especial hincapié en lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El muestro por unidad monetaria es considerado como sumamente conservador a la hora de evaluar los resultados de la muestra, por lo que no siempre es el más indicado, especialmente, si se esperan muchos errores.</li> <li>• Las posibles subvaluaciones que se detecten deben ser analizadas de manera independiente y no se deben integrar con la evidencia obtenida en la prueba de sobrevaluación.</li> </ul> <p>Se sugiere que los alumnos entreguen un informe por escrito con sus respuestas que se compartiría en una sesión de las clases como puesta en común. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en el siguiente criterio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informe correctamente estructurado y comprensible: 1 punto</li> <li>• Corrección en la respuesta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Determinación del tamaño de la muestra: 5 puntos</li> <li>○ Selección de los registros: 1 punto</li> <li>○ Conclusión: 2 puntos</li> </ul> </li> <li>• Capacidad de comunicación en la puesta en común: 1 punto</li> </ul>

#### EA2.4. Decisiones sobre muestreo para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría

<b>Ejercicio</b>	<p>Diseño de la respuesta a los riesgos de error importante identificados en el caso <i>Dephta Furniture, Inc</i> (IFAC, 2011b, pp. 243-244).</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Discusión de las aserciones a probar, los procedimientos empleados y los hallazgos.</li> <li>2. Definición del tamaño de la muestra en el caso <i>Dephta Furniture, Inc</i> (IFAC, 2011b, pp. 245-246).</li> </ol> <p>Adicionalmente se puede realizar el caso <i>Kumar &amp; Co</i> (IFAC, 2011b, pp. 247-248), dirigido al diseño de procedimientos y comentar los hallazgos.</p>
<b>Dinamización</b>	<p>El caso se aborda en dos etapas.</p> <p>En la primera, los alumnos se organizarán en grupos con la tarea de comentar el plan de pruebas diseñado, cuál es la finalidad de las mismas y las aserciones contables que resultan probadas. Posteriormente, el análisis se comentará en grupo plenario.</p> <p>En la segunda, los alumnos organizados por grupos tratarán de determinar el tamaño de la muestra en los procedimientos de auditoría. Posteriormente, se discuten en plenario y el instructor modificará algunos parámetros para discutir el impacto en el alcance del trabajo a realizar. Se sugiere modificar la cifra de materialidad y el riesgo de detección.</p>
<b>Conclusión y evaluación</b>	<p>Los alumnos deben alcanzar una comprensión razonable del efecto de los conceptos de materialidad y riesgo de detección en el alcance de auditoría.</p> <p>Asimismo, los alumnos deben comprender que el análisis del riesgo de error material afecta no sólo al diseño de procedimientos eficaces para contener el riesgo de auditoría, sino al alcance de los procedimientos de auditoría.</p> <p>Se sugiere simular un caso individualmente con un formato similar y que los alumnos individualmente entreguen un informe por escrito con sus respuestas que se compartiría en una sesión de las clases como puesta en común. El caso debe contener dos partes: por un lado, ofrecer los parámetros para definir el alcance; por otro, presentar evidencias de auditoría tras la auditoría de la muestra. Ese informe por escrito es el que serviría para evaluar sobre 10, con base en el siguiente criterio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Manejo de los conceptos: 1 punto</li> <li>• Corrección en la respuesta:             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Determinación del tamaño de la muestra: 3 puntos</li> <li>○ Extrapolación: 3 puntos</li> </ul> </li> <li>• Conclusión: 2 puntos</li> </ul>

#### EA2.4. Muestreo de atributos. Pruebas de controles

Para definir el tamaño de la muestra, el auditor debe estimar los siguientes parámetros:

1. Nivel de confianza en sus conclusiones
2. Proporción de desviaciones tolerables
3. Porcentaje de desviaciones esperadas

Los dos primeros parámetros son definidos a priori por el auditor, en función de la confianza que pretenda depositar en las pruebas de cumplimiento (nivel de confianza) y en el sistema de control interno (proporción de desviaciones tolerables).

El tercer parámetro lo define el auditor a partir de su experiencia o a partir de una muestra preliminar.

Con el fin de facilitar el empleo del muestreo de atributos existen unas tablas que adjuntamos a continuación (tablas A2.3. y A2.4.) y que comentamos aplicadas a nuestro ejemplo:

Observando la tabla 5.1 (nivel de confianza del 95%), para una desviación tolerable del 3% y cero desviaciones esperadas, el tamaño de la muestra debe ser de 99 partidas.

La selección de las partidas se realiza empleando una tabla de números aleatorios o de forma sistemática. En este último caso se obtiene el intervalo de muestreo dividiendo el número de partidas que integran la población por el tamaño de la muestra. La primera partida se selecciona definiendo un punto aleatoriamente entre cero y el intervalo de muestreo. Las siguientes se obtienen sumando el intervalo de muestreo al punto de arranque y a las sucesivas partidas seleccionadas.

**Tabla A2.3. Tamaño de la muestra al 95% de confianza**

Desviación esperada en porcentaje	Desviación tolerable en porcentaje								
	2	3	4	5	6	7	8	9	10
0.00	149	99	74	59	49	42	36	32	29
0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46
0.50	*	157	117	93	78	66	58	51	46
0.75	*	208	117	93	78	66	58	51	46
1.00	*	*	156	93	78	66	58	51	46
1.25	*	*	156	124	78	66	58	51	46
1.50	*	*	192	124	103	66	58	51	46
1.75	*	*	227	153	103	88	77	51	46
2.00	*	*	*	181	127	88	77	68	46
2.25	*	*	*	208	127	88	77	68	61
2.50	*	*	*	*	150	109	77	68	61
2.75	*	*	*	*	173	109	95	68	61
3.00	*	*	*	*	195	129	95	84	61
3.25	*	*	*	*	*	148	112	84	61
3.50	**	*	*	*	*	167	112	84	76
3.75	*	*	*	*	*	185	129	100	76
4.00	*	*	*	*	*	*	146	100	89

(\*) Muestra demasiado grande.

*Fuente:* Arens y Loebbecke (1991, p. 425).

El resultado de la prueba se evalúa con la tabla A2.4. En esta tabla, se define el nivel de confianza, el tamaño de la muestra y el número de desviaciones observadas, obteniendo como dato el límite superior de confianza. Si dicho límite supera la tasa tolerable, no se puede confiar en dicho procedimiento de control interno.

**Tabla A2.4. Límite superior de error al 95% de confianza**

Tamaño de la muestra	Número actual de desviaciones									
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.5	*	*	*	*	*	*	*
35	8.2	12.9	16.9	*	*	*	*	*	*	*
40	7.2	11.3	14.9	18.3	*	*	*	*	*	*
45	6.4	10.1	13.3	16.3	19.2	*	*	*	*	*
50	5.8	9.1	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*
55	5.3	8.3	11.0	13.5	15.9	18.1	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.1	12.4	14.6	16.7	18.8	*	*	*
65	4.5	7.1	9.4	11.5	13.5	15.5	17.4	19.3	*	*
70	4.2	6.6	8.7	10.7	12.6	14.4	16.2	18.0	19.7	*
75	3.9	6.2	8.2	10.0	11.8	13.5	15.2	16.9	18.4	*
80	3.7	5.8	7.7	9.4	11.1	12.7	14.3	15.8	17.3	*
90	3.3	5.2	6.8	8.4	9.9	11.3	12.7	14.1	15.5	*
100	3.0	4.7	6.2	7.6	8.9	10.2	11.5	12.7	14.0	*
125	2.4	3.7	4.9	6.1	7.2	8.2	9.3	10.3	11.3	*
150	2.0	3.1	4.1	5.1	6.0	6.9	7.7	8.6	9.4	*
200	1.5	2.3	3.1	3.8	4.5	5.2	5.8	6.5	7.1	*

(\*) Límite superior demasiado elevado a efectos de auditoría.

Fuente: Arens y Loebbecke (1991, p. 428).

En el caso anterior, el auditor detecta dos desviaciones, por lo que el límite superior se sitúa en 6,2%. Al ser la proporción de desviaciones tolerables del 3%, el auditor debe efectuar pruebas sustantivas para detectar la posible omisión de ventas.

#### EA2.5. Muestreo por unidad monetaria. Procedimientos sustantivos de detalle

Este plan de muestreo define el número de partidas que se han de verificar de la siguiente forma:

$$\text{N}^\circ \text{ de unidades} = \frac{\text{Valor de la cuenta auditada}}{\text{Intervalo de muestreo}}$$

$$\text{Intervalo de muestreo} = \frac{\text{Cifra de importancia relativa} - (\text{Error esperado} * \text{Factor expansivo})}{\text{Factor de confianza (Riesgo de detección)}}$$

El número de unidades es superior al de partidas a auditar, ya que muchas partidas integrarán varias unidades de muestreo.

El factor de confianza asociado al riesgo de detección se obtiene de una tabla que recoge la aproximación a una *distribución de poisson*. La tabla A2.3. recoge los diversos factores de confianza para diferentes niveles de confianza y errores. El factor de confianza seleccionado en la planificación de la muestra debe ser el indicado para cero errores.

Por su parte, el factor de expansión aparece en la parte inferior de la tabla anteriormente citada (tabla A2.5.) y se utiliza con la finalidad de incrementar el tamaño de la muestra en caso de esperarse algún error e impedir de esta forma que las conclusiones no permitan aceptar el saldo cuando realmente es correcto. La razón se encuentra en que el error esperado, si finalmente se detecta, deberá ser proyectado. Si además es el único error y no es significativo se extraerían conclusiones equivocadas sobre el epígrafe auditado, por

lo que aumentando el error esperado y su extrapolación (factor expansivo) al planificar la prueba, el auditor tiene mayores garantías de no rechazar incorrectamente el valor presentado por la empresa.

Para un riesgo de detección del 5%, el factor de confianza es 3 y el factor de expansión 1,6 (consúltese la tabla A2.5).

$$\text{Intervalo de muestreo} = \frac{530.000 - (50.000 * 1,6)}{3} = 150.000$$

$$\text{Numero de unidades} = \frac{6.828.208,74}{150.000} = 45,52 \approx 46 \text{ unidades}$$

El sistema para seleccionar las partidas puede ser aleatorio (según una tabla de números aleatorios) o puede ser sistemático. En este último caso, partiendo de una relación de las partidas que integran un epígrafe y de su saldo acumulado, se selecciona un punto de arranque entre cero y el valor del intervalo de muestreo y se seleccionan las partidas sumando al valor anterior el intervalo de muestreo. Si una partida vale lo mismo o más que el intervalo de muestreo, se elige automáticamente, pudiendo situarse en dicha partida más de una unidad de muestreo. Esta es la razón por la que el número de partidas a verificar es inferior al número de unidades resultantes de la muestra.

**Tabla A2.5. Factores de confianza y expansión para el muestreo por unidad monetaria**

Errores de Sobrevaluación	Riesgo de aceptación incorrecta								
	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
0	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70
1	6.64	4.75	3.89	3.38	3.00	2.70	2.44	2.14	1.68
2	8.41	6.30	5.33	4.72	4.28	3.93	3.62	3.25	2.68
3	10.05	7.76	6.69	6.02	5.52	5.11	4.77	4.34	3.68
4	11.61	9.16	8.00	7.27	6.73	6.28	5.90	5.43	4.68
5	13.11	10.52	9.28	8.50	7.91	7.43	7.01	6.49	5.58
6	14.57	11.85	10.54	9.71	9.08	8.56	8.12	7.56	6.67
7	16.00	13.15	11.78	10.90	10.24	9.69	9.21	8.63	7.67
8	17.41	14.44	13.00	12.08	11.38	10.81	10.31	9.68	7.67
9	18.79	15.71	14.21	13.25	12.52	11.92	11.39	10.74	8.67
10	20.15	16.97	15.41	14.42	13.66	13.02	12.47	11.79	9.67
<b>Factores de expansión</b>	1.90	1.60	1.50	1.40	1.30	1.25	1.20	1.15	1.00

Fuente: AICPA (1983, p. 117).

Suponiendo que el registro auxiliar de clientes es el de la tabla A2.6, así como un número aleatorio es 135.234,87.

Los clientes seleccionados serían los números: 17, 23, 29, 32, 37, etc.

En esta relación, seguro que estarán los clientes con saldo superior a 150.000 €, como por ejemplo, los clientes nº 41, 49, 54, 59, 63 (al menos con dos unidades de muestreo), etc.

Asimismo, los clientes con saldo final cero no tienen ninguna probabilidad de estar sobrevaluados ni de ser seleccionados.

**Tabla A2.6. Registro auxiliar de clientes**

Nº de cliente	Saldo al cierre	Acumulado	Nº de cliente	Saldo al cierre	Saldo Acumulado
1	535	535	56	85.650	2.169.037,94
2	0	535	57	86.000	2.255.037,94
3	735	1.270,00	58	0	2.255.037,94
4	1.012,5	2.282,50	59	176.102,5	2.431.140,44
5	0	2.282,50	60	89.650	2.520.790,44
6	4.553	6.835,50	61	89.900	2.610.690,44
7	960	7.795,50	62	0	2.610.690,44
8	0	7.795,50	63	366.708,6	2.977.399,04
9	2.540	10.335,50	64	93.252,1	3.070.651,14
10	10.885	21.220,50	65	0	3.070.651,14
11	16.265	37.485,50	66	94.505	3.165.156,14
12	4.500	41.985,50	67	95.002,5	3.260.158,64
13	9.930	51.915,50	68	95.450	3.355.608,64
14	16.230	68.145,50	69	96.300	3.451.908,64
15	37.280	105.425,50	70	194.150	3.646.058,64
16	15.600	121.025,50	71	97.500	3.743.558,64
17	19.500	140.525,50	72	98.502,5	3.842.061,14
18	23.650	164.175,50	73	99.260	3.941.321,14
19	80.690	244.865,50	74	199.800	4.141.121,14
20	0	244.865,50	75	100.500	4.241.621,14
21	29.543	274.408,50	76	0	4.241.621,14
22	0	274.408,50	77	0	4.241.621,14
23	32.556,8	306.965,30	78	107.800	4.349.421,14
24	0	306.965,30	79	109.000	4.458.421,14
25	0	306.965,30	80	220.580	4.679.001,14
26	39.900	346.865,30	81	111.603,5	4.790.604,64
27	40.000	386.865,30	82	112.503,6	4.903.108,24
28	40.230	427.095,30	83	0	4.903.108,24
29	41.250	468.345,30	84	113.100	5.016.208,24
30	28.400	496.745,30	85	113.250	5.129.458,24
31	0	496.745,30	86	0	5.129.458,24
32	138.012,5	634.757,80	87	111.200	5.240.658,24
33	48.950	683.707,80	88	115.700	5.356.358,24
34	49.703,6	733.411,40	89	116.900	5.473.258,24
35	0	733.411,40	90	117.870	5.591.128,24
36	0	733.411,40	91	117.900	5.709.028,24
37	53.650	787.061,40	92	118.100	5.827.128,24
38	59.500	846.561,40	93	118.500	5.945.628,24
39	0	846.561,40	94	119.539	6.065.167,24
40	60.250	906.811,40	95	119.807	6.184.974,24
41	251.242,5	1.158.053,90	96	240.197,50	6.425.171,74
42	65.981,54	1.224.035,44	97	120.834,50	6.546.006,24
43	0	1.224.035,44	98	12.500	6.558.506,24
44	67.410	1.291.445,44	99	121.250	6.679.756,24
45	68.520	1.359.965,44	100	0	6.679.756,24
46	68.700	1.428.665,44	101	1.802,50	6.681.558,74
47	0	1.428.665,44	102	40.779	6.722.337,74
48	72.780	1.501.445,44	103	45.000	6.767.337,74
49	168.050	1.669.495,44	104	2.300	6.769.637,74
50	81.250	1.750.745,44	105	1.224	6.770.861,74
51	82.500	1.833.245,44	106	1.677	6.772.538,74
52	0	1.833.245,44	107	9.670	6.782.208,74
53	82.952,5	1.916.197,94	108	13.450	6.795.658,74

<b>54</b>	167.190	2.083.387,94	<b>109</b>	31.983	6.827.641,74
<b>55</b>	0	2.083.387,94	<b>110</b>	567	6.828.208,74

Una vez obtenida la relación de partidas a auditar, la evaluación de los errores debe considerar tres conceptos importantes: el error conocido, el error más probable y el peor error posible. El peor error posible estará integrado por el error más probable, la precisión básica y la precisión adicional.

En primer lugar se separan las sobrevaluaciones de las subvaluaciones. Al ser el objetivo de la prueba extraer conclusiones referentes a la sobrevaluación del epígrafe analizado, no se puede opinar en cuanto a las subvaluaciones.

La suma de los errores detectados es el error conocido. Este error se puede proponer como ajuste a la empresa, ya que es fácil identificarlo y resulta fácilmente asimilable por el sistema contable de la empresa.

A continuación, se calcula el porcentaje de error sobre el valor contabilizado en cada una de las partidas equivocadas cuyo valor sea inferior al intervalo de muestreo<sup>10</sup>, multiplicándose por el intervalo de muestreo. De esta manera, se obtiene la proyección de cada error. La suma de estos errores proyectados más los errores que no se proyectan, porque el valor de la partida es superior al intervalo de muestreo, es el error más probable.

Posteriormente, se ordenan los errores proyectados (aquellos en los que el valor de la partida era inferior al intervalo de muestreo) de mayor a menor valor, multiplicándose cada error proyectado por el factor incremental de confianza. El factor incremental de confianza para el primer error se calcula a partir de la tabla *poisson*, restando al factor de confianza para un error, el factor de confianza para cero errores y la unidad. Matemáticamente sería:

$$\text{Factor incremental de Conf.} = \text{Factor Conf.} ("n" \text{ errores}) - \text{Factor Conf.} ("n - 1" \text{ errores}) - 1$$

La suma de los errores proyectados multiplicados por los factores incremental de confianza es la precisión adicional. Por su parte, la precisión básica sería el intervalo de muestreo por el factor de confianza para cero errores, es decir, la cifra de importancia relativa menos el error esperado proyectado (factor expansivo).

El peor error posible sería la suma del error probable, la precisión básica y la precisión adicional.

Si la cifra de importancia relativa es mayor que el peor error posible, no existe un error significativo en los estados financieros. Si la cifra de importancia relativa es inferior al error más probable, existe un error significativo en los estados financieros. Por último, si la cifra de importancia relativa se sitúa entre el error más probable y el peor error posible, lo recomendable es ampliar el trabajo de auditoría.

<sup>10</sup> Las partidas cuyo valor es inferior al intervalo de muestreo son representativas del error existente en dicho intervalo, por lo que es preciso extrapolar el error al resto del intervalo. Si la partida está sobrevalorada en un 80%, también lo están el resto de partidas que integran dicho intervalo de la que la seleccionada es representativa.

Como resultado de la circularización anterior a clientes se obtiene la siguiente información:

**Tabla A2.7a. Cálculo del error proyectado con base en el muestreo por unidad monetaria (planteamiento)**

Clientes	Contabilidad (1)	Auditoría (2)	Error (3)	Porcentaje (4) = (3)/(1)	Intervalo (5)	Proyección (6) = (4)*(5)
43018	19.500,00	0				
43035	138.012,50	128.012,50				
43047	251.242,50	250.000,00				
43051	67.410,00	65.000,00				
43079	194.150,00	190.000,00				
<b>TOTAL</b>	<b>670.315,00</b>	<b>633.012,50</b>				

**Tabla A2.7b. Cálculo del error proyectado con base en el muestreo por unidad monetaria (solución)**

Clientes	Contabilidad (1)	Auditoría (2)	Error (3)	Porcentaje (4) = (3)/(1)	Intervalo (5)	Proyección (6) = (4)*(5)
43018	19.500,00	0	19.500,00	100%	150.000	150.000,00
43035	138.012,50	128.012,50	10.000,00	7,2%	150.000	10.800,00
43047	251.242,50	250.000,00	1.242,50	NA	NA	1.242,50
43051	67.410,00	65.000,00	2.410,00	3,6%	150.000	5.400,00
43079	194.150,00	190.000,00	4.150,00	NA	NA	4.150,00
<b>TOTAL</b>	<b>670.315,00</b>	<b>633.012,50</b>	<b>37.302,50</b>			<b>171.592,50</b>

El error conocido es 37.302,50 u.m, el error más probable es 171.592,50 u.m. El peor caso posible lo obtenemos de la siguiente forma:

Clientes	Errores proyectados ordenados (7)	Factor incremental de confianza (8)	Precisión adicional (9)
43018	150.000	0,75	112.500
43035	10.800	0,55	5.940
43051	5.400	0,46	2.484
<b>TOTAL</b>	<b>166.200</b>		<b>120.924</b>

El peor error posible sería la suma del error más probable (171.592,50) más la precisión adicional (120.924,00) más la precisión básica (150.000 \* 3 = 450.000). El peor error posible ascendería a 742.516,50 u.m..

En este caso, el peor error posible sería superior a la cifra de importancia relativa (530.000 €), mientras que el error más probable sería inferior a la cifra de importancia relativa. En principio, las conclusiones obligarían a ampliar el trabajo, ya que tampoco un ajuste por el importe del error más probable permitiría situar el error en un nivel inferior al de la cifra de importancia relativa.

### **Anexo 3. Ejemplos y casos prácticos – Material de apoyo**

## E6.8. y E6.9. Confirmaciones de terceros. Fases I y II

Los recursos que a continuación se desarrollan están relacionados con la prueba sustantiva en detalle de comprobación de los saldos de proveedores. Estarían a disposición del instructor y su ritmo de entrega a los alumnos sería el siguiente:

<b>Figura A2.1. Documentación a entregar</b>			
<b>Referencia de los papeles de trabajo</b>	<b>Contenido</b>	<b>Origen</b>	<b>Momento de la entrega al alumno</b>
<b>F-2</b>	Cédula sumaria global de los capítulos de Patrimonio y Pasivo	Son papeles de trabajo que se abren al inicio del trabajo y desde las que se direccionan a las diferentes áreas de trabajo	Al inicio
<b>BB</b>	Cédula sumaria sobre Cuentas por Pagar	Papel de trabajo donde se detallan las cuentas que están incluidas en los capítulos de cuentas por pagar	Al inicio
<b>BB - 10</b>	Detalle de saldos, movimientos al debe y movimientos al haber por proveedor	Balance de comprobación general/inventarios contables	Al inicio
<b>BB - 20</b>	Control de circularización a proveedores	Selección realizada por el alumno, con base en los criterios de selección	A confeccionar por el alumno
<b>BB-20/#</b>	Conciliaciones	Se suministran las notas de cada conciliación para que el alumno concilie y haga el ajuste	Después del momento anterior

## I. Estado de posición financiera – pasivo y patrimonio neto

DESCRIPCIÓN	X-REF	u.m.	
		31.12.12	31.12.11
<b>A) PATRIMONIO NETO</b>		<b>1.996.317</b>	<b>1.939.074</b>
<b>A-1) Fondos Propios</b>	<b>SS</b>	<b>1.908.829</b>	<b>1.846.531</b>
Capital	<b>SS</b>	2.476.170	2.476.170
Prima de emisión			0
Reservas		(416.785)	(416.785)
Reserva Legal	<b>SS</b>	8.704	8.704
Otras Reservas	<b>SS</b>	(425.489)	(425.489)
Acciones y participaciones propias		0	0
Resultados de ejercicios anteriores	<b>SS</b>	(212.854)	(50.756)
Otras aportaciones de socios			
Resultado del ejercicio	<b>SS</b>	62.298	(162.098)
(Dividendo a cuenta)		<b>F-3</b>	<b>F-3</b>
Otros instrumentos de patrimonio neto			
<b>A-2) Ajustes por cambios de valor</b>	<b>SS</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Activos financieros disponibles para la venta		0	0
Operaciones de cobertura		0	0
Otros		0	0
<b>A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>	<b>SS</b>	<b>87.489</b>	<b>92.543</b>
<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>1.746.249</b>	<b>78.632</b>
Provisiones a largo plazo		14.070	14.070
Deudas a largo plazo		1.694.684	24.901
Obligaciones y otros valores negociables		0	0
Deudas con entidades de crédito		0	0
Acreedores por arrendamiento financiero	<b>NN</b>	0	24.901
Derivados		0	0
Otros pasivos financieros	<b>NN</b>	1.694.684	0
Deudas con empresas del grupo y asociadas largo plazo			
Pasivos por impuesto diferido	<b>FF</b>	37.495	39.661
Periodificaciones a largo plazo			
<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>		<b>1.671.351</b>	<b>7.405.962</b>
Pasivos vinculados con activos no corrientes para venta			
Provisiones a corto plazo			
Deudas a corto plazo		24.375	103.163
Obligaciones y otros valores negociables			
Deudas con entidades de crédito	<b>AA</b>	0	0
Acreedores por arrendamiento financiero	<b>AA</b>	24.901	104.149
Derivados			
Otros pasivos financieros	<b>PP</b>	(526)	(986)
Deudas con empresas del grupo y asociadas corto plazo			
Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		1.646.976	7.302.798
Proveedores		1.259.367	5.023.513
Proveedores empresas del grupo y asociadas		0	0
Acreedores varios		0	0
Personal	<b>BB</b>	58.478	246.307
Pasivos por impuesto corriente		0	0
Otras deudas Administraciones Públicas	<b>FF</b>	329.132	2.032.979
Anticipos de clientes		0	0
Periodificaciones corto plazo		0	0
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>		<b>5.413.918</b>	<b>9.423.668</b>
		<b>F-1</b>	<b>F-1</b>

## II. Sumaria del área de proveedores

**BB**

**Compañía ABC**  
**Cuentas a pagar**  
**A: 31.12.12**

Cuenta	Descripción	X-REF	31.12.12	31.12.11	Diferencia
400	Proveedores	<b>BB-10</b>	1.259.367	5.023.512	(3.764.146)
401	Proveedores, efectos comerciales a pagar			✓	0
403	Proveedores, empresas del grupo			✓	0
404	Proveedores, empresas asociadas			✓	0
405	Proveedores, otras partes vinculadas			✓	0
406	Envases y embalajes a devolver a proveedores			✓	0
407	Anticipos a proveedores			✓	0
<b>Proveedores</b>			<b>1.259.367</b>	<b>5.023.512</b>	<b>(3.764.146)</b>
			<b>F-2</b>	<b>F-2</b>	
410	Acreeedores por prestaciones de servicios		0	0	
411	Acreeedores, efectos comerciales a pagar		0	0	0
419	Acreeedores por operaciones en común		0	0	0
<b>Acreeedores varios</b>			<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
465	Remuneraciones pendientes de pago	<b>Nota 1</b>	58.478	246.307	(187.829)
<b>Remuneraciones pendientes de pago</b>			<b>58.478</b>	<b>246.307</b>	<b>(187.829)</b>
			<b>F-2</b>	<b>F-2</b>	

**Nota 1** A final de año y correspondiente a la nómina de diciembre se pagaron 1.000 euros por empleado, dada la tensión de liquidez:

Total líquido nómina diciembre 2012	116.478,22
Pagado 1000€x58 empleados	58.000,00
Pendiente de pago	<u>58.478,22</u>

Se pagó el 04.01.2013

### III. Mayor de proveedores y selección de individuos para su análisis

**BB-10**

**Compañía ABC  
Detalle de Proveedores  
A: 31.12.12**

Cuenta	Título	Importes al 31.12.2012			
		Debe	Haber	Saldo Deudor	Saldo Acreedor
40000009	Proveedor 1	\$ 465.288,16	\$ 506.606,44		\$ 41.318,28
40000014	Proveedor 2	\$ 511,68	\$ 781,05		\$ 269,37
40000015	Proveedor 3	\$ 2.489,61	\$ 2.900,56		\$ 410,95
40000017	Proveedor 4	\$ 117,90	\$ 324,28		\$ 206,38
40000018	Proveedor 5	\$ 4.500,00	\$ 4.500,00		
40000021	Proveedor 6	\$ 4.777,04	\$ 5.278,58		\$ 501,54
40000032	Proveedor 7	\$ 193.620,24	\$ 239.145,12		\$ 45.524,88
40000035	Proveedor 8	\$ 2.221.027,47	\$ 2.546.980,08		\$ 325.952,61
40000038	Proveedor 9	\$ 53.735,82	\$ 69.406,42		\$ 15.670,60
40000048	Proveedor 10	\$ 4.627,43	\$ 4.627,43		
40000054	Proveedor 11	\$ 63.368,24	\$ 63.368,24		\$ 0,00
40000060	Proveedor 12	\$ 35.745,56	\$ 38.565,16		\$ 2.819,60
40000065	Proveedor 13	\$ 97,70	\$ 472,04		\$ 374,34
40000078	Proveedor 14	\$ 30.867,03	\$ 36.231,82		\$ 5.364,79
40000081	Proveedor 15	\$ 0,00	\$ 31.126,24		\$ 31.126,24
40000086	Proveedor 16	\$ 766,80	\$ 3.852,30		\$ 3.085,50
40000089	Proveedor 17	\$ 938,81	\$ 2.264,97		\$ 1.326,16
40000092	Proveedor 18	\$ 1.957,62	\$ 1.957,62		
40000098	Proveedor 19	\$ 13.997,29	\$ 28.330,51		\$ 14.333,22
40000103	Proveedor 20	\$ 19.366,26	\$ 25.443,26		\$ 6.077,00
40000111	Proveedor 21	\$ 423,50	\$ 423,50		
40000118	Proveedor 22	\$ 0,00	\$ 3.936,60		\$ 3.936,60
40000122	Proveedor 23	\$ 7.136,50	\$ 10.829,90		\$ 3.693,40
40000139	Proveedor 24	\$ 4.143,72	\$ 5.147,30		\$ 1.003,58
40000141	Proveedor 25	\$ 172.530,45	\$ 244.604,48		\$ 72.074,03
40000142	Proveedor 26	\$ 0,00	\$ 27.225,74		\$ 27.225,74
40000143	Proveedor 27	\$ 1.078,41	\$ 1.078,41		
40000155	Proveedor 28	\$ 19.752,54	\$ 23.114,08		\$ 3.361,54
40000164	Proveedor 29	\$ 10.618,00	\$ 11.713,00		\$ 1.095,00
40000166	Proveedor 30	\$ 88.953,93	\$ 113.528,62		\$ 24.574,69
40000169	Proveedor 31	\$ 751,67	\$ 983,57		\$ 231,90
40000176	Proveedor 32	\$ 40,99	\$ 40,99		
40000180	Proveedor 33	\$ 448,87	\$ 448,87		
40000184	Proveedor 34	\$ 1.564,68	\$ 3.169,14		\$ 1.604,46
40000196	Proveedor 35	\$ 1.935,20	\$ 3.919,60		\$ 1.984,40
40000201	Proveedor 36	\$ 834,67	\$ 834,67		
40000215	Proveedor 37	\$ 2.949,40	\$ 3.122,58		\$ 173,18
40000221	Proveedor 38	\$ 9.248,22	\$ 11.947,32		\$ 2.699,10
40000233	Proveedor 39	\$ 3.286,78	\$ 3.293,78		\$ 7,00
40000240	Proveedor 40	\$ 41.307,30	\$ 41.307,30		
40000253	Proveedor 41	\$ 381,14	\$ 381,14		
40000256	Proveedor 42	\$ 0,00	\$ 1.976,64		\$ 1.976,64
40000258	Proveedor 43	\$ 55,53	\$ 63,51		\$ 7,98
40000259	Proveedor 44	\$ 1.849,12	\$ 2.146,00		\$ 296,88
40000267	Proveedor 45	\$ 24,90	\$ 24,90		
40000282	Proveedor 46	\$ 0,00	\$ 146,44		\$ 146,44
40000284	Proveedor 47	\$ 1.129,00	\$ 2.421,90		\$ 1.292,90
40000296	Proveedor 48	\$ 0,00	\$ 494,90		\$ 494,90
40000297	Proveedor 49	\$ 856,92	\$ 856,92		
40000303	Proveedor 50	\$ 0,00	\$ 4.805,62		\$ 4.805,62
40000315	Proveedor 51	\$ 4.015,20	\$ 4.594,99		\$ 579,79
40000316	Proveedor 52	\$ 0,00	\$ 918,44		\$ 918,44
40000318	Proveedor 53	\$ 14,63	\$ 14,63		
40000319	Proveedor 54	\$ 25,00	\$ 25,00		
40000322	Proveedor 55	\$ 344.431,98	\$ 556.685,84		\$ 212.253,86

Seleccionado

\*

\*

\*

SI

\*

\*

\*

Cuenta	Título	Importes al 31.12.2012			
		Debe	Haber	Saldo Deudor	Saldo Acreedor
40000324	Proveedor 56	\$ 6.697,07	\$ 6.697,07		
40000329	Proveedor 57	\$ 255,47	\$ 255,47		
40000330	Proveedor 58	\$ 0,00	\$ 685,33		\$ 685,33
40000334	Proveedor 59	\$ 1.884,20	\$ 4.699,34		\$ 2.815,14
40000335	Proveedor 60	\$ 3.796,37	\$ 3.796,37		
40000336	Proveedor 61	\$ 109.570,66	\$ 109.596,17		\$ 25,51
40000337	Proveedor 62	\$ 9.860,00	\$ 9.860,00		
40000340	Proveedor 63	\$ 3.960,00	\$ 3.960,00		
40000347	Proveedor 64	\$ 91.883,61	\$ 150.776,23		\$ 58.892,62
40000351	Proveedor 65	\$ 0,00	\$ 851,84		\$ 851,84
40000364	Proveedor 66	\$ 36.618,89	\$ 75.295,52		\$ 38.676,63
40000365	Proveedor 67	\$ 3.970,38	\$ 3.970,38		
40000376	Proveedor 68	\$ 55.279,96	\$ 80.634,04		\$ 25.354,08
40000381	Proveedor 69	\$ 675,96	\$ 675,96		
40000382	Proveedor 70	\$ 0,00	\$ 4.660,88		\$ 4.660,88
40000388	Proveedor 71	\$ 2.456,13	\$ 2.648,74		\$ 192,61
40000392	Proveedor 72	\$ 5.035,71	\$ 5.168,36		\$ 132,65
40000394	Proveedor 73	\$ 9.187,37	\$ 9.187,37	\$ 0,00	
40000396	Proveedor 74	\$ 706,53	\$ 706,53		
40000397	Proveedor 75	\$ 0,00	\$ 430,52		\$ 430,52
40000400	Proveedor 76	\$ 5.428,80	\$ 5.428,80		
40000402	Proveedor 77	\$ 133.556,60	\$ 133.556,60		
40000403	Proveedor 78	\$ 25.468,34	\$ 25.468,34		
40000407	Proveedor 79	\$ 5.514,14	\$ 16.542,42		\$ 11.028,28
40000408	Proveedor 80	\$ 56.359,46	\$ 56.359,46		
40000409	Proveedor 81	\$ 49.008,68	\$ 49.008,68		
40000417	Proveedor 82	\$ 13.665,43	\$ 15.923,13		\$ 2.257,70
40000420	Proveedor 83	\$ 3.023,94	\$ 3.023,94		
40000421	Proveedor 84	\$ 110.557,59	\$ 110.557,59		
40000423	Proveedor 85	\$ 131.976,51	\$ 131.976,51		
40000429	Proveedor 86	\$ 42,90	\$ 42,90		
40000438	Proveedor 87	\$ 9.847,36	\$ 9.847,36		
40000440	Proveedor 88	\$ 327,71	\$ 327,71		
40000441	Proveedor 89	\$ 0,00	\$ 0,00		
40000444	Proveedor 90	\$ 394,87	\$ 529,48		\$ 134,61
40000448	Proveedor 91	\$ 9.887,01	\$ 14.017,01		\$ 4.130,00
40000453	Proveedor 92	\$ 225.153,57	\$ 300.636,71		\$ 75.483,14
40000454	Proveedor 93	\$ 5.747,43	\$ 5.747,43		
40000455	Proveedor 94	\$ 11.583,22	\$ 11.583,22		
40000457	Proveedor 95	\$ 310.049,29	\$ 428.356,33		\$ 118.307,04
40000460	Proveedor 96	\$ 34.192,62	\$ 52.193,29		\$ 18.000,67
40000461	Proveedor 97	\$ 26.337,60	\$ 26.337,60		
40000465	Proveedor 98	\$ 20.241,10	\$ 20.241,10		
40000466	Proveedor 99	\$ 14,63	\$ 14,63		
40000467	Proveedor 100	\$ 139,00	\$ 139,00		
40000468	Proveedor 101	\$ 35.483,48	\$ 43.045,70		\$ 7.562,22
40000469	Proveedor 102	\$ 8.147,08	\$ 8.147,08		
40000470	Proveedor 103	\$ 5.900,00	\$ 5.900,00		
40000471	Proveedor 104	\$ 103,21	\$ 103,21		
40000472	Proveedor 105	\$ 237,53	\$ 237,53		
40000473	Proveedor 106	\$ 8.999,72	\$ 12.629,72		\$ 3.630,00
40000474	Proveedor 107	\$ 57,38	\$ 57,38		
40000475	Proveedor 108	\$ 0,00	\$ 1.555,00		\$ 1.555,00
40000476	Proveedor 109	\$ 0,00	\$ 1.306,80		\$ 1.306,80
40000477	Proveedor 110	\$ 14,18	\$ 14,18		
40000478	Proveedor 111	\$ 87,82	\$ 87,82		
40000479	Proveedor 112	\$ 66,08	\$ 66,08		
40000480	Proveedor 113	\$ 38,05	\$ 38,05		
40000481	Proveedor 114	\$ 1.095,00	\$ 1.095,05		\$ 0,05
40000482	Proveedor 115	\$ 72,12	\$ 72,12		
40000483	Proveedor 116	\$ 37.900,20	\$ 60.353,97		\$ 22.453,77
		<b>\$ 5.466.146,87</b>	<b>\$ 6.725.513,49</b>	<b>\$ 0,00</b>	<b>\$ 1.259.366,62</b>

Seleccionado

BB-20

Saldo de acreedores al 31.12.2012

\$ 1.259.366,62 BB-20

BB

#### IV. Confirmaciones de algunos proveedores y conciliación con los registros contables

		<b>BB-20/1</b>			
		Compañía ABC			
		Conciliación Proveedor 8			
		A: 31.12.12			
Acreedor:	Telefónica				
			<b>Saldo acreedor</b>		
	Saldo según proveedor		\$ 365.917,97	<b>BB-20</b>	
	Pendiente de aplicar endoso Alcaldía		-\$ 40.000,00	<b>(A)</b>	Partidas de conciliación procedentes de 2011
	Compensación con Fra OCS/03/188 y Abono A/OCS/04/012		-\$ 8.843,77		
	. Factura 11H2CR000001 , que no es conforme por parte de ABC		-\$ 959,69	<b>(B)</b>	
	. Factura 11L2C8000004, que no es conforme parte de ABC		-\$ 1.481,04		
	Factura no contabilizada por ABC y si por el proveedor		-\$ 9.261,04		
	Saldo según ABC		<b>\$ 305.372,4</b>	<b>BB-20</b>	
<p><b>(A)</b> El 11 de abril de 2011, el proveedor efectuó un endoso de 40.000 euros de deudas con el Proveedor B con la Alcaldía de Bogotá, endoso (que hemos revisado) cuya toma de razón se encuentra firmada por el Proveedor B. Posteriormente al tener problemas de cobro con la Alcaldía, el proveedor reclama a la compañía ABC el pago de la parte no cobrada. Hay mails de proveedor confirmando que tienen pendiente de contabilización el endoso, aunque siguen dejando el saldo con ABC (sería un ajuste para el proveedor) Reclamación que no procede al ser el deudora todos los efectos la Alcaldía por ese importe. OK contabilización de ABC</p> <p><b>(B)</b> Partidas no conformes, sobre las que el Proveedor 8 ha comunicado por mail su anulación. OK contabilización cía.</p> <p><b>(C)</b> Hemos revisado las últimas facturas recibidas de este proveedor y hemos encontrado una por dicho importe que no se contabilizó por error, procede el siguiente ajuste:</p>					

		<b>BB-20/8</b>									
		Compañía ABC									
		Conciliación Proveedor 64									
		A: 31.12.12									
Acreedor:	HP										
	Saldo según ABC		58.892,62 €	<b>BB-20</b>							
	Facturas contabilizadas por Proveedor y no por ABC		28.705,02 €	<b>(A)</b>							
	Saldo según Proveedor 64		<b>87.597,64 €</b>	<b>BB-20</b>							
<p><b>(A)</b> Hemos comprobado que son facturas que ABC ha contabilizado en enero de 2014. Las facturas tienen fecha de diciembre de 2012 y corresponden a compras del ejercicio 2012. Procede ajuste:</p> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 25%; text-align: right;">Db Gastos por compras</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">\$ 28.705,02</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">(Cr) Proveedores</td> <td style="text-align: right;">-\$ 28.705,02</td> </tr> </table>							Db Gastos por compras	\$ 28.705,02		(Cr) Proveedores	-\$ 28.705,02
	Db Gastos por compras	\$ 28.705,02									
	(Cr) Proveedores	-\$ 28.705,02									

		<b>BB-20/12</b>				
		Compañía ABC				
		Respuesta				
		A: 31.12.12				
Fecha	Ast.	Num.	C o n c e p t o	D e b e	H a b e r	S a l d o
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====
			Saldo a fecha: 01.01.2012	*****0,00	*****0,00	*****0,00
01.01	1	415	APERTURA DE EJERCICIO	122.841,77		122.841,77
08.06	846	5	S/ PAGO-FIRMA ACUERDO		110.557,59	12.284,18
19.06	903	15	N/FACTURA N° 5 REC	12.284,18-		0,00
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====
			Saldo a fecha: 31.12.2012	*****110.557,59	*****110.557,59	*****0,00

## V. Control de circularización de proveedores

													<b>BB-20</b>					
<b>Compañía ABC</b>																		
<b>Circularización de Acreedores</b>																		
<b>A: 31.12.12</b>																		
Cuenta	Título	#Ref.	Importes según libros al 31.12.2012				Importes según proveedor			Diferencias		Control						
			Debe	Haber	Saldo Deudor	Saldo Acreedor	Saldo según acreedor	Acumulado al debe	En saldos	En acumulados	1er envío	2º envío	Recibida					
410000035	Proveedor 8	1	\$ 2.221.027,47	\$ 2.526.399,90		\$ 305.372,43	\$ 365.917,97	\$ 2.586.945,44	-\$ 60.545,54	-\$ 60.545,54	31-1-13		6-3-13	(B)				
410000322	Proveedor 55	2	\$ 344.431,98	\$ 556.685,84		\$ 212.253,86	\$ 212.253,86	\$ 556.685,84	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13		4-3-13					
410000009	Proveedor 1	3	\$ 465.288,16	\$ 506.606,44		\$ 41.318,28					31-1-13	23-2-13						
410000457	Proveedor 95	4	\$ 310.049,29	\$ 428.356,33		\$ 118.307,04	\$ 118.307,04	\$ 428.356,33	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13		8-3-13					
410000453	Proveedor 92	5	\$ 225.153,57	\$ 300.636,71		\$ 75.483,14	\$ 75.483,14	\$ 300.636,71	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13		12-2-13					
410000141	Proveedor 25	6	\$ 172.530,45	\$ 244.604,48		\$ 72.074,03	\$ 72.074,03	\$ 244.604,48	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13		19-2-13					
410000032	Proveedor 7	7	\$ 193.620,24	\$ 239.145,12		\$ 45.524,88	\$ 45.524,88	\$ 239.145,12	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13		8-2-13					
410000347	Proveedor 64	8	\$ 91.883,61	\$ 150.776,23		\$ 58.892,62	\$ 87.597,64	\$ 179.481,25	-\$ 28.705,02	-\$ 28.705,02	31-1-13		22-2-13					
410000402	Proveedor 77	9	\$ 133.556,60	\$ 133.556,60		\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 133.556,60	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13	23-2-13	6-3-13					
410000423	Proveedor 85	10	\$ 131.976,51	\$ 131.976,51		\$ 0,00					31-1-13	23-2-13						
410000166	Proveedor 30	11	\$ 88.953,93	\$ 113.528,62		\$ 24.574,69	\$ 24.574,68	\$ 113.528,61	\$ 0,01	Pass \$ 0,01	Pass	31-1-13	23-2-13	6-3-13				
410000421	Proveedor 84	12	\$ 110.557,59	\$ 110.557,59		\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 110.557,59	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13		6-2-13	(C)				
410000336	Proveedor 61	13	\$ 109.570,66	\$ 109.596,17		\$ 25,51	\$ 25,45	\$ 109.596,11	\$ 0,06	Pass \$ 0,06	Pass	31-1-13		7-2-13				
410000376	Proveedor 40	14	\$ 55.279,96	\$ 80.634,04		\$ 25.354,08	\$ 25.354,08	\$ 80.634,04	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13	23-2-13	4-3-13	(A)				
410000240	Proveedor 40	14	\$ 41.307,30	\$ 41.307,30		\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 41.307,30	\$ 0,00	\$ 0,00	31-1-13	23-2-13	4-3-13	(A)				
410000364	Proveedor 66	15	\$ 36.618,89	\$ 75.295,52		\$ 38.676,63					31-1-13	23-2-13						
	Total circularizado		\$ 5.749.663,40	\$ 6.725.513,49	\$ 0,00	\$ 1.017.857,19	\$ 1.027.112,77	\$ 5.125.035,42	-\$ 89.250,49	-\$ 89.250,49								
	Saldo cuenta acreedores		<b>BB-10</b>	\$ 6.725.513,49		\$ 1.259.366,62	\$ 937.862,28											
	Cobertura			85%		81%	Recibidas	74,5%										
						Suficiente												
<b>Nota sobre criterio circularización acreedores</b> : acumulados al haber superiores a 70.000 unidades monetarias																		
(A) Esta sociedad tiene dos cuentas porque en 2010 cambiaron de NIT (Número de identificación tributaria y empezaron a facturar con otro NIT. A efectos de circularización tomamos la suma de los acumulados al haber de ambas cuentas																		
(B) Véase conciliación en <b>BB-20/1</b>																		
(C) En la respuesta de este proveedor (archivada en <b>BB-20/12</b> ) se hace referencia a un "acuerdo". Hemos verificado que dicho acuerdo, de fecha 4 de junio de 2012, se refiere al acuerdo entre las partes, por el que Libera concede la condonación de deuda por el 10% como se puede ver en el extracto, donde figura el abono correspondiente, y a cambio retira la demanda por impago. OK																		
<b>Conclusión circularización:</b>																		
Las respuestas recibidas entendemos que cubren suficientemente el saldo, dado que:																		
-- El porcentaje del saldo cubierto asciende al 74,5%.																		
-- El 80% de las respuestas son limpias.																		
-- El restante 20% se ha conciliado satisfactoriamente.																		
-- En cualquier caso, y dada la importancia de saldos y transacciones, hacemos trabajo alternativo para las tres respuestas no recibidas: consistentes en: verificación de facturas recibidas de esos tres proveedores y comprobación de pagos posteriores. Prueba realizada sin salvedades.																		
Tras todo el trabajo realizado, concluimos sobre la razonabilidad del saldo, excepto por los ajustes propuestos en esta área de trabajo.																		

## E6.17. Estimaciones. Recálculo

De acuerdo con las hipótesis planteadas, el recálculo de la estimación de la obligación con los empleados se realiza de acuerdo con la tabla siguiente:

	<b>I</b>	<b>II</b>	<b>III</b>	<b>IV</b> =31/12/10-I	<b>V</b> =II+65 años	<b>VI</b> =V-I	<b>VII</b> =I+30 años	<b>VIII</b> =VII-31/12/10	<b>IX</b> =III(1+2,5%) <sup>VIII</sup>	<b>X*</b>	<b>XI*</b>
	<b>Fecha de incorporación</b>	<b>Fecha de nacimiento</b>	<b>Retribución mensual 2010</b>	<b>Antigüedad a 31/12/2010</b>	<b>Fecha de jubilación</b> 65 años	<b>Antigüedad a la jubilación</b> años	<b>Fecha cobro premio 30</b>	<b>Años restantes premio 30</b>	<b>Importe premio 30 años</b>	<b>Anualidad 30 años</b>	<b>Valor a 31.12.10 30 años</b>
EMPLEADO 1	01/07/2005	18/11/1952	1.332,74	5	18/11/2017	12	jubilado	0	0	0	0
EMPLEADO 2	21/05/2010	01/02/1966	1.155,53	0	01/02/2031	20	jubilado	0	0	0	0
EMPLEADO 3	08/04/2005	16/09/1980	1.280,01	5	16/09/2045	40	08/04/2035	25	2.389	39	211
EMPLEADO 4	03/02/2006	13/12/1970	1.212,92	4	13/12/2035	29	jubilado	0	0	0	0
EMPLEADO 5	12/04/1997	05/08/1970	1.521,03	13	05/08/2035	38	12/04/2027	17	2.331	38	645
EMPLEADO 6	05/10/1980	30/09/1962	1.536,74	30	30/09/2027	46	05/10/2010	1	1.566	25	1.496
EMPLEADO 7	01/05/2000	21/10/1975	1.449,74	10	20/10/2040	40	01/05/2030	20	2.395	38	473
EMPLEADO 8	01/10/1983	13/05/1965	1.359,09	27	13/05/2030	46	30/09/2013	4	1.491	23	1.185
EMPLEADO 9	20/04/2007	24/04/1981	1.231,31	3	24/04/2046	39	19/04/2037	27	2.416	39	122
EMPLEADO 10	24/01/2010	23/08/1984	1.155,53	0	23/08/2049	39	24/01/2040	30	2.428	40	0

Estimación  
del auditor **4.132 u.m.**

Siendo:

**X** = importe de renta anual necesario para la constitución de un importe igual al premio que correspondería al año 30 (**IX**). Utilizando las funciones de Excel podría emplearse la siguiente fórmula: “PAGO(4,5%;(30);0;-IX)”

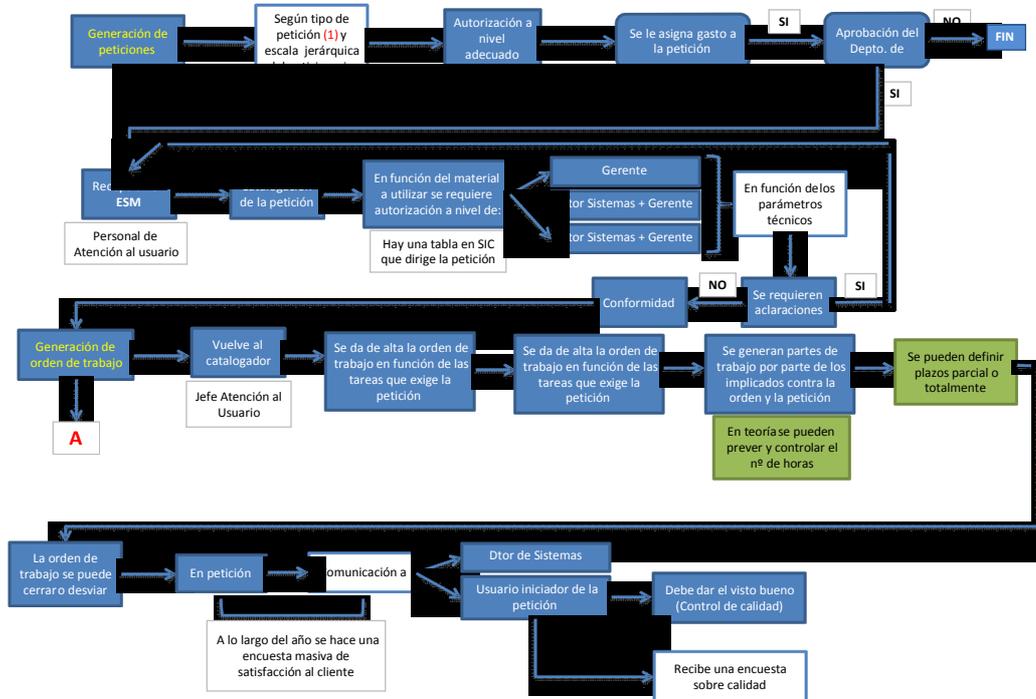
**XI** = valor actual de la renta anual calculada conforme a **X**. Utilizando las funciones de Excel podría emplearse la siguiente fórmula: “VF(4,5%;IV;-X)”

## E7.7. Comunicación de las debilidades de control interno

Entidad, Sociedad Mercantil (ESM)  
 Memorandum de control interno de compras  
 Auditoría al 31 de diciembre de 200x

### Procedimiento de peticiones de servicios

Las peticiones de trabajar por parte de las entidades clientes se tramitan y gestionan a través del SIC (Sistema Informático Central) que constituye un sistema de *work-flow*. El procedimiento se puede iniciar por cualquier usuario del SIC y sigue el siguiente flujo:

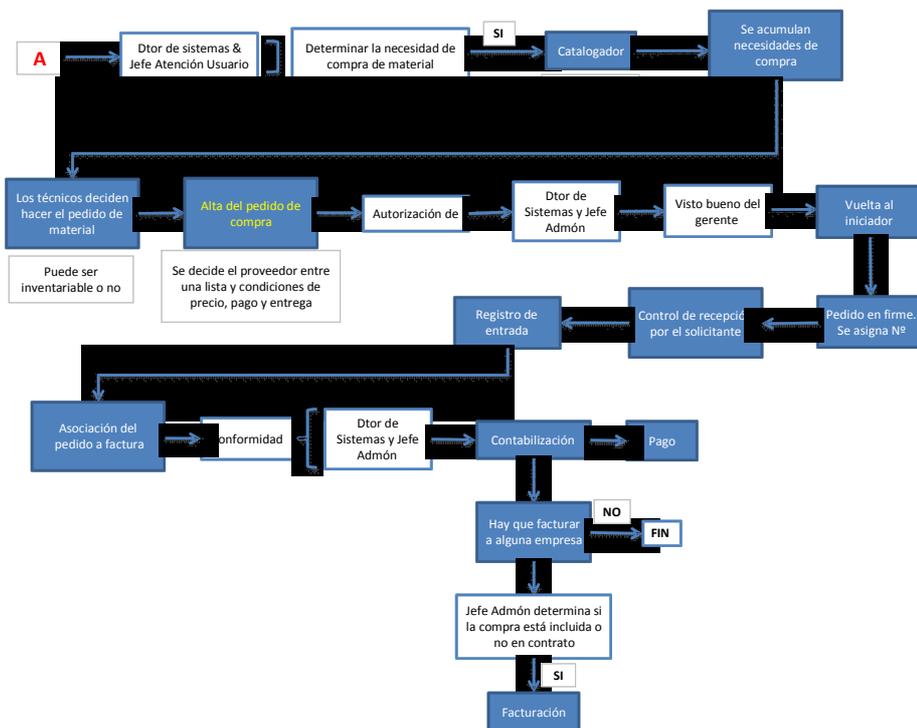


(1) Respecto a la categorización de peticiones, el Departamento de Control decide a propuesta de ESM, tanto en la revisión de las mismas como en las nuevas categorizaciones. Estas propuestas están basadas en aquellas peticiones que tienen coste económico o bien una determinada restricción de permisos como por ejemplo: acceso a internet ilimitado, envío masivo de correos, acceso a través de la vpn...

### Procedimiento compras

El procedimiento de compras se origina a lo largo del *work-flow* de peticiones, en el SIC, si alguna necesita de compra de material para su cumplimiento. Comienza con la orden de trabajo

(A):





ORIENTACIONES PEDAGÓGICAS

# Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)



**aeca**  
Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas

