

# NOCIONES GENERALES DE AUDITORIA

William Espinoza Quinn



**NOCIONES GENERALES DE AUDITORIA**

**PROGRAMA DE COMPLEMENTACIÓN PARA CONTADORES GENERALES  
DE UNIVERSIDAD LA SALLE**

**MBA. CPA. WILLIAM ESPINOZA QUINN**

**2017**

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
<b>1. CONCEPTOS Y DEFINICIONES</b>	1
1.1 Definición de la palabra “auditoría”	1
1.2 Definición de la “auditoría a los estados financieros”	1
1.3 Clasificación y tipos de auditoría	1
1.4 Características principales de las auditorías	2
1.5 Diferencias y similitudes entre auditoría externa y auditoría interna	2
<b>2. NORMATIVA DE AUDITORIA</b>	4
2.1 Organismos internacionales y locales que emiten normas de auditoría	4
2.2 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs)	5
2.3 Normas Internacionales de Auditoría	6
2.4 Normas de Auditoría en Bolivia	7
<b>3. ENFOQUE DE AUDITORIA BASADA EN RIESGO</b>	9
3.1 Normativa aplicable	9
3.2 La “auditoría tradicional” y la “auditoría basada en riesgos”	10
3.3 Proceso de auditoría basada en riesgos	10
3.4 Valoración de riesgos	12
3.5 Respuesta al riesgo	12
3.6 Presentación de informes (conclusión)	13
<b>4. ENTENDIMIENTO DEL NEGOCIO</b>	15
4.1 Normativa aplicable	15
4.2 ¿Para qué entender el negocio?	17
4.3 Metodología de análisis	17
4.4 Riesgo de negocio, significativo, fraude e inherente	20
4.5 Evaluación de riesgos	22
4.6 Metodología para entender el negocio	24
<b>5. CONTROL INTERNO (MODELO COSO)</b>	26
5.1 Normativa aplicable	26
5.2 Definición de “Control Interno”	26
5.3 Modelo COSO	27
5.4 Información general de controles	28
5.5 El proceso de control	29
5.6 Clasificación de controles	29
<b>6. MATERIALIDAD</b>	32
6.1 Normativa aplicable	32
6.2 Determinación y utilización de la materialidad	32
6.3 Cálculo de la materialidad por niveles de materialidad	33
<b>7. RIESGO DE AUDITORIA</b>	35
7.1 Definición de riesgo de auditoría	35
7.2 Componentes del riesgo de auditoría	35

	<b>Pág.</b>
<b>8. PROCEDIMIENTOS Y PRUEBAS DE AUDITORIA</b>	37
8.1 Enfoques de la auditoría	37
8.2 Naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría	37
8.3 Aseveraciones a los estados financieros	38
8.4 Procedimientos, pruebas y técnicas	39
8.5 Estructura de un programa de trabajo	44
<b>9. MUESTREO DE AUDITORIA</b>	45
9.1 Conceptos	45
9.2 Generalidades	47
9.3 Metodología de muestreo	47
9.4 Métodos de muestreo estadístico más utilizados	47
9.5 Métodos de selección	48
<b>10. MEMORÁNDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORIA</b>	49
10.1 Antecedentes de la Sociedad	49
10.2 Objetivo del trabajo de auditoria	49
10.3 Observaciones de procedimientos analíticos preliminares	49
10.4 Factores de riesgo identificados	50
10.5 Asuntos significativos de auditoria, contabilidad e impuestos	50
10.6 Estrategia de auditoria	50
10.7 Cuentas significativas identificadas	50
10.8 Materialidad de planeación	50
10.9 Cronograma de actividades	50
10.10 Trabajo de especialistas	50
10.11 Equipo de trabajo	50
10.12 Conclusión	51
10.13 Anexos	51
<b>11. PAPELES DE TRABAJO</b>	52
11.1 Objetivo de los papeles de trabajo	52
11.2 Elementos de los papeles de trabajo	52
11.3 Clasificación de los papeles de trabajo	53
11.4 Características de los papeles de trabajo	54
11.5 Índice de los papeles de trabajo	54
11.6 Referenciación y coreferenciación	54
11.7 Marcas de auditoría	55
11.8 Papeles de trabajo electrónicos	55
<b>12. INFORMES DE AUDITORÍA</b>	57
12.1 Generalidades	57
12.2 Estructura y contenido del informe de auditoría sobre los estados financieros	58
12.3 Modificaciones al informe del auditor	61
12.4 Hallazgos de control interno	62
12.5 Asuntos críticos de auditoría	63
12.6 Documentación de asuntos críticos	64

## **Bibliografía**

# TEMA 1

## CONCEPTOS Y DEFINICIONES

### 1.1 Definición de la palabra “auditoría”

Carlos Alberto Slosse (1991) define la auditoría como:

***“El examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer la razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee”.***

### 1.2 Definición de la “auditoría a los estados financieros”

La Norma de Auditoría N° 1 emitido por el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) establece que la auditoría a los estados financieros es:

***“Facultar a un auditor independiente para expresar una opinión sobre la razonabilidad con la que estos presenten la situación patrimonial y financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera (flujo de efectivo), de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados”.***

### 1.3 Clasificación y tipos de auditoría

La auditoría se puede clasificar de acuerdo a:

<b>Naturaleza del profesional</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Auditoría externa</li><li>▪ Auditoría interna</li><li>▪ Auditoría gubernamental</li></ul>
<b>Clase de objetivos</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Auditoría financiera o contable</li><li>▪ Auditoría operativa de gestión</li><li>▪ Auditorías de cumplimiento.</li><li>▪ Etc.</li></ul>
<b>Amplitud de trabajo y alcance de los procedimientos</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Auditoría completa o convencional</li><li>▪ Auditoría parcial o limitada</li></ul>
<b>Obligatoriedad</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Auditoría obligatoria</li><li>▪ Auditoría voluntaria</li></ul>

Un determinado tipo de auditoría puede estar clasificado en uno o más grupos. Por ejemplo, una auditoría operativa podría ser considerada como una auditoría interna, parcial y voluntaria.

#### 1.4 Características principales de las auditorías

Es importante que el auditor tenga claro el tipo de auditoría que va a realizar, para lo cual debe identificar características como el objeto, objetivo, sensor, resultado y utilidad. Por ejemplo, estas características para una **auditoría financiera** son las siguientes:

<b>Objeto</b>	Estados financieros básicos y complementarios.
<b>Objetivo</b>	Determinar la fiabilidad/razonabilidad de los estados financieros.
<b>Sensor</b>	Principios de contabilidad generalmente aceptados.
<b>Resultado</b>	Informe del auditor independiente.
<b>Utilidad</b>	Usuarios externos e internos.

#### 1.5 Diferencias y similitudes entre auditoría externa y auditoría interna

La auditoría externa y la auditoría interna contemplan similitudes y diferencias, las principales se detallan a continuación:

##### ■ Diferencias

Las principales diferencias entre auditoría externa e interna son las siguientes:

<b>AUDITORÍA EXTERNA</b>	<b>AUDITORÍA INTERNA</b>
Personal externo a la entidad auditada.	Empleado de la entidad auditada, figura en planilla salarial y se encuentra sujeto a los procesos inherentes al de un funcionario.
Da "Fe pública" ante terceros.	No da "Fe pública", los informes son presentados de manera interna.
Totalmente independiente (económica y administrativa).	Empleado staff de la Entidad, independencia de criterio únicamente (no económica ni administrativa).
Contrato de servicios suscrito con la entidad.	Servicios ilimitados dentro el marco del contrato laboral.
Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, Normas Internacionales de Auditoría, Normas de Auditoría Gubernamental, Declaraciones de las Normas de Contabilidad Financiera (SFASB).	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (MIPP), Normas Internacionales de Auditoría, Normas de Auditoría Gubernamental, Declaraciones de las Normas de Contabilidad Financiera (SFASB).

<b>AUDITORÍA EXTERNA</b>	<b>AUDITORÍA INTERNA</b>
Control interno es un recurso de apoyo para determinar los procedimientos.	Control interno es un recurso fundamental para su desempeño, mejorar el sistema de control, para que la Dirección incremente las utilidades como producto de mejores decisiones y eficacia en las operaciones.
Responsabilidad ante ejecutivos, directores, accionistas y terceros.	Responsable ante la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE).
En base a los estados financieros.	Trabaja con operaciones de cada día, evalúa controles y registros.
Evalúa los papeles de trabajo y los informes del auditor interno.	Seguimiento a observaciones de Auditoría Externa.
Considera a auditoría interna como parte del sistema de control interno, por lo tanto la evalúa.	Es un instrumento de control interno posterior, por lo que está sujeta a evaluación de auditoría externa.
Asegurarse que el auditor interno tenga suficiente independencia para emitir informes.	Utiliza la información emitida por los auditores externos.
Servicio es periódico (anualmente).	Servicio es continuo (permanente).
Términos de referencia, por lo tanto no está sujeto a vigilancia y control de la entidad.	Sujeto a la dirección y control, debido a que es empleado de la entidad.

### ■ Similitudes

Las principales similitudes son los siguientes:

- Independientes de la actividad que auditan e imparciales en los juicios que se formen.
- Técnicas y procedimientos.
- Trabajan en los mismos registros y empleo del modelo de riesgos de auditoría.
- Complemento mutuo (SAS 65 Consideraciones de los auditores sobre la función de la auditoría interna con respecto a una auditoría de estados financieros).
- Código de Ética Profesional.
- Metodologías similares en proceso de auditoría.
- Competentes y capacitados.

## TEMA 2

### NORMATIVA DE AUDITORÍA

#### 2.1 Organismos internacionales y locales que emiten normas de auditoría

##### ■ Organismos internacionales



*The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* a través del Auditing Standards Board (ASB) que es un Comité Técnico dependiente de la AICPA emiten las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs) y las Statements on Auditing Standards (SASs).

*Public Company Accounting Oversight Board, (PCAOB)*, creada por la Ley Sarbanes-Oxley, es el Consejo de Supervisión de Contabilidad para Empresas Públicas y la Securities and Exchange Commission (SEC) Regulan la práctica de la Auditoría asegurándose que se cumpla la Ley Sarbanes – Oxley, en especial la Sección 404 de esta Ley.



*International Federation of Accountants (IFAC)* mundial afiliada también AICPA, a través del Comité International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) emiten las normas internacionales de auditoría NIAs o ISA en inglés.

##### ■ Organismos en Bolivia



Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) emite las Normas de Auditoría (NA) y Resoluciones que norman la auditoría y contabilidad.

Entidades reguladoras como ASFI (Recopilación de Normas para *Entidades* Financieras y Mercado de Valores), a través de los reglamentos para auditores internos, control interno e instrucciones para los auditores externos para la revisión anual.



Contraloría General del Estado emiten las Normas de Auditoría Gubernamentales (NAGs) y lineamientos para la auditoría gubernamental.

Unidad de Investigaciones Financieras (UIF) dependiente de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), emiten las instrucciones para el Manual de Prevención de Legitimación de Ganancias Ilícitas, Financiamiento al Terrorismo y Delitos Precedentes (LGI/FT y/o DP), en los cuales se norma el trabajo del auditor interno.



## 2.2 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs)

Representan un marco de referencia con base en la cual la AICPA puede realizar interpretaciones, estas son:

<b>Normas generales</b>
1. La auditoría debe ser realizada por una persona o personas que cuenten con la capacitación técnica adecuada y la competencia de un auditor.
2. En todos los asuntos relativos a un contrato, el o los auditores deben conservar una actitud mental independiente.
3. Debe tenerse cuidado profesional en el desempeño y planeación de la auditoría y en la preparación del informe.
<b>Normas sobre el trabajo de campo</b>
1. El trabajo debe ser planeado adecuadamente y los asistentes, si se cuenta con ellos, deben ser supervisados de forma adecuada.
2. Debe conocerse de manera detallada el control interno a fin de planear la auditoría y determinar la naturaleza, duración y extensión de las pruebas que se desarrollarán.
3. Se debe obtener suficiente evidencia mediante inspección, observación, consultas y confirmaciones para tener una base razonable para emitir una opinión con respecto a los estados financieros que se auditan.
<b>Normas sobre información</b>
1. El informe debe manifestar si los estados financieros se presentan de conformidad con las normas de información financiera aplicables.
2. En el informe se deben identificar aquellas circunstancias en las que no se hayan observado los principios de manera coherente en el periodo actual en relación con el periodo anterior.
3. Las revelaciones informativas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a no ser que se indique otra cosa en el informe.
4. El informe debe contener una opinión de los estados financieros, en su totalidad, o alguna indicación de que no puede emitirse una opinión. Cuando esto último suceda, las razones deben manifestarse. En todos los casos en los que se asocie el nombre del auditor con los estados financieros, el informe debe incluir una indicación clara de la naturaleza del trabajo del mismo, si procede, y del grado de responsabilidad que asume.

## 2.3 Normas Internacionales de Auditoría

El detalle de las normas internacionales de auditoría (NIA) actualizadas (2017):

<b>200 - 299 Principios generales y responsabilidades</b>
<b>NIA 200:</b> Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.
<b>NIA 210:</b> Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
<b>NIA 220:</b> Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
<b>NIA 230:</b> Documentación de auditoría.
<b>NIA 240:</b> Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
<b>NIA 250:</b> Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
<b>NIA 260 (revisada):</b> Comunicación con los encargados del gobierno
<b>NIA 265:</b> Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
<b>300 - 499 Planeamiento</b>
<b>NIA 300:</b> Planificación de la auditoría de estados financieros
<b>NIA 315 (revisada):</b> Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
<b>NIA 320:</b> Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría
<b>NIA 330:</b> Respuestas del auditor a los riesgos valorados
<b>NIA 402:</b> Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
<b>NIA 450:</b> Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
<b>500 - 599 Evidencia de auditoría</b>
<b>NIA 500:</b> Evidencia de auditoría.
<b>NIA 501:</b> Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas.
<b>NIA 505:</b> Confirmaciones externas.
<b>NIA 510:</b> Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura.
<b>NIA 520:</b> Procedimientos analíticos.
<b>NIA 530:</b> Muestreo en auditoría.
<b>NIA 540:</b> Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar.
<b>NIA 550:</b> Partes vinculadas.
<b>NIA 560:</b> Hechos posteriores al cierre.
<b>NIA 570 (revisada):</b> Empresa en funcionamiento.
<b>NIA 580:</b> Manifestaciones escritas.

<b>600 - 699 Uso del trabajo de otros</b>
<b>NIA 600:</b> Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
<b>NIA 610:</b> Uso del trabajo de los auditores internos.
<b>NIA 620:</b> Utilización del trabajo de un experto del auditor.
<b>700 - 799 Conclusiones y dictamen de auditoría</b>
<b>NIA 700 (revisada):</b> Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
<b>NIA 701 (nuevo):</b> Comunicar asuntos de auditoría clave en el informe del auditor independiente.
<b>NIA 705 (revisada):</b> Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
<b>NIA 706 (revisada):</b> Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.
<b>NIA 710:</b> Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos
<b>NIA 720 (revisada):</b> Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
<b>800 - 899 Áreas especializadas</b>
<b>NIA 800:</b> Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
<b>NIA 805:</b> Consideraciones especiales – Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
<b>NIA 810:</b> Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

## 2.4 Normas de Auditoría en Bolivia

El Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), de acuerdo al artículo 49 del Estatuto Orgánico del Colegio de Auditores de Bolivia, es el organismo especializado con autonomía técnica de carácter permanente, cuyas funciones se desarrollan en cumplimiento del Reglamento Interno aprobado con Resolución del Comité Ejecutivo Nacional de Colegio de Auditores de Bolivia N° 04/2003 del 2 de diciembre de 2003, la cual señala como objetivo principal del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad el de emitir pronunciamientos técnicos de la profesión y orientar aspectos vinculados con el ejercicio de la misma en todo el territorio nacional y sus funciones entre otros son: de proponer, aprobar, modificar y/o sustituir principios y normas de contabilidad y auditoría, las cuales una vez promulgadas deberán ser acatadas por todos sus asociados y servir de guía a los profesionales de auditoría y publicitar y difundir las normas de auditoría y contabilidad.

Cumpliendo los objetivos del CTNAC, hasta la fecha se ha emitido cinco normas de auditoría:

- **Norma de Auditoría N°1.** Normas básicas de auditoría a los estados financieros
- **Norma de Auditoría N°2.** Norma relativa a la emisión del dictamen
- **Norma de Auditoría N°3.** Planificación del trabajo de auditoría
- **Norma de Auditoría N°4.** Norma relativa a la emisión de informes con propósitos tributarios
- **Norma de Auditoría N°5.** Documentos del auditor

La Resolución CTNAC N° 01/2015 del 23 de julio de 2015 ratifica la vigencia de la Norma de Auditoría N° 1, abroga las normas de auditoría 2, 3, 4 y 5, y adopta las NIA emitidas por la IAASB dependientes por la IFAC, para su aplicación plena en ausencia de pronunciamientos técnicos específicos del país o reglamentaciones locales sobre asuntos determinados, en las auditorías de estados financieros de propósito general correspondientes a periodos iniciados **a partir del 1 de enero de 2017.**

## TEMA 3

### AUDITORIA BASADA EN RIESGOS

#### 3.1 Normativa aplicable

La NIA 200, párrafo 11) establece lo siguiente:

***“En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:***  
***(a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y***  
***(b) 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.”***

Así mismo, la NIA 315, párrafo 3, establece lo siguiente en relación a la **identificación y valoración de los riesgos**:

***“El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.***

En relación a la **respuesta a los riesgos**, la NIA 330, establece que:

***“El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos”.***

La **elaboración del informe** se encuentra establecida en la NIA 700, que dice:

***“Los objetivos del auditor son: (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.***

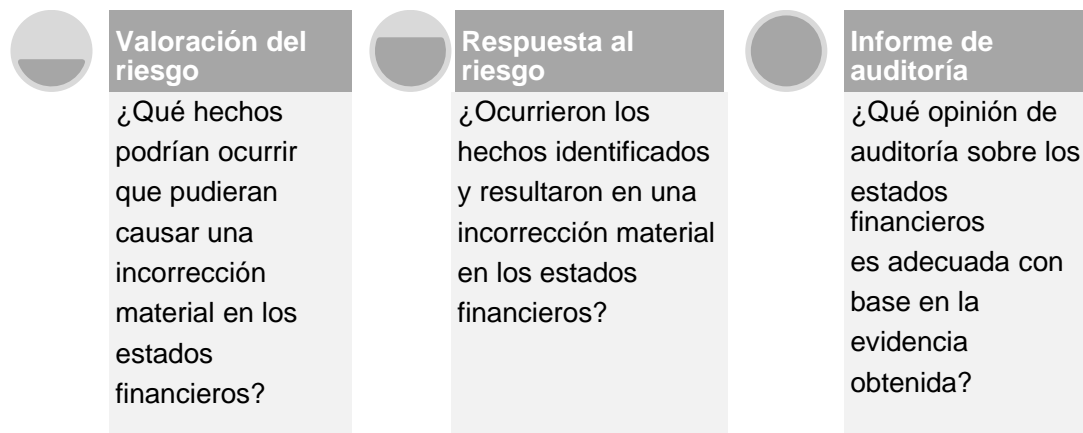
### 3.2 La “auditoría tradicional” y la “auditoría basada en riesgos”

Las principales características de ambos enfoques son:

Auditoría Tradicional	Auditoría Basada en Riesgos
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mayor cantidad de auditores.</li> <li>▪ Visualización de activos y verificación de mayor cantidad de transacciones.</li> <li>▪ Innumerable cantidad de horas.</li> <li>▪ Altos honorarios, inaccesibles para PYMEs.</li> <li>▪ Sin exigencia legal y profesional como la actual.</li> <li>▪ Solo acceso por grandes corporaciones.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Enfoque “de arriba hacia abajo”</li> <li>▪ Menor cantidad de auditores. Evaluaciones del negocio, operaciones y componentes más importantes.</li> <li>▪ Analizar estados contables en su conjunto luego donde se lo requiera. Énfasis criterio profesional</li> <li>▪ Planificación estratégica para evaluar el Riesgo de Auditoría.</li> <li>▪ Auditoría a la medida (Pruebas de controles, sustantivas, analíticas)</li> </ul>

### 3.3 Proceso de auditoría basada en riesgos

De manera sencilla los elementos del proceso de la auditoría basada en riesgos consta es el siguiente:



En base a estos elementos, el proceso de auditoría contendrá las siguientes actividades.

<b>Valoración del riesgo</b>	<b>Desarrollar actividades preliminares del encargo</b>	Decidir si acepta el encargo. Lista de factores de riesgo.	
	<b>Planificar la auditoría</b>	Desarrollar una estrategia global de auditoría y un plan de auditoría. Materialidad. Discusiones del equipo de auditoría. Estrategia global de auditoría	
		<b>Desarrollar procedimientos de valoración del riesgo</b>	Identificar/valorar el riesgo de incorrección material mediante conocimiento de la entidad. Riesgos de negocio, de fraude y significativos. Diseño e implementación de controles internos significativos. Riesgo de incorrección material valorados en los estados financieros las afirmaciones.

<b>Respuesta al riesgo</b>	<b>Diseñar respuestas generales y procedimientos de auditoría posteriores</b>	Generar respuestas adecuadas al riesgo de incorrección material valorados. Actualización de estrategia global Respuestas globales. Plan de auditoría que vincule al riesgo de incorrección material valorado con los procedimientos de auditoría posteriores	
		<b>Implementar respuestas a riesgo de incorrección material valorados</b>	Reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo Encargo desarrollado Resultados de auditoría Supervisión del persona Revisión de papeles de trabajo

<b>Informe de auditoría</b>	<b>Valorar la evidencia de auditoría obtenida</b>	Determinar qué trabajo adicional de auditoría se requiere (en caso de requerirla) Factores de riesgo nuevos/revisados y procedimientos de auditoría. Cambios en materialidad. Comunicaciones sobre resultados de auditoría Conclusiones sobre procedimientos de auditoría desarrollados	
		<b>Preparar el informe del auditor</b>	Formar una opinión con base en resultados de auditoría. Decisiones importantes. Opinión de auditoría firmada.

### **3.4 Valoración de riesgos**

El auditor necesita comprender la entidad y su entorno, incluyendo el control interno. El propósito es identificar los riesgos de incorrección material de los estados financieros.

Debido a que la valoración de los riesgos requiere considerable juicio profesional y entrevistas con el nivel directivo de la empresa, esta fase requiere de un buen porcentaje de tiempo de participación del socio de auditoría y del personal con experiencia para identificar y valorar los diversos tipos de riesgo y desarrollar los procedimientos de auditoría apropiados (respuesta al riesgo).

Al valorar e identificar los riesgos, el auditor debe actuar con un agudo escepticismo profesional.

Esta fase incluye los siguientes pasos:

- Aplicar procedimientos de aceptación y/o continuidad con el cliente.
- Planear el contrato en general.
- Aplicar procedimientos de valoración de riesgo para entender el negocio e identificar los riesgos inherentes y de control.
- Identificar los procedimientos de control interno relevantes a los rubros principales de la empresa; y valorar su diseño e implementación.
- Valorar los riesgos de incorrección material contenida en los estados financieros.
- Identificar cualquier riesgo significativo que requiera especial consideración de auditoría.
- Comunicar, a la administración y a quienes tienen a cargo el gobierno, cualquier debilidad material en el diseño e implementación del control interno.
- Hacer una valoración de los riesgos de incorrección material a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración.

Un proceso eficiente de valoración del riesgo requiere que todos los miembros del equipo de auditoría participen y se comuniquen efectivamente. Generalmente esto se logra a través de reuniones periódicas y planificadas en la etapa inicial, durante y al final del trabajo de campo.

### **3.5 Respuesta al riesgo**

En esta fase corresponde aplicar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos identificados de incorrección material y mediante los cuales el auditor logrará evidencia suficiente y apropiada para respaldar el dictamen de auditoría.

Algunos de los asuntos que el auditor debe considerar cuando planea los procedimientos de auditoría incluyen:

- Aserciones que no pueden ser probadas únicamente con procedimientos sustantivos y requieren procedimientos de cumplimiento. Generalmente cuando existen procesos automáticos de las transacciones.
- Existencia de controles internos adecuados que al ser probados por el auditor pueden reducir el alcance de procedimientos sustantivos.
- El aporte de evidencia que puede obtenerse de la ejecución de procedimientos analíticos sustantivos que reducirían la aplicación o el alcance de otros tipos de procedimientos.
- La realización de procedimientos impredecibles con respecto a los riesgos detectados.
- La aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para tratar el potencial de que la administración eluda los controles.
- La aplicación de procedimientos específicos para tratar los riesgos significativos que han sido detectados.

Los procedimientos de auditoría diseñados para cubrir los riesgos valorados podrían incluir una mezcla de:

- Pruebas de la efectividad operacional del control interno (procedimientos de cumplimiento).
- Procedimientos sustantivos como pruebas de detalle y procedimientos analíticos.

### **3.6 Presentación de informes (conclusión)**

La última etapa consiste en evaluar la evidencia de auditoría obtenida y formarse una opinión sobre la base de dicha evidencia, o en su caso, abstenerse de dar una opinión. En esta etapa el auditor debe verificar que la evidencia es suficiente y competente para respaldar el tipo de informe que emitirá (dictamen).

El objetivo es reducir a un nivel bajo los riesgos de declaración equivocada significativa contenida en los estados financieros, sobre la base de la evidencia que se ha obtenido.

El auditor debe realizar un análisis final sobre:

- Cualquier cambio en el nivel de riesgo identificado.
- Si las conclusiones extraídas del trabajo son adecuadas.
- Si se han identificado circunstancias sospechosas.
- Si los riesgos adicionales (no identificados al inicio) se han valorado de manera adecuada y se han realizado procedimientos de auditoría posteriores, si fuera necesario.

Para efectuar el análisis final, resulta conveniente efectuar reuniones de retroalimentación con el equipo de auditoría en una fecha cercana a la finalización del trabajo de campo.

Cuando el auditor ha aplicado todos los procedimientos y tiene la seguridad de contar con evidencia suficiente y competente, debe:

- Reportar a la administración y a quienes están a cargo del gobierno corporativo las deficiencias (observaciones) de auditoría.
- Redactar de manera apropiada el Dictamen de Auditoría (incluyendo su opinión o no).

## TEMA 4

# ENTENDIMIENTO DEL NEGOCIO

### 4.1 Normativa aplicable

La NIA 315 establece que:

***“El auditor debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros debidos a fraude o error, y suficientes para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales”.***

En el entendimiento de la entidad es un proceso interactivo, continuo a través de toda la duración de la auditoría.

Cada año, el entendimiento que el auditor tiene respecto de la entidad debe ser actualizado, y documentados los detalles de los cambios significantes.

Los estados financieros ofrecen un registro formal de las actividades financieras de la entidad. Las actividades financieras comienzan con el proceso de toma de decisiones de la entidad, la cual resulta de la estrategia de negocios, el ambiente de control, y los procesos de negocio que están en funcionamiento. En la medida en que se implementa el proceso de toma de decisiones, ocurren transacciones de negocio que se incluyen en los registros de contabilidad y se resumen en los estados financieros. Esto se ilustra a continuación:



Las Normas Internacionales de Auditoría requieren que el auditor tome tiempo para entender realmente el proceso de toma de decisiones de la entidad. Esto incluye la estrategia de negocios, los factores de riesgos de negocio y de fraude, la cultura, gente y relaciones de accountability (ambiente de control), y los controles internos establecidos para abordar los riesgos. Este fundamento del entendimiento sobre la entidad le permitirá al auditor:

- Identificar las tendencias de negocio, los factores de riesgo, y la información clave que se debe registrar en el sistema de información de la entidad; y
- Planee procedimientos de auditoría más focalizados (mediante el responder a los riesgos específicos identificados) y por consiguiente reducir el tiempo que se esté gastando para auditar ciertos saldos de los estados financieros.

Por lo tanto el tiempo a ser dedicado en una auditoría se muestra de la siguiente manera:



El entendimiento de la naturaleza de la entidad y su entorno incluye los siguientes pasos:



El entendimiento de la naturaleza de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, provee al auditor con el marco de referencia para hacer juicios sobre las valoraciones del riesgo y desarrollar respuestas apropiadas a los riesgos de declaración equivocada contenida en los estados financieros.

Este entendimiento le ayudará al auditor a:

- Establecer la materialidad.
- Valorar la selección y aplicación que la administración hace de las políticas de contabilidad;
- Considerar lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;
- Identificar las áreas de auditoría que merecen consideración especial (por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, acuerdos contractuales inusuales o complejos, empresa en marcha o transacciones inusuales);
- Desarrollar las expectativas necesarias para aplicar los procedimientos analíticos;
- Diseñar/aplicar procedimientos de auditoría adicionales para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable; y
- Evaluar la suficiencia / lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, lo apropiado de los supuestos usados por las representaciones orales y escritas de la administración).

## 4.2 ¿Para qué entender el negocio?

La NIA 310 establece que:

***“Un conocimiento del negocio es un marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional. Comprender el negocio y usar esta información apropiadamente ayuda al auditor para:”***



## 4.3 Metodología de análisis

La metodología de análisis comprende conocer lo siguiente:

- Fuentes de información.
- Alcance del entendimiento requerido
- Herramientas de análisis

### 4.3.1 Fuentes de información

Entre las fuentes de las cuales el auditor puede obtener información, se las detalla en la siguiente gráfica:

	Fuentes internas	Fuentes externas
<b>Información financiera</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Estados financieros</li> <li>Presupuestos</li> <li>Reportes</li> <li>Medidas/métricas de desempeño financiero</li> <li>Actas</li> <li>Declaraciones de impuestos a las ganancias</li> <li>Decisiones tomadas sobre políticas de contabilidad</li> <li>Juicios y estimados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Información de la industria</li> <li>Inteligencia competitiva</li> <li>Agencias calificadoras de crédito</li> <li>Acreedores</li> <li>Agencias gubernamentales</li> <li>Franquiciantes</li> <li>Los medios de comunicación y otras partes externas</li> </ul>
<b>Información No-financiera</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Visión</li> <li>Misión</li> <li>Valores</li> <li>Objetivos</li> <li>Estrategias</li> <li>Estructura de la organización</li> <li>Actas</li> <li>Descripciones de trabajo</li> <li>Desempeño operacional</li> <li>Direccionadores del negocio</li> <li>Capacidades</li> <li>Manuales de políticas y procedimientos</li> <li>Medidas/métricas de desempeño no-financiero</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Datos de asociaciones comerciales</li> <li>Pronósticos de la industria</li> <li>Reportes de agencias gubernamentales</li> <li>Artículos en periódicos/revistas</li> <li>Información en Internet</li> </ul>

#### 4.3.2 Alcance del entendimiento requerido

Además de la necesidad de entender al control interno relevante, el auditor necesita entender y documentar seis áreas clave, las cuales se resaltan a continuación:

<b>Factores externos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Naturaleza de la entidad.</li> <li>Entorno regulador.</li> <li>Marco de información financiera.</li> </ul>
<b>Naturaleza de la entidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Operaciones y personal clave.</li> <li>Propiedad y gobierno de la entidad.</li> <li>Inversión, estructura y financiamiento.</li> </ul>
<b>Políticas contables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Selección y aplicación.</li> <li>Razones para cambios.</li> <li>Idoneidad (lo apropiado) para la entidad.</li> </ul>
<b>Objetivos y estrategias de la entidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Planes y estrategias de negocios.</li> <li>Implicaciones y riesgos financieros asumidos.</li> </ul>
<b>Medición/revisión del desempeño financiero</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Qué se mide.</li> <li>Quién revisa los resultados financieros.</li> </ul>
<b>Control interno relevante a la auditoría</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Procesos y controles relevantes para mitigar riesgos a nivel de entidad y a nivel de transacción.</li> </ul>

### **4.3.3 Herramientas de análisis**

Entre algunas de las herramientas existentes para realizar el análisis de los factores externos e internos se encuentran:

#### **■ Análisis de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas**

Es una herramienta, usada en la gerencia y la formulación de la estrategia. Puede ayudar a identificar las fortalezas, las debilidades, las amenazas y las oportunidades de una compañía en particular.

#### **■ Cincos fuerzas de Michael Porter**

El análisis de las cinco fuerzas de Porter es un modelo estratégico elaborado por el ingeniero y profesor Michael Porter de la Escuela de Negocios Harvard, en el año 1979. Este modelo establece un marco para analizar el nivel de competencia dentro de una industria, y poder desarrollar una estrategia de negocio. Este análisis deriva en la respectiva articulación de las 5 fuerzas que determinan la intensidad de competencia y rivalidad en una industria, y por lo tanto, en cuanto atractiva es esta industria en relación a oportunidades de inversión y rentabilidad.

#### **■ Análisis PESTAL**

El análisis PESTAL es un marco que los consultores de la estrategia utilizan para explorar el macro entorno externo en el cual opera una entidad, PESTAL son las siglas para los siguientes factores.: Político, Económico, Social, Tecnológico, Ambiental y Legal.

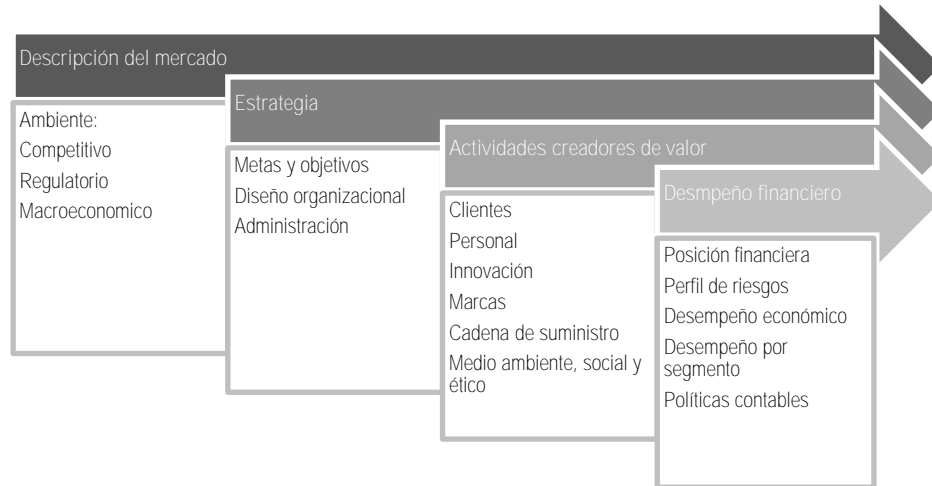
#### **■ ValueReporting (PwC)**

El ValueReporting Framework<sup>TM</sup> es un acercamiento de PricewaterhouseCoopers (PWC) para medir y manejar el desempeño de la corporación y estructurar comunicaciones sobre ese desempeño. El modelo tradicional de la divulgación corporativa ya no es eficaz para satisfacer las necesidades de las compañías de divulgar su desempeño a los inversionistas y a otros stakeholders.

De acuerdo con la investigación de los mercados de capitales de PWC, el marco proporciona una estructura para la divulgación interna y externa de la información financiera y no financiera a lo largo de amplias categorías. Descripción del mercado, estrategia de valor, Gestión Orientada a la Generación de Valor y plataforma de valor. Cada uno se analiza en sus elementos específicos para una divulgación más detallada y transparente. Por ejemplo, la categoría de plataforma de valor, incluye todas las actividades y relaciones que sostiene cómo la compañía crea valor. Esto incluye las medidas intangibles y no financieras

tales como los productos, los clientes, el personal, la innovación, la cadena de abastecimiento y la reputación de la corporación.

Las categorías del modelo ValueReporting son:



#### 4.4 Riesgo de negocio, significativo, fraude e inherente

##### 4.4.1 Definición de riesgo

Conforme a lo que establece la ISO 31000:2009 el riesgo es:

**“El efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos”**  
*Dónde:*

1. **Incetidumbre** (puede que nunca ocurra).
2. El riesgo importa y debe gestionarse porque tiene un efecto **(positivo o negativo)**.
3. Ese efecto es sobre los **objetivos** fijado.

Durante la auditoría el auditor debe identificar los riesgos de negocio, significativos, fraude y aquellos inherentes al proceso.

##### 4.4.2 Riesgo de negocio

El riesgo de negocio se puede definir de la siguiente manera:

**“Riesgo de que exista declaración equivocada material en el estado financiero, resultante de la industria, objetivos de negocio, actividades y naturaleza de la entidad.”**

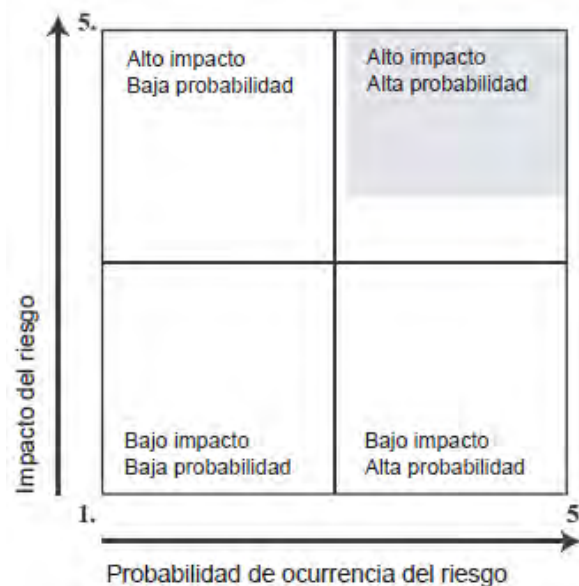


#### 4.4.3 Riesgo significativo

El riesgo significativo se puede definir de la siguiente manera:

***“Riesgo de que exista declaración equivocada material en el estado financiero, resultante de la industria, objetivos de negocio, actividades y naturaleza de la entidad, que tenga alta probabilidad de ocurrencia del riesgo y alto impacto monetario de la ocurrencia del riesgo.”***

En forma gráfica los riesgos significativos se encuentran en el cuadrante superior derecha.

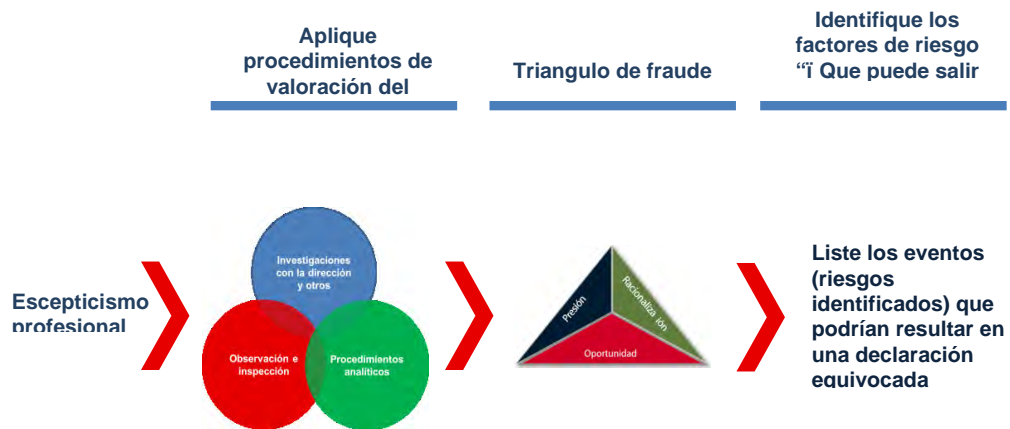


#### 4.4.4 Riesgo de fraude

El riesgo de negocio se puede definir de la siguiente manera:

**“Cuando es intencional la acción subyacente que resulta en la declaración equivocada material de los estados financieros.”**

El proceso de identificación de riesgos de fraude es como sigue:



El término "fraude" se refiere al acto intencional cometido por uno o más individuos de la administración, de quienes tienen a cargo el gobierno, empleados o terceros, que conlleva el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

Al fraude que implica a uno o más miembros de la administración o de quienes tienen a cargo el gobierno se le refiere como "fraude de la administración". Al fraude que implica solamente a empleados de la entidad se le refiere como "fraude de empleados." En cualquier caso, puede haber colusión dentro de la entidad o con terceros fuera de la entidad.

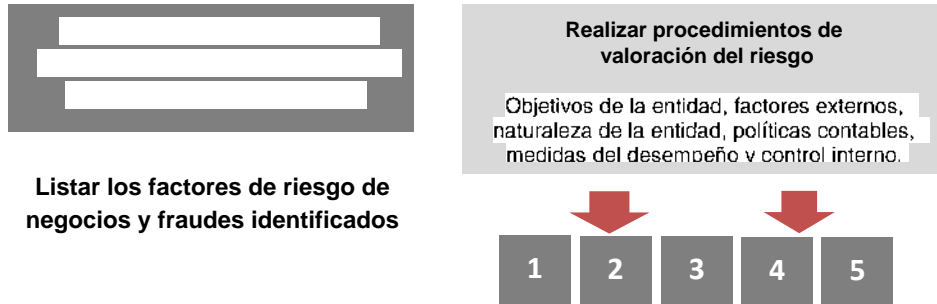
#### 4.5 Evaluación de riesgos

Los procedimientos para la evaluación de riesgos corresponden realizar las siguientes etapas:

- Identificación del riesgo (preguntar “que puede salir mal”); y
- Valoración del riesgo (determinar la importancia de cada riesgo).

#### 4.5.1 Identificación del riesgo

La identificación del riesgo se lo puede representar de la siguiente manera:



El auditor debe usar su juicio profesional respecto a la manera en que se documentan estos asuntos. Por ejemplo, la documentación del proceso de identificación del riesgo siguiendo los tres pasos que se describieron antes, consistiría en:

- Información sobre la entidad;
- Procedimientos de valoración del riesgo (investigaciones con la dirección y otros, observaciones e inspección y procedimientos analíticos); y
- Relacionar los riesgos identificados con posibles errores y fraude en los estados financieros.

#### 4.5.2 Valoración del riesgo

La valoración del riesgo implica considerar dos atributos sobre el riesgo:

- ¿Cuál es la probabilidad de que ocurra una incorrección como resultado del riesgo?
- ¿Cuál sería la magnitud (impacto monetario) en caso de que el riesgo sí ocurriera?

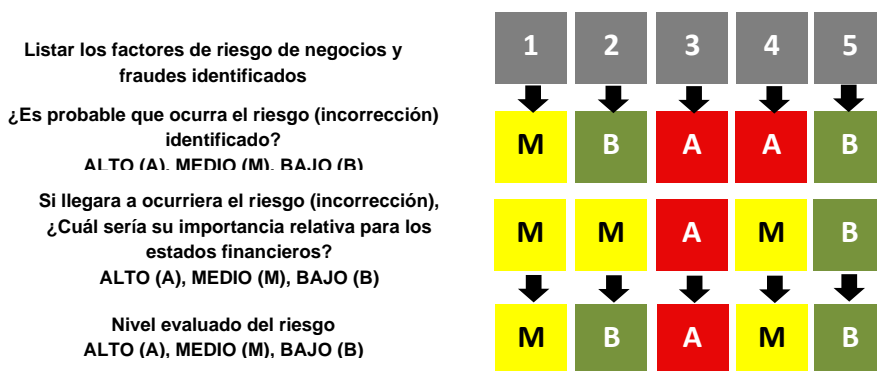
##### ■ Probabilidad de que ocurra una incorrección

¿Cuál es la probabilidad de que el riesgo ocurra? El auditor pudiera valorar esta probabilidad simplemente como alta, mediana o baja, o podría asignar una puntuación numérica, como de 1 a 5. La puntuación numérica brinda una valoración ligeramente precisa. Mientras más alta la puntuación, más probable es que ocurra el riesgo.

■ **Magnitud (impacto monetario) en caso de que el riesgo si ocurriera**

Si el riesgo ocurriera, ¿cuál sería el impacto monetario? Este juicio necesita valorarse contra un monto monetario especificado, como la importancia relativa de ejecución. En caso contrario, personas diferentes (con diferentes montos de importancia relativa en mente) podrían llegar a conclusiones completamente diferentes.

Para fines de la auditoría, el monto especificado se relacionaría con lo que constituye una incorrección material para los estados financieros como un todo. Esta valoración puede también puntuarse simplemente como alta, mediana, o baja, o asignando una puntuación numérica, como de 1 a 5. A una puntuación más alta, mayor la magnitud del riesgo.



**4.6 Metodología para entender el negocio**

La metodología que se plantea para lograr este objetivo de una manera razonable consiste en los siguientes pasos:

■ **Actualizar y/u obtener una comprensión de la naturaleza de la empresa.**

- La estructura corporativa, propietarios, organización financiera y geográfica.
- Productos y servicios manufacturados y/o vendidos.
- Políticas contables.
- Adquisiciones y enajenaciones de negocios.
- Cómo ve el negocio la gerencia.
- Obtener una comprensión del entorno de tecnología de la información.

■ **Actualizar y/u obtener una comprensión de las fuerzas clave del mercado y otros factores clave del entorno.**

- Comprender las fuerzas clave del mercado y otros factores clave del entorno (modelos de análisis interno y externo).

- **Actualizar y/u obtener conocimiento de cómo influyen las expectativas de los interesados clave sobre las acciones de la gerencia.**
  - Identificar a los interesados (stakeholders) del cliente.
  - Identificar a los interesados que son clave para el negocio del cliente.
  - Identificar la influencia de interesados clave sobre las acciones de la gerencia.
  - Expectativas no realistas de los interesados.
  - Influencias de interesados en conflicto.
  - Influencias de interesados que están alineadas.
  - Integrar nuestro conocimiento de cómo los interesados clave influyen las acciones de la gerencia y el negocio con nuestra estrategia de auditoría.
  
- **Comprender los objetivos de negocio del cliente y sus estrategias de negocios desarrolladas para alcanzar esos objetivos, y los factores críticos de éxito monitoreados por la gerencia.**
  - Objetivos de negocios del cliente.
  - Las estrategias de negocios del cliente.
  - Identificar los factores críticos de éxito más importantes para el logro de las estrategias del cliente.
  
- **Obtener una comprensión de cómo la gerencia mide y revisa el desempeño financiero.**
  - Obtener una comprensión de las medidas clave de desempeño financiero de la gerencia.
  - Obtener una comprensión de cómo usa la gerencia las medidas para revisar el desempeño financiero.
  
- **Identificar y comprender los riesgos significativos que requieren consideración especial de auditoría.**
  - Riesgos significativos.

## TEMA 5

### CONTROL INTERNO (MODELO COSO)

#### 5.1 Normativa aplicable

La NIA 315, establece que

***Párrafo 12 “El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor.”***

***Párrafo 13. “Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad.”***

#### 5.2 Definición de “Control Interno”

El modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission*), define al Control Interno como:

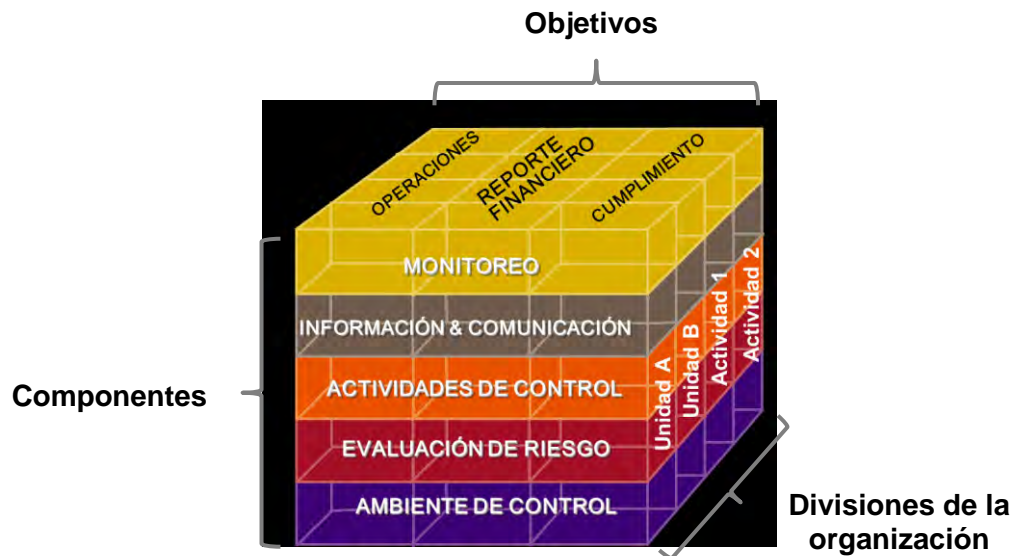
***“Un proceso, realizado por el consejo de administración, los directivos y otro personal, cuyo fin es ofrecer una seguridad razonable de la consecución de objetivos en las siguientes categorías:***

- 1. Confiabilidad de los informes financieros.***
- 2. Eficacia y eficiencia de las operaciones.***
- 3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.***

### 5.3 Modelo COSO

El Modelo COSO tanto en la definición de control interno que propone, como con la estructura de control que describe, impulsa una nueva cultura administrativa en todo tipo de organizaciones, y ha servido de plataforma para diversas definiciones y modelos de control a nivel internacional. En esencia, todos los modelos hasta ahora conocidos, persiguen los mismos propósitos y las diferentes definiciones, aunque no son idénticas, muestra mucha similitud.

El Modelo se lo puede representar gráficamente de la siguiente manera:



#### 5.3.1 Componentes del Modelo COSO

- **Ambiente de control:** Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas de la gerencia se ejecutan.
- **Evaluación de riesgo:** La evaluación de riesgos es la identificación y el análisis de los riesgos relevantes al logro de los objetivos. Forma una base para determinar cómo los riesgos deberían ser manejados.
- **Monitoreo:** Los sistemas de control interno necesitan ser supervisados. Este proceso evalúa la calidad del rendimiento del sistema en el tiempo.
- **Información y comunicación:** Se debe identificar, capturar y comunicar la información relevante de manera oportuna y de forma apropiada para permitir a las personas llevar a cabo sus responsabilidades.
- **Actividades de control:** El ambiente de control establece el tono de la organización e influencia la conciencia de control de su personal. Es la base para todos los demás componentes del control interno, aportando a la disciplina y estructura.

### 5.3.2 Consideraciones sobre control interno a nivel de empresa

Los componentes de control interno de una entidad incluyen controles que tienen un efecto dominante sobre toda la organización; los procesos específicos, saldos de cuentas, revelaciones, clases de transacciones o aplicaciones, o ambos. En esta instancia el auditor se debe enfocar en comprender los controles que tienen efectos dominantes sobre la empresa. Algunos de los componentes del control interno incluyen controles que tienen más de un efecto a nivel de empresa (e.g., el entorno de control), mientras que otros componentes incluyen controles relacionados primordialmente con procesos/aplicaciones específicos (e.g., información y comunicación, y actividades de control). Al evaluar el control interno, consideramos las interrelaciones entre los cinco componentes. La tabla que se presenta más adelante muestra el alcance al cual normalmente debemos esperar encontrar los componentes de control interno a nivel de empresa versus a nivel de transacción o proceso.

Componente	Nivel de Empresa	Nivel de Proceso/Transacción
Entorno de Control	[Barra gris]	
Evaluación de Riesgo	[Barra gris]	
Monitoreo	[Barra gris]	
Información y comunicación	[Barra gris]	
Actividades de Control	[Barra gris]	

### 5.4 Información general de controles

El Instituto de Auditores Internos define el Control y Procesos de Control de la siguiente manera:

**CONTROL**

*“Cualquier medida que tome la dirección, el consejo y otras partes para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos. La dirección planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos.”*

**PROCESO DE CONTROL**

*“Las políticas, procedimientos (tanto manual como automáticos) y actividades, los cuales forman parte de un enfoque de control, diseñados y operados para asegurar que los riesgos estén contenidos dentro del nivel que una organización está dispuesta aceptar.”*

## 5.5 El proceso de control

El control requiere retroalimentación acerca de los resultados de las actividades organizacionales para fines de medición y corrección.

El proceso de control incluye:

- Establecer normas para la operación a ser controlada,
- Medir el rendimiento en contra de las normas,
- Examinar y analizar las desviaciones,
- Tomar acción correctiva, y
- Reevaluar las normas basadas en experiencia.

Un sistema de evaluación basado en recompensas debería ser implementado para alentar el cumplimiento con el sistema de control.

Los costos de los controles internos no deben ser mayores que sus beneficios.

## 5.6 Clasificación de controles

### ■ Controles Primarios

- a. **Controles preventivos** disuaden la ocurrencia de eventos no deseados.
- b. **Controles de detección** alertan a la gente apropiada después de un evento no deseado. Son efectivos cuando la detección se produce antes de que ocurra daño material.
- c. **Controles correctivos** corrigen los efectos negativos de eventos no deseados.
- d. **Controles de dirección** causan o favorecen la ocurrencia de eventos deseables.

### ■ Controles Secundarios

- a. **Controles de compensación (de mitigación)** pueden reducir el riesgo cuando los controles primarios son inefectivos. Sin embargo, ellos, por sí mismos, no pueden reducir el riesgo a un nivel aceptable.
- b. **Controles complementarios trabajan** con otros controles para reducir el riesgo a un nivel aceptable. En otras palabras, su sinergia es más efectiva que cualquiera de los controles por sí mismo.

### ■ Controles de Aplicación

Los controles de aplicación son los controles principales que se relacionan con las tareas de negocio realizadas por un sistema en particular. Estos deberían proporcionar seguridad razonable que el registro, procesamiento, y

presentación de datos se realiza apropiadamente. Los controles de aplicación incluyen controles de entrada, de procesamiento, y de salida.

**a. Controles de entrada.** El punto más económico para corregir errores de entrada en una aplicación es en el momento que los datos son ingresados en el sistema. Por esta razón, los controles de entrada son el enfoque de las actividades de un auditor interno. Cada uno de los tipos de modos de procesamiento tiene sus propios controles.

### **1) Controles de Entrada por Lotes**

- Los totales financieros resumen las cantidades monetarias en un campo de información en un grupo de registros. El total producido por el sistema después que un lote ha sido procesado se compara con el total producido manualmente de antemano.
- El conteo de registros rastrea el número de registros procesados por el sistema para compararlo con el número que el usuario esperaba procesar.
- El control de totales no tienen un significado definido, así como el total de los números de proveedores o números de facturas, que se usan para verificar la integridad de los datos.

### **2) Controles de Entrada en Línea**

- El pre formateo de pantallas de ingreso de datos, por ejemplo, para hacerlas imitar el diseño de un formulario impreso, puede ayudar al operador a introducir los campos correctos.
- Los controles de campo son las pruebas de los caracteres en un campo para verificar que son de tipo apropiado para ese campo. Por ejemplo, el sistema es programado para rechazar caracteres ingresados en el campo de Seguro Social.
- Los controles de validez comparan los datos ingresados en un campo dado con una tabla de valores válidos para ese campo. Por ejemplo, el número de proveedores en una solicitud para escribir un cheque debe coincidir la tabla de proveedores actuales, y el número de factura debe coincidir la tabla de facturas aprobadas.
- Los controles de límite y rango se basan en los límites en la información dada. Por ejemplo, las horas trabajadas por semana deben ser entre 0 y 100, cualquier información por encima de ese rango requiere la autorización de la gerencia.
- Los dígitos de verificación automática se utilizan para detectar números de identificación incorrectos. El dígito se genera al aplicar un algoritmo al número de identificación. Durante el proceso de entrada, el dígito de control se vuelve a calcular usando el mismo algoritmo al código actualmente ingresado.

- b. Los controles de procesamiento** aseguran que los datos estén completos y precisos durante la actualización.
  
- c. Los controles de salida** aseguran que los resultados de procesamiento estén completos, precisos, y adecuadamente distribuidos. Un control de salida importante es la revisión de usuario. Los usuarios deberían ser capaces de determinar cuando la salida está incompleta o es poco razonable, particularmente cuando el usuario prepara la entrada. Por lo tanto, los usuarios así como el personal de tecnología informática tienen una función de aseguramiento de calidad.

## TEMA 6 MATERIALIDAD

### 6.1 Normativa aplicable

La NIA 320, párrafo 8) establece que:

***“El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.”***

Así también, la NIA 450, párrafo 3) menciona que:

***“El objetivo del auditor es Valorar: (a) El efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y (b) En su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.”***

### 6.2 Determinación y utilización de la materialidad

Las decisiones tomadas por el auditor sobre la materialidad formarán la base de las valoraciones del riesgo y para la determinación de la extensión de los procedimientos de auditoría requeridos.

Determinar la materialidad es un asunto de juicio profesional. Está basada en la percepción que tenga el auditor de la información financiera que necesitan los usuarios de los estados financieros como un grupo. La materialidad global (o materialidad para los estados financieros en su conjunto) es el importe total de incorrecciones en un estado financiero, incluyendo omisiones, las cuáles si excedieran la materialidad, podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas de los usuarios. La materialidad difiere del riesgo de auditoría, el cual se relaciona cuando se está publicando una opinión de auditoría inapropiada sobre estados financieros que contienen incorrecciones materiales.

Determinar la materialidad global y específica, y el uso por parte del auditor de determinar la materialidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. La materialidad es utilizada a través de la auditoría para su planificación, valoración del riesgo, respuesta al riesgo y reporte, por lo que se establecen dos niveles de materialidad a considerar: materialidad global, y materialidad específica, como se describe a continuación:



Materialidad global

La materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto (materialidad global) está basada en el juicio profesional del auditor como el monto máximo de una o más incorrecciones que podrían estar incluidos en los estados financieros sin afectar las decisiones económicas tomadas por un usuario de los mismos. Si el importe de las incorrecciones no corregidas, individualmente o en su totalidad, es mayor que la materialidad global establecida para el encargo, significaría que los estados financieros son materialmente erróneos.

La materialidad global está basada en las necesidades comunes de información financiera de diversos usuarios como un grupo. Consecuentemente, el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos individuales, cuyas necesidades pueden ser muy diversas no está considerado.

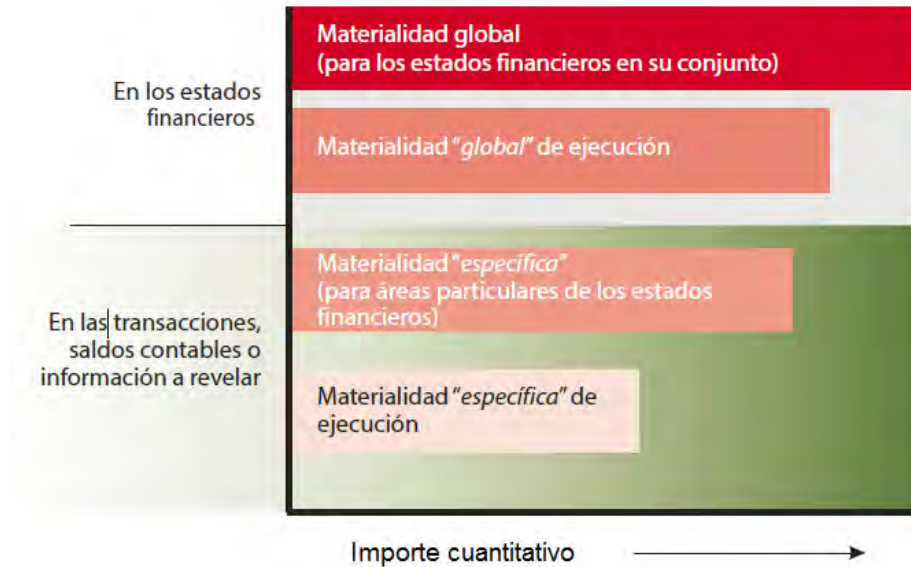


Materialidad específica

En algunos casos, puede existir la necesidad de identificar incorrecciones por montos menores a la materialidad global, que podrían afectar las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. Esto podría relacionarse con áreas sensibles como una información a revelar particular (por ejemplo, la remuneración de la Dirección o información específica de la industria), cumplimiento con la legislación o de ciertos términos en un contrato, o transacciones en las cuales están basados los bonos. Estas podrían también relacionarse con la naturaleza de una incorrección potencial.

### 6.3 Cálculo de la materialidad por niveles de materialidad

Los niveles de materialidad son los siguientes:



Se sugiere utilizar los siguientes porcentajes para el cálculo de cada nivel.

<b>Materialidad Global</b>		Riesgo de negocio
<b>BENCHMARK</b>	Utilidad antes de impuestos	3% - 7%
	Ingresos o gastos	1% - 3%
	Activos	1% - 3%
	Capital	3% - 5%

**Materialidad Global de Ejecución**

60% - 85% de la Materialidad Global del Encargo

**Materialidad Específica**

1% - 5% de la Materialidad Global

**Materialidad Específica de Ejecución**

60% - 85% de la Materialidad Específica

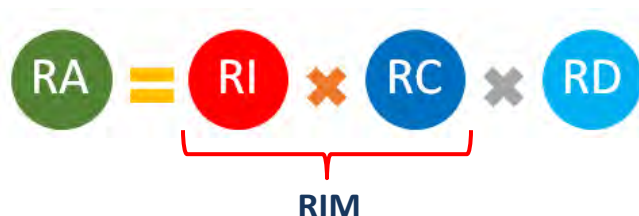
## TEMA 7 RIESGO DE AUDITORÍA

### 7.1 Definición de riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría es el riesgo de expresar una opinión de auditoría inadecuada sobre los estados financieros que están materialmente erróneos. El objetivo de la auditoría es reducir este riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

### 7.2 Componentes del riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría está compuesto por el riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, sin que estas necesariamente estén presentes o sean importantes para la evaluación que se realiza. El modelo básico del riesgo es el siguiente:



Dónde:

RI = Riesgo inherente

RC = Riesgo de control

RD = Riesgo de detección

RIM = Riesgo de incorrección material

Naturaleza	Descripción	Comentario
<b>Riesgo inherente</b>	Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que podría ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.	Ello incluye hechos o condiciones (internas o externas) que pudrían temer como resultado una incorrección material (error o fraude) en los estados financieros. Las fuentes de riesgo (a menudo clasificadas como riesgos de negocios o de fraude) pueden surgir de los objetivos de la entidad, la naturaleza de sus operaciones/sector, el entorno regulatorio en que opera, y su tamaño y complejidad.

<b>Riesgo de control</b>	Riesgo de que una incorrección que podría existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información y que podría ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad.	La dirección diseña controles para mitigar un factor inherente (riesgo de negocios o de fraude) específico. Una entidad evalúa sus riesgos (valoración del riesgo) y luego diseña e implementa controles adecuados para reducir su exposición al riesgo a un nivel tolerable (aceptable).
<b>Riesgo de detección</b>	Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, ya sea en lo individualmente o en agregada con otras incorrecciones.	El auditor valora los riesgos de incorrección material (riesgo inherente y de control) en los de estados financieros y de afirmación. Se desarrollan entonces procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor para efectos de planificar sus procedimientos orientados a lograr sus objetivos, necesita conocer el riesgo de detección; es decir, el nivel de seguridad que debe obtenerse de los procedimientos de auditoría para detectar desviaciones significativas.

Para efectuar el cálculo del riesgo de detección, el auditor debe haber evaluado el riesgo inherente considerando los factores del entorno y la experiencia en auditoría anteriores y el riesgo de control considerando la idoneidad del sistema de control interno de la entidad auditada y su eficacia para prevenir o detectar errores en la contabilidad, la evaluación del riesgo inherente y de control de manera combinada se denomina “riesgo de incorrección material” (RIM). Como parámetros de evaluación del RIM se puede considerar lo siguiente:

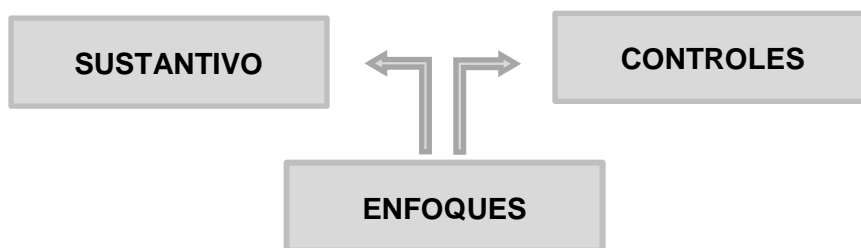
		RIESGO DE CONTROL		
		Mínimo	Moderado	Máximo
RIESGO INHERENTE	Mas bajo	Mínimo	Bajo	Moderado
	Mas alto	Bajo	Moderado	Alto

## TEMA 8

### PROCEDIMIENTOS Y PRUEBAS DE AUDITORIA

#### 8.1 Enfoques de la auditoría

Como parte de la estrategia de la auditoría que se esté realizando y tomando como base los riesgos de auditoría determinados durante la etapa de valoración de riesgos, el auditor debe definir para su revisión entre estos dos tipos de enfoque:



Estos dos enfoques se originan a raíz que el auditor puede optar por dos tipos de procedimientos de auditoría como son los procedimientos sustantivos y las pruebas de detalles. Cabe aclarar que el auditor puede optar por un enfoque mixto, sin embargo siempre preponderará uno de los dos enfoques para la revisión de cada cuenta y tipo de transacción en la auditoría.

#### 8.2 Naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría

Los auditores realizan procedimientos para obtener evidencia que les permita extraer conclusiones razonables de si los estados financieros del cliente se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los procedimientos les permiten sortear el riesgo de error material (compuesto de riesgo inherente y de control) en tres formas:

1. Conocer al cliente y su ambiente a fin de evaluar los riesgos de error material.
2. Conocer el control interno del cliente.
3. Diseñar y realizar pruebas de los controles para verificar su eficiencia operativa en la prevención o detección de errores materiales.
4. Diseñar y realizar procedimientos importantes a fin de probar las afirmaciones contenidas en los estados financieros o detectar errores materiales. Estos procedimientos incluyen a) procedimientos analíticos, b) pruebas directas de las transacciones efectuadas durante el periodo y c) pruebas directas de los saldos finales de los estados financieros.

En este entendido, cada procedimiento de auditoría debe tener claramente establecido los siguientes elementos:

- Naturaleza. → ¿Qué?
- Alcance; y → ¿Cuánto?
- Oportunidad → ¿Cuándo?

### 8.3 Aseveraciones a los estados financieros

Cuando la dirección hace la manifestación a los auditores de que “los estados financieros en su conjunto se presentan fielmente de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, realmente contiene ciertas afirmaciones implícitas.

Estas afirmaciones implícitas realizadas por la dirección se refieren al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diversos elementos (cantidades e información a revelar) de los estados financieros.

Las categorías de aseveraciones que pueden usarse por el auditor para considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas. Estas categorías se describen a continuación.

	Aseveraciones	Descripción
<b>Tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría</b>	<b>Ocurrencia</b>	Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.
	<b>Integridad</b>	Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.
	<b>Exactitud</b>	Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones que se tenían que registrarse.
	<b>Corte</b>	Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
	<b>Clasificación</b>	Las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

	Aseveraciones	Descripción
<b>Saldos de cuentas al final del periodo</b>	<b>Existencia</b>	Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
	<b>Derechos y obligaciones</b>	La entidad posee o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
	<b>Integridad</b>	Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse.
	<b>Valuación e imputación</b>	Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante han sido adecuadamente registrados.

	Aseveraciones	Descripción
<b>Presentación e información a revelar</b>	<b>Ocurrencia, derechos y obligaciones</b>	Los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
	<b>Integridad</b>	SE ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenían que incluirse.
	<b>Clasificación y comprensibilidad</b>	La información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
	<b>Exactitud y valuación</b>	La información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.

#### 8.4 Procedimientos, pruebas y técnicas

Procedimiento de auditoría es la instrucción para la recopilación de un tipo de evidencia de auditoría que se obtendrá en cierto momento durante el transcurso de la auditoría.

Los auditores pueden combinar varios criterios en cuanto a naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos con la finalidad de obtener evidencia suficiente y competente.

El auditor realiza procedimientos de auditoría para:

- Obtener un entendimiento de la empresa y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar los riesgos de incorrección material a los niveles de estado financiero y de aseveración, conocidos como “procedimientos de valoración de riesgo”.
- Realizar pruebas sobre la efectividad operativa de los controles para prevenir o detectar y corregir, incorrecciones materiales a nivel de aseveración, conocidos como “pruebas de controles”.
- Detectar incorrecciones materiales a nivel de aseveración sobre la base de pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuentas, revelaciones y procedimientos analíticos, conocidos como “pruebas sustantivas”.

Generalmente se establecen dos tipos de procedimientos desagregados de la siguiente manera:

- Pruebas de controles.
- Procedimientos sustantivos.
  - Pruebas de detalle.
  - Procedimientos analíticos.

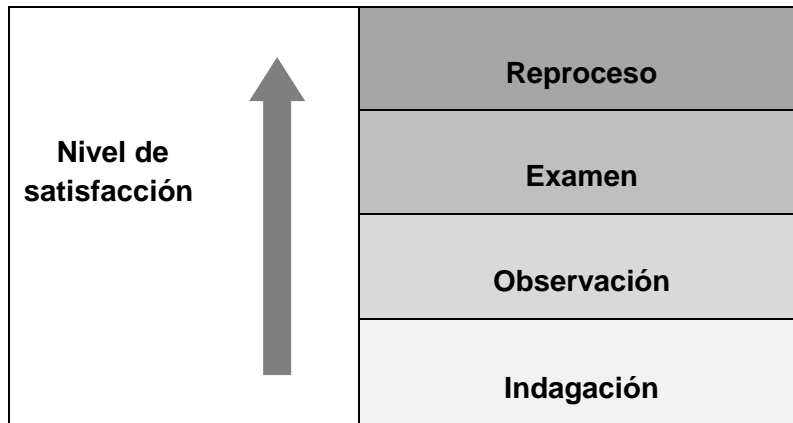
### 8.4.1 Pruebas de controles

Las pruebas de controles representan pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos por la gerencia de la empresa. También se puede decir, que son procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de errores importantes en los estados financieros.

El auditor no realizará pruebas de control cuando evalúe el riesgo de control como alto, ya sea porque los controles son inadecuados o porque es ineficiente comprobar esos controles.

#### ■ Técnicas de auditoría para pruebas de controles

Existen cuatro técnicas principales que tienen relevancia para la prueba de controles como se muestra a la derecha. La combinación de éstas puede proporcionar más satisfacción de auditoría que el uso de una sola:



**Indagación.** Es preguntar a nuestro cliente sobre controles – nos proporciona información relevante, especialmente cuando aplicamos el escepticismo profesional en las discusiones.

**Observación.** Es una forma adecuada de obtener evidencia si no existe documentación de la operación de un control, como separación de deberes.

**Examen.** Generalmente se aplica para determinar si los controles manuales, como el seguimiento de informes de excepción, están bien realizados.

**Reproceso.** Se reprocessa un control sólo cuando la investigación, observación y examinación de la evidencia no proporcionan suficiente seguridad de que un control está operando efectivamente.

## 8.4.2 Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos son pruebas realizadas para detectar y obtener evidencia de la posible existencia de incorrecciones en los estados financieros, también se puede decir que sirven para obtener evidencia de que las cifras de los estados financieros emitidas por el sistema contable son íntegros, exactos o válidos.

### ■ Pruebas de detalle

Son procedimientos diseñados para reunir evidencia que sustanciará un monto de los estados financieros. Se usan para obtener evidencia de auditoría respecto de afirmaciones como las de existencia, exactitud y valuación.

#### ▪ Técnicas de auditoría para pruebas de detalle

Entre las principales técnicas empleadas para la ejecución de las pruebas de detalles se encuentra los siguientes:

<b>Técnica</b>	<b>Descripción</b>
<b>Confirmación</b>	Consiste en obtener una afirmación escrita de una fuente distinta a la entidad bajo examen.
<b>Examen físico</b>	Consiste en examinar físicamente bienes, documentos y/o valores con el objeto de demostrar su autenticidad.
<b>Pruebas de corte</b>	Son procedimientos que se realizan con el fin de verificar la integridad de la información auditada a determinado periodo.
<b>Reconciliación</b>	Consiste en hacer que concuerde dos conjuntos de cifras relacionadas separadas e independientes
<b>Observación</b>	Consiste en cerciorarse en forma ocular de ciertos hechos o circunstancias, de reconocer la manera en que los servidores de una empresa aplican los procedimientos establecidos. Esta técnica se aplica generalmente en todas las fases de la auditoría.
<b>Indagación o investigación</b>	Consiste en obtener información verbal a través de averiguaciones y conversaciones. Las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí pueden suministrar elementos de juicio muy satisfactorio si todo fuese razonable y muy consistente.
<b>Examen</b>	Consiste en la clasificación o agrupación de los distintos elementos que forman una cuenta o un todo. El análisis aplicado a una cuenta puede ser de 2 clases: 1) Análisis del saldo y; 2) Análisis del movimiento.

<b>Recalculo</b>	Consiste en verificar la exactitud matemática de las operaciones o cálculos efectuados por la empresa.
<b>Rastreo</b>	Consiste en efectuar un seguimiento a una transacción o grupo de transacciones de un punto a otro dentro del proceso contable para determinar su correcta registración.
<b>Comprobación</b>	Consiste básicamente en comprobar hechos a través de la documentación comprobatoria. En la revisión de la documentación sustentatoria de gastos o desembolsos, el auditor deberá tener en cuenta la legalidad, autoridad, propiedad y autenticidad del documento.
<b>Comparación</b>	Es el estudio de los casos o hecho, para descubrir igualdad o diferencias al examinar, con el fin de apreciar semejanzas.
<b>Revisión selectiva o pasar revista</b>	Consisten en un ligero examen ocular, con la finalidad de separar mentalmente las transacciones que no son típicas o normales.
<b>Declaración o certificación</b>	Consiste en tomar declaraciones escritas, muchas veces a los empleados o funcionarios de la misma empresa examinada. Esto con la finalidad de esclarecer hechos o cosas, pero aún deben tenerse en cuenta que una declaración no constituye definitivamente la evidencia, salvo excepciones. Muchas veces las declaraciones son medios para seguir buscando la evidencia.
<b>Uso del trabajo de un especialista</b>	Consiste en apoyar en el trabajo de un especialista en las áreas en las cuales el auditor no tiene capacidad para dictaminar, debido a las limitaciones en conocimientos específicos detectados, para lo cual vincula el trabajo de una persona u organización especialista en un campo diferente al de la contabilidad y auditoría

#### ■ Procedimientos analíticos

Son procedimientos diseñados para sustanciar un monto de los estados financieros con el uso de relaciones predecibles entre los datos financieros y los no financieros. Son principalmente aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo.

Existen cuatro clases de procedimientos sustantivos a ser aplicados en una auditoría de estados financieros:

- Procedimientos analíticos como procedimiento de evaluación de riesgo.
- Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos.
- Procedimientos analíticos en la revisión general al final de la auditoría.

▪ **Categorías de los procedimientos analíticos**

Los procedimientos analíticos se las pueden clasificar en las siguientes categorías:

<b>Comparación con el presupuesto</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Presupuesto ambiciosos.</li> <li>▪ Presión para cumplir.</li> <li>▪ Confiabilidad</li> </ul>
<b>Análisis de tendencias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ventaja, simplicidad.</li> <li>▪ Efectividad limitada.</li> <li>▪ Si es mensual mejor</li> </ul>
<b>Índices analíticos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Interrupciones entre componentes.</li> <li>▪ Uniformidad en el cálculo.</li> </ul>
<b>Pruebas de razonabilidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pruebas globales.</li> <li>▪ Requieren más datos.</li> </ul>
<b>Procedimientos referidos a los sistemas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Solo en cuentas significativas e inusuales</li> </ul>
<b>Análisis de regresión</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Técnica estadística.</li> <li>▪ Regresión simple <math>Y=a+bx</math></li> <li>▪ Intervalo de confianza.</li> </ul>

▪ **Pasos en el uso de procedimientos analíticos**

Existen cuatro pasos en el uso de procedimientos analíticos:



**Paso 1: Desarrolle una Expectativa**

Una expectativa es una predicción de una cantidad o razón registrada. La predicción puede ser un número específico, un porcentaje, una instrucción o aproximación, dependiendo de la precisión deseada.

## **Paso 2: Definir una Diferencia Significativa o Umbral**

Debido a que nuestra expectativa difícilmente será idéntica a la cantidad registrada por el cliente, el segundo paso es decidir qué diferencia entre las dos podría ser significativa y requeriría investigación (comúnmente llamada “umbral”).

## **Paso 3: Calcular Diferencias**

El tercer paso es la comparación del valor esperado con las cantidades registradas y la identificación de diferencias significativas, si las hubiere.

## **Paso 4: Investigar diferencias significativas y sacar conclusiones**

El cuarto paso es investigar las diferencias significativas y sacar conclusiones. Las diferencias indican un aumento de la probabilidad de que ocurran errores en aumento.

### **8.5 Estructura de un programa de trabajo**

El programa de auditoría es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. Dado que los programas de auditoría se preparan anticipadamente en la etapa de planeación, estos pueden ser modificados en la medida en que se ejecute el trabajo, teniendo en cuenta los hechos concretos que se vayan observando.

Generalmente el programa de auditoría comprenderá una sección por cada área de los estados financieros que se examinan. Cada sección del programa de auditoría debe comprender:

- Una introducción que describa la naturaleza de las cuentas examinadas y resuma los procedimientos de contabilidad de la compañía.
- Una descripción de los objetivos de auditoría que se persiguen en la revisión de la sección.
- Una relación de los pasos de auditoría que se consideran necesarios para alcanzar los objetivos señalados anteriormente.

Esta sección debe tener columnas para indicar la persona que efectúa el trabajo, el tiempo empleado y referencias cruzadas a las planillas o cédulas donde se realiza el trabajo. La estructura recomendable es la siguiente:

#	Descripción del procedimiento	Aseveraciones	Ref.:	Hecho por y fecha

## **TEMA 9**

### **MUESTREO DE AUDITORIA**

El muestreo es el proceso de selección de un grupo de elementos representativos de la población para la aplicación de procedimientos a menos del 100% de los elementos de una población con igual probabilidad de ser seleccionado, con el propósito de obtener y evaluar evidencia de auditoría que respalde la conclusión sobre la población que es evaluada.

Este elemento es muy importante en el proceso de planificación por lo que a continuación se detallan los conceptos y en el clasificación de los métodos estadísticos y los no estadísticos para la selección de las muestras de auditoría, más utilizados.

#### **9.1 Conceptos**

##### **9.1.1 Población**

También denominada universo, representa el conjunto completo de elementos que el auditor considera, para sacar la muestra. Para efectos de representación se utiliza la "N" mayúscula.

##### **9.1.2 Unidades de muestreo**

Son las partidas individuales que componen la población, que dependiente del objetivo de auditoría podría ser cualquier documento, operaciones, clientes, proveedores, saldos o una unidad monetaria, debido a esta situación podemos afirmar que es el auditor quien define la unidad de muestreo para obtener una muestra eficiente y efectiva para lograr los objetivos de la auditoría.

##### **9.1.3 Tamaño de la muestra**

Es la cantidad de elementos que el auditor obtiene de la población para su evaluación, representándose la misma con la "n" minúscula.

##### **9.1.4 Error tolerable**

Es aquel error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar, para no afectar su opinión sobre la eficacia del control interno o la razonabilidad del saldo.

En el caso de las pruebas de control el error tolerable es la cantidad máxima de desviaciones de un procedimiento de control que el auditor está dispuesto a aceptar y en las pruebas sustantivas representa el error monetario máximo de un saldo que el auditor está dispuesto a aceptar para no calificar su opinión.

### **9.1.5 Desviación esperada**

Es la desviación que el auditor espera de manera adelantada que exista en la población, como resultado de su experiencia de auditorías previas o anteriores, revisión del historial de auditoría o informes de auditoría interna, cambios en los procedimientos de la entidad y evidencia de procedimientos de auditoría aplicados.

### **9.1.6 Tasa de desviación tolerable**

Es la tasa de desviación máxima de un control que el auditor tolerara sin afectar la evaluación planeada de control o la opinión sobre su eficacia. Siendo esta la tasa necesaria para la planeación de, muestreo de atributos.

### **9.1.7 Tasa de desviación esperada**

ES la tasa estimada de la desviación esperada pro el auditor antes de aplicar los procedimientos de auditoría. Esta estimación es necesaria para la planeación del muestreo de atributos.

### **9.1.8 Nivel de confianza**

Se conceptualiza como el complemento del riesgo que asume el auditor (riesgo de auditoría, riesgo de detección, otros) o que califica previa evaluación (riesgo inherente y riesgo de control). Vale decir que el nivel de confianza estará siempre presente cuando el auditor se refiera a algún riesgo.

### **9.1.9 Riesgo de aceptación y rechazo incorrecto**

Se refiere a que se concluya que una población no está significativamente errada, cuando en realidad lo está. En cambio el riesgo de rechazo incorrecto es aquel resultado de la evaluación de la muestra que indica que una población está materialmente errada, cuando en realidad no lo está.

### **9.1.10 Muestreo no estadístico**

Representa la obtención de muestras a ser analizadas en base a la estimación de riesgos de muestreo utilizando el juicio profesional, la experiencia y el criterio del auditor.

### **9.1.11 Muestreo estadístico**

Es todo aquel proceso de muestreo que se obtiene aplicando las leyes de probabilidades que permite a los auditores medir y controlar el riesgo de muestreo; es decir, que a través de las técnicas de muestreo estadístico, los

auditores pueden especificar por adelantado el riesgo de muestreo que desean en los resultados de sus muestras, y luego calcular el tamaño de la muestra, que permita controlar el riesgo de muestreo en un nivel deseado.

## 9.2 Generalidades

El auditor puede obtener evidencia suficiente y adecuada con la selección y examen de lo siguiente:

- (a) Revisión del 100% de las partidas.
- (b) Revisión de partidas específicas.
- (c) Uso de muestra representativa.
- (d) Combinación de (b) y (c).

## 9.3 Metodología de muestreo

La metodología de muestreo comprende la realización de los siguientes pasos de manera cronológica:

1. Determinar los objetivos de la prueba.
2. Determinar el tamaño de la muestra.
3. Seleccionar la muestra.
4. Ejecutar el procedimiento de muestreo.
5. Evaluar los resultados obtenidos.
6. Documentar el proceso de muestreo.

## 9.4 Métodos de muestreo estadístico más utilizados

Los métodos de muestreo estadístico para pruebas de controles y pruebas de detalles son los siguientes:

### ■ Pruebas de controles

**Muestreo de atributos.** Ideal para pruebas de efectividad operativa de controles internos que ya han sido evaluados como altamente confiables durante la evaluación del diseño e implementación del control.

### ■ Pruebas de detalle (sustantivo)

**Muestreo de unidades monetarias (MUM).** Es un tipo de muestreo frecuentemente utilizado en la auditoría, dada su sencilla aplicación y gran utilidad para la auditoría financiera, sobre todo cuando se realizan pruebas de detalle y se precisa verificar a través de la probabilidad una muestra representativa de una población expresada en términos monetarias y que se desea sean seleccionados los montos más significativos.

## 9.5 Métodos de selección

**Los siguientes son los métodos de selección más utilizados;**

**Selección aleatoria.** Es un método sencillo de selección de los elementos que serán incluidos en una muestra donde cada elemento en la población tiene la misma oportunidad de ser seleccionado; consecuentemente, éste puede ser utilizado junto a un muestreo estadístico o no estadístico.

**Selección sistemática.** Técnica que requiere la selección de cada enésimo elemento en la población que sigue uno o más puntos de iniciación aleatorios, para el efecto es necesario dividir la población entre el tamaño de la muestra, para determinar el intervalo en la que serán elegidos los elementos, partiendo de un punto aleatorio.

**Selección al azar.** Requiere que los auditores seleccionen los elementos e la población en forma arbitraria, pero sin introducir un sesgo inconsciente; sin embargo, seta no debe ser seleccionada de manera descuidada ya que se debe tener presente que la muestra sea representativa de la población.

**Selección MUM.** Mediante este método se intenta que la muestra seleccionada contenga valores monetarios significativos.

## **TEMA 10**

### **MEMORÁNDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA**

La etapa de planificación concluye con la emisión de un Memorando de Planificación de Auditoría (MPA), el cual debe ser de conocimiento de todos los miembros del equipo de auditoría.

El contenido y forma de presentación variará de un cliente a otro y considerando el enfoque que aplicará el auditor, por lo general el memorando debe contener lo siguiente:

- I. Antecedentes de la Sociedad
  - II. Objetivo del trabajo de auditoría
  - III. Observaciones de procedimientos analíticos preliminares
  - IV. Factores de riesgo identificados
  - V. Asuntos significativos de auditoría, contabilidad e impuestos
  - VI. Estrategia de auditoría
  - VII. Cuentas significativas identificadas
  - VIII. Materialidad de planeación
  - IX. Cronograma de actividades
  - X. Trabajo de especialistas
  - XI. Equipo de trabajo
  - XII. Conclusión
- Anexo 1 – Procedimientos analíticos preliminares  
Anexo 2 – Programa de Auditoría

#### **10.1 Antecedentes de la Sociedad**

Realizar una breve descripción de la Sociedad sobre su origen, actividad entre otros que sean relevantes.

#### **10.2 Objetivo del trabajo de auditoría**

Describir los objetivos del trabajo, como la emisión de la opinión para los estados financieros, revisiones e informes especiales.

#### **10.3 Observaciones de procedimientos analíticos preliminares**

Redactar los aspectos más relevantes producto de los procedimientos analíticos preliminares ejecutados. Los cuadros utilizados pueden ser anexados al documento.

#### **10.4 Factores de riesgo identificados**

Describir aquellos riesgos significativos identificados, así como la respuesta del auditor antes tales riesgos.

#### **10.5 Asuntos significativos de auditoría, contabilidad e impuestos**

Incluir los asuntos relevantes identificados que podrían afectar el proceso de la auditoría, o la identificación de asuntos de contabilidad e impuestos que requieren ser considerados durante la ejecución del trabajo.

#### **10.6 Estrategia de auditoría**

Describir la estrategia a seguir por cada una de las cuentas significativas identificadas, evaluando el riesgo de auditoría incluyendo el riesgo de incorrección material.

#### **10.7 Cuentas significativas identificadas**

Detallas las cuentas significativas identificadas así como las aseveraciones relevantes y riesgo de corrección inmaterial por cada una de ellas.

#### **10.8 Materialidad de planeación**

Describir las pautas de materialidad determinadas para su aplicación durante toda la auditoría así como el fundamento del criterio tomado para su cálculo.

#### **10.9 Cronograma de actividades**

Incluir las fechas de inicio de la auditoría, visitas a las instalaciones de la Sociedad y plazos de entrega de los informes.

#### **10.10 Trabajo de especialistas**

Describir si se requerirá que un especialista forme parte del equipo de trabajo, esto depende de la complejidad del negocio y la información a auditar.

#### **10.11 Equipo de trabajo**

Detallar los integrantes del equipo de trabajo por cargo.

### **10.12 Conclusión**

Satisfacción de la estrategia de auditoría, plan de auditoría y evaluación del equipo de los riesgos que pueden afectar a los estados financieros, descritos en este documento, para lo cual dejan constancia (firma) los líderes del equipo de trabajo.

### **10.13 Anexos**

#### **Anexo 1 – Procedimientos analíticos preliminares**

Incluir los cuadros de análisis de variaciones vertical y horizontal, así como los de ratios financieros.

#### **Anexo 2 – Programa de Auditoría**

Adjuntar el programa de trabajo de los procedimientos generales de auditoría, procedimientos sustantivos y pruebas de controles por cada uno de los rubros a auditar.

## **TEMA 11**

### **PAPELES DE TRABAJO**

Los papeles de trabajo constituyen los registros del trabajo realizado por los auditores, en ellos se plasman los procedimientos aplicados, la evidencia reunida y los resultados obtenidos que respaldan la opinión vertida en el dictamen. Ellos también proveen evidencia de que el examen se condujo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y ayudan al equipo de auditoría a ejecutar el examen.

Los papeles de trabajo deben indicar claramente el alcance del trabajo de un auditor para respaldar sus representaciones. Adicionalmente, las bases de todas las conclusiones y resúmenes que afectan la opinión del auditor sobre la razonabilidad de los estados financieros, deben ser respaldadas por los papeles de trabajo.

La cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo depende de los requerimientos del trabajo de auditoría, se determinan por la naturaleza del informe del auditor, los estados financieros, los registros y controles internos del cliente.

Los papeles de trabajo tienen una gran cobertura e incluyen, pero no se limitan, a:

- Flujogramas.
- Cuestionarios.
- Programas de auditoría.
- Análisis de cuentas.
- Memorandos.
- Confirmaciones.
- Cartas de representación de los clientes.
- Extractos y/o copias de documentos del cliente (balances de comprobación de sumas y saldos, estados de cuenta, mayores y registros de diario etc.)

#### **11.1 Objetivo de los papeles de trabajo**

Los objetivos de los papeles de trabajo son:

- Respalda la opinión de auditoría.
- Cumplir con las normas del trabajo de campo.
- Facilitar la asignación y coordinación del trabajo de auditoría.
- Ayudan a planear y efectuar las auditorías futuras del cliente.

#### **11.2 Elementos de los papeles de trabajo**

Los elementos básicos que deberían tener los papeles de trabajo son los siguientes:

### **i) Encabezamiento**

- Nombre de la empresa a que se refieren.
- Título de la cuenta o nombre de la prueba que se efectúa.
- Fecha a la que se están probando los saldos.
- Fecha de cuando se está realizando el trabajo.
- Nombre (iniciales) de quien preparo el papel de trabajo y de quien reviso.
- Referencia o índice de dicho papel.

### **ii) Cuerpo del papel de trabajo**

- Detalle o descripción del procedimiento de auditoria.
- Registro de trabajo en sí mismo, cálculos, narrativas, etc.
- Observaciones encontradas, ajustes propuestos, etc.
- Conclusión sobre el procedimiento realizado.
- Descripción de las marcas de auditoría utilizadas.

## **11.3 Clasificación de los papeles de trabajo.**

Pueden clasificarse de dos formas:

- Por su uso.
- Por su contenido.

### **i) Por su uso**

Denominación así por el aporte de información que dan a la auditoria sobre información de consulta dinámica o estática, en otras palabras pueden tener información permanente de uso para varios ejercicios y por otra parte, solo pueden contener información para el ejercicio corriente.

Generalmente los auditores utilizan dos archivos de papeles de trabajo por cada cliente:

- Legajo permanente
- Legajo general
- Legajo corriente

### **ii) Por su contenido**

Los papeles de trabajo proporcionan diversidad de evidencia según la información que contienen, se pueden mencionar:

- Papeles de trabajo de planificación o administrativos.
- Papeles preparados por el cliente.
- Planillas llave.

- Hojas de trabajo de detalle.
- Planillas de ajuste y/o reclasificaciones propuestos.

#### 11.4 Características de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo deben ser:

- **Claros:** Deben permitir que un tercero pueda entender el propósito, la naturaleza, el alcance y las conclusiones del trabajo realizado en dicho papel.
- **Concisos:** Breves y puntuales, sin incluir comentarios excesivos que dificulten su comprensión.
- **Objetivos:** Elaborados con el criterio de imparcialidad, reflejando los hechos tal como han sucedido.
- **Pertinentes:** Deben incluir solamente información y datos relacionados con los objetivos de la auditoría.
- **Ordenados:** Deben estar organizados y archivados de una manera lógica, que permita verificar el proceso de auditoría y el acceso ágil a la información que contienen.
- **Completos:** Deben contener toda la información relacionada con el trabajo efectuado y las razones que fundamentan las conclusiones alcanzadas.

#### 11.5 Índice de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo surgen de la aplicación de los programas de trabajo de auditoría, por lo tanto, con el propósito de verificar la realización de los procedimientos, facilitar la localización de los mismos y su revisión, los papeles de trabajo deben estar marcados por índices que indiquen la sección donde deben estar archivados. Cada legajo debe tener un índice establecido.

Las firmas de auditoría archivan los papeles de trabajo en el mismo orden en que se presentan los estados financieros, iniciando por las cuentas liquidadas del activo, siguiendo por el pasivo, patrimonio, ingresos y egresos. Para la determinación de los índices pueden usarse números, letras o la combinación de ambos.

#### 11.6 Referenciación y coreferenciación

Cada papel de trabajo debe estar archivado adecuadamente para lo cual tiene que contar con el índice correspondiente. La información que se detalla y analiza en cada papel de trabajo debe estar enlazada a través de un sistema de referenciación cruzada.

Con este sistema el revisor y cualquier otra persona pueden seguir el rastro de las cifras desde el balance de sumas y saldos, pasando por las planillas llave y concluyendo en las hojas de trabajo detalle.

## 11.7 Marcas de auditoría

En la medida en que los auditores van elaborando y concluyendo los papeles de trabajo, utilizan diversos símbolos, conocidos como Marcas de Auditoría, para indicar el trabajo realizado en ese papel.

Las marcas de auditoría se constituyen en un medio sumamente práctico para indicar los procedimientos de auditoría aplicados a la revisión de las cifras que están en los papeles de trabajo.

Toda marca de auditoría utilizada en los papeles de trabajo debe contar con una leyenda que explique su significado, la cual se transcribe en la parte inferior del papel de trabajo.

No existe una norma que asigne significados estándar a las marcas utilizadas, generalmente cada firma de auditoría determina el significado de las marcas y generalmente se escriben con lápiz de color rojo, para resaltar su presencia.

A continuación una muestra de marcas de auditoría con su significado:

Marca/Tilde	Significado
✓	Cotejado con....
✓✓	Suma verificada
⊂	Confirmado
∅	Inspección física
⊃	Confirmado con respuesta
∏	Cálculos aritméticos realizados
PPC	Preparado por el cliente
N/A	Procedimiento no aplicable

## 11.8 Papeles de trabajo electrónicos

Muchas firmas de auditoría han desarrollado internamente un software para la gestión de papeles de trabajo de las diferentes auditorías que realizan, estos softwares tienen diversos niveles de seguridad. Todos ellos con el objetivo claro de proteger la información que ahí se tiene y evitar el acceso por personas no autorizadas a los archivos e información del cliente. Dentro de los conceptos mínimos de seguridad que debe tener un software para documentar el trabajo de auditoría podemos señalar los siguientes:

- Acceso restringido a los equipos de cómputo (equipos personalizados).
- Acceso restringido al software de auditoría (mediante el uso de claves de acceso).

- Acceso restringido al archivo de auditoría, únicamente, al personal asignado al trabajo.
- Políticas de cierre de archivos de auditoría y su almacenamiento.
- Políticas de apertura y/o acceso a archivos electrónicos ya almacenados.
- Derechos de acceso a personal encargado de administrar los archivos de auditoría.
- Políticas de respaldo de archivos, tanto del equipo de auditoría como de la totalidad de los archivos que manejan.
- Políticas de acceso a los archivos electrónicos, vía accesos remotos.
- Seguridad en las instalaciones y servidores encargados de mantener los archivos electrónicos.
- Seguridad física de los equipos centrales y respaldo fuera de las instalaciones, etcétera.

Así mismo, se cuentan con herramientas informáticas para elaborar los papeles de trabajo como toda la gama de softwares de Microsoft en Especial Word, Excel, Visio, Power Point y Access. Por otro lado también se cuenta con herramientas de auditoría especializadas tanto para el análisis masivo de datos como el Audit Command Language (ACL), IDEA y Arbutus, así también para propósitos de muestreo estadístico.

## **TEMA 12**

### **INFORMES DE AUDITORÍA**

#### **12.1 Generalidades**

El paso final en el proceso de auditoría es evaluar la evidencia de auditoría obtenida, considerar el impacto de cualquier incorrección material identificada, formar una opinión de auditoría y preparar un informe de auditoría con la redacción adecuada.

Para auditorías realizadas de conformidad con las NIA, el texto del informe opinión no modificada (o favorable) del auditor deberá contener un mínimo de elementos. La redacción será estándar, excepto cuando se añadan párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones adicionales.

La consistencia en el Informe de auditoría ayuda a:

- Promover la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables las auditorías que han sido realizadas de conformidad con normas globalmente reconocidas; y
- Promover el conocimiento del usuario e identificar circunstancias inusuales (como modificaciones al informe de auditoría) cuando ocurren.

En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros pueden prescribir una redacción diferente de la opinión del auditor. Sin embargo, las responsabilidades del auditor para formar la opinión siguen siendo las mismas. Cuando la redacción difiera de significativamente de la redacción de la norma internacional, el auditor debería considerar el riesgo de que los usuarios malinterpreten el grado de seguridad obtenido. Si existe tal riesgo, podría añadirse una aclaración adicional en el informe de auditoría.

De acuerdo a la NIA 700, los objetivos del auditor son:

- Formarse una opinión sobre los estados financieros con base en la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
- Expresar una opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.

El auditor se formará una opinión sin salvedades, limpia o no modificada, cuando concluye que los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta conclusión implica:

- Haber obtenido la evidencia de auditoría suficiente adecuada, de acuerdo con la NIA 330.
- Que las incorrecciones no corregidas no sean materiales, individualmente o de forma agregada de acuerdo con al NIA 450; y
- Que los estados financieros hayan sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Por tanto para la “formación de la opinión”, el auditor debe considerar:

- Materialidad
- Evidencia de auditoría
- Políticas contables
- Revelación en los estados financieros
- Marcos de referencia de presentación razonable.

## 12.2 Estructura y contenido del informe de auditoría sobre los estados financieros

Para auditorías de estados financieros llevadas a cabo de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia, el informe del auditor debe ser preparado y presentado por escrito y para la redacción de un informe limpio o no modificado debe incluirse los siguientes elementos que se consideran como parte de una redacción estándar.

Parte del informe	Descripción
<b>Título</b>	Que indique claramente que se trata del informe de un auditor independiente.
<b>Destinatario</b>	Debe estar dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo.
<b>Opinión del auditor</b>	La primera sección del informe de auditoría contiene la opinión del auditor y tendrá el título “Opinión”. Debe identificar a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados; manifestar que los estados financieros han sido auditados; identificar el título de cada estado incluido en los estados financieros; remitirse a las notas explicativas, así como el resumen de las políticas contables significativas; y especificar la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros.

<b>Fundamento de la opinión</b>	Con el título de “Fundamento de la Opinión”. Debe manifestar que la auditoria se realizó de acuerdo a las NAGA En Bolivia, realizar una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor, con dichas normas, incluir una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicable relativos a la auditoria y que ha cumplido cas restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos, además de manifestar que el auditor considera que la evidencia de auditoria que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión.
<b>Empresa en funcionamiento</b>	Cuando sea aplicable, el auditor informara de acuerdo con la NIA 570.
<b>Cuestiones clave de la auditoría</b>	Sección titulada “cuestiones clave de la auditoria” de conformidad con la NIA 701, en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunica las cuestiones claves de auditoria o este decida hacerlo.
<b>Responsabilidades en relación con los estados financieros</b>	Debe describirse la responsabilidad de la administración en relación con la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la administración considere necesario o para permitir la preparación del estado financiero libres de incorrección material, debida a fraude o error, y la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuada utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación en su cado, de las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento.

<b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</b>	<p>Los objetivos de del auditor son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección materia, debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Además debe mencionar que, como parte de una auditoría de acuerdo con las NAGA en Bolivia, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría y describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Finalmente se deben mencionar que se ha evaluado la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación razonable.</p>
<b>Otras responsabilidades de información</b>	<p>Si el informe de auditoría sobre los estados financieros cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NAGA en Bolivia, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada titulada “informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”</p>
<b>Nombre del socio a cargo</b>	<p>El nombre del socio del encargo incluirá en el informe de auditoría</p>
<b>Firma del auditor</b>	<p>El informe del auditor estará firmado.</p>
<b>Dirección del auditor</b>	<p>El informe de la auditoría indicara el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.</p>

<b>Fecha del informe de auditoría</b>	La fecha del informe no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuado en la que basar su opinión sobre los estados financieros.
---------------------------------------	--

### 12.3 Modificaciones al informe del auditor

El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

- Concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
- No pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Por tanto, se requiere que el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros en las siguientes situaciones:

- Estados financieros que contienen incorrecciones materiales.
- Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Se debe expresar una opinión modificada cuando el juicio del auditor sobre la naturaleza del asunto, y lo generalizado de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afectan el tipo de opinión, considerando:

- Naturaleza del asunto que da origen a la modificación; y
- La generalización de sus efectos o posibles efectos en los estados financieros.

<b>Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada</b>	<b>Criterio del auditor sobre la generalización de los efecto o posibles efectos sobre los estados financieros</b>	
	<b>Material pero no generalizado</b>	<b>Material y generalizado</b>
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión adversa o desfavorable
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Abstención o denegación de opinión

El término “generalizado”, describe el efecto de las incorrecciones en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor.

- No se limiten a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros;
- En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicas, estas representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

#### **12.4 Hallazgos de control interno**

Los hallazgos o deficiencias o debilidades representan incumplimiento de los procedimientos y la estructura de control, es decir procedimientos y técnicas que hacen falta para asegurar el logro de los objetivos de los diferentes sistemas.

Adicionalmente, proveer al auditor de una herramienta valiosa poder recomendar soluciones que corrijan e impidan a futuro la ocurrencia de los errores e irregularidades.

Los atributos de un hallazgo son los siguientes:

##### **■ Condición**

La condición es la revelación de “lo que es”, es decir la deficiencia o excepción tal como fueron encontradas durante la auditoría. La redacción incluye señalar en lo posible la cantidad de errores, en forma breve pero suficiente. En la medida de las posibilidades, será necesario incluir detalles completos o ejemplos de los errores encontrados.

##### **■ Criterio**

El criterio es la revelación “lo que debe ser”, es decir la referencia a: Leyes, normas de control interno, manuales de funciones y procedimientos, políticas y cualquier otro instrumento por escrito; en algunos casos el sentido común y en otros el criterio del auditor. En muchos casos se puede usar en un mismo párrafo el criterio y la conclusión.

## ■ Efecto

El efecto o consecuencia, es el resultado o el riesgo del resultado potencial, que resulta de mantener el actual procedimiento o condición, al comparar lo que es, con lo que deberá ser (Condición vs. Criterio). La identificación del “efecto” es muy importante para resalta la significación del problema.

## ■ Causa

La causa es la revelación del origen del por qué sucedió la debilidad y excepción, las causas son de gran ayuda para orienta adecuadamente las recomendaciones. Son causas muy comunes, la falta de: capacitación, comunicación, inducción a los manuales, normas e instructivas, recursos humanos o materiales, buen juicio o sentido común, honestidad, interés o motivación, supervisión adecuada, delegación de autoridad, etc.

## ■ Recomendación

La recomendación constituye el criterio del auditor y debe refleja conocimiento y buen juicio con relación a lo que más conviene a la Institución. En gran parte una buena recomendación se basa en el análisis de los recursos y en la consideración del costo/beneficio de la misma.

### 12.5 Asuntos críticos de auditoría

Los asuntos críticos serán identificados en todo el proceso de auditoría. Los asuntos que pueden ser considerados críticos incluyen:

- Asuntos significativos que incluyen temas relacionados con la selección, aplicación y consistencia adecuada de los principios contables con respecto a los estados financieros, incluyendo divulgaciones relacionadas. Estos asuntos a menudo se relacionan con (a) contabilidad para transacciones complejas o inusuales o (b) estimadas e incertidumbres y, de ser aplicable, suposiciones relacionadas de la gerencia.
- Resultados de los procedimientos de auditoría que indican que (a) los estados financieros o divulgaciones podrían contener errores significativos o (b) los procedimientos de auditoría necesitan ser modificados ampliamente
- Las circunstancias que causan dificultades significativas al aplicar los procedimientos de auditoría que consideramos necesarios
- Otros hallazgos que podrían generar la modificación de nuestro informe
- Asuntos que el equipo de compromiso intenta reportar al cliente.

Si un asunto es crítico o no dependerá de factores como:

- Su importancia relativa (materialidad), tomando en consideración factores tanto cuantitativos como cualitativos.
- El grado de juicio necesario para resolver el asunto.

Con respecto a los asuntos que deben reportarse al cliente (por ej., debilidades en el control interno del cliente y sus implicaciones), cuando hay un número de asuntos menores sobre el compromiso, debe considerarse elaborar un documento preliminar de los puntos críticos o hacerlo directamente en una plantilla del informe que será enviado al cliente. Sin embargo, esto debe ser acordado y discutido primero con el gerente del equipo. Los asuntos significativos deben ser tratados como asuntos críticos por separado.

## **12.6 Documentación de asuntos críticos**

Todos los asuntos que se consideran críticos deben ser registrados y resueltos de manera oportuna. La documentación debe incluir, en la medida en que sea aplicable:

- Una descripción del asunto
- Implicación (es) del asunto
- Medidas tomadas para abordar el asunto
- Evidencia adicional obtenida
- Resultados de las consultas realizadas a otros
- Conclusiones finales elaboradas y sus fundamentos
- Reunión de aclaratoria con el gerente del equipo y el líder del compromiso.

Cuando determinemos la naturaleza y extensión de la documentación necesaria para un asunto crítico, debemos considerar los aspectos señalados anteriormente. Debemos reconocer que, por su naturaleza, los asuntos críticos generalmente requerirán documentación más sólida, tanto para respaldar nuestro trabajo como para permitir una revisión y supervisión efectiva, que los asuntos de menor importancia. Es necesario guardar copias de los documentos y archivos del cliente relacionados con los asuntos críticos (por ej., proyecciones del flujo de efectivo en los casos de empresas en marcha). Si existe alguna incertidumbre sobre la necesidad de documentación adicional con respecto a este asunto, por lo general, es mejor ser conservador e incluir la documentación en cuestión.

Desde el punto de vista de la eficiencia, la documentación debe ser completada de acuerdo a la resolución del asunto crítico. La documentación debe elaborarse en un documento de asunto crítico más que en un paso relacionado con el programa de auditoría.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

- Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas, volumen 1 y 2, IFAC 2013.
- Manual de pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados. Edición 2013 Parte 1. IAASB.
- Auditoría en base a riesgos y modelos de negocio (aplicación de las NIA 2016 en Bolivia). Carlos Reynaldo Coronel Tapia.
- Auditoría de estados financieros y aplicación práctica. Juan Rocha Claros.
- Auditoría Enfoque Teórico Práctico. Dulcardo Villca Lamas.
- Administración de riesgos ERM y la auditoría interna, Rodrigo Estupiñan Gaitán.
- Principios de Auditoría. 14 Ed. Whittington y Pany.
- Auditoría un enfoque integral. 11 Ed. Alvin A.Arens, Randal J. Elder y Mark S. Beasley.
- Informes de auditoría de estados financieros en base a NIA concordantes con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Bolivia, Víctor Peláez Mariscal y Carlos Gonzales Alanes.
- Auditoría de estados financieros, Julio P. Rocha Chavarria.