



**UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.**

INCORPORACIÓN No. 8727-08

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**ESCUELA DE CONTADURÍA**

**Normas internacionales de  
auditoría, aplicación y  
beneficios.**

**Tesis**

Que para obtener el título de:

**Licenciada en Contaduría**

Presenta:

**Claudia Alejandra Mora Sandoval**

**Asesor:**

**L.C. Roberto Edgardo Aguilar Hernández**



**Uruapan, Michoacán. 08 de junio de 2015**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## 1. AGRADECIMIENTOS

Deseo dejar constancia de mi agradecimiento a mis padres por apoyarme en todo momento, por los valores que me han inculcado y por haberme dado la oportunidad de tener una excelente educación en el transcurso de mi vida, sobre todo, por ser un excelente ejemplo de vida a seguir.

A mis hermanos por ser parte de mi vida y representar la unidad familiar, por compartir conmigo la más bella de las etapas y momentos de trascendencia; a Jorge por ser un ejemplo de desarrollo profesional a seguir y por querer lo mejor para mí, a Edith por llenar mi vida de alegrías y estar siempre ahí para escucharme y brindarme apoyo.

A mi profesor, también asesor, Roberto Edgardo Aguilar Hernández por su colaboración en la realización de este trabajo, por la orientación, el seguimiento y supervisión continúa del mismo, pero sobre todo por la motivación, los conocimientos y el apoyo recibido a lo largo de estos años.

A mis compañeros de estudio por compartir esta etapa de sus vidas conmigo.

A todos los profesores por su labor educativa, en los cuales encontré fuente inagotable de conocimientos.

A todas aquellas personas que de una u otra manera han colaborado con este gran logro en mi vida.

A todos muchas gracias.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>5</b>
1.1 Normas de Información Financiera.....	5
1.2 Instituto Mexicano de Contadores Públicos.....	15
1.3 Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento.....	19
1.4 Código de Ética Profesional.....	24
1.5 Estructura y contenido básico de la regulación de auditoría.....	29
1.6 La auditoría como actividad profesional.....	34
<b>CAPÍTULO II. ASPECTOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA</b> .....	<b>38</b>
2.1 Antecedentes de la auditoría.....	38
2.2 Concepto y objetivo de la auditoría.....	42
2.3 Clasificación de la auditoría.....	46
2.4 Documentación de la auditoría.....	54
2.5 Etapas de la auditoría.....	60
2.6 Control de calidad.....	66
<b>CAPÍTULO III. EL CONTADOR PÚBLICO COMO AUDITOR</b> .....	<b>76</b>

<b>3.1</b>	Requisitos para dictaminar.....	<b>77</b>
<b>3.2</b>	Impedimentos para dictaminar.....	<b>80</b>
<b>3.3</b>	Normas fiscales del dictamen.....	<b>86</b>
<b>3.4</b>	SIPRED y SIPIAD.....	<b>87</b>
<b>3.5</b>	Procedimiento de revisión secuencial del dictamen.....	<b>91</b>
<b>3.6</b>	Responsabilidad del auditor.....	<b>96</b>
<b>CAPÍTULO IV. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....</b>		<b>105</b>
<b>4.1</b>	Principios generales y responsabilidades.....	<b>106</b>
<b>4.2</b>	Evaluación de riesgo y respuesta a los riesgos determinados.....	<b>113</b>
<b>4.3</b>	Evidencia de auditoría.....	<b>119</b>
<b>4.4</b>	Utilización del trabajo de terceros.....	<b>128</b>
<b>4.5</b>	Conclusiones y dictamen de auditoría.....	<b>133</b>
<b>4.6</b>	Áreas especializadas.....	<b>142</b>
<b>CAPÍTULO V. CASO PRÁCTICO.....</b>		<b>150</b>
<b>5.1</b>	Metodología de la investigación.....	<b>151</b>
<b>5.2</b>	Guías y ejemplos prácticos de la aplicación de las Normas Internacionales para el ejercicio profesional de auditoría.....	<b>157</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>		<b>211</b>

**BIBLIOGRAFÍA**

## INTRODUCCIÓN

La tesis que a continuación se va a expresar, va encaminada fundamentalmente a la auditoría, que como todos los profesionistas en Contaduría Pública deben saber, es una rama de la contabilidad muy importante y esencial en cualquier organización, ya que define con bastante razonabilidad, la situación real de la empresa, y además, evalúa el grado de eficiencia y eficacia con que se desarrollan las tareas administrativas y el grado de cumplimiento de los planes y orientaciones de la gerencia.

En términos generales, auditar es examinar y verificar información, registros y procesos con el objeto de expresar una opinión sobre su fiabilidad, es decir, es una técnica, mediante la cual los procesos y la actividad económica de una sociedad, se someten a examen y verificación de unos expertos cualificados e independientes, mejor conocidos como auditores, con el fin de que emitan su opinión sobre la fiabilidad que les merece la información económico financiera contenida en los mismos y confirmar si se ajustan a lo fijado por las leyes o los buenos criterios. Dicha opinión se comunica por medio de un informe, denominado dictamen de auditoría.

Aunque a simple vista parezca un proceso engorroso, el ejercicio de la auditoría, es de vital importancia para el éxito de un negocio, ya que con la emisión del diagnóstico que surge como consecuencia de esta actividad, podemos tomar decisiones sobre el mismo, es decir, la auditoría funciona para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización, así como para contribuir al cumplimiento de sus objetivos y metas,

aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección.

Si bien es cierto, todo proceso de auditoría, debe cumplir con una serie de normas que la convierten en una herramienta eficaz y confiable para apoyar las políticas y los controles de gestión, proporcionando información que sirva de base al proceso de mejora del desempeño, y para ello, existen las normas de auditoría, las cuales se encargan de regular el desempeño de esta actividad, siendo éstas los requisitos mínimos de calidad, relativas a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo, con el objetivo constituir el marco de actuación al que deberá sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes, lo cual garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Ahora bien, actualmente y debido al surgimiento consecuente de nuevas necesidades de las autoridades para un mayor control en la objetividad y veracidad de la información financiera, administrativa y operacional que los usuarios le transmiten, se han realizado reformas en materia tributaria, y por consiguiente, cambios en las normas para el ejercicio profesional de la auditoría, que son base para el desempeño de esta labor.

Dentro de los cambios efectuados, a los cuales me refiero en el párrafo anterior, se encuentra la adopción integral de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría) o **ISA** (International Standards) para la ejecución de una auditoría, de estados financieros de ejercicios contables que inicien a partir del 1 de enero del 2012.

Para esto, el Consejo de la **IFAC** (Federación Internacional de Contadores) estableció el **AIPC** (Comité de Prácticas de Auditoría) para desarrollar y emitir a nombre del

Consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados, con el propósito de ayudar a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados de todo el mundo.

Dichos lineamientos reemplazan a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, que fueron derogadas a partir del 1 de enero de 2013, quedando excluidos algunos trabajos, que serán regidos por la normatividad que emita el **IMCP** (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) a través de la **CONAA** (Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento) y de los cuales se hablará, conforme al desarrollo de este proyecto.

La adopción de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría), por ser un tema actual y significativo, es importante analizarlo y conocer, de manera más pormenorizada, todos y cada uno de los cambios que se realizaron a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México y las posibles ventajas, desventajas, los efectos y el impacto que estas tendrán, dentro del ejercicio profesional de los auditores.

Por ello, surge la idea y la necesidad de realizar este proyecto, en el cual, se desarrollarán y estudiarán aquellos aspectos importantes respecto de nuestro tema, desde los aspectos generales, como lo son, el **IMCP**, antes mencionado, que se constituye como órgano rector de nuestra profesión, así como el origen de esta decisión de homologarnos a las normas internacionales, desde los aspectos éticos que conlleva la realización de una auditoría (Código de Ética Profesional), hasta aquellos relativos al desempeño de esta actividad.

También analizaremos el origen de la auditoría, como una necesidad de los seres humanos en la vida diaria, su definición más acertada, el objeto de está, cómo es que se clasifica y se encuentra estructurada, así como cada una de las etapas que la conforman. Además, debido a la importancia de esta disciplina, durante el desarrollo de los capítulos, también señalaremos aquellos requisitos con los cuales debe cumplir un profesionista en Contaduría Pública para poder ejercerla, las responsabilidades que esta conlleva y los medios con los que cuenta para desempeñarla.

Por último, nos centraremos en lo que respecta a nuestro tema central, que viene siendo el estudio de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría) donde se analizarán de manera concreta los puntos clave, para finalmente dar paso a guías y ejemplo prácticos que ejemplifiquen a cada una de estas, con la intención de seguir profundizando en los cambios que tenemos frente a nosotros.

## **CAPÍTULO I**

### **ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN**

Dentro de este capítulo se pretenden conocer de una manera general, algunos de los pronunciamientos normativos que regulan nuestra profesión, el órgano rector que se encarga de esto, así como su origen y estructura pública en nuestro país, ya que un problema al cual nos afrontamos como profesionales es el desenvolvernos con base en elementos informativos de carácter técnico y general, como lo son, las Normas de Información Financiera, las Normas y los Procedimientos de Auditoría y otros aspectos de nuestra profesión, los cuales simplemente utilizamos y aplicamos, sin preguntarnos de dónde y por qué salieron.

Como consecuencia del progreso y evolución de la contaduría pública en nuestro país, surgió el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, órgano superior de nuestra profesión contable, el cual ha sido promotor de la constitución de algunos organismos encargados de generar principios, normas y/o procedimientos para adquirir una referencia más amplia de los aspectos generales de nuestra profesión.

A continuación se hablará más detalladamente de cada uno de los aspectos antes mencionados y del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las funciones generales dicho instituto y cómo está formado.

#### **1.1 NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

La contabilidad al ser una técnica para procesar información, ha estado presente en toda la historia del hombre y ha ido evolucionando de acuerdo a las circunstancias y

necesidades de sus usuarios, por lo cual se ha ido estableciendo una normatividad estandarizada aplicable a la preparación de información financiera dentro de la profesión de contaduría.

El **IMCP** (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) durante más de 30 años, se encargó de emitir la normatividad contable en nuestro país, mediante la **CPC** (Comisión de Principios de Contabilidad) bajo la denominación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en este conjunto de boletines se establecieron los fundamentos de la contabilidad financiera, en los que se basó no solo el desarrollo de normas particulares, sino también la respuesta a controversias o problemática derivada de la emisión de estados financieros de las entidades.

Fue a partir del 1 de junio del 2004 que la **CPC** transfirió su inventario de principios de contabilidad, pues esta función pasó a corresponderle al **CINIF** (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera) de ahí el cambio a que ahora se denominan **NIF** (Normas de Información Financiera) esto es, que el **CINIF** recibe los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y una vez que se lleva a cabo el proceso de revisión y auscultación, son autorizados, por lo que pasan a denominarse **NIF**.

Una vez transferida la normatividad y su función al **CINIF**, la **CPC** continúa trabajando con nuevos objetivos, siendo la investigación contable uno de los más importantes, de igual forma, tiene la responsabilidad de representar al **IMPC** en las respuestas a los procesos de auscultación y a nuestra profesión con el objeto de proponer temas prioritarios para su desarrollo, como consecuencia de su labor de investigación, ambas representaciones son ante el **CINIF**.

El **CINIF** se constituye por primera vez en el año 2002 como un organismo y patrimonio independiente, que subsiste gracias a las aportaciones de sus asociados que lo conforman, entidades líderes de los sectores privado, público y financiero, e interesados que fungen como asociados y cuya responsabilidad radica en investigar, desarrollar, actualizar, emitir y difundir la normatividad contable en México, por lo que el compromiso inmediato ha sido el de homologar las normas contables del país, con las normas internacionales.

*“Actualmente estas entidades que forman la Asamblea de Asociados del **CINIF**, son las siguientes: Asociación de Bancos de México, Asociación de Intermediarios Bursátiles, Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, Asociación nacional de Facultades y escuelas de Contaduría y Administración, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Coordinador Empresarial, consejo Mexicano de Hombres de Negocios, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, Secretaría de Hacienda y crédito público y Secretaría de la Función Pública.”*

**(AGUILAR, 2003:2)**

Para lograr dicho compromiso, se conformó un Consejo Emisor del **CINIF** integrado por un grupo de investigadores, que se originan de diversos campos de experiencia y competencia profesional, cumpliendo así con las características fundamentales para lograr dicha misión, como lo es, la independencia de criterio, objetividad e integridad, y que al desarrollar sus funciones en trabajos en equipo con reconocidos profesionistas y académicos voluntarios, preparan las Normas de Información Financiera, mediante la retroalimentación de opiniones y críticas.

De manera que, los objetivos fundamentales del **CINIF** son, el desarrollar normas de información financiera, transparentes, objetivas y confiables, llevando a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de estas, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional, logrando así, la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente.

Asimismo, por ser el propio **IMCP** el promotor de la constitución del **CINIF**, ha establecido como objetivo dentro de sus estatutos, *“adoptar como disposiciones fundamentales, consecuentemente de la observancia obligatoria para los socios del instituto, las Normas de Información Financiera que emita el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera...”*

Entenderemos que, las **NIF** se refieren al *“conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el CINIF o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.”* (**AGUILAR, 2003:2**)

Estas normas se clasifican en:

- **Marco conceptual.** También llamado normas de información financiera conceptuales, es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico deductivo, que sirve como sustento racional para el desarrollo de las **NIF** y como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable, y que se integra por:

- Postulados básicos.
- Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.
- Características cualitativas de los estados financieros.
- Elementos básicos de los estados financieros.
- Reconocimiento y valuación.
- Presentación y revelación.
- Supletoriedad.

Que en otras palabras son las NIF A-1, NIF A-2, NIF A-3, NIF A-4, NIF A-5, NIF A-6, NIF A-7 Y NIF A-8.

**NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera.** Esta norma tiene como finalidad definir la estructura de las **NIF** y establecer el enfoque sobre el que se desarrollan el marco conceptual y las normas de información financiera particulares.

Esta modifica la denominación Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por el de **NIF**, reafirma el carácter obligatorio de las normas conceptuales, dado que sirven como soporte esencial para derivar normas particulares, define los postulados básicos, la necesidad de los usuarios y objetivos de los estados financieros, también define las características cualitativas y los elementos básicos de los estados financieros, el reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros y habla sobre el juicio profesional en la aplicación de las **NIF**.

**NIF A-2 Postulados básicos.** Estos postulados, los cuales sustituyen el término de principios de contabilidad, dan pauta para explicar en qué momento y cómo deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones,

transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, por lo que son, en consecuencia, esencia misma de las normas particulares. Los postulados son entidad económica, negocio en marcha, devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica, consistencia y sustancia económica, y dentro de lo que es el contenido de esta norma, se definen cada una de ellas.

<b>Boletín A-1, A-2, A-3</b> <b>Esquema de la teoría básica de la contabilidad y addendum, entidad, realización y periodo contable.</b> (principios)	<b>NIF A-2</b> <b>Postulados básicos.</b>
<b>Modificaciones al concepto sin cambio sustancial.</b>	<b>Modificaciones al concepto sin cambio sustancial.</b>
Entidad.	Entidad económica.
Negocio en marcha.	Negocio en marcha.
Realización.	Devengación contable.
Periodo contable	Asociación de costos y gastos con ingresos.
Valor histórico original.	Valuación.
Dualidad económica.	Dualidad económica.
Consistencia.	Consistencia.
-	<b>Nuevos.</b>
-	Sustancia económica.
<b>Eliminados.</b>	<b>Eliminados.</b>
Revelación suficiente.	Asociado a la característica cualitativa de relevancia como información suficiente <b>NIF- A-4.</b>
Importancia relativa.	Asociado a la característica cualitativa de relevancia <b>NIF- A-4.</b>

**NIF A-3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.** Esta norma tiene como finalidad identificar las necesidades de los usuarios y establecer, con base en las mismas, los objetivos de los estados financieros de las entidades, así como las características y limitaciones de los estados financieros.

**NIF A-4 Características cualitativas de los estados financieros.** Esta norma tiene como finalidad establecer las características cualitativas que debe reunir la información financiera contenida en los estados financieros, para satisfacer apropiadamente las necesidades comunes de los usuarios generales de la misma y con ello asegurar el cumplimiento de los objetivos de los estados financieros.

**NIF A-5 Elementos básicos de los estados financieros.** Esta norma tiene como finalidad definir los elementos básicos que conforman los estados financieros para lograr uniformidad de criterios en su elaboración, análisis e interpretación, entre los usuarios generales de la información financiera.

**NIF A-6 Reconocimiento y valuación.** Esta norma tiene como finalidad establecer los criterios generales que deben utilizarse en valuación, tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior, de transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que han afectado económicamente a una entidad; así como, definir y estandarizar los conceptos básicos de valuación que forman parte de las normas particulares aplicables a los distintos elementos integrantes de los estados financieros.

**NIF A-7 Presentación y revelación.** Esta norma, como su nombre lo dice, tiene como finalidad establecer las normas generales aplicables a la presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas.

**NIF A-8 Supletoriedad.** Esta norma se establece para aplicar el concepto de supletoriedad a las **NIF** en México.

- **Normas de información financiera particulares.** Estas normas se clasifican en:

- Normas relativas a los estados financieros en su conjunto.
- Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros.
- Normas aplicables a problemas de determinación de resultados.
- Normas aplicables a actividades especializadas.

Esta clasificación forma las normas de reconocimiento las cuales se dividen en normas de valuación, de presentación y de revelación, formadas por la NIF B-1, los boletines en vigor de la **CPC** del **IMCP**, serie B (excepto el boletín B-1), C, D y E.

- **Interpretación de las normas de información financiera.** Las **INIF** se dividen en:

- Aclaraciones o ampliación de los temas contenidos en alguna **NIF**.
- Guía sobre problemas nuevos no tratados específicamente por las **NIF**.

Todas estas normas se encuentran sujetas al proceso de auscultación pública, excepto las interpretaciones señaladas en el primer punto de este tema.

Ahora bien, sin ir más lejos, podemos concluir que estas normas surgen como resultado de la necesidad de equiparar los criterios de contabilización de la información financiera, puesto que esta constituye en su mayoría, la base para la toma de decisiones de una entidad económica. Es decir, las **NIF** establecen los términos y condiciones de operación del sistema de información contable, sirviendo así, como marco regulador para la emisión de los estados financieros, lo cual, hace más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera, evitando o

reduciendo con ello, la desigualdad de criterios que pueden resultar en diferencias trascendentes en los datos que muestran los estados financieros.

Por otra parte, cabe mencionar que las **NIF** son dinámicas, lo que significa que éstas se van adecuando a los cambios experimentados en el entorno, pudiendo sufrir modificaciones, ser eliminadas, o incluso, pudiendo surgir la necesidad de emitir nuevas disposiciones, lo cual hace necesaria la publicación periódica de las ediciones debidamente actualizadas de estas.

De hecho, gracias a la globalización de la economía, se han ido presentando una serie de inconvenientes con la información financiera, debido a que las economías de cada país tienen sus particularidades, lo cual ha creado dificultades a sus usuarios, en su emisión y comprensión, por no existir una comparabilidad razonable. Debido a esto, se ha dado una trascendencia en la información financiera con la finalidad de interpretar los estados financieros en todo el mundo de igual manera.

Las **NIF** se han homologado al cambio normativo internacional de las **NIIF** (Normas Internacionales de Información Financiera) que corresponden a un conjunto único de normas, legalmente exigibles y globalmente aceptadas, basadas en principios claramente articulados, que requieren que los estados financieros contengan información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a usuarios, a tomar decisiones económicas. Dentro de éstas, se señalan los criterios para el reconocimiento, valuación, presentación y revelación de la información financiera consignada en los estados financieros de propósito general, es decir, que satisfacen las necesidades de información financiera de una amplia variedad de usuarios.

Las **NIIF**, son también conocidas por sus siglas en inglés **IFRS** (International Financial Reporting Standard) y fueron adoptadas por **IASB** (International Accounting Standards Board) institución privada con sede en Londres, la cuales actualmente, forman los estándares internacionales, que suponen un manual para la actividad contable de la forma más aceptable a nivel mundial, ya que estas, son utilizadas en muchas partes del mundo.

Finalmente, es la necesidad de las compañías de comunicar la información financiera a accionistas de todo el mundo, lo que da origen a la adopción de las **NIIF**, las cuales son aplicadas por compañías públicas en más de 100 países alrededor del mundo y por lo cual la **CNBV** (Comisión Nacional Bancaria y de Valores) señaló la obligatoriedad de aplicarlas a partir de 2012 a las compañías públicas de México.

Los impactos de esta innovación pueden tener efectos amplios en las organizaciones, como lo es, la forma en que se llevan a cabo los negocios y la manera de interpretar la información financiera, por lo tanto, este trabajo surge con la necesidad de realizar un análisis para capacitarnos y estar preparados para el cambio inminente.

## **1.2 INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS**

Las agrupaciones profesionales representan una de las formas más elevadas de organización y si bien existen otras profesiones que igualmente se agrupan, es tal vez la contaduría pública la profesión mejor organizada con el llamado Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como resultado de una gran suma de esfuerzos de integrantes de la Contaduría Pública.

En el año 1907 se considera el nacimiento de nuestra profesión contable en México, ya que en el mes de mayo de ese año, presentó su examen y se recibió por primera vez, Don Fernando Diez Barroso, con el título de Contador de Comercio expedido en México, el cual, por iniciativa propia, cambió al de Contador Público, debido a una modificación en los planes de estudio.

No obstante, podría entenderse como una omisión en esta historia el no hablar de la posiblemente, primera mujer contadora en México, Sor Juana Inés de la Cruz, que de acuerdo con testimonios era la encargada de llevar cuenta y razón de las actividades del Convento en donde profesó, además de ser una de las grandes poetisas del mundo.

Sin embargo, por tomarlo de manera formal, considerando el título obtenido por Diez Barroso, en lo que respecta a la profesión, es que partimos de esa fecha. Ahora bien, continuando con la historia, años después, en septiembre de 1917, Diez Barroso junto con un grupo de jóvenes profesionales, todos ellos contadores públicos titulados, decidieron agruparse con la intención de practicar la contaduría y darle un fundamento académico, sometiendo al Congreso de Comerciantes un proyecto de ley cuyo propósito era justamente la creación de la carrera.

Por tal motivo, en 1917 se formó la primera agrupación profesional, la cual fue denominada Asociación de Contadores Públicos, que contaba con once miembros y fue a partir de ahí, que poco a poco y con el paso del tiempo, gracias al crecimiento mismo de la profesión, en 1923 se constituye el Instituto de Contadores Públicos

Titulados de México, hoy **IMCP**, en el cual Diez Barroso tomo cargo como presidente hasta el año 1925.

En 1925 el instituto se constituye como una asociación civil, y además, Diez Barroso obtiene el primer título como Contador Público expedido por la Secretaría de Educación Pública, revalidando su diploma de Contador de Comercio. Más adelante, en el año 1955, el instituto emite el primer boletín de auditoría y cambia de denominación a **IMCP** (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) con carácter de organismo nacional, con el propósito de representar a la profesión contable nacional, obteniendo en 1977 el reconocimiento oficial de Federación de Colegios Profesionistas.

Este instituto se constituye como asociación civil, por lo cual, de acuerdo a su naturaleza, carece de fines de lucro. Actualmente, al ser una Federación de Colegios de Profesionistas, agrupa a sesenta colegios y a más de veinte mil contadores públicos de todo el país, teniendo como finalidad, hacer cada día más grande, más digna y más prestigiada a nuestra profesión y propugnar por que los contadores públicos brinden a la sociedad servicios de la más alta calidad, para ello, el instituto cuenta con una serie de objetivos fundamentales, que son los siguientes:

- Mantener la unión profesional de los Contadores Públicos en México.
- Fomentar el prestigio de la profesión, difundiendo el alcance de su función social y vigilando su desarrollo en los más altos niveles de responsabilidad, competencia profesional y moral en el cumplimiento de las disposiciones legales relacionadas.

- Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.
- Establecer y divulgar las normas contables para la formulación y presentación de información financiera para fines externos, así como promover su aceptación y observancia.
- Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas relativos al ejercicio profesional.
- Cuidar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- Representar a todos los miembros de la profesión antes autoridades y dependencias gubernamentales.
- Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- Arbitrar los conflictos planteados por asociaciones federadas o asociados.
- Procurar el intercambio profesional con agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.

**(SANTILLANA, CISNEROS, HERRERA, 1992:19)**

El **IMCP** es una institución normativa, ya que de ella han procedido disposiciones, como lo es el Código de Ética Profesional, que contiene las reglas de conducta aplicable a todo contador que ejerza su profesión e incluso mismas reglas que todo asociado debe cumplir, para ser considerado parte de esta institución. De igual forma, durante más de 30 años fue el cuerpo normativo en Principios de Contabilidad

Generalmente Aceptados, y ahora, como bien sabemos, ha delegado esta función en el **CINIF**. Además, es la primera institución en México que en el año 2005, recibió el certificado de idoneidad para actuar como entidad certificadora por parte de la Secretaría de Educación Pública.

Dentro del **IMCP** como Federación de Colegios de Profesionistas, para obtener tal carácter de asociación federada, los colegios e institutos públicos legalmente constituidos, deben de solicitarlo y así mismo, cumplir con los requisitos establecidos, los cuales son, en términos generales, tener un mínimo de socios, ajustar sus estatutos y adoptar las normas de ética, educación y técnicas emitidas por el mismo. Una vez aceptadas, estas asociaciones tienen el derecho de estar informadas de las actividades del **IMCP** y sus órganos, cómo también, una serie de obligaciones.

El **IMCP** dentro de su estructura y organización, cuenta con tres órganos de gobierno:

- La Asamblea General de Socios.
- La Junta de Gobierno.
- El Comité Ejecutivo Nacional.

También, al ser la implantación de normas de conducta y actuación profesional, uno de los principales objetivos del **IMCP**, cuenta con comisiones encargadas de preparar y proponer los textos de estos pronunciamientos.

Para la formulación de disposiciones que regulen la actuación general, se encargan las comisiones de Estatutos, de Ética Profesional y de Educación Profesional Continúa, en tanto las comisiones de Normas y Procedimientos de Auditoría y de Principios de Contabilidad, tratan materias que regulan de manera particular el

ejercicio profesional de los contadores públicos dedicados a la auditoría independiente, así como al proceso de formulación y presentación de la información financiera contable de las empresas y entidades.

Finalmente podemos señalar, que al ser el **IMCP** el órgano rector de nuestra profesión, surge su importancia, puesto que no sólo es el representante de nuestra profesión, sino que este se encarga de emitir las normas de carácter ético y técnico que regulan la ejecución de la Contaduría Pública, por ello es que surge la necesidad de conocer su estructura y el origen de estos pronunciamientos.

### **1.3 COMISIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO**

La información financiera es reconocida como una herramienta básica para la toma de decisiones de toda entidad económica, tanto en el sector privado, como en el sector público. Desde esta perspectiva, la eficacia de esta información depende de su grado de confiabilidad, la cual se ve potencialmente fortalecida cuando, además de ser preparada por verdaderos profesionales, se respalda por la opinión favorable que sobre ella emita el auditor.

Para el desarrollo de todo tipo de auditoría, el contador público debe regirse bajo aquellos lineamientos que regulen y homogenicen su actuación, por eso es preciso considerar las normas generales de auditoría emitidas por el **IMCP**, pues son la referencia obligada de todo auditor en México.

La **CONAA** (Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento) antes denominada **CONPA** (Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría) es una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes de nuestro instituto, que se

origina con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría más recomendables, para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del Contador Público. Dicho de manera más explícita, dentro de los objetivos de esta comisión, se encuentran los siguientes;

- Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de determinar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
- Determinar procedimientos y guías de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen del Contador Público.
- Determinar normas a seguir en cualquier trabajo de atestiguamiento, de revisión de información financiera histórica y de otros servicios relacionados que lleve a cabo el Contador Público cuando actúa en forma independiente.
- Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que, con mayor frecuencia, se presentan a los Contadores Públicos en la práctica de su profesión.

Los integrantes de esta comisión son propuestos a los miembros del **IMCP** por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, con la indicación de quienes ocuparán los puestos de presidente y secretario, conforme a un procedimiento establecido en el reglamento correspondiente. Una vez satisfecho este requisito, se procederá a hacer

la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñan sus cargos durante un período de 2 años.

Para ser miembro de la Comisión se deben reunir ciertos requisitos, como son:

- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades.
- Tener cuando menos 6 años de desempeño profesional.
- Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle.
- Ser socio de la firma a la que pertenezca en el desempeño de la Contaduría Pública Independiente.
- Haber actuado como expositor o conferenciante en cursos o seminarios o haber sido profesor en instituciones de enseñanza en donde se imparta la carrera de Contaduría.

Definido esto, es muy importante señalar que las normas de auditoría emitidas por la **CONAA** y a las cuales se hace referencia en el primer punto de los objetivos, estarán vigentes hasta el 31 de diciembre del 2011, puesto que a partir del 1 de enero del 2012 serán las **NIAS** (Normas Internacionales de Auditoría) emitidas por el **IFAC** (International Federation of Accountants) a través del **IAASB** (International Auditing and Assurance Standards Board).

Lo anterior se debe a que, esta comisión emitió durante los últimos años, normas de auditoría tendientes a homologar los pronunciamientos normativos en nuestro país, con los prevaecientes internacionalmente, generando una convergencia con las **NIAS**, es por esto que el **IMCP**, miembro de la **IFAC**, adquirió el compromiso de adoptar y

alinearse con las normas emitidas por este organismo, incluida la adopción de las **NIAS**.

La adopción de las **ISA** sustituirá únicamente a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, quedando excluidos otros trabajos de aseguramiento, normas para atestiguar (**serie 7000**), normas de revisión (**serie 9000**), así como la norma de control de calidad aplicable a las firmas de Contadores Públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para Atestiguar y otros servicios relacionados, el marco de referencia para trabajos de aseguramiento y las normas relativas a otros servicios relacionados (**serie 11000**), las cuales se seguirán rigiendo con la normatividad emitida por el IMCP y la CONAA.

Por lo tanto, los boletines de esta comisión, se terminan clasificando de la siguiente forma:

- Normas de auditoría (a partir del **2012** son aplicables las normas internacionales emitidas por el **IFAC**)
- Normas para atestiguar.
- Normas de revisión.
- Normas para otros servicios relacionados.
- Guías de auditoría.
- Otras declaraciones.
- Servicios.

Derivado de esto, tenemos una serie de beneficios, que se mencionan a continuación:

- Mayor comparabilidad con el ambiente internacional.

- Mayor confiabilidad en el esquema normativo en México.
- Reconocimiento internacional de las auditorías de estados financieros realizados en México.

Finalmente, el instituto concibe a las normas de auditoría como requisitos de calidad, es por esto, que esta comisión más que reglamentar la actuación del Contador Público independiente, pretende asegurar la alta calidad de sus servicios, promoviendo y patrocinando la publicación de elementos necesarios que contribuyan a su desarrollo profesional en el campo de la auditoría, mantener y aumentar su capacidad técnica e integrar una doctrina profesional de alto nivel.

#### **1.4 CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL**

Los Contadores Públicos, como cualquier profesionista, se rigen por un código de ética de su profesión, es decir, deben seguir una serie de reglas que aprueben un ejercicio adecuado de la profesión y que sea útil para la sociedad. Debemos tener presente, que nuestra profesión tiene como objetivo el satisfacer las necesidades de información sobre las organizaciones sociales y por ello, los miembros de la **IMCP**, en su carácter de profesión organizada, han ofrecido garantías de solvencia moral y establecimiento de normas de actuación profesional por medio de un Código de Ética Profesional.

Para hablar de ética, es importante empezar por definirla, esta palabra proviene del griego “*ethikos*” y es la ciencia de la conducta humana, que estudia la forma de actuar que tenemos todos los hombres frente a nuestros semejantes y la manera en la que nos desenvolvemos en nuestras actividades diarias. Si bien, es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación y la

necesidad de tener un código, surge de la aplicación de normas generales de conducta a la práctica diaria, ya que todos los actos humanos son regidos por la ética.

El Contador Público, como depositario de la confianza pública, “da fe” cuando suscribe un documento que expresa opinión sobre determinados hechos económicos pasados, presentes o futuros, puesto que dentro de sus actuaciones, de acuerdo con el **C.P. Alatriza Gironzini (2013)** *“el Contador Público debe considerar y analizar al usuario de sus servicios como ente económico independiente, observando en todos los casos los principios de integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, respeto y observancia de las disposiciones normativas y reglamentarias, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas, y conducta ética intachable.”*

Un código de ética, por lo tanto, establece normas que regulan los comportamientos de las personas dentro de una empresa u organización, sirviendo de guía en la acción moral, también a través de él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad de servirla con lealtad y dignidad, de respetarse a sí misma y también cumplir con la lealtad hacia quien la patrocina. Sin embargo, aunque la ética no es coactiva, el código supone una normativa interna, de carácter obligatorio, por tanto, estas normas deben ser aceptadas personalmente y reconocidas como obligatorias por quienes ejercen una determinada profesión.

Ahora bien, es importante mencionar, que como resultado del acuerdo de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, por parte del Comité Ejecutivo Nacional del **IMCP**, en su reunión extraordinaria celebrada el 15 de junio de 2010, para todos los

trabajos que se inicien a partir del 1 de enero del 2012, surgió la necesidad de hacer una revisión integral del código de ética profesional, para alinear su contenido, en lo fundamental, con el código de ética internacional emitido por el **IFAC**.

El **IFAC**, como lo establece en su constitución, tiene como misión “el desarrollo y fortalecimiento de la profesión contable a nivel mundial con estándares armonizados, capaces de proporcionar servicios de alta calidad a favor del interés público”, para ello, ha emitido un código de ética que promueve a nivel mundial, dentro de él establece las reglas de conducta y los principios fundamentales para perfeccionar los objetivos comunes de la profesión. Para esto, se basa en cuatro exigencias básicas que son: credibilidad, profesionalismo, calidad de servicio y confianza.

Por consiguiente y como resultado de la revisión, se decidió preparar un código de ética profesional, en base al Código de Ética Internacional, eliminando, básicamente, aquellos párrafos que se consideran no aplicables o que constituyan salvaguardas poco comunes en la profesión contable mexicana y añadiendo aquellas disposiciones incluidas en nuestro código que se consideran indispensables para hacerlo más estricto y fortalecer el ejercicio de la profesión contable en México, quedando estructurado de la siguiente manera:

- **Parte A – Aplicación general del código.** Contiene la introducción y establece los principios fundamentales de la ética profesional para Contadores Públicos, los cuales se mencionan a continuación:
  - Integridad.
  - Objetividad.

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

Así como también provee un marco conceptual que el Contador Público deberá usar de acuerdo a su juicio profesional y que deberá aplicarse a:

- a. Identificar amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.
- b. Evaluar la importancia de las amenazas identificadas.
- c. Aplicar salvaguardas para eliminar o reducir amenazas a un nivel aceptable.

Las amenazas son aquellas que pueden ser creadas por una amplia gama de relaciones y circunstancias, y que pueden comprometer el cumplimiento de los principios fundamentales por parte del Contador Público, estas se clasifican dentro de una o más de las siguientes categorías:

- Amenaza de interés personal.
- Amenaza de auto revisión.
- Amenaza de interceder por el cliente.
- Amenaza de familiaridad.
- Amenaza de intimidación.

Las partes B, C y D explican cómo aplica el marco conceptual en ciertos casos y da ejemplos de salvaguardas que pudieran ser útiles para enfrentar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, dividiéndose en tres partes, puesto que

estas amenazas varían de acuerdo a la rama en la que se desenvuelva el Contador Público:

- **Parte B – Contadores Públicos en la práctica independiente.** Al hablar de independencia, nos referimos a aquel Contador Público que en su práctica, a sabiendas, no participe en ningún negocio, ocupación o actividad que deteriore, o pueda deteriorar, la integridad, objetividad o la buena reputación de la profesión.

Esta parte del Código describe cómo aplica en ciertas situaciones a los Contadores Públicos en la práctica independiente el marco conceptual contenido en la parte **A**. Sin embargo, no describe todas las circunstancias y relaciones que pudiera encontrar el Contador Público en dicha práctica, que creen o puedan crear amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales. Por lo tanto, se recomienda al Contador Público en la práctica independiente estar alerta a tales circunstancias y relaciones.

- **Parte C – Contadores Públicos en los sectores público y privado.** Al hablar de este sector, nos referimos a aquel trabajo que inversionistas, acreedores, entidades y otros sectores de la comunidad de negocios, así como gobiernos y el público en general, confían al Contador Público, para la preparación y reporte de información financiera, administración financiera o asesoría competente.

Esta parte del Código describe cómo se aplica en ciertas situaciones a los Contadores Públicos en los sectores público y privado el marco conceptual contenido en la parte **A**. Sin embargo, no describe todas las circunstancias y

relaciones que pudiera encontrar el Contador Público en dicha práctica, que creen o puedan crear amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales. Por lo tanto, se recomienda al Contador Público en la práctica independiente estar alerta a tales circunstancias y relaciones.

- **Parte D – Contadores Públicos en la docencia.** Este apartado se refiere al Contador Público que imparte cátedra y a su compromiso tanto con los alumnos, como con su profesión, que se podrían concretar en la orientación a sus alumnos para un actuar en el ejercicio profesional apegado a las normas éticas, la instalación constante para su superación, siendo respetuoso, crítico y manteniendo una actualización constante en las áreas de su ejercicio.
- **Parte E – Sanciones.** El Contador Público que viole este Código se hará acreedor a las sanciones que le sean impuestas por la asociación afiliada a la que pertenezca o en todo caso, por el **IMCP** si la asociación no lo hace. Dentro de este apartado, se describe de una manera más detallada, el cómo será evaluada la gravedad de la falta y en base a eso, la sanción que puede imponérsele.

Aún después de conocer la estructura de nuestro código, es conveniente resaltar que las disposiciones seguirán sujetas a un proceso de constante revisión, de acuerdo con las nuevas tendencias y necesidades a las que se enfrenta la profesión, tanto a nivel nacional como internacional.

## **1.5 ESTRUCTURA Y CONTENIDO BÁSICO DE REGULACIÓN DE AUDITORÍA**

La auditoría al ser una actividad de inspección de la documentación económica y financiera de una empresa, así como garantía de control y veracidad de la información, está sujeta a una normatividad que se encarga de regularla, es decir, la auditoría tiene como finalidad analizar que las cifras presentadas sean razonables y estén de acuerdo con las **NIF** y con la normativa aplicable en el país en que se formulan las cuentas.

El ejercicio de auditoría se encuentra sujeto, lógicamente, a la normativa del ámbito nacional del país correspondiente, pero su ámbito regulatorio no acaba aquí, ya que como hemos visto durante el desarrollo de este trabajo, actualmente, el ejercicio de auditoría se encuentra también sometido a la legislación internacional.

El objetivo es muy claro, pues con la adopción de la legislación internacional, se pretende propiciar la uniformidad de auditoría y facilitar la comparabilidad de la información. La estructura de esta regulación se encuentra contenida dentro del compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría, el cual se divide en series, al cual se les asigna un rango numérico como sigue:

**Estructura y contenido básico hasta 2011:**

1000	Disposiciones generales
2000	Normas personales
3000	Ejecución del trabajo
4000	Normas de información
5000	Procedimientos de auditoría
6000	Otras declaraciones de la comisión
7000	Normas relativas a servicios para atestiguar
9000	Normas de revisión
11000	Normas para otros servicios relacionados

Las primeras cuatro series son normas de auditoría establecidas por la **CONPA**, las cuales tienen un carácter obligatorio y por lo tanto, están sujetas a un procedimiento especial de aprobación que establecen los estatutos del propio **IMCP**.

Las normas y procedimientos de auditoría se dividen en:

1. Normas de auditoría (hasta **2011** se aplicaron normas de auditoría mexicanas)
2. Normas relativas a servicios para atestiguar.
3. Procedimientos de auditoría.
4. Normas de revisión.
5. Normas para otros servicios relacionados.

Pero si bien es cierto, estas normas y procedimientos han sufrido cambios en los últimos años, por la misma **CONAA** en el 2011 y también a partir del 2012, como resultado del compromiso del propio **IMCP** de adoptar los lineamientos emitidos por **IFAC** al formar parte y ser miembro de este organismo.

Pues a partir de 2011 la **CONAA**, en su proceso de armonización con la normatividad de aseguramiento y otros servicios relacionados, consideró necesario unir las series **5000** y **6000** de tal forma que quedaran agrupadas en una sola, reestructuró su nomenclatura y decidió dejar los procedimientos y las guías en la serie **6000**, por lo que la serie **5000** desaparece. Ahora los procedimientos de auditoría concentrados en la serie subsistente, hacen referencia a la mejor forma de realizar ciertas fases en el desarrollo de una auditoría, dándose su aplicación de acuerdo al juicio del auditor conforme a las circunstancias.

Además, como pudimos ver, aparte de las normas para atestiguar, las de revisión y para otros servicios relacionados, conformadas en las series **7000**, **9000** y **11000**, el compendio incluye otras declaraciones, medios por los cuales la **CONPA** informa políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones y guías de otros trabajos regulados.

**Estructura y contenido básico a partir de 2011:**

1000	Disposiciones generales
2000	Normas personales
3000	Ejecución del trabajo
4000	Normas de información
6000	Procedimientos de auditoría
7000	Normas relativas a servicios para atestiguar
9000	Normas de revisión
11000	Normas para otros servicios relacionados

Sin embargo, como bien se mencionó anteriormente, no fue este el único cambio que se dio dentro de la estructura y contenido en lo que respecta a la regulación de la auditoría, puesto que el **IMCP**, por ser miembro de la **IFAC**, adquirió el compromiso de adoptar los lineamientos emitidos por este organismo.

El trabajo que desarrolla el Contador Público para auditorías de estados financieros, así como el informe que emite derivado del mismo, se venían rigiendo por las normas contenidas en los boletines vigentes de las series 1000, 2000, 3000 y 4000, emitidos por la **CONAA**, ahora es importante considerar que en el tiempo esta normatividad ha

sido abrogada y la normatividad vigente para trabajos de auditoría son las **NIAS** (Normas Internacionales de Auditoría).

La intención de emitir los procedimientos y guías de auditoría, las cuales no son normativos, es meramente, el tener un apoyo en el desarrollo de los trabajos de auditoría.

Durante 2008, 2009 y 2010 la **CONAA** dio a conocer una serie de boletines relativos a normas de auditoría, que tienden a homologar los pronunciamientos normativos en nuestro país con los prevaecientes a nivel internacional. El proceso de convergencia se ha concluido.

#### **Estructura y contenido básico a partir de 2012:**

300-499	Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados
500-599	Evidencia de auditoría
600-699	Utilización del trabajo de terceros
700-799	Conclusiones y dictamen de auditoría
800-899	Áreas especializadas
<b>5000</b>	<b>Procedimientos de auditoría</b>
<b>6000</b>	<b>Otras declaraciones de la comisión</b>
7000	Normas relativas a servicios para atestiguar
9000	Normas de revisión
11000	Normas para otros servicios relacionados

Las normas y procedimientos de auditoría pasaron finalmente a dividirse en:

1. Normas de auditoría (a partir **2012** se aplican las internacionales)

2. Normas relativas a servicios para atestiguar.
3. Procedimientos de auditoría.
4. Normas de revisión.
5. Normas para otros servicios relacionados.

## **1.6 LA AUDITORÍA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL**

Las actividades de la Contaduría Pública han incrementado el número de adeptos y en el campo general de los negocios, ha incrementado cada día su aceptación. Desde su inicio, hasta nuestros días, el nivel profesional del Contador Público ha sido reconocido cada vez más, entre los directores de las empresas y el público en general.

Si bien es cierto que el Contador Público se inició como “tenedor de libros”, en la actualidad sus funciones han llegado mucho más lejos que el simple registro de operaciones de una determinada empresa. Así podemos ver que ahora las especialidades que puede adoptar el Contador Público se han incrementado cada vez más en los últimos años y como ejemplo podemos mencionar las siguientes:

- Contaduría General.
- **Auditoría.**
- Fiscal.
- Finanzas.
- Costos.
- Presupuestos.

El ejercicio de auditoría, que es el que nos interesa dentro de este proyecto, cada día ha tenido mayor aceptación, puesto que el auditor ha dejado de ser el simple revisador

de sumas, para dedicarse ahora a identificar errores de procedimientos que repercuten en la falta de información veraz y oportuna dentro de la empresa.

Según **Santillana González Juan Ramón (1994)** *“Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma cómo se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos.”*

En resumen, podemos decir que la definición universal de auditoría es el constatar que un determinado hecho o circunstancia suceda de acuerdo a lo planeado.

Ahora bien, si nos referimos al significado de la auditoría dentro de una organización, es la evaluación que se hace a la información financiera, administrativa y operacional, con la finalidad de expresar una opinión profesional independiente, que como se mencionó previamente, es con base en el cumplimiento de las obligaciones jurídicas, fiscales y de algunos otros reglamentos, así como de las políticas y lineamientos establecidos por la propia entidad y de acuerdo a la forma en que opera y se administra.

La auditoría es la verificación de la correcta aplicación y seguimiento de las obligaciones a las que está sujeta una organización. Esta auditoría puede ser a sus estados financieros, a su operación, a su administración, o conjunto de ellas.

Si bien es cierto, solo los **CPC** (Contadores Públicos Certificados) pueden realizarla, y también para ello, la mayoría de los grupos profesionales, poseen un Código de Ética, del cual se habló en temas anteriores, y que tiene como requisito, el que sus miembros observen las normas de conducta por encima de las que exige la ley, esperando que los auditores permanezcan independientes de sus clientes a la vez que atienden las necesidades de los mismos.

El Código de Ética fue elaborado para fomentar el espíritu de moralidad entre sus miembros, ya que el público espera esta clase de conducta en quienes pertenecen a una profesión respetable y un código formal marca los lineamientos al responder a las complejas interrogantes que confrontan los contadores en el ejercicio, dando también una imagen positiva al público, en el sentido de que los **Contadores Públicos** están dispuestos a actuar con toda integridad.

Sin embargo, los **Contadores Públicos**, y de forma más específica, dentro del ejercicio de auditoría, no sólo se apoyan en el Código de Ética para realizar su trabajo, sino que se guían en base y conforme a las normas y procedimientos que regulan la auditoría y de las cuales se habló de manera más amplia, dentro de la estructura y contenido básico de la auditoría.

Finalmente, podemos concluir con que la auditoría desempeña un papel fundamental en las entidades, puesto que esta ayuda al correcto desempeño de éstas, con el cumplimiento de sus propias políticas y lineamientos, además de que asiste a un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, jurídicas, y reglamentarias en general, así

como también contribuye a que los usuarios tengan un mayor grado de confiabilidad de la información financiera para la toma de decisiones.

Al llegar a este punto y después de haber revisado cada uno de los temas de este, nuestro primer capítulo, hemos podido conocer e identificar de una mejor manera, al principal órgano rector de nuestra profesión contable, encargado de emitir las normas de carácter ético y técnico, así como su origen y evolución con el paso del tiempo, lo cual nos llevó consecuentemente al análisis de dos de sus comisiones más trascendentes en lo que respecta a nuestro tema de interés, que apoyan al **IMCP** con la elaboración de las **NIF** y los procedimientos y normas de auditoría.

Además, como añadidura, comenzamos a adentrarnos un poco en lo que es el ejercicio de auditoría en el ámbito profesional, así como la estructura de las normas y procedimientos con los cuales se respalda la realización de esta actividad, sin dejar de lado uno de los aspectos más importantes que debe aplicar el Contador Público en su práctica profesional, que viene siendo el Código de Ética, como guía de acción moral, que cómo ya observamos, todo esto, en su conjunto, sufrió algunos cambios gracias a la adopción del compromiso de homologar las normas contables del país, con las normas internacionales.

Finalmente y tomando como punto de partida este capítulo, podemos proceder a hablar dentro de nuestro siguiente capítulo, de la auditoría de manera más específica, desde su origen, concepto, objetivo e importancia, hasta el análisis de cada una de sus etapas y puntos clave, que nos permita encaminarnos más a lo que viene siendo nuestro tema de interés.



## **CAPÍTULO II**

### **ASPECTOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA**

Recapitulando un poco lo visto anteriormente acerca de la actividad de auditoría, se comenzará hablando en este capítulo, cómo es que surgió la necesidad de dar origen a esta labor, así como el objetivo por el cual nace y se mantiene, además, analizaremos cómo es que fue perfeccionándose al paso del tiempo, así como su definición general y las diferentes clases de auditoría, de acuerdo al modo de ejercer, su extensión y el área objetivo de revisión.

Y consecuentemente, tomando eso como punto de partida, continuaremos con analizar cómo es que se lleva a cabo esta tarea, describiendo cada una de las etapas de la auditoría y los documentos tanto como para llevarla a cabo, así como los que resultan al concluir la actividad. Además de señalar la importancia de que el Contador Público tenga un control de calidad, como estrategia para un buen trabajo.

#### **2.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA**

Después de revisar anteriormente y de manera general, lo que es la auditoría como actividad profesional, tal vez una de las formas más claras de atender y comprender el concepto universal de auditoría podría ser a través del proceso de evolución de esta rama, es por ello que a continuación veremos una narrativa sinóptica del devenir histórico de la auditoría.

La auditoría en su forma más primitiva y simple, surgió con el dominio de un pueblo o núcleo social a otro, por la política, la religión, la economía, las ciencias o incluso por

la misma fuerza. Así, era que quien dominaba obligaba a pagar un tributo al núcleo social que gobernaba, tributo que actualmente conocemos como impuesto, el cual se requería se pagara correctamente y en tiempo, y como medida para cerciorarse de esto, comenzaron a practicarse revisiones como apoyo a la fiscalización.

Un claro ejemplo, recordando un poco acerca la historia de nuestro país, es el dominio del pueblo azteca a otros pueblos, por medio de la fuerza, pues cuando la entrega de este tributo se veía inconclusa, la persona que se encargaba de revisar el cumplimiento, lo reportaba, generándose así, sus funciones como recaudador y auditor, lo cual trajo consigo el gran problema de imparcialidad y por lo cual muchos de los pueblos indígenas decidieron aliarse con Hernán Cortes para lograr la conquista de México.

Seguido de esto, durante la época colonial, esta función la desempeñó la autoridad religiosa, la cual, de igual manera, se impuso a la fuerza. En esta época, los grupos económicos favorecidos tenían la obligación de pagar su diezmo al virrey-iglesia y para controlar esto, encontramos nuevamente a los auditores, quienes eran encargados de revisar su cumplimiento y emitir los respectivos reportes, pues en caso de que se faltará al pago, el Tribunal de la Santa Inquisición intervenía, empleando los procedimientos que creían convenientes para obligar al pago del diezmo, propiciando también a que no se volviese a incurrir a la llamada evasión.

No obstante lo antes mencionado a lo largo de la historia, el título tal y como se conoce de **auditor** apareció en Inglaterra a finales del siglo **XVIII**, durante el reinado de Eduardo I. En la edad media, en diversos países, muchas eran las asociaciones

profesionales, encargadas de ejecutar funciones de auditoría, destacándose entre ellas, el Consejo Londinense de Inglaterra en el año 1310, y el Colegio de Contadores de Venecia en 1581.

Sin embargo, la revolución industrial que se llevó a cabo durante la segunda mitad del siglo **XVIII**, trajo consigo la implementación de nuevos métodos contables, especialmente en materia de auditoría, buscando cubrir las necesidades de las grandes empresas. Un gran progreso al respecto, se dio en el año 1845 en donde **Railway Companies Consolidation Act** (consolidación de compañías ferroviarias) estableció la obligación de una verificación anual, que debía ser realizada por los auditores.

Pero no sólo en Inglaterra se encuentran los antecedentes a esta actividad, sino también en Estados Unidos, con el nacimiento de la Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores, mejor conocida como **SEC** (Securities and Exchange Comisión) en el año 1934, pues como parte de la declaración de registro e informes subsecuentes, los decretos sobre valores requerían estados financieros acompañados por la opinión de un Contador Público Independiente, esto influenció en la determinación de normas de información financiera , así como en los requisitos de revelación de los estados financieros que se debían cubrir, para ser considerados como necesarios para una información justa a los inversionistas.

Ahora bien, tal y como se describió anteriormente, la primera etapa de la auditoría es aquella en la cual se realizan las primeras revisiones o inspecciones, como mecanismo de supervisión y de implementación de procesos, con la finalidad de garantizar el

cumplimiento de los objetivos. El origen del procedimiento de auditoría, como normalmente sucede, en un principio tuvo grandes aportaciones e implementaciones, sin embargo, también originó una cadena de fraudes, produciendo una quiebra del sistema financiero, esto provocó la caída de la Bolsa de Valores en Nueva York en **1929**.

De ahí que, con el propósito de que se repitiera un fenómeno similar se emitió en **1933** la Ley de Valores de 1933, la cual fue complementada con la Ley de Intercambio de Valores de 1934, ambas establecían la obligación de todas aquellas empresas con acciones dentro del público inversionista, de registrarse sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y aceptables, de acuerdo al criterio social imperante en cada país. Así mismo, se acordó que los estados financieros deberían ser examinados anualmente por contadores públicos independientes, los cuales tendrían que actuar conforme a normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

Con el propósito de vigilar dicho cumplimiento, se confirmó a la **SEC**, como la comisión para la vigilancia de intercambio de valores, organización que se encuentre actualmente vigente.

Además, con el paso del tiempo, dicha comisión incentivó a las organizaciones de contadores a realizar diversas disposiciones de carácter contable que fueran universalmente aceptables, así se crean por primera vez, tanto los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, como las Normas y Procedimientos de Auditoría.

## 2.2 CONCEPTO Y OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

La auditoría surgió como una necesidad social que, actualmente trata dotar de máxima transparencia a la información económico financiera que suministra una entidad a todos los usuarios, tanto directos como indirectos. Debido al gran desarrollo que ha tenido esta disciplina en los últimos años, existe una amplia diversidad de términos para definirla.

Primeramente podemos comenzar diciendo que, la actividad de auditar consiste en la evaluación de los procesos y de la actividad económica de una organización, para confirmar si se ajustan a lo fijado por las leyes o los buenos criterios. Es decir, la auditoría es un tipo de examen o evaluación que se lleva a cabo siguiendo una cierta metodología, y la persona encargada de realizar dicha evaluación recibe el nombre de auditor.

Un auditor es una persona capacitada y experimentada que se designa por una autoridad competente, para revisar, examinar y evaluar los resultados de la gestión administrativa y financiera de una dependencia o entidad, con el objeto de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño.

El **CPC** (Contador Público Certificado) que desempeña el cargo como auditor, tiene que elaborar un informe al finalizar la auditoría, determinando el grado de veracidad y claridad que la organización posee contablemente. Es decir, redactar si todos los movimientos contables que ha realizado la empresa se han reflejado y si todo ha sido realizado en el transcurso de su actividad.

Dicho de otro modo, y tomando como referencia las definiciones de algunos autores, como **Cepeda Gustavo Alonso (1997)** quien la ha definido básicamente como *“la recopilación y evaluación de datos sobre información de una entidad para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos.”* Y **Zeigler Kell (1998)** quién la define como *“el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones ejecutadas con la finalidad de evaluarlas, verificarlas y emitir un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.”* Podemos llegar a una descripción global y más acertada.

De acuerdo con ellos y tomando en cuenta los puntos clave de cada una de las definiciones, se puede describir a la auditoría como un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico de una entidad, con la finalidad de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas.

La auditoría es pues, un examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones de una entidad, con la finalidad de que el auditor determine y emita una opinión profesional respecto a si están de acuerdo con las **NIF**, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente aceptadas, teniendo como objeto indagar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros.

Normativamente, en el **Boletín 1020** Declaraciones Normativas de Carácter General sobre el Objetivo y Naturaleza de la Auditoría de Estados Financieros, emitido por la

**CONNA**, se define que la finalidad del examen a los estados financieros es, expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera de una empresa, de acuerdo con las **NIF**, aplicadas sobre bases consistentes.

De manera general, los objetivos del auditor a partir de 2013, al conducir una auditoría de estados financieros, son:

1. Obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros, como un todo, están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error, de esa manera se permite al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están elaborados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.
2. Dictaminar sobre los estados financieros, y comunicar según requieren las **NIA**, de acuerdo con los resultados del auditor.

Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar los objetivos expuestos anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse. Lo que quiere decir que, la responsabilidad del auditor se reduce a emitir una opinión con juicio profesional, sólido y cumpliendo con las Normas de Auditoría y calidad profesional, pues únicamente la empresa es la responsable en lo que respecta a la elaboración de los estados financieros, los registros y sus operaciones.

El resultado final del trabajo del auditor es su informe (**dictamen**) mediante el cual, pone en conocimiento de las partes interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su evaluación.

En resumen los puntos clave que podemos destacar son los siguientes:

- Es una actividad realizada por una persona calificada e independiente.
- Para realizarla se utilizan técnicas de revisión y verificación idóneas.
- Consiste en la evaluación a estados financieros, registros y operaciones de una entidad.
- Debe de hacerse de conformidad con las normas y procedimientos de auditoría.
- Todo ello tiene por objeto la emisión de un informe que tenga efectos frente a terceros.

Más adelante y conforme al desarrollo de este y el siguiente capítulo, se hablará más a profundidad de algunos de los puntos que pudieron quedar inconclusos.

En suma podemos resumir que, una auditoría sirve para que una empresa presente que la utilización que está realizando de sus recursos es eficiente, para verificar el cumplimiento de todas las regulaciones legales como el pago de impuestos, y por último, la auditoría implica dar confianza a futuros acreedores que la empresa pueda tener.

### **2.3 CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA**

A propósito y como complemento al tema anterior, a continuación se establecen las formas de clasificar la auditoría, de acuerdo al modo de ejercer de la misma, por su extensión y de acuerdo al área objeto de examen.

Si tomamos en cuenta como se ejerce la auditoría, esta puede clasificarse en:

- **Interna.** La auditoría interna es el examen crítico y sistemático de los sistemas de control de una unidad económica, realizado por un Contador Público con vínculos laborales con la misma, aplicando técnicas determinadas y con la finalidad de emitir informes y formular sugerencias para el mejoramiento de los mismos. Estos informes son de circulación interna y por lo tanto, no tienen trascendencia a los terceros, pues no se produce bajo la figura de fe pública. Esta clasificación de la auditoría es hecha por personal mismo de la empresa. El auditor interno tiene a su cargo la constante evaluación del control de las transacciones y operaciones, para dar sugerencias enfocadas al mejoramiento de los métodos y procedimientos del control interno que redunden en una operación más eficiente y eficaz.

La imparcialidad e independencia absoluta en este tipo de auditoría, no es posible, ya que el Contador Público no puede deslindarse completamente de la influencia de la alta administración, y aún si mantiene una actitud independiente, esta puede ponerse en duda ante los ojos de terceros.

La auditoría interna es un servicio que informa al más alto nivel de la dirección de una entidad económica, y al tener la principal característica de asesoramiento, no puede, ni debe tener autoridad en línea sobre ningún funcionario de la empresa, a excepción de los que forman parte de esta labor.

El auditor de igual forma, tampoco debe involucrarse con las operaciones de los sistemas de la empresa, pues su opinión es evaluar y opinar sobre los mismos, para que la alta dirección, sea quien tome las medidas necesarias para su funcionamiento.

Lo que en resumen quiere decir que, de acuerdo al **IMCP (1998)** *“auditoría interna es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras, examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de control internos.”*

- **Externa.** La auditoría externa, también llamada independiente, se refiere al examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, aplicando técnicas determinadas y con la finalidad de emitir una opinión independiente relativa a la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento.

El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema, ya que se produce bajo la figura de la fe pública, lo que quiere decir que garantiza su veracidad y autenticidad, lo cual obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

Habría que decir también que, tradicionalmente este término de auditoría se ha visto asociado a auditoría financiera, fiscal, administrativa, operacional e integral, esto como resultado de que la auditoría externa es el examen crítico y sistemático de:

- La dirección interna.

- Estados, expedientes y operaciones administrativas y contables.
- Expedientes y documentos financieros y jurídicos de una organización.

Una auditoría externa se lleva a cabo con la intención de publicar el producto del sistema de información examinado, con el fin de acompañar el mismo con una opinión independiente que le de autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del auditor. Esta función esta solamente reservada para profesionales de la Contaduría Pública, personas capaces de ofrecer una opinión imparcial y profesionalmente cerca de los resultados de la auditoría. Bajo cualquier circunstancia, un Contador Público acertado se distingue por una combinación de un conocimiento completo de los principios y procedimientos contables, juicio certero, estudios profesionales adecuados y una receptividad mental imparcial.

Finalmente y para precisar de una manera más concreta, lo qué es **AI** (auditoría interna) y **AE** (auditoría externa), a continuación se describirá una lista de las principales diferencias:

- En la **AI** existe un vínculo laboral entre el auditor y la empresa, mientras que en la **AE** la relación es de tipo civil.
- En la **AI** el diagnóstico generado está destinado para la empresa, en el caso de **AE** este se destina generalmente para terceras personas.
- En la **AI** la fe pública esta inadaptada, debido a su vinculación contractual laboral, mientras que la **AE** tiene la facultad legal de dar fe pública.

Si tomamos en cuenta la extensión de las pruebas de auditoría, esta puede clasificarse en:

- **Detallada.** La auditoría detallada, también denominada auditoría completa, es la revisión de todas las operaciones realizadas en la empresa generalmente cuando carecen de un buen sistema de contabilidad.
- **Estados Financieros.** La auditoría de estados financieros, va encaminada a la verificación, comprobación y estimación de las cuentas del estado de situación financiera y la de resultados.
- **Específica.** La auditoría específica, también denominada especial, es la revisión que se efectúa a una cuenta o a un grupo de cuentas, un estado o cualquier otro elemento de contabilidad, por ser la intervención para un fin específico de una parte independiente de la contabilidad.

Si tomamos el área objeto de examen de la auditoría, esta se puede clasificar en:

- **Financiera.** La auditoría financiera, se refiere a aquella en la que el auditor emite un dictamen u opinión relativa a los estados financieros de una entidad económica a una fecha determinada, sobre el resultado de las operaciones y los cambios en la posición financiera, con la condición de que sea realizada por un Contador Público debidamente autorizado para tal fin.

La opinión del Contador Público en este tipo de auditoría se encuentra fundamentada principalmente en lo siguiente:

- Que el balance presente razonablemente la situación financiera de la empresa en la fecha del examen y el resultado de las operaciones en un periodo determinado.
- Que los estados financieros básicos estén presentados de acuerdo a **NIF** vigentes en nuestro país.
- Que tales normas hayan sido aplicados de forma consistente por la empresa de un período a otro.

El objetivo de la contabilidad es proporcionar información financiera de la organización a personas naturales y entidades jurídicas interesadas en sus resultados operacionales y en su situación económica, como lo son los administradores, los inversionistas, los empleados, el gobierno y las entidades crediticias, etcétera. Esta información, entre otros fines, sirve para hacer revelaciones y tomar decisiones.

Para cumplir lo anterior, el trabajo de auditoría implica, como finalidad inmediata, proporcionar al propio auditor, los elementos de juicio y de convicción, que le permiten sustentar de una manera objetiva su dictamen. La auditoría financiera se realiza de forma externa, por su amplia utilidad de validar su información frente a terceros, aunque esto no implica que no pueda efectuarse en forma interna, aunque es poco común.

- **Fiscal.** La auditoría fiscal, se refiere a la emisión de un dictamen u opinión, respecto a la inspección de la situación tributaria de una persona o de una empresa, para verificar si cumplen con sus obligaciones. Por lo tanto, su proceso consiste en la obtención y evaluación de evidencias acerca de los hechos vinculados a los actos de carácter tributario.

La función del auditor radica en la comparación de las declaraciones y los pagos de impuestos, con las finanzas del ente auditado, para determinar si todo está en regla, pues como bien sabemos, el Estado, por medio de distintas oficinas y secretarías, suele realizar auditorías fiscales para asegurarse que los contribuyentes estén cumpliendo debidamente con sus obligaciones.

En caso de detectarse alguna irregularidad, el contribuyente es intimado a regularizar la situación y, según el caso, puede ser sancionado de diversas formas, ya que la evasión fiscal es un delito. Por esto, con la intención de evitarlo, muchas empresas suelen ordenar auditorías fiscales internas, de tal forma que puedan asegurarse de que el pago de los tributos se está realizando correctamente.

Con lo anterior, podemos observar que, por lo tanto, una inspección fiscal puede ser realizada por alguna irregularidad percibida en los rendimientos de una empresa o una persona, pero también es cierto que una auditoría se puede hacer simplemente como parte de un control aleatorio.

- **Administrativa.** La auditoría administrativa, se refiere al examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que da a sus recursos humanos y materiales, pues con el desarrollo de la tecnología de sistemas de información, ha crecido la necesidad de examinar y evaluar lo adecuado de la información administrativa, como lo es:
  - La auditoría administrativa funcional, que se refiere a la calidad, tanto individual como colectiva, de los gerentes.

- La auditoría analítica, que se refiere a la calidad de los procesos mediante los cuales opera un organismo.

Una responsabilidad de la auditoría administrativa es determinar qué es lo que se está haciendo realmente en los niveles directivos, administrativos y operativos, la práctica nos indica que ello no siempre está de acuerdo con lo que el responsable del área o el supervisor piensan que está ocurriendo. Todo esto con la finalidad de determinar si la entidad se ajusta a los planes previstos y/o preestablecidos, si se aplican eficazmente y son los adecuados para alcanzar sus metas, y obteniendo los siguientes beneficios:

- De control.
- De productividad.
- De organización.
- De servicio.
- De cambio.
- De calidad.
- De aprendizaje.
- De toma de decisiones.

Por lo cual podemos decir que sus efectos tienen consecuencias que mejoran en forma apreciable el desempeño de la organización.

- **Operacional.** La auditoría operacional, se refiere al análisis global de una unidad operativa o de una organización completa para evaluar sus sistemas, controles y desempeño, según se miden en función de los objetivos de la administración. La auditoría operacional es diferente a la auditoría financiera,

la auditoría financiera se centra en la medición de la posición financiera, de los resultados de las operaciones y de los flujos de efectivos de una entidad, una auditoría operacional se centra en la eficacia, la eficiencia y la economía de las operaciones.

El auditor operacional evalúa los controles operativos de la administración y de los sistemas sobre actividades tan diversas como las compras, procesamiento de datos, recepción, envío, servicios de oficina, publicidad, entre otros, por lo que comúnmente, estas auditorías son realizadas por auditores internos para sus organizaciones.

Los usuarios principales de los informes originados por una auditoría operacional, son los mismos gerentes de distintos niveles de la entidad, incluyendo el consejo de administración, pues requieren de informaciones en cuanto a que todos los componentes de la organización están trabajando para lograr las metas de la misma.

Entonces, se genera y presenta una opinión sobre los aspectos administrativos, gerenciales y operativos, poniendo énfasis en el grado de efectividad y eficiencia con que se han utilizado los recursos materiales y financieros, con el objetivo de, si es necesario, mejorar los métodos operativos e incrementar la rentabilidad con fines constructivos y de apoyo a las necesidades examinadas.

- **Integral.** La auditoría integral, se refiere al examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiero, de gestión y legal de una organización, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia, eficiencia y economicidad en el manejo de

los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma.

De manera que, podemos simplificar el concepto, la integración de la auditoría financiera, con la auditoría de gestión (administrativa y operacional) y la auditoría de cumplimiento (fiscal), analizadas anteriormente, lo cual da origen a grandes resultados, si es correctamente planificada y ejecutada.

De acuerdo con toda esta conceptualización, entendamos que, la auditoría es una sola y está simplemente puede clasificarse de diversas formas.

## **2.4 DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA**

A continuación, abordaremos el tema de la documentación de auditoría por formar parte importante dentro de su ejecución, al ser el principal registro de los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas. Además, dicha documentación sirve como un recurso más, para demostrar que la auditoría fue realizada de forma adecuada y conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Para ello, estudiaremos las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría) que lo conforman, analizaremos algunos de los papeles que conforman esta documentación y señalaremos la importancia que tiene, tanto para el cliente como para el auditor, el elaborarlos y conservarlos, por ser el resultado de todo el proceso de auditoría.

De acuerdo a la **M.D.F. Montiel Cabrera Carmela** *“El auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevó a cabo.”* Ahora bien, le cuestión aquí, pudiera ser, a qué nos referimos con documentación, esto es, aquellos papeles de trabajo preparador por el auditor, y aquellos que le fueron entregados por su cliente o terceras personas, que conservó como parte del trabajo practicado.

Dicho de otro modo, la documentación de auditoría, también denominada papeles de trabajo, es el registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría y de las conclusiones alcanzadas por el auditor, estos registros en su conjunto, pasan a ser recopilados en una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos que forman un archivo de auditoría, como archivo final del trabajo realizado.

La **NICC 1** (control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados) requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de auditoría. Un plazo adecuado, no excede habitualmente de los 60 días siguientes del informe de auditoría.

La **NIA 230** dentro del compendio las Normas de Auditoría Para Atestiguar y Otros Servicios Relacionados, es la norma que se encarga de tratar de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación correspondiente a una auditoría de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre

de 2009. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos adicionales.

Sabiendo esto, cabe mencionar que dentro de los requerimientos de los papeles de trabajo están el que deben prepararse de forma oportuna y contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el auditor, así como la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas, además, deben ser completos y lo suficientemente detallados.

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

- Las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas.
- La persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en la que se completó.
- La persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y el alcance.

El cumplir con todos los requerimientos de esta **NIA** y algunos otros requerimientos específicos de otras **NIA** aplicables, nos proporciona:

1. Evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor.
2. Evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las **NIA** y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.

Además, la documentación de auditoría cumple otros propósitos adicionales como lo son:

1. Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
2. Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la dirección y supervisión del trabajo de auditoría y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la **NIA 220** (Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros)
3. Permitir al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo.
4. Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
5. Realizar inspecciones de control de calidad e inspecciones de conformidad con la **NICC 1**.
6. Realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

No obstante, si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una **NIA**, documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento y los motivos de la inaplicación.

La preparación oportuna de documentación de auditoría suficiente y adecuada, ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice.

La estructura, contenido y extensión de la documentación dependerá de factores tales como:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- Los riesgos identificados de incorrección material.
- La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida.
- La necesidad de documentar una conclusión o la base de una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.
- La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.

Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:

- Programas de auditoría.
- Análisis.
- Memorandos relativos a cuestiones determinadas.
- Resúmenes de cuestiones significativas.
- Cartas de confirmación y de manifestaciones.
- Listados de comprobaciones.
- Comunicaciones escritas sobre cuestiones significativas.

El auditor puede incluir resúmenes o copias de los registros de la entidad como parte de la documentación, así como explicaciones verbales dadas por el mismo, sin embargo, estas últimas no constituyen un soporte adecuado del trabajo realizado o de las conclusiones alcanzadas, pero pueden utilizarse como explicación o aclaración de información contenida.

También el auditor puede considerar útil preparar y mantener como parte de la documentación un resumen, también llamado memorando final que describa las

situaciones significativas identificadas durante la realización del trabajo y el modo en que se trataron, pudiendo de esta forma, facilitar revisiones e inspecciones eficaces y eficientes, en especial en el caso de auditorías grandes y complejas.

El requerimiento de documentación sólo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias. Un requerimiento no es aplicable únicamente en los casos en los que:

1. La **NIA** en su totalidad no sea aplicable.
2. El requerimiento incluya una condición y la condición no concurra.

A continuación, se anexa una lista de otras **NIA** que contienen requerimientos específicos de documentación, cuya finalidad es aclarar la aplicación de esta **NIA**, en las circunstancias particulares indicadas en esas otras **NIA** sin limitar la aplicación de la presente **NIA**:

<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 240</b>	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financiero con respecto al fraude.
<b>NIA 250</b>	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
<b>NIA 260</b>	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
<b>NIA 300</b>	Planificación de la auditoría de estados financieros.
<b>NIA 315</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 450</b>	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
<b>NIA 540</b>	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
<b>NIA 550</b>	Partes vinculadas.
<b>NIA 600</b>	Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos.
<b>NIA 620</b>	Utilización del trabajo de auditores internos.

Finalmente, todo esto nos lleva a concluir que la importancia de la documentación radica en que está sirve como evidencia y un respaldo a los hechos que obtiene de su

trabajo, lo cual apoya en la justificación de sus observaciones y conclusiones, y a su vez, ampara la correcta ejecución de la auditoría. Por lo tanto, esta documentación debe incluir toda la información que el auditor considere necesaria para realizar la auditoría de forma correcta y proporcionar el apoyo para la formulación del informe de auditoría.

## **2.5 ETAPAS DE LA AUDITORÍA**

Dado que ya conocemos de una manera más amplia lo que es la auditoría y cómo se encuentra regulada, es oportuno ahora, proceder a analizar cada una de las etapas por las que pasa la ejecución de esta actividad. Para ello, y como es obvio, es primordial que exista la contratación de los servicios profesionales del Contador Público, para que realice dicha labor dentro de una organización.

Por lo cual y para empezar, el Contador Público debe definir cuál es su postura profesional, el alcance de su trabajo, los resultados esperados en su intervención, el tiempo a invertir, el servicio que va a ofrecer relacionado con asesorías y los honorarios que va a cobrar. Del mismo modo, el cliente debe estar claramente enterado y convencido de lo que espera de su auditor y de los honorarios que le pagará.

Para esto, el Contador Público realiza una planeación previa, que es la que lleva a cabo el auditor para efectuar el examen de la información financiera de una entidad, esta planeación es llevada a cabo por el personal más avanzado y experimentado de la firma de contadores públicos, efectuando un estudio que les permitirá conocer:

- El tipo de trabajo a desarrollar y su alcance.
- Las condiciones del servicio.

- Los elementos que va a proporcionar el cliente.
- Las limitaciones potenciales.
- El tiempo estimado a invertir en la auditoría.
- El precio de la auditoría.

De este estudio surgirá finalmente, la propuesta de servicios y honorarios profesionales, la cual se expondrá al cliente para que este defina si está de acuerdo y si los servicios son aceptados. De ser así, con el propósito de establecer claramente los términos y el alcance de los servicios que proporcionará el auditor, este debe preparar una carta convenio que describa el trabajo acordado, lo cual reduce el riesgo de que el cliente o el auditor interpreten erróneamente los derechos y obligaciones de la contraparte.

Esto es, un claro entendimiento tanto del auditor como del cliente, de los términos y alcance de cualquier trabajo de auditoría, confirmados por medio de una carta que el auditor enviará a su cliente. Dicho entendimiento debe incluir los objetivos del trabajo, las responsabilidades de la administración de la entidad y del auditor, las comunicaciones resultantes de la auditoría, los reportes a ser entregados y las limitaciones del compromiso, y debe ser confirmado por escrito su aceptación, por una persona facultada dentro de la entidad para tal propósito.

Ahora bien, y siendo así, el proceso de auditoría básicamente requiere de cuatro etapas para su desarrollo que son:

1. **Investigación.** En esta etapa el auditor debe recopilar información que le permita conocer el tamaño, la complejidad y el alcance de la organización a

auditar, lo cual le ayudará a saber qué es lo que se hace y planificar las actividades de la auditoría en función de la cantidad de trabajo a desarrollar. Es decir, en esta etapa se efectúa un estudio o examen previo al inicio de la auditoría, esto con el objeto de conocer minuciosamente las características de la entidad a auditar, para tener los elementos necesarios que permitan un adecuado planeamiento del trabajo, encaminado hacia las cuestiones que resulten de mayor interés de acuerdo con los objetivos previstos.

Además, los resultados de este estudio permiten hacer la selección y las adecuaciones a la metodología y programas a utilizar, así como valorar el grado de fiabilidad del control interno, y que en la etapa de planeamiento, se formule un plan de trabajo más eficiente y racional, lo que asegura que la auditoría habrá de realizarse con la debida calidad, economía, eficiencia y eficacia, propiciando el éxito de su ejecución.

Para ello, el Contador Público realiza entrevistas de investigación preliminar con los principales dirigentes, con el propósito de explicarles el objetivo de la auditoría y conocer o actualizar en detalle los datos en cuanto a estructura, cantidad de dependencia, desenvolvimiento de la actividad que desarrolla, flujo de la producción o de los servicios que presta y, otros antecedentes imprescindibles para un adecuado planeamiento del trabajo a ejecutar.

2. **Planeación.** Esta etapa se refiere fundamentalmente a la definición de la estrategia que se ha de seguir en la auditoría a cometer, de manera que aseguren la realización de un trabajo de alta calidad, logrando una economía, eficiencia, eficacia y prontitud debida.

Esto se logra partiendo de los objetivos y alcance previstos para la auditoría y tomando en cuenta toda la información obtenida y conocimientos adquiridos sobre la entidad en la primera etapa, con lo cual el encargado del grupo de trabajo, procede a planear las tareas a desarrollar para alcanzar los objetivos de la auditoría. De igual manera, debe determinar la importancia relativa de lo que se va a auditar y así mismo reevaluar la necesidad de personal, de acuerdo con los elementos de que dispone.

Después de que determina el tiempo a emplear en la ejecución de cada comprobación o verificación, se procede a elaborar el plan global o general de la auditoría, que se describe en un documento que contenga como mínimo:

- Definición de las tareas a ejecutar.
- Nombre del personal que intervendrá en cada una de ellas.
  - **Auditor auxiliar.** Encargado de los menesteres menores por no tener experiencia, como pueden ser el verificar la corrección de cálculos, examinar comprobantes, ayudar en pruebas físicas, etcétera.
  - **Auditor encargado.** Profesional que ya cuenta con título de Contador Público y dos o tres años de experiencia, sobre el recae la responsabilidad de la ejecución apoyándose con los auxiliares.
  - **Supervisor o gerente.** En algunas firmas existe este puesto y es el encargado de hacer una revisión general del trabajo producido por el encargado, como medida adicional para evitar errores u omisiones.

- **Socio.** Contador Público poseedor de una sólida técnica, fiel observante, de una ética intachable y que se mueve dentro de la clase dirigente, socio de una firma de contadores públicos.
    - Fecha prevista de inicio y terminación de cada tarea.
3. **Ejecución.** En esta etapa el propósito fundamental es recopilar las pruebas que sustenten las opiniones del auditor en cuanto al trabajo realizado, es la fase, por decir de alguna manera, del trabajo de campo, en esta se elaboran los papeles de trabajo y las hojas de nota, instrumentos que respaldan excepcionalmente la opinión del auditor.
  4. **Informe.** En esta etapa el auditor se dedica a formalizar en un documento los resultados a los que se llegaron y demás verificaciones vinculadas con el trabajo realizado, para comunicar al máximo nivel de dirección de la entidad auditada y otras instancias administrativas, así como a las autoridades que correspondan, cuando esto proceda.

La elaboración del informe final, es una de las fases más importante y compleja de la auditoría, por lo que requiere de extremo cuidado en su confección, debiendo tener un formato uniforme y estar dividido por secciones para facilitar al lector una rápida ubicación del contenido de cada una de ellas.

Analizado esto, podemos resumir la auditoría básicamente en tres momentos, como lo son:

- **Preliminar.** Donde fundamentalmente se trata el estudio y evaluación del control interno, la elaboración de un informe con sugerencias para mejorar los sistemas en vigor y la planeación de la auditoría.

- **Intermedia:** Donde fundamentalmente se realiza el trabajo de campo, por así decirlo, y se encarga de la obtención de evidencia suficiente y competente
- **Final:** Donde fundamentalmente trata el análisis e interpretación de los resultados, para consecuentemente emitir el informe, mejor conocido como dictamen.

No obstante, cabe señalar que el éxito de cada auditoría depende, en gran medida, de la efectividad de la supervisión al personal de todos los niveles.

El propósito esencial de la supervisión es asegurar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y la calidad razonable del trabajo. Una supervisión y un control adecuados de la auditoría son necesarios en todos los casos y en todas las etapas del trabajo. Asimismo, garantiza el cumplimiento de las **NIA** y que el informe final refleje correctamente los resultados de las comprobaciones, verificaciones e investigaciones realizadas.

## **2.6 CONTROL DE CALIDAD**

Actualmente estamos pasando por un grandioso y notable proceso a la globalización, lo cual nos lleva a pensar sobre las oportunidades que esto nos brinda y a darnos cuenta de que las fronteras de la información son cada vez menores, de tal forma que la convergencia en la normatividad contable hoy en día es una realidad, así la normatividad en materia de auditoría y control de calidad esta por alcanzarnos y debemos buscar lo más pronto posible los puntos donde convergerá dicha normatividad.

A manera de sentar un precedente sobre las normas de control de calidad, podemos comenzar diciendo que el organismo que inició las llamadas normas de calidad para los Contadores Públicos es el **IFAC** (International Federation of Accountants) en agosto de 1999, promulgando la calidad de los servicios profesionales, en la cual traducen dos puntos importantes que son:

1. Adoptar o desarrollar normas de control de calidad con el propósito de proveer confiabilidad a los servicios contables.
2. Desarrollar programas de revisión de control de calidad para evaluar si las firmas profesionales:
  - Han desarrollado o están desarrollando prácticas de procedimientos apropiados para un sistema de control de calidad.
  - Están cumpliendo con las normas profesionales de contabilidad y de auditoría en el desempeño de los trabajos que ejercen.

Las precisiones de control de calidad están basadas en el Código de Ética del **IFAC**, que precisa *“es la marca de distinción de una profesión el aceptar su responsabilidad al público”* pues la profesión contable sustenta su reputación en su objetividad, en su competencia y en su ética. Por lo cual, en el 2005, se emite ahora una Norma Internacional de Control de Calidad por parte del **IASB** (International Accounting Standards Board) la cual se desarrollará a continuación, de una manera más amplia.

Esta **NCC** (Norma de Control de Calidad) establece la responsabilidad sobre los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad que recae en las firmas de Contadores Públicos y en los Contadores Públicos independientes, estando

obligados a establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias.

Además, existen otros pronunciamientos de la **CONAA**, donde se exponen normas y guías adicionales, las cuales deben ser observadas para la correcta interpretación del contexto de la presente norma. Un sistema de control de calidad consiste en políticas diseñadas para lograr los objetivos expuestos previamente, así como los procedimientos necesarios para implementar y monitorear el cumplimiento de dichas políticas.

La **NCC** es aplicable a todas las firmas de Contadores Públicos, respecto a las auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados, a partir del 1 de enero de 2010, sin embargo, se recomienda su aplicación anticipada. La naturaleza de las políticas y procedimientos planteados anteriormente, dependerá de diversos factores, tales como el tamaño, las características operativas de la firma o si forma parte de una red de firmas.

Los requerimientos que establece esta norma son con el objeto de permitir a las firmas cumplir con el objetivo de la **NCC**. La firma debe establecer políticas y procedimientos diseñados para fomentar la cultura interna, basada en el reconocimiento de que la calidad es esencial en el desempeño de los trabajos. Si bien es cierto, estas requieren

de alguien que asuma la responsabilidad última y deben estar dirigidos a una serie de elementos que son:

- **Responsabilidad de los líderes de la firma sobre el control de calidad.** Los socios de la firma como líderes y promotores de una cultura interna de calidad, son los encargados de tomar las decisiones y acciones con respecto a los asuntos clave y práctica profesional, incluyendo la obligación de establecer un sistema de control de calidad que de una seguridad razonable de que la firma cumple con los objetivos mencionados al inicio de este tema.

Estas acciones y mensajes fomentan una cultura que reconoce y recompensa un trabajo de alta calidad, por lo que es conveniente que se comuniquen, ya sea en cursos, talleres, reuniones, diálogos, declaraciones, boletines, etcétera, y se documenten en materiales de entrenamiento dentro de la firma, como soporte y refuerzo sobre la importancia de la calidad y cómo debe lograrse en la práctica.

De igual manera, los socios de la firma son los encargados de nombrar al responsable del control de calidad, el cual debe contar con la experiencia y capacidad suficiente y apropiada, así como con la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad, y entender los problemas a los que pudiera sujetarse el sistema.

- **Requisitos éticos relevantes.** La ética es el conjunto de normas morales que rigen la conducta humana y una práctica que trabaja con ética profesional, es la base del éxito duradero. Por ello, es necesario que como Contadores Públicos actuemos y ejecutemos nuestros servicios profesionales conforme a

los más altos estándares de ética y control de calidad que establece nuestra profesión, lo cual traerá consigo un nivel de confianza total por parte del público, lo que nos hace recordar que la esencia de nuestro trabajo es la confianza pública.

Ahora bien, repasemos los postulados básicos tratados en nuestro Código de Ética, y que forman parte de los requisitos éticos relevantes que deben ser considerados por las firmas en su sistema de control de calidad.

- Independencia de criterio.
- Calidad profesional de los trabajos.
- Preparación y calidad profesional.
- Responsabilidad personal.
- Secreto profesional.

Por lo tanto y como pudimos observar, todos los miembros del equipo deben ser independientes de sus clientes y dado el caso de que se identifiquen posibles amenazas de incumplir este requisito, se deben tomar las medidas apropiadas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Además, es importante que todos los socios y personal profesional protejan y mantengan la confidencialidad de la información del cliente

- **Aceptación y retención de las relaciones profesionales con clientes y trabajos específicos.** Es importante evaluar la aceptación o retención de las relaciones profesionales con los clientes, antes de comprometernos a realizar algún trabajo e identificar si existen situaciones que impliquen declinar el trabajo

de auditoría y evitar posibles riesgos contra la reputación de las firmas de Contadores Públicos o personas que se dediquen a la práctica independiente.

La obligatoriedad una evaluación inicial de aceptación del servicio que pretenden realizar para los clientes, pretende obtener una seguridad razonable de que solo asumirán o continuarán las relaciones profesionales y aceptarán nuevos trabajos o clientes cuando:

- Ha considerado la integridad del cliente, así como la reputación de los principales accionistas del cliente, funcionarios clave y los responsables del gobierno corporativo.
- Es competente para desempeñar el trabajo y que tenga la habilidad, el tiempo y los recursos para hacerlo.
- Pueda cumplir los requisitos éticos relevantes.

La revisión del expediente del socio y del personal, a la luz de un trabajo específico requerido, ayuda a la firma a considerar si cuenta con la habilidad, competencia, tiempo y recursos necesarios para atender este nuevo trabajo con un cliente.

- **Recursos humanos.** En el ámbito de los prestadores de servicios profesionales es reconocido que el prestigio y crecimiento que logra una firma, está dado, entre otros aspectos, por la capacidad, habilidad, experiencia y conocimiento de su personal. La calidad no es un proceso espontáneo, esta se obtiene, procesa y crea.

El establecimiento de un programa de control de calidad en materia de recursos humanos contribuye, de manera significativa, a adquirir, mantener y crear un

grupo profesional de calidad. Las políticas y procedimientos relativos a recursos humanos, pudieran dividirse en cuatro etapas básicas:

- Reclutamiento y selección.
- Capacitación y desarrollo profesional.
- Evaluación y compensación.
- Asignación de personal a trabajos con clientes.

Esto ayuda a la firma a seleccionar individuos íntegros, con capacidad de desarrollar habilidades y competencia necesarias para la ejecución del trabajo y poseer característica apropiadas para permitirles un desempeño competente. Esto depende básicamente del desarrollo profesional continuo a un nivel apropiado.

- **Desempeño del trabajo.** La calidad en el desempeño del trabajo, se refiere a proporcionar seguridad razonable de que los trabajos se desempeñan de acuerdo con normas profesionales y requisitos regulatorios y legales, y que la firma o el socio responsable del trabajo emite informes apropiados en las circunstancias. Esto frecuentemente se logra mediante manuales escritos o electrónicos y manuales de lineamientos específicos que incluyan:

- Cómo instruir a los equipos sobre el trabajo que realizarán.
- Procesos para cumplir las normas de trabajo aplicables.
- Procesos de supervisión del trabajo, entrenamiento y preparación del personal.
- Métodos de revisión del trabajo desempeñado y contenido y forma del informe.

- Documentación apropiada y de la oportunidad y extensión de la revisión.
- Procesos para mantener actualizados las políticas y procedimientos de la firma.

Igualmente, una adecuada supervisión, revisión y en su caso, las consultas hechas por el encargado, respecto a asuntos difíciles o controversias, no solo ayuda a disminuir los riesgos inherentes a la auditoría, sino a hacer eficiente el proceso en sí.

- **Monitoreo.** El monitoreo se refiere específicamente a dar un seguimiento continuo al sistema de control de calidad de las firmas, es decir verificar si las políticas y procedimientos que se implementaron para los cinco primeros elementos del sistema de control de calidad fueron adecuados, funcionan como se diseñaron y están siendo aplicados. Es decir, el monitoreo considera el análisis de los nuevos desarrollos de normas profesionales y requisitos regulatorios y legales, de la confirmación por escrito de que se está cumpliendo con la independencia, del desarrollo profesional continuo, y además, de las decisiones de aceptación de las relaciones con clientes.

El propósito de monitorear es finalmente el proporcionar una evaluación de:

- Adhesión a las normas profesionales y requisitos regulatorios y legales.
- Si el sistema se ha planeado e implementado apropiada y efectivamente.
- Si las políticas y procedimientos se han aplicado debidamente de tal forma que los informes que se emitan sean apropiados.

En el caso de que se identifiquen deficiencias en el sistema, es necesario que esto se comunique al personal apropiado de la firma, para que evalúe su efecto

y así mismo, determine las acciones colectivas que se deban emprender y las mejoras al sistema.

Llegando a este punto, habría que decir también, que las políticas y procedimientos de control de calidad deben documentarse y comunicarse al personal de la firma, incluyendo una breve descripción de estos, la responsabilidad del personal y los objetivos que se pretenden lograr.

Con todo esto, podemos concluir sobre la importancia que representa para nosotros los Contadores Públicos, el desempeñar nuestro trabajo con el más alto nivel de calidad, necesitamos establecer controles de calidad que compitan a nivel internacional en beneficio de nuestro ejercicio profesional como Contadores Públicos, con el propósito de mantener la credibilidad sobre nuestro trabajo vinculado con la información financiera.

El establecer un sistema de control de calidad, trae consigo una serie de beneficios, entre los cuales podemos destacar que, aumenta la confianza del público y los usuarios de nuestros servicios profesionales, así como el valor de una firma, mejora la imagen y proyección, genera una cultura organizacional con valores comunes para sus miembros, cumple con las leyes y regulaciones aplicables y da efectividad y eficiencia en las operaciones.

Dentro de esta capítulo, se pudieron examinar todos los aspectos básicos en materia de auditoría, desde el porqué de su origen como resultado de las necesidades del ser humano para tener un mayor control, sobre los entonces llamados tributos y el avance, como las mejoras a esta actividad con el paso del tiempo a consecuencia de los

cambios y las nuevas necesidades en la vida diaria. Además pudimos analizar la clasificación y el manejo de está, en base a su forma, objeto y extensión de la aplicación.

El describir también cada una de las etapas de esta actividad, ayuda a la comprensión de la importancia de que el Contador Público, en su papel como auditor, establezca una carta convenio como evidencia del trabajo a realizar y los resultados esperados, para que durante el proceso no surjan problemas relativos a esto alguna de las contrapartes, así como también lo primordial que es, el contar con una planeación previa y documentación que quede como respaldo de dicho trabajo. Todo esto sin dejar de lado la observancia y la aplicación de nuestra **NCC** para el fomento de una profesión más competente.

Esto conduce al siguiente capítulo, en el cual veremos lo que es el Contador Público como auditor, con esto se hace referencia a los requisitos que debe cumplir para poder desempeñarse como tal, la responsabilidad que esto conlleva y el proceso para poder llegar al resultado final, mejor conocido como informe o dictamen.

## **CAPÍTULO III**

### **EL CONTADOR PÚBLICO COMO AUDITOR**

Ser Contador Público, es un reto, como hemos podido observar, la profesión ha evolucionado notablemente desde sus inicios, hasta nuestros días. La demanda de empresas por los servicios profesionales, ha provocado la superación en todos los aspectos, puesto que se requiere de sólidos conocimientos y de mejor calidad humana para desempeñar los problemas adecuadamente en el mundo de los negocios.

Como auditor, la responsabilidad moral y profesional es aún mayor, ser profesionista con la autorización para dictaminar estados financieros, permite a la disciplina dar un valor agregado a la profesión del Contador Público, donde la ética juega un papel importante. El Contador Público como auditor y para dictaminar, debe cumplir con una serie de requisitos mínimos para dicha autorización, los cuales se tratarán a lo largo de este capítulo, al igual que una serie de impedimentos que pueden surgir para realizarlo.

Además, se analizarán las normas fiscales relativas a dictaminar, así como los sistemas de presentación existentes para presentar dicho informe y el procedimiento de revisión secuencial de éste, así como la responsabilidad que genera sobre el auditor.

#### **3.1 REQUISITOS PARA DICTAMINAR**

Al ser el dictamen un informe que se presenta a las autoridades fiscales, es relevante la importancia del Contador Público como generador responsable de este, ya que surge de la auditoría que realiza. Es por ello que, para que un Contador Público pueda ejecutar dicha actividad y consecuentemente dictaminar, debe estar registrado ante el **SAT** (Servicio de Administración Tributaria) y para esto, es necesario ser un **CPC** (Contador Público Certificado) lo cual se logra siguiendo un proceso y cumpliendo una serie de requisitos que a continuación analizaremos.

Nos encontramos en un mundo globalizado en donde la competencia laboral y académica ha obligado a los profesionistas a tener una constante preparación que debe estar certificada para tener validez. Por lo tanto, en la actualidad es necesario contar con profesionistas cuyas capacidades estén avaladas por organismos colegiados o con la autoridad necesaria para emitir una certificación de tipo profesional y académica.

La certificación académica y profesional del Contador Público es la constancia que avala los conocimientos, habilidades y destrezas requeridos para el ejercicio de la profesión. Su revalidación debe ser periódica para garantizar la actualización del profesional y ofrecer servicios de alta calidad a clientes y usuarios.

Independientemente de la importancia de la certificación, como requisito para la dictaminación de los estados financieros para fines fiscales, esta acción busca responder a los requerimientos normativos que sobre la materia establece nuestro **CFE** (Código Fiscal de la Federación) y se traduce en un elemento más de superación académica para avalar ante autoridades y clientes la labor del Contador Público.

Un Contador Público debe registrarse ante el **SAT** para dictaminar estados financieros, y debe cumplir una serie de requisitos, los cuales se fundamentan, como ya dijimos, dentro del **CFF**, en el artículo **52**, el cual en su fracción primera señala que el registro lo pueden obtener únicamente:

- A.** Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la **SEP** (Secretaría de Educación Pública) y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la **SEP** y solo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los Contadores Públicos por los organismos certificadores que obtengan el reconocimiento de idoneidad que otorgue la **SEP**. además deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

Los requisitos a los que se refiere este artículo nos dicen que, es necesario que el Contador Público que dictamine obtenga su inscripción ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos que el reglamento de nuestro mismo **CFF** señala, y este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la **SEP** (Secretaría de Educación Pública) y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma

secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud del requisito correspondiente. Adicionalmente deberán contar con certificación y con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

Además, el artículo **60** del reglamento del **CFF** nos señala que para los efectos del artículo **52**, fracción **I**, citado anteriormente, el Contador Público interesado en obtener el registro deberá solicitarlo al **SAT**, debiendo acreditar su inscripción en el **RFC** (Registro Federal de Contribuyentes) encontrándose con el estatus de localizado en su domicilio fiscal, sin suspensión de actividades y con cualquiera de las claves y regímenes de tributación que a continuación se señalan:

- Asalariado.
- Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a salarios.
- Servicios profesionales para los efectos de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Así mismo, señala que debe contar con el certificado de firma electrónica avanzada vigente, cédula profesional de Contador Público o equivalente y constancia expedida con no más de dos meses de anticipación acreditándolo como miembro activo con antigüedad de tres años, ambas emitida por la **SEP**, así como también deberá contar con una experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales, de conformidad con los requisitos establecidos por el **SAT**.

Habría que decir también, que el Contador Público que solicite el registro, deberá manifestar dentro de la solicitud, bajo protesta de decir verdad, que no ha participado en la comisión de delito de carácter fiscal.

Con todo lo anterior, se concluye entonces que, los requisitos relativos a la posibilidad de dictaminar, establecidos en el Código, van encaminados fundamentalmente, a que la persona encargada de emitir dicho informe, en este caso el **CPR**, cuente con los conocimientos, habilidades y destrezas necesarias para realizarlo, ya que al ser un documento de gran importancia, conlleva de igual manera, una gran responsabilidad para quien lo elabora, por ser el único responsable de la opinión de auditoría expresada.

### **3.2 IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR**

Por añadidura, cabe mencionar que así como existe una serie de requisitos para dictaminar, también existe una serie de impedimentos, los cuales se pueden traducir como sinónimo de inhabilidades, que globalmente se definen como prohibiciones que señala la ley por situaciones que vivió y que le impiden a la persona ocupar algunos cargos públicos y/o realizar una serie de actividades. La razón de estos impedimentos está en la conveniencia pública, la transparencia administrativa y la debida gestión de lo público.

La **Suprema Corte de Justicia** señala que *“La inhabilidad es aquella circunstancia negativa del individuo, el defecto o impedimento para ejercer u obtener un empleo o que le resta mérito para ejercer ciertas funciones en un cargo determinado y se traduce en la prohibición legal para desempeñarlo independientemente de otras. La constitución y la ley son los encargados de señalar esta circunstancia”* (sala plena, junio 9/88).

Dentro de nuestra profesión, en el ámbito de auditoría, existen una serie de impedimentos para dictaminar, los cuales se señalan en el artículo **67** del reglamento de nuestro **CFF**, el cual nos establece que, para los efectos del artículo **52** fracción **II** de nuestro **CFF**, el **CPR** deberá cumplir con las normas de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o la declaratoria y no tener impedimento para realizarlos.

El **CPR** estará impedido para formular dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, dictámenes de operaciones de enajenación de acciones, declaratoria formulada con motivo de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, por afectar su independencia o imparcialidad en los siguientes casos:

- I. Sea conyugue, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal hasta el guardo y por afinidad hasta el segundo grado, del propietario o socio principal de la empresa que se trate o del director, administrador o algún empleado que tenga intervención importante en la administración de la misma.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este vinculado económica o administrativamente al contribuyente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuya sus servicios.

El comisario de la empresa no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- IV. Reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las que su emolumento dependa del resultado de los mismos.
- V. Sea agente o corredor de bolsa en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Reciba de cualquiera de sus contribuyentes o de sus partes relacionadas, a los que les proporcione servicios de auditoría externa, bienes que se consideren inversiones y terrenos de propiedad para su explotación por parte del **CPR**, de la sociedad o de la asociación civil que conforme el despacho en el que dicho Contador Público preste sus servicios, o financiamientos u otros servicios económicos. Excepto si los bienes o beneficios se reciben como contraprestación por la prestación de sus servicios.
- VIII. Proporciona directamente a través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme al despacho en el que el Contador Público preste sus servicios, adicionalmente al de dictaminar estados financieros, los servicios de:

- Preparación de manera permanente de la contabilidad del contribuyente.
- Implementación, operación y supervisión de los sistemas del contribuyente que generen información significativa para la elaboración de los estados financieros a examinar.
- Auditoría interna relativa a los estados financieros y controles contables.
- Preparación de avalúos y estimaciones de valor que tengan efectos en registros contables y sean relevantes en relación de los activos, pasivos o ventas totales del contribuyente a dictaminar.
- Asesore fiscalmente al contribuyente que dictamine en forma directa o a través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que el Contador Público presté sus servicios.
- Se encuentre vinculado con el contribuyente de forma tal que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Una vez comprendidas las causales de impedimentos del **CPR** para dictaminar, resulta evidente que podrá prestar un servicio de interpretación de normas fiscales o para confirmar los criterios ante la autoridad tributaria, siempre y cuando no tome decisiones administrativas y financieras del contribuyente, que puedan afectar su independencia e imparcialidad.

- Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

- Las personas que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del artículo **32 D** de este **CCF** para lo cual deberán exhibir documento vigente expedido por el **SAT** (Servicio de Administración Tributaria) en el que se emita la opinión del cumplimiento de las obligaciones.

El registro otorgado a los Contadores Públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de **CPR** (Contadores Públicos Registrados) que llevan las autoridades fiscales, en aquellos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años, plazo que se computará a partir del día siguiente a aquel en que se presentó el último dictamen que haya formulado.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Contador Público, al Colegio Profesional y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público en cuestión. Este último, podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo de 30 día hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso.

1. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento del **CFF** y las Normas de Auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultados de los mismos.

2. Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
3. Que el Contador Público este, en el mes de presentación del dictamen, al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual deberá exhibir a los particulares el documento vigente expedido por el **SAT**, en el que se emita el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales.

Cuando el **CPR** no dé **cumplimiento** a las disposiciones referidas, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al **CPR** o suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. En el caso de reincidencia o de que hubiese participado en la comisión de un delito de carácter fiscal o no exhiba, a requerimiento de la autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente, para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos, se dará aviso inmediato a la Federación de Colegios Profesionales a la que pertenezca.

### **3.3 NORMAS FISCALES DEL DICTAMEN**

Una de las máximas que rigen el sistema jurídico es que las autoridades pueden hacer únicamente aquello para lo que están facultadas, mientras que los particulares pueden hacer todo aquello que no se les prohíba. De lo anterior se desprende que todas las

autoridades cuentan con ciertas facultades y únicamente pueden actuar en relación a las mismas.

Así pues, las autoridades fiscales se encuentran facultadas para realizar ciertos actos de comprobación a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

El **CFF** establece que el hecho de emitir un dictamen fiscal no impide a las autoridades a ejercer sus facultades de comprobación, ni a considerar los hechos como ciertos. Dentro del artículo **52** de este, señala que se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en nuestra fracción **II** del citado artículo, que dice:

**II.** Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría, que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

El artículo **67** del reglamento del **CFF** señala que para los efectos del artículo **52**, fracción **II** del Código, el **CPR** deberá cumplir con las normas de auditoría vigentes a

la fecha de presentación del dictamen o la declaratoria y no tener impedimentos para realizarlos.

En términos de este precepto es necesario que la autoridad fiscal haya considerado que la información y documentación proporcionada por el Contador Público relativa a la revisión del dictamen de estados financieros que elaboró, no es suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, para que sea procedente requerir información o documentación complementaria directamente al contribuyente, y en esos términos estar en posibilidad de advertir plenamente su situación fiscal.

Esto quiere decir que, cuando las autoridades tributarias en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen de estados financieros para efector fiscales, primeramente deberán requerir al Contador Público que lo formuló, cualquier información que conforme al citado Código y su reglamento debiera estar incluida en ellos y, en caso de que se estimen que aquellos son insuficientes o que lo solicitado no se presentó en tiempo, podrá requerir información directamente al contribuyente o bien, ejercer sus facultades de comprobación con el mismo.

### **3.4 SIPRED Y SIPIAD**

Con la incorporación de los medios electrónicos al derecho federal común para regular y controlar el comercio electrónico, las transacciones vía internet y la digitalización de la contabilidad, se consideró necesario, aprovechar la tecnología para así mismo otorgar las ventajas que ésta contiene para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Dentro de esto, podemos distinguir que existen dos programas fundamentales para la realización y presentación del dictamen, se trata del **SIPRED** (Sistema de Presentación del Dictamen) y del **SIPAD** (Sistema de Presentación Alternativa al Dictamen), ambos softwares ofrecidos por el **SAT** (Servicio de Administración Tributaria) y desarrollados de la mano de Microsoft.

Por medio de estos programas del **SAT**, como objetivo de la autoridad, se busca coordinar de manera eficaz el uso de sus recursos informáticos para optimizar sus procedimientos y establecer lineamientos y mecanismos para simplificar su función de fiscalización entre las administraciones tributarias y fiscales del país, lo cual permite obtener con oportunidad y calidad la información requerida.

Para efectos de nuestro trabajo, podemos definir al **SIPRED** como un programa diseñado por el **SAT**, para la presentación de los dictámenes fiscales, a diferencia del **SIPIAD**, el cual está diseñado para la presentación de la información alternativa al dictamen, ambos a través de internet y como apoyo a los contribuyentes, facilitando y propiciando el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales.

Al hablar de presentación de información alternativa al dictamen, dentro del **SIPIAD**, nos referimos a aquellos contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, de conformidad con lo establecido en el artículo **32 -A**, fracción **I** del **CFF**, y opten por no presentar el dictamen fiscal, entonces presentarán la información alternativa al dictamen.

El artículo **32 -A**, fracción **I** del **CFF**, citado en el párrafo anterior, señala que *“las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se*

*encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del CFF, sus estados financieros por contador público autorizado.”*

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$39,140,520.00**, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a **\$78,281,070.00** o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo **17-A** de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción, se considera como una sola persona moral, el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

- Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:
  1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa. Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la **LISR** (Ley del Impuesto sobre la Renta) se consideren como tales.

Sin embargo, aún a pesar de las diferencia entre los sistemas por el objeto de la presentación de cada uno, el dictamen fiscal y la información alternativa, ambas deban presentarse bajo el mismo calendario de vencimientos. Nótese que básicamente el objetivo por el cual fueron diseñados estos programas es:

- Simplificar a los contribuyentes y a la Contaduría Pública organizada para poder mejorar la captura, registro y conservación de los datos financieros y contables para cada empresa, así como permitir la generación de la información específica del dictamen fiscal.
- Generar el dictamen fiscal y la información alternativa al dictamen.

- Reducir al mínimo, el rechazo y/o aclaración de la información del dictamen fiscal y de la información alternativa.

Lo que trae consigo una serie de beneficios, entre los cuales podríamos destacar:

- Facilidad en el llenado del dictamen fiscal.
- Seguridad, rapidez y oportunidad en la presentación del dictamen fiscal.
- Cómodo y confiable para la presentación del dictamen fiscal.

Finalmente y con todo esto, podemos observar que, los medios utilizados para presentar el dictamen fiscal han evolucionado gracias al desarrollo tecnológico de los sistemas electrónicos de información, y con la finalidad de incorporar al ámbito fiscal las nuevas tecnologías electrónicas que están siendo adoptadas en todo el mundo para realizar operaciones de carácter empresarial y agilizar las comunicaciones, con un ahorro considerable de recursos económicos, materiales y de tiempo.

### **3.5 PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN SECUENCIAL DEL DICTAMEN**

Llegado a este punto, hemos podido observar la importancia en lo que respecta a la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales y nuestra responsabilidad como Contadores Públicos independientes de cumplir con la obligación de aplicar las normas de auditoría y de ética profesional.

Por esa parte, las autoridades se han apoyado cada vez más en nuestro trabajo como auditores para realizar su objetivo de fiscalización. El procedimiento de revisión secuencial es mediante el cual las autoridades fiscales, pretenden alguna aclaración respecto de la situación fiscal del contribuyente, revisando primero los papeles de

trabajo del Contador Público, los cuales, en caso de no haberse presentado de conformidad con las disposiciones fiscales que lo regulan, traerán como consecuencia la revisión directa al contribuyente.

Es pues, un proceso que les da la certeza de que la información financiera está presentada de manera adecuada y de conformidad con las normas establecidas por la Contaduría Pública organizada. A continuación, analizaremos el fundamento de esta actividad y cómo es que se lleva a cabo.

El artículo **52 – A** del **CFF** (Código Fiscal de la Federación) señala que, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

- I. Primeramente se requerirá al Contador Público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:
  - Cualquier información que conforme a este Código y a su reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
  - La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador Público.
  - La información que se consideré pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere este punto, se llevará a cabo con el Contador Público que haya formulado el dictamen, Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al Contador Público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el punto tres, o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes a los ya revisados.

- II. Habiéndose requerido al Contador Público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere el punto anterior después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo **53-A** de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.
- III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo **46 – A** de este Código, así mismo las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo **42** de este Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, tampoco se seguirá el mencionado orden en el caso de que se determinen diferencias de impuesto a pagar y estos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo **32 – A** de nuestro **CFF**.

De igual forma, cae en el supuesto, si el dictamen no surte efectos fiscales o hubiese sido formulado por un Contador Público que no esté autorizado o cuyo registro se encuentre suspendido o cancelado. Tratándose de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

El procedimiento de revisión del dictamen, requiere que primeramente se requiera al contador público que haya formulado el dictamen, la exhibición de papeles de trabajo elaborados con motivo del mismo o información que la autoridad considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Lo cual sin duda es más fácil desahogar a que se abra una orden de visita domiciliaria en las instalaciones de los contribuyentes.

Por lo anterior, es importante que los Contadores Públicos elaboren trabajos de calidad, atendiendo a las normatividades y metodologías establecidas para la ejecución de auditorías de estados financieros, ya que esto redundará en un buen trabajo, generando como auditores, una seguridad razonable sobre la situación fiscal del contribuyente.

Parte del trabajo de la autoridad es fiscalizar para incrementar la recaudación, y lo puede observar fácilmente, ya que no solo han incrementado los dictámenes revisados, sino que ya, parte de su procedimiento de revisión, incluye el solicitar documentos e información adicional, por lo cual resulta de gran importancia que tanto la comparecencia de la exhibición de papeles de trabajo y así como el desahogo requerimientos de información e información adicional se hagan de la mejor forma posible, ya que de no ser así, la autoridad podrá ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación, con el riesgo que implica una posible sanción al Contador Público.

Entonces, hoy más que nunca los Contadores Públicos que ejercen auditorías para efectos fiscales, deben trabajar en la calidad de sus trabajos, para obtener con ello una opinión bien sustentada, no solo respecto de la razonabilidad de los estados financieros de los clientes, sino también de su situación fiscal, así como mantener una buena comunicación con el cliente y abogados, esto redundará en lo posible en poder desahogar cualquier revisión sin necesidad de que la autoridad termine por ejercitar directamente sus facultades de comprobación.

### **3.6 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR**

Actualmente, los Contadores Públicos van tomando un papel más activo en el desarrollo económico de las empresas de este país. Entre sus áreas de actuación más comunes, encontramos las de registro contable, auditoría y presupuesto y la muy característica área fiscal que ha generado un desarrollo de especialidades en el mercado profesional.

De igual manera, con el desarrollo que ha tenido el dictamen fiscal ante las autoridades fiscales, en su faceta de auditor el Licenciado en Contaduría ha desarrollado programas específicos para su actividad, valiéndose de las normas de auditoría emitidas por el **IMCP** (Instituto Mexicano de Contadores Públicos).

Además, con la finalidad de propiciar la profesionalización del auditor, las autoridades han determinado ciertos requisitos para realizar esta actividad profesional, de tal manera que los profesionales que la desarrollan estén perfectamente capacitados para desempeñar su función. Por eso, la autoridad ha definido condiciones mínimas que los auditores deberán cumplir para desempeñar su función como auditores fiscales, es decir, como auditores que puedan brindar a la autoridad una opinión de carácter fiscal que sea confiable y, salvo prueba en contrario, considerada como cierta.

No obstante, dentro de la normatividad que rige a nuestra profesión, se establece que la auditoría de estados financieros no tiene por objetivo descubrir errores o irregularidades, sin embargo, la responsabilidad legal del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no fueron por falta de cumplimiento con las normas de auditoría emitidas por el **IMCP**.

## **Responsabilidad Profesional**

Mientras que la responsabilidad de la preparación y emisión de los estados financieros, el mantenimiento de sistemas adecuados de información, contabilidad y control, la aplicación de normas contables y la salvaguarda de los activos es de la empresa, la responsabilidad del auditor recae en emitir un juicio y opinión técnica sobre la razonabilidad de las cifras expresadas en dichos estados financieros.

El Código de Ética Profesional, señalado en el primer capítulo, es el encargado de regular la actuación profesional de todos los Contadores Públicos, señalando su responsabilidad, desde diferentes puntos de vista, los cuales se resumen de la siguiente manera:

- **Responsabilidad hacia la sociedad.**
  - Independencia de criterio.
  - Calidad profesional de los trabajos.
  - Preparación y calidad profesional.
  - Responsabilidad personal.
- **Responsabilidad personal.**
  - Secreto profesional.
  - Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.
  - Lealtad hacia quien patrocina sus servicios.
  - Retribución económica.
- **Responsabilidad hacia la profesión.**
  - Respeto a los colegas y a la profesión.

- Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.
- Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

Por todo esto, el auditor debe tener bastante cuidado en el trabajo que realiza y en la formulación de su dictamen y conclusiones, presentando una opinión totalmente imparcial y objetiva, con evidencias claras y concretas, por tener total responsabilidad por lo indicado en su informe basado en las pruebas obtenidas, unificadas de acuerdo con las **NIF**.

### **Responsabilidad Civil**

Las autoridades han determinado una serie de requisitos para ejercer esta actividad, con la finalidad de propiciar la profesionalización del auditor, de tal manera que, los profesionales que la desarrollan estén perfectamente capacitados para desempeñar su función. Por eso, entre las responsabilidades civiles que el auditor deberá acatar, está el cumplimiento de las condiciones mínimas que la autoridad ha definido para el desempeño de su función como auditores de estados financieros para efectos fiscales. Es decir, como auditores que puedan brindar una opinión de carácter fiscal que sea confiable y, salvo prueba en contrario, considerada como cierta.

El auditor deberá dar formal cumplimiento a los requisitos mencionados en el artículo **52** de nuestro **CFF** (Código Fiscal de la Federación) que a la letra dice: *“Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la **SEP** (Secretaría de Educación Pública) y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.”*

Además de esto, como se observó en temas anteriores, las personas a que se refiere el párrafo anterior, deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de Contadores Públicos registrados y autorizados por la **SEP** y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas por organismos que tengan el reconocimiento de idoneidad que otorgue la **SEP**, además deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

Por último, este artículo también nos dice que podrán dictaminar las personas extranjeras facultadas para ello conforme a los tratados internacionales que México ha suscrito.

El dictamen al ser un informe que rinde, en este caso, el Contador Público, respecto del examen a la información financiera de una empresa o ente jurídico sujeto a la revisión, debe verificar el correcto cumplimiento de las **NIF** (Normas de Información Financiera) y efectuar pruebas de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría, para manifestar su opinión. En el caso de que surjan observaciones de gran impacto en la materia fiscal, el Contador Público debe mencionarlas en el en el informe, sin limitación alguna.

Es importante mencionar que las responsabilidades civiles del dueño de una empresa y su auditor se limitan a lo que establece el contrato de prestación de servicios. El Código Civil establece que el auditor que preste sus servicios profesionales sólo será responsable entre las personas a quienes sirve por negligencia, impericia y dolo, sin perjuicio de las pena que merezca en casi de delito.

## **Responsabilidad Fiscal**

La responsabilidad fiscal de los auditores, igualmente la establece el **CFF** en su artículo **52** por los siguientes conceptos:

- Que el contador este registrado antes las autoridades fiscales, mismas que actualmente también exigen educación continua y una práctica profesional mínima de tres años.
- Que el dictamen sea elaborado de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y en cumplimiento a las normas de auditoría. En caso de que no se cumpla adecuadamente con la aplicación de las normas y que las pruebas no satisfagan a las autoridades fiscales, el auditor puede hacerse acreedor a sanciones por el incumplimiento de normas e incluso, la autoridad fiscal puede llegar a suspender o hasta cancelar su registro.
- Que el dictamen se emita de manera conjunta, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, información que se formulará en el informe bajo protesta de decir verdad.
- Que el dictamen se efectúe por medios electrónicos y de acuerdo con las reglas que emita la administración tributaria. En caso contrario, la autoridad contará con la facultad de invalidar el dictamen y sancionar al auditor por incumplimiento.

Como se ha mencionado previamente, la información presentada por el auditor se presume como cierta, sin embargo, la autoridad tiene la facultad de verificarla, por lo cual, entiéndase que esa información no obliga a las autoridades fiscales. Cuando la

autoridad solicite la información al Contador Público para tal fin, y no se dé cumplimiento a lo solicitado o no se hubiera aplicado las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad podrá, previa audiencia, exhortar, amonestar e incluso, suspender hasta por dos años al **CPR**.

En caso de reincidencia o de que el Contador Público hubiere participado en la comisión de un delito fiscal, o cuando no exhiba los papeles de trabajo de auditoría practicada, se procederá a la cancelación definitiva de su registro, lo cual la autoridad tendrá que hacer del conocimiento al colegio de profesionistas y a la federación correspondiente a que pertenezca el auditor.

### **Responsabilidad Penal**

Como es lógico, la responsabilidad de incumplir con el pago de las contribuciones es del contribuyente, y por tanto, sobre él recaen las disposiciones de carácter penal. No obstante, el **CFF** nos habla de terceros involucrados en beneficios indebidos y es que, en muchas ocasiones se ha mencionado a los contadores y auditores como copartícipes en la comisión de delitos fiscales.

Para ser más precisos, el artículo **95** de nuestro **CFF** nos dice pues que, los responsables de los delitos fiscales son quienes concierten su realización, realicen la conducta, lo cometan conjuntamente, e incluso quienes se sirvan, induzcan o auxiliien a otra persona para ejecutarlo. De igual forma, en artículo **96**, indica que es responsable penal aquella persona que sin previo acuerdo y sin haber participado directamente en el delito, se encargue de encubrirlo, lo cual dará origen a una sanción con pena de prisión.

Entonces vemos, que en principio el auditor no es acreedor de responsabilidades penales, a menos que participe de algún modo en la comisión del delito, como podría ser, recibiendo dinero, aportando documentos falsos, planeando el delito, entre otras cosas. Pero el hecho de ser auditor, no significa necesariamente que sea participe de las omisiones o conductas del contribuyente.

Finalmente, por todo esto, podemos observar porque es imprescindible que el auditor actúe en su trabajo con independencia e integridad para llevar con éxito su labor y desarrollo profesional. Es necesario un alto grado de objetividad para que la comunidad confíe en el informe que éste emite y en consecuencia se logre el objetivo de la auditoría. Esto es tan importante, que las normas profesionales y legales se ocupan de la responsabilidad del auditor en caso de que no actúe de esta forma. Lo que quiere decir que, un desempeño incorrecto del auditor se sancionará, de acuerdo a la gravedad de la infracción, respondiendo por los daños que cause, tanto a sus clientes como a los terceros usuarios de la información.

Finalmente, después de revisar este capítulo, se concluye que derivado de la serie de las responsabilidades que conlleva auditar y consecuentemente dictaminar, que va desde lo profesional, hasta las últimas consecuencias, que podemos traducirlo como lo penal, es necesario que el Contador Público cumpla con los requisitos analizados, para estar como **CPR** ante el **SAT** y consecuentemente tener la facultad para dictaminar.

No obstante, se puede observar también, que aún a pesar de que el cumplimiento de los requisitos para dictaminar, da una mayor confianza y certeza del informe emitido

por el **CPR**, las autoridades fiscales cuentan con la facultad de comprobación de dicho documento, ya sea por no dar el debido cumplimiento a los requisitos establecidos en nuestro **CFF** o por considerar que la información emitida por el **CPR** es insuficiente. Para ejercer esta facultad, las autoridades fiscales siguen el ya mencionado procedimiento de revisión secuencial, que habla de primero revisar todos los papeles de trabajo del auditor, que de no ser suficientes o no presentarse a tiempo, pudieran originar la revisión directa al contribuyente.

Como parte de todo esto, también se pudieron conocer una serie de impedimentos que tiene el Contador Público para auditar, que básicamente es el que tenga algún tipo de relación con la empresa, una persona de ella o la documentación a auditar, lo que pudiera generar que el auditor sea imparcial y poco objetivo. Además, señalamos un par de sistemas de presentación del dictamen, por medios electrónicos, emitidos por el **SAT** para simplificar el trabajo, dar una mayor facilidad en el llenado, generando así rapidez y oportunidad en su presentación.

Después de haber conocido los aspectos generales de auditoría, en nuestro siguiente capítulo se realizará un enfoque en las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría), en cuanto al trabajo de auditoría con la utilización de trabajo de terceros, los posibles riesgos que pudieran presentarse durante el transcurso de esta actividad y la parte final de esta labor, lo que vendría siendo lo que es nuestro dictamen y las evidencias obtenidas.



## CAPÍTULO IV

### NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

La auditoría es una revisión analítica hecha por un Contador Público del control interno y registros de contabilidad de una entidad, para formarse y expresar una opinión respecto de esto. Como se ha mencionado a lo largo de este trabajo, la ejecución de esta actividad se encuentra regulada y es a partir del 2012 que se declara la aplicación obligatoria de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría) como parte de la homologación al cambio normativo internacional para una mayor convergencia, no obstante, estas también pueden ser aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Las **NIA** se deberán aplicar en las auditorías de los estados financieros, también pudiendo aplicarse, con la adaptación necesaria, a las auditorías de información de otra clase y a servicios relacionados. Estas contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo.

A continuación, como parte de este capítulo, se analizarán de forma concreta, aquellos puntos que forman parte del contenido de las **NIA** y que proporcionan las bases para que el auditor pueda desempeñar su trabajo, como lo son, básicamente, los lineamientos sobre los cuales realiza su examen a los estados financieros, lo que forma parte la evidencia de auditoría para respaldar su opinión y finalmente las conclusiones que este se puede formar y cómo puede elaborar su informe, analizando cada uno de los elementos que forman parte de este, entre otras cosas.

## 4.1 PRINCIPIOS GENERALES Y RESPONSABILIDADES

Como bien sabemos, todo trabajo de auditoría debe ser planificado y realizado por personal independiente de la ejecución de las actividades del área auditada, para poder mantener la imparcialidad de las conclusiones alcanzadas, las cuales deben ser informadas al personal responsable para que este inicie la aplicación de las acciones correctivas, clave del proceso de mejoras continuas, por lo que se deduce que todo proceso de auditoría, debe cumplir con una serie de principios y responsabilidades que la convierten en una herramienta eficaz y confiable para apoyar las políticas y los controles de gestión, proporcionando información que sirva de base al proceso de mejora del desempeño.

La **NIA 200**, como punto de partida, es la encargada de tratar las responsabilidades generales que tiene el auditor independiente para llevar a cabo una auditoría de estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Específicamente, expone los objetivos generales del auditor independiente, y explica la naturaleza y alcance de una auditoría diseñada para hacer posible al auditor independiente cumplir con dichos objetivos.

Además, esta norma explica el alcance, autoridad y estructura de las **NIA**, e incluye los requisitos que establecen las responsabilidades generales del auditor independiente, aplicables en todas las auditorías, incluyendo la obligación de cumplir con las dichas **NIA**, razón por la cual esta norma deberá leerse conjuntamente con el marco de referencia estas últimas.

El Contador Público, en su papel como auditor, está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Los principios fundamentales a cumplir por el auditor según el Código de Ética Profesional de la **IFAC** (International Federation of Accountants) son:

1. Integridad.
2. Objetividad.
3. Competencia y diligencia profesionales.
4. Confidencialidad.
5. Comportamiento profesional.

La independencia, en el caso de un encargo de auditoría, constituye una exigencia del código, la cual comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia, la cual, salvaguarda la capacidad del auditor para formarse una opinión de auditoría no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha opinión, lo que conlleva a mejorar la capacidad del auditor de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

Derivado de esto, la **NICC** (Norma Internacional de Control de Calidad), fundamentada en la **NIA 220**, proporciona una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos legales, reglamentarios y de ética aplicables, incluida la independencia, puesto que, en relación con el tema de control de calidad, estudiado en capítulos anteriores, esta norma trata

las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros.

Ahora bien, por otro lado, cabe señalar que, aunque las **NIA** no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, si parten de la premisa de que la dirección y cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para desempeñar la actividad de auditoría, como:

- La preparación de estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel.
- Un control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables de gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- Proporcionar al auditor:
  - Acceso a toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material.
  - Información adicional solicite el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría.
  - Acceso ilimitado a las personas de la entidad de los cuales el auditor considere tener evidencia de auditoría.

Sin embargo, de dicha premisa se requiere que el auditor obtenga la confirmación de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades descritas, como condición previa para la aceptación del encargo de auditoría, y siendo así, se da lugar a la **NIA 210**, que trata la responsabilidad que tiene el auditor de acordar los términos del encargo.

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

- El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- Las responsabilidades del auditor.
- Las responsabilidades de la dirección.
- La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros.
- Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura difieran de lo esperado.

Las **NIA** requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:

- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
- Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia obtenida.

Para ello, la **NIA 240** se encarga de desarrollar el modo en el que debe aplicar el auditor la **NIA 315**, que se refiere a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros que pueden deberse a fraude o error y, consecuentemente la **NIA 330**, que se enfoca en dar respuesta a dichos riesgos.

Sin embargo, cabe señalar que los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude, lo cual implica la creación de una cultura de honestidad y comportamiento ético, dentro de la entidad, y que puede reforzarse mediante una supervisión activa realizada por los mismos. Lo que quiere decir que, la responsabilidad para el auditor que realiza la auditoría de conformidad con las **NIA**, recae en la obtención razonable de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error, no obstante, debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que estas no puedan detectarse.

Como base para la opinión del auditor, las **NIA** requieren que el auditor tenga una seguridad razonable, es decir, un alto grado de seguridad de que los estados financieros en su conjunto, están libres de incorrección material debida a fraude o error, lo cual se alcanza cuando se ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada

para reducir el riesgo de auditoría, es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada, a un nivel aceptablemente bajo.

Con el fin de alcanzar los objetivos globales, el auditor seguirá los objetivos mencionados en cada **NIA** aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta la relación entre estas, con la finalidad de:

1. Determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional.
2. Evaluar si ha obtenido la evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

En el caso de que un objetivo de una **NIA** aplicable no pueda alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar los objetivos globales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las **NIA**, exprese una opinión modificada o renuncie al encargo. El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que, de conformidad con la **NIA 230**, debe ser documentado.

La **NIA 230**, señala la responsabilidad del auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros, la cual proporciona evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión, así como evidencia de que la auditoría se planificó y se ejecutó de conformidad con las **NIA** y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.

La **NIA 250**, nos dice que el auditor debe considerar dichas disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría, las cuales, en algunos casos logran tener un efecto directo sobre los estados financieros, ya que determinan las cantidades y la información a revelar en los estados financieros de la entidad, por lo tanto, el incumplimiento de estas, puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias

para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. Por ello, esta norma sirve como herramienta para facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros, debido a esto.

Todo hecho observado que sea significativo y relevante, a juicio del auditor, es necesario que lo comunique, de conformidad con la **NIA 260**, la cual nos proporciona un marco general de comunicación e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. No obstante, en otras **NIA** se enumeran otras cuestiones adicionales que deben ser comunicadas, como pudieran ser, aquellas deficiencias significativas en el control interno, que nos menciona la **NIA 265**, con importancia suficiente para merecer atención. Esta comunicación puede darse de forma escrita o verbal, siendo necesario para esta última, incluir en la documentación el momento y la persona a la que se dirigió dicha comunicación.

Finalmente, después de ser estudiados y comprendidos estos principios y responsabilidades generales que tiene el auditor, derivados de la aceptación del cliente y continuidad del encargo, podemos dar paso a nuestro siguiente tema, que trata de la evaluación y respuesta a los riesgos determinados, lo que cual se refiere al conocimiento general de la entidad y su entorno de control, lo cual constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor planificará la auditoría.

#### **4.2 EVALUACIÓN DE RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS DETERMINADOS**

Actualmente, tanto las grandes como las pequeñas empresas de nuestro país, se confrontan a muchos riesgos externos e internos dentro de ellas, los cuales se deben de atender a efecto de no mermar sus activos, permanecer en el mercado y cuidar

aspectos de calidad, legales y obligaciones tanto fiscales como laborales. Para mitigar lo más que se pueda dichos riesgos, las empresas implementan procedimientos y controles internos, los cuales pueden ser manuales, semiautomatizados o totalmente controlados por el sistema.

De igual manera, y ya sea por obligación fiscal, decisiones corporativas o de gobierno, las empresas en nuestro país requieren auditar su información financiera por despacho de auditores independientes que emitan una opinión sobre su situación financiera y fiscal. Al respecto de este tema, las **NIA**, las cuales son de aplicación obligatoria en México desde enero de 2012, indican, entre otros puntos, los procedimientos a seguir por los auditores, respecto a la evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados.

Una vez llevadas a cabo las actividades señaladas en el tema anterior, relativas a la continuidad de las relaciones con el cliente y el encargo de auditoría con un previo acuerdo de los términos establecido, el auditor, de conformidad con la **NIA 300**, debe planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz, lo que quiere decir que, una planificación adecuada favorece a la auditoría en varios aspectos, como lo son:

- La prestación de atención a las áreas adecuadas.
- La identificación y resolución oportuna de problemas potenciales.
- La organización y dirección adecuada del encargo.
- La selección de los miembros del equipo para realizarla.
- La facilidad de dirección, supervisión y revisión de la auditoría.

- La coordinación del trabajo.

Todo esto determinará el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y a su vez, guiará el desarrollo del trabajo de auditoría.

Por otro lado, la **NIA 315**, hacen referencia a la necesidad y responsabilidad de que el auditor aplique procedimientos previos de valoración de riesgo, que le permitan tener un amplio conocimiento de la entidad, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, con la finalidad de esto proporcione una base, para así mismo, diseñar e implementar respuestas a dichos riesgos, de conformidad con la **NIA 330**, como pueden ser, el escepticismo profesional por parte de la entidad, una mayor supervisión, la incorporación de elementos adicionales de imprevisibilidad, entre otros.

Los procedimientos de evaluación del riesgo se refieren a la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, por medio de:

- Indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de riesgos.
- Procedimientos analíticos que ayuden al auditor a diseñar e implementar la respuesta a los riesgos evaluados.
- Observación e inspección que nos proporcione información para llegar a una conclusión final que sirva como soporte a las indagaciones.

Todo esto podemos traducirlo como un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría, es pues, obtener conocimientos de la naturaleza de la entidad, como lo son sus operaciones, sus

estructuras y sus financiamientos, así como de los factores sectoriales y normativos de esta, y de los controles internos relevantes, que comúnmente se encuentran relacionados con la información financiera. Además, y en su caso, de si cuyo cliente utiliza los servicios de alguna organización, de acuerdo a la **NIA 402**, para considerar cómo afecta a los sistemas de contabilidad y de control interno del cliente, a fin de planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Dichos conocimientos, de acuerdo a la **NIA 320**, constituyen un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a lo largo de ella, además de ser utilizados como evidencia para sustentar valoraciones de riesgos. Así mismo, para efectos de la **NIA 450**, se debe evaluar el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas, para determinar si es necesario revisar la estrategia global y el plan de auditoría, como resultado de una importancia relativa o la posibilidad de que pudiesen existir otras incorrecciones. Después de esto, si la dirección, a petición del auditor decide examinar y corregir dichas incorrecciones, el auditor aplicará procedimientos adicionales para verificar que estas ya no persisten.

De igual forma y como parte de la **NIA 315**, es también necesario que el auditor conozca y evalúe el entorno de control, es decir, si la dirección ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético, que proporcione una base adecuada para los demás componentes del control interno. El control interno varía según la dimensión y complejidad de la entidad y este se diseña, implementa y mantiene con el fin de responder a los riesgos de negocio identificados que amenazan la consecución de cualquiera de los objetivos de la entidad referidos a:

- La fiabilidad de la información financiera de la entidad.
- La eficacia y eficiencia de las operaciones.
- El cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Además, al contar como otra medida de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:

1. La identificación de riesgos relevantes para los objetivos de la información financiera.
2. La estimación de la significatividad de los riesgos.
3. La valoración de su probabilidad de ocurrencia.
4. La toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.

Si la entidad ha establecido dicho proceso, el auditor obtendrá el conocimiento, para consecuentemente poder evaluar si dicho proceso es adecuado o determinar si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de valoración del riesgo por la entidad. Igualmente, obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas.

El auditor identificará y valorará los riesgos en los estados financieros y las afirmaciones sobre tipo de transacciones, saldos contables e información a revelar, lo cual le proporcionará una base que apoya para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores. Como parte de la valoración de los riesgos, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo

significativo, excluyendo los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo.

Para evaluar si los riesgos son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente:

- Si se trata de un riesgo de fraude.
- Si está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza.
- La complejidad de las transacciones.
- Si afecta a transacciones significativas con partes vinculadas.
- El grado de subjetividad de la medida de información financiera relativa con el riesgo.
- Si afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales.

A diferencia de los demás, la valoración de los riesgos en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional. El auditor revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores que hubiera planificado.

Finalmente y como parte de la documentación relativa a los riesgos, el auditor incluirá:

- Los resultados de discusiones entre el equipo del encargo, así como las decisiones significativas que se tomaron.
- Los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con la entidad y su entorno, así como de cada uno de los componentes del control interno. Las

fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados.

- Los riesgos identificados y valorados, así como los controles relacionados con ellos.

Por todo esto, es que surge la necesidad de que los auditores se apeguen a las **NIA** para realizar su auditoría, contemplando entre otros aspectos:

- El conocimiento del negocio y entendimiento del mismo.
- Una planeación de auditoría enfocada en riesgos identificados.
- Los componentes del riesgo y su materialidad en contexto de los estados financieros.
- Evaluar si el control interno actual es efectivo, funciona y ayuda a mitigar los riesgos.
- Evaluar el ambiente o entorno de control.
- Reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo.

Con ello, y así como con otros procedimientos de auditoría, se podrá tener una mayor certeza de que los estados financieros contemplen adecuadamente las aseveraciones de ocurrencia, integridad, exactitud, corte, clasificación, derechos y obligaciones y valuación.

En resumen y para concluir, es muy importante que las empresas tengan controles internos efectivos enfocados a mitigar riesgos, además de que deben de contar con auditores experimentados que ofrezcan valor agregado a sus clientes con soluciones

integrales y recomendaciones oportunas acorde a las necesidades de las empresas y la sociedad.

### **4.3 EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

La auditoría tiene como objetivo evaluar los diferentes procesos e identificar las posibles falencias y errores que estén sucediendo, hallazgos que naturalmente deben estar soportados con evidencias válidas y suficientes, como consecuencia, son un elemento clave, razón por la cual el auditor le debe prestar especial atención en su consecución y tratamiento, puesto que cuando se emite un informe de auditoría, se reseñan los aspectos positivos y negativos identificados en la auditoría, y cualquiera sea el caso, los hechos y situaciones planteados en el informe deben estar soportados.

Derivado de esto, la **NIA 500**, es la norma que se encarga de explicar lo que constituye evidencia de auditoría en la auditoría de estados financieros, así como también trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría que sean adecuados para obtenerla y que constituya una evidencia suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión, consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría, por lo cual podemos deducir que es necesaria para formular el informe. Esta evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría.

No obstante también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de los clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría.

Por otro lado, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto en la dirección, conformada tanto con la información que sustenta y corrobora las afirmaciones por parte de esta, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información y en consecuencia, forma parte de esta.

Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable.

Los procedimientos de auditoría para obtener la evidencia pueden incluir:

- **Inspección.** Implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo, lo cual proporciona evidencia con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquellos.
- **Observación.** Consiste en presenciar un proceso o procedimiento aplicados por otras personas, lo cual proporciona evidencia sobre cómo se llevan a cabo,

pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el ato puede afectar el modo en que se realiza.

- **Confirmación.** Constituye evidencia obtenida por el auditor mediante respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio, con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos.
- **Recalculo.** Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros, realizándolos manualmente o por medios electrónicos.
- **Reejecución.** Implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.
- **Procedimientos analíticos.** Consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros.
- **Indagación.** Consiste en la búsqueda de información financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad a lo largo de la auditoría, pudiendo variar, desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal.

Tal y como lo explica la **NIA 200** la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría, es

decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. Por suficiencia nos referimos a la medida cuantitativa de la evidencia y, la cantidad necesaria depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección, así como la calidad de dicha evidencia, puesto que aunque exista mucha cantidad, puede no compensar su baja calidad. Por adecuación podemos entender que es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión.

Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre lo que origina una mayor fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La evidencia obtenida de fuentes externas independientes de la entidad.
- Los controles eficaces relacionados aplicados a la entidad.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor.
- La evidencia en documentada, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio.
- La documentación original.

Para ello, la **NIA 330**, requiere que en base a su juicio profesional, el auditor concluya si se ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada. La **NIA 200** hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores

relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada.

Parte de la evidencia se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, es decir, si son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros. Normalmente, se genera mayor seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente.

Tal como la **NIA 315** y la **NIA 330** requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

1. Procedimientos de valoración del riesgo.
2. Procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
  - Pruebas de controles.
  - Procedimientos sustantivos.

Por su parte, la **NIA 520**, trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos, para obtener una evidencia relevante y fiable, que le facilite alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. Estos procedimientos a los estados financieros consisten en realizar comparaciones sobre lo registrado y las expectativas del auditor e incluso efectuar análisis complejo usando técnicas estadísticas.

Además, como parte de ello, la **NIA 530**, habla de muestreo de la auditoría, esta puede aplicarse cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de sus procedimientos, es decir, la aplicación de los procedimientos a un

porcentaje inferior al 100% de los elementos relevantes de una población de auditoría, con el objeto de proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la cual se selecciona la muestra.

Al diseñar la muestra, se debe tener en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la cual se extraerá, así mismo, se debe determinar un tamaño suficiente para reducir los riesgos de muestreo a un nivel aceptablemente bajo, esto se puede hacer en base a una fórmula estadística (muestreo estadístico) o al juicio profesional del auditor (muestreo no estadístico), cuando menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

#### **Otros aspectos que forman parte de evidencia.**

- De acuerdo a la **NIA 505**, las confirmaciones externas comúnmente se aplican para confirmar o solicitar información determinada, que se espera proporcionen una evidencia de auditoría fiable, sin embargo, la dirección puede negarse a que el auditor utilice estos medios, lo cual se convierte en una limitación, cuyas razones se vuelven necesarias investigar, ya que podría tratarse de una denegación al auditor para tener acceso a evidencia que pudiera revelar un fraude o error.
- De acuerdo a la **NIA 501**, la obtención de evidencia suficiente y adecuada, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos de una auditoría de estados financieros, deben considerarse, ya que

estos sirven como base y/o tienen algún efecto para la preparación de la información financiera.

- De acuerdo a la **NIA 510**, en lo que respecta a saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría, se obtendrá evidencia, sobre si estos presentan incorrecciones que afectan de forma material a los estados financieros del periodo actual, verificando si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual, si reflejan la aplicación de las políticas contables adecuadas y, revisando los papeles de trabajo del auditor predecesor, como evidencia en relación con los saldos de apertura. Si dichas evidencias contienen incorrecciones, el auditor expresará una opinión con salvedades o desfavorable, si no obtiene evidencia, podrá denegar la opinión.
- De acuerdo a la **NIA 540**, el auditor debe obtener evidencia de que las estimaciones contables, es decir, de que las partidas de los estados financieros que no pueden medirse con exactitud, sino sólo estimarse, son razonables y adecuadas en el contexto del marco de información aplicable, tomando en cuenta la manera en la que la dirección las realiza. Esto porque al ser estimaciones generan una naturaleza y fiabilidad muy variada, afectando al grado de incertidumbre y trayendo consigo un riesgo de incorrección material, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección, intencionado o no.
- De acuerdo a la **NIA 550**, el auditor debe obtener un conocimiento (evidencia) suficiente en lo que respecta a las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas, para poder reconocer, en su caso, factores de riesgo de

fraude, y así mismo, concluir si los estados financieros logran la presentación fiel o no inducen a error.

- De acuerdo a la **NIA 560**, los hechos posteriores al cierre pueden proporcionar evidencia que existía o surgió después de la fecha de los estados financieros. Si un hecho puede afectar en forma importante los estados financieros, el auditor deberá considerar si los estados financieros necesitan corrección y, discutir el asunto con la administración para tomar las acciones apropiadas en las circunstancias.
- De acuerdo a la **NIA 570**, la hipótesis de empresa en funcionamiento, es decir, la consideración de la misma entidad de que continuará con su negocio en un futuro previsible, formará parte de la evidencia de auditoría, respecto de la preparación de sus cuentas anuales y su valoración preliminar de la capacidad de la empresa para continuar como empresa en funcionamiento.
- De acuerdo a la **NIA 580**, las manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor, constituye evidencia similar a las respuestas a indagaciones. Dicha manifestación adoptará la forma de una carta de manifestaciones dirigidas al auditor y su fecha no será posterior a la del informe de los estados.

La planificación de los procedimientos de auditoría tiene como finalidad reunir la evidencia necesaria que permita concluir sobre la confiabilidad de la validez de las

afirmaciones definidas para cada componente. Por lo tanto, todos los procedimientos de auditoría deben estar orientados a satisfacer una o más afirmaciones.

Esto nos lleva finalmente a comprender la importancia de que el auditor obtenga evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos analíticos y sustantivos, ya sea mediante muestreo o no, que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de auditoría, evidencia que deberá someterse a revisión para asegurarse que cumpla con los requisitos básicos de suficiencia, competencia y relevancia, dentro de los papeles de trabajo, los cuales deberán mostrar los detalles de la evidencia y revelar la forma en que se obtuvo.

#### **4.4 UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE TERCEROS**

En el siguiente trabajo se detalla un análisis de lo que se refiere el uso del trabajo de terceros, donde se denota la necesidad que tiene un auditor de la utilización del trabajo de otra persona, pues la educación del auditor y su experiencia permiten, ser reconocidos acerca de los asuntos de negocios en general, pero no se espera que tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para contratar en la práctica a otra de profesión u ocupación distinta.

Durante la auditoría, un auditor puede encontrar asuntos complejos o subjetivos, potencialmente importantes para los estados financieros. Tales asuntos podrían requerir especiales conocimientos o herramientas y así el juicio del auditor de requerir usar el trabajo de un especialista para obtener una competente evidencia substancial.

Para ello, las **NIA** establecen una serie de casos especiales donde se pueden observar la utilización del trabajo de terceros, como pudiera ser, el uso del trabajo de otro auditor o de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de contabilidad y auditoría.

- **Utilización del trabajo de los auditores de los componentes.**

La **NIA 600** contiene consideraciones específicas para auditorías de grupo, en particular cuando en ellas intervienen los auditores de los componentes, que de acuerdo con la **NIA 220**, estos, junto con el grupo del encargo de auditoría deben reunir los requisitos de competencia y capacidad exigidos y para esto, el responsable del equipo del auditor del grupo, además de sus funciones directivas y de realización y supervisión del encargo, tendrán que asegurarse que los miembros cumplan dichos requisitos. Por lo tanto, la **NIA 600** ayuda al responsable del equipo auditor del grupo a cumplir con el control de calidad establecido en la **NIA 220**, cuando los auditores de los componentes controlen la información financiera correspondiente a estos.

Si el equipo del encargo del grupo prevé solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera, obtendrá conocimiento sobre las siguientes cuestiones:

- Si el auditor del componente conoce y cumplirá requerimientos de ética.
- La competencia profesional del auditor del componente.
- Si podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia suficiente y adecuada.

Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo. Además, el equipo de encargo diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo surgidos durante el proceso, ello incluirá la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo, así como la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, y la posible existencia de factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la dirección.

Para llevar a cabo esto, el equipo de encargo del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos al auditor de un componente, especificando el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo y la forma y el contenido de la comunicación de este último, al equipo de encargo del grupo, lo que les permitirá evaluar las cuestiones significativas que hayan surgido y determinar si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación del auditor del componente.

Finalmente el equipo de encargo del grupo incluirá en la documentación de auditoría:

- Un análisis de los componentes.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes.
- Las comunicaciones escritas entre el equipo de encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos sus requerimientos.

## **Utilización del trabajo de los auditores internos.**

Por otro lado, la **NIA 610**, nos señala la responsabilidad que tiene el auditor externo con respecto a la utilización del trabajo de auditores internos, la cual recae totalmente sobre él, sin reducirse por el hecho de que utilice el trabajo de terceros, ya que los objetivos de los auditores internos sólo se ven determinados por la dirección y/o los responsables del gobierno de la entidad.

Para esto, como es obvio, se determinará previamente si el trabajo de los auditores internos es adecuado para los fines de la auditoría, y para ello, el auditor externo evaluará:

1. La objetividad de la función de la auditoría interna.
2. La competencia técnica de los auditores internos.
3. La probabilidad de que el trabajo lo realicen con la debida diligencia profesional.
4. La posibilidad de una comunicación eficaz con los auditores internos.

Una vez realizada la evaluación, en caso de resultar afirmativo y determinarse adecuado, se definirá el efecto previsto de la utilización del trabajo de estos, sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo, tomando en cuenta los siguientes puntos:

- La naturaleza y el alcance de los trabajos específicos realizados por el auditor interno.
- Los riesgos valorados de incorrección material en sus afirmaciones.
- El grado de subjetividad que interviene en la evidencia para sustentar las afirmaciones.

Pero todo eso, sin dejar de lado, el conocimiento y la evaluación de si los trabajos que se pretenden utilizar fueron realizados por auditores internos con una formación y competencia técnica adecuada, y si estos fueron adecuadamente revisados, supervisados y documentados de manera conjunta, con evidencia suficiente y adecuada para las conclusiones alcanzadas, en congruencia con los resultados de los trabajos realizados.

Entonces, si el auditor externo decide utilizar trabajos específicos de los auditores internos, deberá incluir en la documentación de auditoría las conclusiones con respecto a la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos y los procedimientos aplicados por el auditor externo a dicho trabajo.

#### **Utilización del trabajo de un experto del auditor.**

La **NIA 620**, por su parte, nos habla de la responsabilidad del auditor, respecto a la utilización del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de contabilidad y auditoría, con el objetivo de contar con evidencia suficiente y adecuada, siendo el único responsable de la opinión de la auditoría expresada, sin que el hecho de que se auxilie en un experto, limite dicha responsabilidad.

Para esto, el auditor, durante el transcurso del proceso de auditoría, determinará la posible necesidad de requerir a un experto en un campo distinto al de contabilidad y auditoría para poder continuar desempeñando su trabajo y contar con la evidencia suficiente, siempre valorando la competencia, capacidad y objetividad de este último y acordando lo siguiente:

1. La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto.

2. Las funciones y responsabilidades de ambas partes.
3. El cumplimiento por parte del experto de los requerimientos de confidencialidad.

Una vez convenido esto, el experto procederá a ejecutar lo que se le haya requerido para consecuentemente comunicar los hallazgos, así como su relevancia y materialidad, en caso de que el auditor determine que esta información no es adecuada para sus objetivos, podrá acordar con el experto la naturaleza y extensión de un trabajo adicional para lograr su finalidad.

Es conveniente señalar que, el experto del auditor puede ser un socio de la firma, parte de los auditores del encargo o empleado temporal, los cuales estarán sujetos a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma, o en caso contrario, puede no ser parte de la firma y esto no lo hace sujeto a dichas políticas y procedimientos, sin embargo, por algunas jurisdicciones, está sujeto a requerimientos de ética aplicables y otros requerimientos profesionales.

Ahora bien, dentro del informe de auditoría, que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia del trabajo del experto, a menos que, por disposiciones legales o reglamentarias, lo solicite.

Adviértase que, aún a pesar de que el auditor puede optar por el apoyo de un tercero, si es necesaria e importante, una investigación previa acerca de la capacidad profesional del especialista, que además, le permita determinar si este es independiente del cliente, y una vez realizado esto, para una mayor seguridad, analizar y evaluar los resultados del especialista, que le proporcione certeza razonable de que constituye evidencia apropiada de auditoría y respalda la información financiera.

## 4.5 CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORÍA

La principal función del auditor y la mayor responsabilidad que sobre él recae en la actividad independiente es la expresión de una opinión profesional sobre los estados financieros examinados, como bien sabemos, esta opinión profesional se conoce como informe de auditoría o dictamen y nace de las normas de auditoría relativas a rendición de informes.

La **NIA 700** hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. Además, establece las guías y proporciona los lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor, emitido como resultado de una auditoría de los estados financieros de una entidad, no obstante, muchos de estos lineamientos proporcionados pueden adaptarse a dictámenes del auditor sobre información financiera distinta de los estados financieros.

Por ende, los objetivos del auditor dentro de esta **NIA** se pueden traducir en:

- La formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida.
- 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.

Para esto, el auditor deberá inicialmente, formarse una opinión sobre los estados financieros, tomando en cuenta si han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, considerando los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección, con el fin de concluir si ha obtenido una seguridad razonable

sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, fraude o error.

Por consiguiente, el auditor expresará su opinión, lo que nos lleva a advertir que existen distintos tipos de opinión:

1. **Opinión no modificada.** También denominada favorable y se da cuando el auditor concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
2. **Opinión modificada.** El auditor expresara este tipo de opinión en su informe, de conformidad con la **NIA 705**, cuando:
  - Concluya que los estados financieros no están libres de incorrección material.
  - No pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La **NIA 705** trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la **NIA 700**, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta **NIA** establece tres tipos de opinión modificada, las cuales son:

- **Opinión con salvedades.** Se da cuando habiendo o no obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros.

- **Opinión negativa.** Se da cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, son materiales y generalizadas en los estados financieros.
- **Abstención de opinión.** Se da cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada u obteniéndola suponga la existencia de incertidumbres.

La decisión sobre el tipo de opinión modificada depende de la naturaleza del hecho que la origina y el juicio del auditor.

Una vez formada su opinión, el auditor procederá a formular su informe, el cual será escrito, describirá en que consiste una auditoría y este deberá realizarse de conformidad con la **NIA**, incluyendo:

- **Título.** El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente.
- **Destinatario.** El informe de auditoría irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo.
- **Apartado introductorio.** Este apartado dentro del informe de auditoría:
  - Identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados.
  - Manifestará que los estados financieros han sido auditados.
  - Identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros.
  - Remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa.
  - Especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.

- **Responsabilidad de la dirección.** Dicha responsabilidad es en relación con los estados financieros de las personas pertenecientes a la entidad, encargadas de la preparación de estos. El informe describirá la responsabilidad e incluirá una explicación de que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como del control interno que considere necesario para que estén libres de incorrecciones, fraudes o errores.
- **Responsabilidad del auditor.** Manifestará que su responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría, haciendo constar que está se llevó a cabo de conformidad con las **NIA**.
- **Opinión del auditor.** Para expresar una opinión no modificada o favorable se utilizarán una de estas frases: *“los estados financieros expresan la imagen fiel de... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]”* o *“los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]”* indicando, como podemos ver, que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En caso de que no sea de conformidad con las **NIIF** emitidas por el **IASB**, deberá identificar la jurisdicción del origen del marco de información financiera.
- **Otras responsabilidades de información.** En caso de que el auditor cumpla con otras responsabilidades de información, además de las establecidas por las

**NIA** de informar sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades se tratarán en esta otra sección apartada.

- **Firma del auditor.**
- **Fecha del informe de auditoría.**
- **Dirección del auditor.** Esta dirección hace referencia al lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Además, de acuerdo a la **NIA 706**, el auditor puede hacer comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando lo considere necesario para llamar la atención de los usuarios sobre cuestiones importantes o relevantes presentadas o reveladas en los estados financieros, incluyendo un párrafo en el informe, de énfasis cuando se refiera a una cuestión presentada en los estados financieros o sobre otras cuestiones cuando se refiere a otro asunto distinto a lo presentado, este irá inmediatamente después del párrafo de opinión, con un título apropiado y haciendo una clara referencia a la cuestión que se resalta.

La **NIA 710**, por otro lado, nos señala las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros, con el propósito de establecer guías y proporcionar lineamientos respecto de esto. Ahora bien, la naturaleza de la información comparativa que se presente, depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable, de aquí se desprenden dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información:

1. Cifras correspondientes de periodos anteriores.

## 2. Estados financieros comparativos.

El enfoque a adoptarse comúnmente se determinará por las disposiciones legales o reglamentarias, e incluso, puede especificarse en los términos del encargo. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques se da, ya que en el caso de las cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor se referirá únicamente al periodo actual, mientras que, en el caso de estados financieros comparativos, se referirá a cada periodo para el que se presenten los estados financieros.

Los objetivos del auditor fundamentalmente serán obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa, es decir, los importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativa a uno o más periodos anteriores, se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, relativos a la información comparativa y emitir un informe.

Para cumplir con sus objetivos, el auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información esta adecuadamente clasificada, evaluando si la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en periodos anteriores o ha sido reexpresada, y si las políticas contables aplicadas son congruentes.

El auditor, tal como lo requiere la **NIA 580**, solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor, e incluso, obtendrá una específica, en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuados para corregir

una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte la opinión comparativa.

Adviértase que, para la emisión del informe de auditoría, dentro de este ámbito, existen diversas situaciones a considerar:

- Cuando se presenten cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras, salvo que el firme de auditoría del periodo anterior contenga opinión con salvedades, desfavorable o denegada.
- Cuando los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben hacer referencia de este, por lo cual, todo queda a decisión de auditor.
- Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión.
- Cuando los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor lo manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría.

La **NIA 720**, por su parte, establece guías y proporciona lineamientos sobre la consideración del auditor de otra información, sobre la que no tiene obligación de dictaminar, en documentos que contienen estados financieros auditados. Sin embargo, el auditor examina la otra información porque la credibilidad de los estados financieros auditados puede verse menoscabada por incongruencias materiales entre los estados financieros auditados y la otra información.

En esta **NIA** al hablar de documentos que contienen los estados financieros auditados se entiende por informes anuales o documentos similares, que se emiten para los propietarios o interesados similares, que contienen los estados financieros auditados y el correspondiente informe de auditoría.

A este propósito, el auditor dispondrá lo necesario con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad para obtener la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y examinarla con el objeto de identificar incongruencias materiales, si las hubiera, con los estados financieros auditados. Si se da el caso, el auditor determinará si es necesario modificar los estados financieros auditados o la otra información.

Al hablar de otra información, nos referimos, por señalar algunos ejemplos:

- Informe de la dirección o responsables del gobierno de la entidad sobre operaciones.
- Resúmenes financieros o datos financieros destacables.
- Ratios financieros.
- Nombres de los directivos o de los administradores.
- Determinados datos trimestrales.

No obstante, puede darse el caso de que la dirección de la entidad se rehusé a estas modificaciones, por lo cual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe en el caso de la oposición de cambios a los estados financieros auditados o la adhesión de un párrafo sobre otra cuestión, que describa la incongruencia material de conformidad con la **NIA 706** (párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en

el informe emitido por un auditor independiente) y la retención del informe, así como la renuncia a su encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, en el caso de la oposición a las modificaciones de la otra información.

Ahora bien, si se hace la modificación a los estados financieros auditados, está se realizará en conformidad con la **NIA 560** (hechos posteriores al cierre) por otro lado, si es necesarios y aceptada la modificación a la otra información, el auditor realizará lo procedimientos necesarios para dicho objetivo.

#### **4.6 ÁREAS ESPECIALIZADAS**

Al hablar de áreas especializadas, las **NIA** lo que pretenden es establecer normas y proporcionar lineamientos en conexión con los compromisos de auditoría con propósitos especiales. De acuerdo al estudio que hemos hecho de algunas **NIA**, hemos podido observar que de la serie 100 a la serie 700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros, y la **NIA 800**, por su parte, trata las consideraciones especiales para la aplicación de las **NIA** antes mencionadas, respecto de una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, es decir, un marco de información diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos, con el objetivo de tratar adecuadamente dichas consideraciones que son aplicables con respecto a:

- **La aceptación del encargo**, para lo cual, de acuerdo a la **NIA 210** (acuerdo de los términos del encargo de auditoría) se requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros, para lo cual el auditor obtendrá el conocimiento de:

- La finalidad para la cual se han preparados los estados financieros.
  - Los usuarios a quienes se destina el informe.
  - Las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.
- **La planificación y realización de dicho encargo**, para lo cual, de acuerdo a la **NIA 200** (objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las **NIA**) se requiere que el auditor cumpla todas las **NIA** aplicables a la auditoría, que, por ser de estados financieros con fines específicos, determinará si esta aplicación requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

Además, de acuerdo a la **NIA 315** (identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno) se requiere que el auditor conozca la selección y aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, que en el caso de unos estados financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, se tomará en cuenta la interpretación por parte de la dirección de dicho contrato, ya que puede ser significativa y provocar diferencias materiales en la información presentada en los estados financieros.

- **La formación de una opinión y el informe sobre los estados financieros**, para lo cual, aplicara los requerimientos de la **NIA 700** (formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre estados financieros) evaluando si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable, que en el caso de ser preparados de

conformidad con las disposiciones de un contrato, evaluará si describen adecuadamente cualquier interpretación significativa del contrato sobre el que se basan los estados financieros.

Igualmente, tratará la estructura y contenido del informe de auditoría, que en el caso de realizarse con fines específicos:

- Describirá la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, de ser necesario, los usuarios a quienes se destina el informe.
- Señalará la responsabilidad de la dirección de determinar el marco de información financiera aplicable, en el caso de que está puede elegirlo entre varios para la preparación de los estados financieros.

Finalmente, el informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos, incluirá un párrafo de énfasis, dentro del cual, advertirá a los usuarios del informe que ha sido preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines, dicho párrafo lo incluirá el auditor, con un título adecuado. Por último, cabe señalar que esta **NIA** hace referencia a estados financieros en su conjunto, mientras que la **NIA 805**, se basa en un solo estado financiero (que puede estar preparado de acuerdo a un marco de referencia de propósito especial o general) o un elemento, cuenta o partida de este.

El objetivo del auditor al aplicar esta última **NIA**, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a la aceptación, planificación y ejecución del encargo, así como a la formación de una opinión y el

informe, ya que este último deberá adaptarse a las circunstancias si sólo se realiza el encargo de esta **NIA**, pero si por el contrario, el auditor acepta dicho encargo y a su vez, audita el conjunto completo de estados financieros de la entidad, expresará una opinión por separado para cada encargo.

La **NIA 810**, por su parte, trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con las **NIA**. Es decir, sobre aquella información financiera histórica derivada de los estados financieros, pero que contiene menos detalle que los estados financieros.

Ahora bien, previamente es necesario que el auditor determine si es adecuado aceptar el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos y siendo así, si se le contrata para ello, el auditor tiene como objetivos, formarse una opinión sobre estos, basándose en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa así mismo, el fundamento de dicha opinión.

Para ello, el auditor podrá únicamente aceptar este trabajo, en el caso de que haya sido el mismo, quién realizó la auditoría de los estados financieros de los que se deriven los estados financieros resumidos de conformidad con las **NIA**. No obstante, el auditor debe determinar si los criterios aplicados son aceptables, ya que, de no ser así, no aceptará el cargo relativo a esta presente **NIA**, salvo que disposiciones legales o reglamentarias se lo requieran.

El auditor realizará una serie de procedimientos como base para su opinión respecto de los estados financieros resumidos que se traducen de la siguiente manera:

- Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados financieros auditados.
- Cuando los estados financieros resumidos no vienen acompañados de los estados financieros auditados, evaluar si describen claramente:
  - De quién se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que estén disponibles.
  - Las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados financieros auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros auditados y que establecen los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.
- Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.
- Comparar los estados financieros resumidos con la correspondiente información de los estados financieros auditados para determinar si concuerdan o pueden ser recalculados.
- Evaluar si los estados financieros resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.
- Evaluar si contiene la información necesaria y adecuada, de tal forma que no induzca a error en las circunstancias.

- Evaluar si los estados financieros auditados, están disponibles, sin excesiva dificultad.

Cuando el auditor concluya que es adecuada una opinión no modificada, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación:

- *“Los estados financieros resumidos son congruentes en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados, de conformidad con [los criterios aplicados].”*
- *“Los estados financieros resumidos son un resumen fiel de los estados financieros auditados, de conformidad con [los criterios aplicados].”*

Como es lógico, este informe puede estar fechado con posterioridad del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados y contendrá los mismos puntos, descritos en temas anteriores, conforme a la **NIA 700** (formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros) añadiendo algunos otros elementos y quedando finalmente de la siguiente manera:

- Título.
- Destinatario.
- Un apartado introductorio que:
  - Identifique los estados financieros resumidos sobre los que el auditor informa, incluido el título de cada estado que se incluye en los estados financieros resumidos.
  - Identifique los estados financieros auditados.

- Mencione el informe de auditoría sobre los estados financieros auditado, su fecha y, el hecho de que en dicho informe se presentó una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados, salvo que, el informe de auditoría sobre estados financieros auditados contenga una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones, o una opinión desfavorable o una denegación de opinión. Si cae en uno de esos casos, el auditor pondrá en manifiesto el tipo de opinión que contiene el informe y su fundamentación.
  - Si la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, debe indicar que los estados financieros resumidos y auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.
  - Ponga de manifiesto que los estados financieros resumidos no contienen toda la información a revelar equivalente a la lectura de los estados financieros auditados.
- Responsabilidad de la dirección.
  - Responsabilidad del auditor.
  - Opinión del auditor.
  - La firma del auditor.
  - La fecha del informe de auditoría.
  - La dirección del auditor.

Ahora bien, es prudente que en ocasiones el auditor adopte medidas adecuadas, dependiendo de sus derechos y obligaciones legales, pudiendo, en consecuencia, considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico, cuando la dirección no lleva a cabo las medidas que se le solicita, y esta última opte por informar a los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos y a otros terceros usuarios conocidos de que existe una referencia inadecuada al auditor, el auditor.

Finalmente y tomando como base, además de los capítulos anteriores, las **NIA** previamente estudiadas, respecto a cómo llevará a cabo el auditor su trabajo y, la importancia de evaluar los riesgos a los que está expuesta la entidad, como apoyo a la planeación respecto a la formulación de los procedimientos adecuados a seguir que, permitan la obtención de una evidencia suficiente y adecuada, podemos proceder a nuestro caso práctico, donde se señalarán algunas guías y ejemplos prácticos de la aplicación de estas normas para el ejercicio profesional de auditoría que servirán a los Contadores Públicos y demás usuarios interesados en el tema.

## CAPÍTULO V

### CASO PRÁCTICO

En este, nuestro último capítulo, como su nombre lo dice, después de la síntesis y el análisis técnico realizado, se pretende ofrecer a los profesionales de la Contaduría Pública y demás usuarios interesados, de manera por demás oportuna, una herramienta de gran utilidad para elaborar el informe de auditoría sobre estados financieros, mejor conocido como dictamen, documento que reconoce al ejercicio independiente de la práctica profesional de auditoría, y sugerir a consideración de los lectores y de la propia profesión contable un texto de dictamen fiscal basado en las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría).

De manera particular, se dividirá la estructura que integra el informe de auditoría, que se deriva de una revisión a estados financieros y de forma, por más creativa, se presentará un modelo de informe que se denomina multimodal, en el que se citan las fuentes normativas que sustentan cada párrafo del aludido documento incluyendo, cuando sea el caso, lo que se denomina salvedades, párrafos de énfasis, párrafos de otras responsabilidades de información y párrafos sobre otras cuestiones, lo cual pretende ser una guía para los profesionales en Contaduría Pública, sobre todo para quienes se desempeñan en la práctica de auditoría independiente y también para demás usuarios interesados.

Además, se dará solución a lo que viene siendo nuestro planteamiento del problema y con ello se señalará la metodología empleada durante el desarrollo de esta

investigación, dada la naturaleza del tema en cuestión, que nos permitió cumplir con los objetivos previstos al inicio de este trabajo.

## **5.1 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

### **Planteamiento del Problema**

A finales de 2003, el Banco Mundial llevó a cabo una revisión de tipo diagnóstico sobre la calidad de las prácticas contables, de emisión de información financiera y de auditoría en México, así como un análisis del estado que presentaban nuestros principios de contabilidad y las normas de auditoría comparativamente con los estándares internacionales.

El resultado de dicho análisis, arrojó que en el área en la cual se observaron menos diferencias o situaciones a homologar fue, precisamente, la de las normas de auditoría. En nuestra profesión, el saber con qué normatividad debemos homologarnos, por años, ha sido tema de análisis y discusión, tanto con los americanos, con quienes tenemos nuestras principales transacciones de negocios, como con la normatividad internacional encabezada por los europeos, quienes a partir del 2005, dieron un paso importante hacia el logro de una homologación en materia de **NIF** (Normas de Información Financiera).

La homologación es cada vez más importante, gracias a nuestro mundo globalizado y los avances tecnológicos, ahora los mercados de capitales y las inversiones productivas, buscan a los mejores postores en términos de seguridad jurídica, incentivos fiscales a la inversión, mano de obra accesible y de bajo costo, etcétera, lo

que ha provocado un mundo sin fronteras, en el que la expansión territorial de los negocios alcanzan dimensiones verdaderamente globales.

Lo anterior, ha hecho necesaria la búsqueda de prácticas uniformes en materia de uso de **NIF**, así como del ejercicio de la auditoría de estados financieros, con la finalidad de tener la certeza de que el trabajo cumple con los estándares aceptados internacionalmente para dar certidumbre y confianza a la información financiera, por lo cual, el **IMCP** (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) se ha pronunciado a este respecto en materia de homologación de las normas de auditoría. Por ello, surge la importancia de conocer y aplicar las **NIA**

La obligatoriedad de la adopción de la **NIA** a partir del año 2012, ha traído consigo el reto de familiarizarse y aplicar esta nueva normatividad, para las personas que ejercen no sólo la disciplina de la auditoría, sino para todas aquellas que se desempeñan como Contadores Públicos, ya que realizar hoy, un trabajo de auditoría no sólo requiere de los conocimientos adquiridos en la universidad, sino del conocimiento amplio de las **NIA**, las cuales guiarán al auditor en el desempeño de su trabajo de revisión de contabilidad de una entidad.

Conocer las **NIA** proporcionará al Contador Público, la capacidad cognoscitiva suficiente que le permitirá hacer juicios fundamentados de la información generada en la empresa, para tal propósito, con esta investigación, se pretende brindar una herramienta práctica y experimentada que ayude a la comprensión y utilización de las **NIA**. Además, se ofrece un apoyo fundamental, para que de manera práctica y entendible se logre el dominio del conocimiento de estas normas, logrando una mayor

capacitación y responsabilidad, lo cual generará mejores resultados en lo que respecta a los informes de auditoría.

## **Justificación**

El ejercicio de la auditoría, como bien sabemos, es de vital importancia para el éxito de un negocio, ya que con la emisión del diagnóstico que surge como consecuencia de esta actividad, podemos tomar decisiones sobre el mismo, es decir, la auditoría funciona para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización, así como para contribuir al cumplimiento de sus objetivos y metas, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección.

Los servicios de auditoría comprenden la evaluación objetiva de las evidencias, para proveer una conclusión independiente que permita calificar el cumplimiento de las políticas, reglamentaciones, normas, disposiciones jurídicas u otros requerimientos legales, respecto a un sistema, proceso, subproceso, actividad, tarea u otro asunto de la organización.

Actualmente, debido al surgimiento consecuente de nuevas necesidades de las autoridades, para un mayor control en la objetividad y veracidad de la información financiera, administrativa y operacional que los usuarios le transmiten, se han realizado reformas en materia tributaria, y por consiguiente, cambios en las normas para el ejercicio profesional de la auditoría, que sirven como base para el desempeño de esta labor.

Dentro de los cambios efectuados, a los cuales me refiero en el párrafo anterior, se encuentra la adopción integral de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría) o ISA (International Standards) para la ejecución de una auditoría, de estados financieros de ejercicios contables que inicien a partir del 1 de enero del 2012.

Dichos lineamientos reemplazan a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México, que fueron derogadas a partir del 1 de enero de 2013, quedando excluidos algunos trabajos, que serán regidos por la normatividad que emita el **IMCP** (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) a través de la **CONAA** (Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento) y de los cuales se hablará, conforme al desarrollo de este proyecto.

La adopción de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría), por ser un tema actual y significativo, es importante analizarlo y conocer, de manera más pormenorizada, todos y cada uno de los cambios que se realizaron a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México y las posibles ventajas, desventajas, los efectos y el impacto que estas tendrán, dentro del ejercicio profesional de los auditores.

Por ello, surge la idea y la necesidad de realizar este proyecto, en el cual, se desarrollaran cada uno de los puntos de los que se habló previamente.

Esta investigación es importante para los empresarios que tienen empresas que se dictaminan, así como para los profesionistas en Contaduría Pública, los especialistas en auditoría, los estudiantes e igualmente para el público en general que esté interesado en el tema, el cual, al ser un aspecto nuevo en nuestro país, requiere de un

estudio y análisis para su mayor comprensión, situación que ocasionó el interés y la elección del tema.

### **Objetivo general**

Realizar un estudio y análisis general de los cambios realizados a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México, con la adopción de las **Normas Internacionales de Auditoría**, para conocer su impacto dentro del ejercicio profesional de auditoría.

### **Objetivos específicos**

- Facilitar la interpretación de los cambios realizados a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México, con la adopción de las **Normas Internacionales de Auditoría**.
- Analizar y dar a conocer los efectos que genera la adopción de las **Normas Internacionales de Auditoría**, su impacto en el ejercicio profesional de auditoría interna y las ventajas y desventajas que surgen durante su aplicación en la práctica.
- Ofrecer una serie de guías para una mayor comprensión y facilidad en lo que respecta a la aplicación de las **Normas Internacionales** para el ejercicio profesional de auditoría.
- Proporcionar ejemplos de dictámenes, adoptando las nuevas reformas a las **Normas de Auditoría** que sirvan de guía a los usuarios interesados en el tema.

## **Hipótesis**

La falta de aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en México, pueden provocar una disminución en las utilidades de los socios de dichas empresas.

## **Metodología**

El método que se utilizó en esta investigación según la forma de abordar el tema, fue el método deductivo, ya que se partió del estudio de las Normas Internacionales de Auditoría de forma general para aplicarlo de forma particular a las empresas ubicadas en esta ciudad de Uruapan Michoacán.

El método que se utilizó en esta investigación según el tipo de investigación, fue el método descriptivo, ya que el desarrollo de este trabajo consistió, básicamente, además del estudio de la auditoría y nuestro órgano rector, en examinar la clasificación de esta disciplina, los requisitos para dictaminar y el análisis de cada una de las **NIA**, las cuales forman una base para el desempeño de esta tarea, incluyendo nuestro Código de Ética Profesional.

La finalidad de utilizar este método es, fundamentalmente, realizar un estudio y análisis general de los cambios realizados a las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, con la adopción de las normas internacionales de auditoría, para conocer su impacto dentro del ejercicio profesional de auditoría.

## **Técnicas de investigación utilizadas**

Para el desarrollo de este trabajo, se utilizaron determinados instrumentos, la tesis que se presenta sugiere un trabajo de investigación bibliográfica, donde se dio uso a

información registrada, lo que vienen siendo básicamente las **NIA**, para llevar cabo nuestro proyecto. A su vez, podemos decir que, para una investigación más completa, este trabajo engloba la investigación de tipo exploratoria, tomando como herramientas, artículos y comentarios plasmados en revistas y periódicos en el ámbito contable, así como apuntes de materias de auditorías, consultas de páginas de internet, etcétera.

Ahora bien, a continuación, en nuestro siguiente punto, se mencionarán algunas guías y ejemplos prácticos, en los que podemos ver el trabajo plasmado, lo que nos permitirá, a su vez, lograr uno de los objetivos de esta tesis, que es dejar las puertas abiertas a investigaciones futuras respecto del tema a los profesionistas en Contaduría Pública y demás usuarios interesados.

## **5.2 GUÍAS Y EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL DE AUDITORÍA**

La auditoría, como se ha estudiado durante el desarrollo de este trabajo, se puede definir básicamente como una revisión analítica hecha por un Contador Público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros.

Dentro de este punto, se emitirán guías y ejemplos prácticos de la aplicación de las **NIA** para el ejercicio profesional de esta disciplina, con el objeto de explicar e ilustrar dichas normas para desarrollar un conocimiento más profundo de una auditoría realizada de conformidad con estas, proporcionándonos una perspectiva práctica de

cómo auditar, lo cual ayudará a los profesionales ejercientes a realizar auditorías de alta calidad y rentables y con esto, servir mejor al interés público.

No obstante, las guías no son para ser utilizadas como sustituto de la lectura de las **NIA**, sino más aún como complemento que tiene la intención de ayudarles a los profesionales a entender y aplicar consistentemente esos estándares en las auditorías, ofreciendo un análisis detallado de las **NIA** y de sus requerimientos. Como parte de esto nos referiremos, entre otras cosas, a los conceptos clave de la auditoría que nos interesan y que subyacen en la valoración del riesgo, la planeación y ejecución de procedimientos de valoración del riesgo, las respuestas a los riesgos, la evaluación de la evidencia de auditoría y la presentación de reportes. Además, con lo ejemplos se ofrecerán algunas ayudas prácticas que son útiles y que servirán como base para la práctica de esta disciplina.

### **NIA 210 ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA**

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo de auditoría para de una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas de **NIA**. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares.

Esta carta está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo, y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a

auditorías recurrentes. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

### **Ejemplo de carta de encargo de auditoría.**

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC<sup>1</sup>:

#### *[Objetivo y alcance de la auditoría]*

Han solicitado ustedes<sup>2</sup> que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprendan el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

#### *[Responsabilidades del auditor]*

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información relevada en los estados

financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con la **NIA**.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

*[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera]*

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]<sup>3</sup> reconocen y comprenden que son responsables de:

- a. la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;<sup>4</sup>
- b. el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- c. proporcionarnos:
  - i. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
  - ii. información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría; y
  - iii. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección, y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

*[Otra información relevante]*

*[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso]*

[Informes]

*[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría]*

Es posible que la estructura y e contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en funciones de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y acepten los acuerdos relativos a nuestra auditoria de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo.

Fecha.

## **NIA 230 DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA**

### **Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA.**

A continuación se identifican otras **NIA** en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009, que contienen requerimientos específicos de documentación. La lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas correspondientes de las **NIA**.

NIA 210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
NIA 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
NIA 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financiero con respecto al fraude.
NIA 250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
NIA 260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
NIA 300	Planificación de la auditoría de estados financieros.

NIA 315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
NIA 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
NIA 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
NIA 450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
NIA 540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
NIA 550	Partes vinculadas.
NIA 600	Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos.
NIA 620	Utilización del trabajo de auditores internos.

## **NIA 240 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE**

### **Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude.**

A continuación se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude:

Las discrepancias en los registros contables, incluyen:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.

- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.

Evidencia contradictoria o falta de evidencia que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas por cobrar.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.

- Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.
- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollo de sistemas del año en curso.

Relaciones difíciles entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:

- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría tenerse evidencia de auditoría.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.

- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.

Otros:

- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

## **NIA 260 COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD**

### **Aspectos cualitativos de las prácticas contables.**

La comunicación exigida relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros, puede incluir asuntos tales como:

## **Políticas contables.**

- La adecuación de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de las políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en las mismas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos procedimientos contables.
- El efecto de las políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes.
- El efecto del momento de la realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

## **Estimaciones contables.**

En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la **NIA 540** (auditoría de estimaciones

contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar), tales como, por ejemplo:

- La identificación por parte de la dirección de las estimaciones contables.
- El proceso seguido por la dirección para realizar las estimaciones contables.
- Los riesgos de incorrección material.
- Indicadores de un posible sesgo de la dirección.
- Información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

#### **Información revelada en los estados financieros.**

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de la información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias.)
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

#### **Cuestiones relacionadas.**

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativas, tales como litigios en curso que son revelados en los estados financieros.

- El grado en que se han visto afectados los resultados financieros por transacciones inusuales, incluidas cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo, y hasta qué punto tales transacciones se revelan por separado en los estados financieros.
- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado, pero no aquellas que reducen ese beneficio.

## **NIA 300 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**

### **Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría.**

A continuación se proporcionan ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al establecer la estrategia global de la auditoría. Muchas de estas cuestiones también influirán en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcaran un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas pueden ser requeridas por otras **NIA**, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es exhaustiva.

### **Características del encargo.**

- El marco de información financiera de acuerdo con el cual se ha preparado la información financiera sujeta a auditoría, incluida la necesaria conciliación con otros marcos de información financiera.
- Requerimientos de información financiera específicas del sector, tales como informes exigidos por las auditorías reguladoras del sector.
- La amplitud prevista de la auditoría, incluidos, el número y los centros de trabajo de los componentes que van a incluirse.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus componentes que determinan el modo en que debe consolidar el grupo.
- La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- La necesidad de una auditoría de estados financieros individuales, exigida por Ley, además de la auditoría a efectos de consolidación.
- La disponibilidad del trabajo de los auditores internos y la medida en que el auditor puede basarse en dicho trabajo.
- La utilización por la entidad de organizaciones de servicios y el modo en que el auditor puede obtener evidencia relativa al diseño o funcionamiento de los controles realizados por aquellas.

- La utilización prevista de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores; por ejemplo, la evidencia relacionada con procedimientos de valoración del riesgo y pruebas de controles.
- El efecto de las tecnologías de información en los procedimientos de auditoría, incluida la disponibilidad de datos y la utilización prevista de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- La coordinación de la amplitud y el momento de realización previstos del trabajo de auditoría con cualquier revisión de información financiera intermedia, así como el efecto de la información obtenida en dichas revisiones sobre la auditoría.
- La disponibilidad de personal y de datos del cliente.

**Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones.**

- El calendario de la entidad para la presentación de la información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales.
- La organización de reuniones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad para discutir la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo de auditoría.
- La discusión con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre el tipo y el momento previstos para la emisión de los informes, así como otras comunicaciones, ya sean escritas o verbales, incluidos tanto el informe de auditoría, como las cartas de comentarios a la dirección y las comunicaciones a los responsables del gobierno de la entidad.

- La discusión con la dirección relativa a las comunicaciones previstas con respecto a la situación del trabajo de auditoría en el transcurso del encargo.
- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos de informes previstos y su fecha de emisión y sobre otras comunicaciones relacionadas con la auditoría de componentes.
- La naturaleza y el momento previstos para realizar las comunicaciones entre los miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones.
- Si hay alguna otra comunicación prevista con terceros, incluidas las responsabilidades de información legales o contractuales que puedan surgir de la auditoría.

**Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos.**

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la **NIA 320** y, cuando proceda:
  - La determinación de la importancia relativa para los componentes y si comunicación a los auditores de componentes.
  - La identificación preliminar de los componentes significativos y de los tipos de transacciones, de los saldos contables y de la información a revelar materiales.
- La identificación preliminar de áreas en las que puede haber un riesgo mayor de incorrección material.

- El impacto del riesgo valorado de incorrección materia con relación a los estados financieros a nivel global, la dirección, la supervisión y la revisión.
- El modo en que el auditor resalta ante los miembros del equipo del encargo la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y de aplicar el escepticismo profesional al reunir y evaluar la evidencia de auditoría.
- Los resultados de las auditorías anteriores que evaluaron la eficacia operativa del control interno, incluida la evidencia de una documentación adecuada de dicho control interno.
- El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más eficiente para el auditor confiar en el control interno.
- La importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio.
- Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos del negocio, los cambios de miembros clave de la dirección y las adquisiciones, fusiones y desinversiones.
- Los cambios significativos en el sector, tales como cambios en su regulación, así como nuevos requerimientos de información.
- Los cambios significativos en el marco de información financiera, por ejemplo, en las normas contables.
- Otros cambios pertinentes significativos, como los cambios en el entorno legal que afecten a la entidad.

**Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos.**

- La selección del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo) y la asignación del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material.
- La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

### **NIA 315 IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO**

#### **Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgo de incorrección material.**

A continuación figuran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material. Los ejemplos mencionados aquí abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos, sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.
- Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.

- Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos.
- Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Cambios en el sector en el que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas ubicaciones.
- Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidades de ventas de entidades o segmentos del negocio.
- Existencias de alianzas y de negocios conjuntos complejos.
- Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Falta de personal con cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave.
- Deficiencias en el control interno, especialmente las no tratadas por la dirección.
- Cambios en el entorno de las tecnologías de información.
- Indagaciones sobre las operaciones de la entidad o de sus resultados financieros realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.

- Correcciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.
- Aplicación de nuevos procedimientos contables.
- Mediciones contables que conllevan procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables.
- Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías postventa, garantías financieras y reparación medioambiental.

### **NIA 510 ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA.**

**Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas.**

#### **Ejemplo 1:**

**Las circunstancias son:**

**El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.**

**Los posibles efectos de la imposibilidad de evidencia suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura se consideran materiales, pero no generalizados en los resultados y flujos de efectivo de la entidad.**

**La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.**

**En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no**

[Destinatario correspondiente]

#### **Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre de 20X1, el estado

del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados

financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

*[Fundamento de opinión con salvedades]*

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, por lo que no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado de resultados y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignadas en el estado de flujo de efectivo.

*[Opinión con salvedades]*

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de “fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan una imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales*) la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados

y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

*[Otras cuestiones]*

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre ellos el 31 de marzo de 20X1.

### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

### **NIA 530 MUESTREO DE AUDITORÍA**

#### **Estratificación y selección ponderada por el valor.**

Al considerar las características de la población de la que se extrae la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. A continuación se proporcionan orientaciones al auditor sobre la utilización de las técnicas de estratificación y de selección ponderada por el valor.

#### **Estratificación.**

1. La eficiencia de la auditoría puede aumentar si el auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan unas características que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de los elementos de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo del muestreo.
2. Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos pueden contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población puede estratificarse de acuerdo a una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.
3. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un estrato pueden extrapolarse a los elementos que conforman dicho estrato. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el auditor necesitará considerar el riesgo de incorrección material en relación con cualesquiera otros estratos que compongan la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de una población pueden representar el 90% del valor de un saldo contable. El auditor puede decidir si encaminar una muestra de estos elementos. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y alcanza una conclusión sobre el 90% del valor, independientemente del 10% restante (para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de auditoría, o puede ser considerado inmaterial)

4. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se ha dividido en estratos, la incorrección se extrapola a cada estrato por separado. A continuación, las incorrecciones extrapoladas a cada estrato se combinan para considerar el posible efecto de las incorrecciones sobre la totalidad del tipo de transacciones o saldo contable.
5. En las pruebas de detalle, puede ser eficiente determinar cómo unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que conforman la población. Habiendo seleccionado unidades monetarias concretas de la población, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar, el auditor puede examinar los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias.

## **NORMA 580 MANIFESTACIONES ESCRITAS**

### **Ejemplo de carta de manifestaciones.**

El siguiente ejemplo incluye manifestaciones escritas requeridas por esta y por otras **NIA** aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la **NIA 570** de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlo.

(Membrete de la entidad)

(Fecha)

(Al auditor)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20CX, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales), de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Confirmamos que** (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado indagaciones que hemos considerados necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*)

#### *Estados financieros*

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
- Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables. (NIA 540)
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)

- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inateriales, ni individualmente, ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA 450)
- [Cualquiera otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada]

#### *Información proporcionada*

- Le hemos proporcionado:
  - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material.
  - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría.
  - Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelados los resultados de nuestra valoración de riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA 240)

- Les hemos revelado toda la información relativa a fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
  - La dirección.
  - Empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno.
  - Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250)
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con las partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier cuestión que el auditor pueda considerar necesaria]

**NIA 600 CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)**

**Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo.**

En este ejemplo, el equipo de encargo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto a un componente significativo contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de dólares USA en el balance de situación, que refleja unos activos totales de 60 millones de dólares USA) porque el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente:

El equipo del encargo del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente al 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.

En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.

## INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

### **Informe sobre los estados financieros consolidados**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC y sus dependientes, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre

de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el

control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

*[Fundamento de opinión con salvedades]*

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, esta registrados por 15 millones de dólares USA en el balance de situación consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de dólares USA se incluye en el estado de resultados consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe en libros de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ para el ejercicio, porque se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

*[Opinión con salvedades]*

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de “fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros consolidados expresan una imagen fiel de *(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales)* la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

*[Otras cuestiones]*

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre ellos el 31 de marzo de 20X1.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión de conformidad con la NIA 705.

## **NIA 620 UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR**

### **Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor.**

Aquí se enumeran cuestiones que el auditor puede considerar incluir en cualquier acuerdo con un experto externo del auditor. La siguiente relación tiene carácter ilustrativo, y su propósito es sólo servir de guía que pueda utilizarse conjuntamente con las consideraciones que se recogen en esta **NIA**. La decisión de incluir determinadas cuestiones en el acuerdo depende de las circunstancias del encargo. Esta relación puede facilitar la consideración de las cuestiones a incluir en un acuerdo con un experto interno del auditor.

### **Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto externo del auditor.**

- La naturaleza y el alcance de los procedimientos que el experto externo del auditor va a aplicar.
- Los objetivos del trabajo del experto externo del auditor, teniendo en cuenta la importancia relativa y los riesgos asociados a la cuestión con la que está relacionado el trabajo del experto del auditor y, en su caso, el marco de información financiera aplicable.
- Cualquier norma técnica de realización del trabajo aplicable u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto externo del auditor tenga que cumplir.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que el experto externo del auditor utilizará, así como el reconocimiento del que gozan.

- La fecha efectiva o, cuando proceda, el periodo objeto de comprobación de la materia objeto de análisis por el experto externo del auditor y los requerimientos relativos a los hechos posteriores.

### **Funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto externo del auditor.**

- Las normas de auditoría y de contabilidad aplicable, así como los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- El consentimiento del experto externo del auditor para la utilización que puede hacer el auditor del informe del experto, incluida cualquier referencia a este o la revelación de su contenido a terceros.
- La naturaleza y extensión de la revisión por el auditor del trabajo del experto externo del auditor.
- Si los datos fuente serán comprobados por el auditor o por el experto externo del auditor.
- El acceso del experto externo del auditor a los registros, archivos, personal de la entidad y a los expertos controlados por ésta.
- Los procedimientos para la comunicación entre experto externo del auditor y la entidad.
- El acceso recíproco del auditor y del experto externo del auditor a sus respectivos papeles de trabajo.
- La propiedad y el control de los papeles de trabajo durante el encargo y después de este, incluido cualquier requerimiento de conservación de archivos.

- La responsabilidad del experto externo del auditor de realizar su trabajo con la cualificación y diligencia debidas.
- La competencia y la capacidad del experto externo del auditor para realizar el trabajo.
- La expectativa de que el experto externo del auditor utilizará todo el conocimiento que tenga y que sea relevante para la auditoría, o de que, de no ser así, informará al auditor.
- Cualquier restricción sobre la asociación del experto externo del auditor con el informe de auditoría.
- Cualquier acuerdo para informar al experto externo del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

### **Conclusiones e informes.**

- Los métodos y la frecuencia de las comunicaciones.
- El momento en el que el experto externo del auditor finalizará el trabajo y comunicará al auditor los hallazgos o conclusiones.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud cualquier posible retraso en la finalización del trabajo y cualquier posible reserva o limitación sobre los hallazgos o conclusiones del experto.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud los casos en que la entidad restrinja el acceso del experto a registros, archivos o a personal o a expertos que haya contratado la entidad.

- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar al auditor toda la información que el experto considere que puede ser relevante para la auditoría.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar las circunstancias que puedan originar una amenaza para la objetividad de dicho experto y cualquier salvaguarda relevante que pueda eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

#### **Confidencialidad.**

- La necesidad de que el experto externo del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad.

### **NIA 700 FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**Ejemplo 1:** Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera)

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

*[Destinatario correspondiente]*

#### **Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre de 20X1, el estado

del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados

financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

*[Opinión]*

En nuestra opinión, los estados financieros expresan una imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales*) la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

**Ejemplo 2:** Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.

## INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

*[Destinatario correspondiente]*

### **Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la

auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

*[Opinión]*

En nuestra opinión, los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al 31 de diciembre de 20X1, han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

**Ejemplo 3:** Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera)

## INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

*[Destinatario correspondiente]*

### **Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre de 20X1, el estado del resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

*[Opinión]*

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados expresan una imagen fiel de *(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales)* la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

### **NIA 705 OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

Las causas por las cuales se emite una opinión modificada son diversas, como una incorrección material en los estados financieros, la falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada, por mencionar algunas. A continuación se mostrará un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

## INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

*[Destinatario correspondiente]*

### **Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

*[Fundamento de la opinión con salvedades]*

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance de situación por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menos de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiere sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para

reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobre valorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

*[Opinión]*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo anterior de “fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales*) la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

## **NIA 706 PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

**Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis.**

A continuación, se identifican otras **NIA** en vigor para auditores de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las **NIA**.

- **NIA 210.** Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
- **NIA 560.** Hechos posteriores al cierre.
- **NIA 570.** Empresa en funcionamiento.
- **NIA 800.** Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

**Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones.**

A continuación, se identifican otras **NIA** en vigor para auditores de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las **NIA**.

- **NIA 560.** Hechos posteriores al cierre.
- **NIA 710.** Información comparativa - Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.
- **NIA 720.** Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

**NIA 710 INFORMACIÓN COMPARATIVA – CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS**

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

*[Destinatario correspondiente]*

**Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la

auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

*[Fundamento de la opinión con salvedades]*

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivo nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros

relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

*[Opinión con salvedades]*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades, los estados financieros expresan la imagen fiel de ( o presentan fielmente , en todos los aspectos materiales) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha , de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

**NIA 800 CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS**

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

*[Destinatario correspondiente]*

**Informe sobre los estados financieros**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de Diciembre de 20X1, el estado de resultados correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*[Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros]*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

*[Responsabilidad del auditor]*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la

auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen de juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideremos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, los estados financieros de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [descripción de la legislación de impuestos sobre beneficio aplicable] de la Jurisdicción X.

### **Base contable y restricción a la distribución y a la utilización**

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra opinión, llamamos la atención sobre la Nota X a los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la sociedad ABC cumplir las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a las sociedades ABC y DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de las ABC y DEF.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección de auditor]

**NIA 805 CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS A UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO**

**Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.**

- Cuentas a cobrar, corrección valorativa para cuentas a cobrar, existencias, pasivo por compromisos por pensiones, el valor registrado de activos intangibles, identificados o pasivo originado por prestaciones pendientes de declaración de una cartera de seguros, incluidas las correspondientes notas explicativas.

- Un documento contable de los activos gestionados externamente y de los ingresos de un fondo de pensiones privado, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de activos tangibles netos, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de pagos relacionados con un inmovilizado en arrendamiento, incluyendo las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de participaciones en el beneficio o de incentivos a empleados, incluidas las correspondientes notas explicativas.

## **NIA 810 ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS**

### **RESUMIDOS**

INFORME DE AUDITORIA INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS.

*[Destinatario correspondiente]*

Los estados financieros resumidos adjuntos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestro informe de 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión favorable sobre dichos estados financieros. Dichos estados financieros, así como los estados financieros resumidos,

no reflejan los efectos de hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre los estados financieros auditados.

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó por la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura de los estados financieros no equivale a la lectura de los estados financieros auditados de la sociedad ABC.

### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros resumidos**

La dirección es responsable de la preparación de un resumen de los estados financieros auditados de conformidad con [describir los criterios establecidos].

### **Responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos basada en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 “Encargos para informar sobre estados financieros resumidos”.

### **Opinión**

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos derivados de los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 son congruentes, en todos los aspectos materiales con [describir los criterios establecidos].



## CONCLUSIONES

Por lo expresado en esta investigación, podemos concluir que, hoy en día la auditoría juega un papel importante dentro de la sociedad, debido a los constantes cambios y a la inminente globalización, razón por la cual, la auditoría ha evolucionado notablemente en los últimos tiempos, dando origen a nuevas estrategias.

Con la adopción obligatoria de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría) por parte de las entidades públicas en México, a partir del año 2012, se mejorarán distintos ámbitos desde una perspectiva mundial, ya que hablar un mismo lenguaje, sin duda favorece el entendimiento, y en un mundo en el que las empresas son cada vez más globales, resultará positivo.

Por ello, se considera que el proceso de homologación es de suma importancia y plenamente alcanzable, dado que nuestras normas de auditoría son relevantes en todos sus aspectos y de una alta calidad reconocida internacionalmente, esto con la idea de que nuestra normatividad continúe siendo el instrumento mediante el cual nuestra profesión contribuya al logro de la anhelada transparencia y juego limpio que demanda la comunidad de negocios, a fin de lograr una mayor eficiencia en los mercados de capitales, lo que permitirá, a su vez, elevar el potencial de atractivo para la inversión productiva que constituya un impulso importante en la actividad económica de nuestro país.

Dentro de los aspectos positivos que conlleva la convergencia con la adopción de estas normas, se encuentran, en primer lugar y de manera generalizada, una mejora

en el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo, lo que a su vez provoca una serie de ventajas que se señalan a continuación.

Las **NIA** facilitarán significativamente el proceso de reconocimiento, por parte de terceros, de que nuestras normas auditoría no están en contradicción con las **NIA**, lo cual fortalecerá la confianza de los inversores y la reducción de la incertidumbre, con el consecuente efecto de la disminución del costo de capital. Derivado de esto, se facilita además, a analistas como a inversionistas nacionales y extranjeros, la comparación de información financiera de emisoras mexicanas con la de las emisoras de otros países, gracias a la homogeneidad que se conseguirá en la información contenida en los reportes financieros respecto a la utilizada en un número cada vez más importante de mercados alrededor del mundo.

Así mismo, las **NIA**, al contener en su conjunto, normas, explicaciones y casos de aplicación práctica, facilitan su estudio y aplicación, y, al contemplar de manera adicional servicios vinculados con la auditoría, pero de menor alcance, podrán ser útiles a empresas pequeñas y/o sociedades de familia. Igualmente, facilitaran a la elaboración de estados financieros consolidados, en el caso de grupos económicos que cuenten con presencia en diversos países.

Por otro lado, facilitan la emisión de valores en el mercado mexicano por parte de emisoras extranjeras, al aceptar como válidos los estados financieros preparados con base en las Normas Internacionales de Información Financiera y auditados conforme a bases aceptables internacionalmente, como lo son las Normas Internacionales de Auditoría.

Finalmente y por todo esto, podemos decir que, como hemos visto, la función del auditor se ha vuelto más compleja y está inmersa en un ambiente donde el cambio constante de regulaciones, normas y esquemas de negocios de las compañías hacen que sea una función tan dinámica que nos obliga, no sólo a adaptarnos a los cambios, sino adelantarnos a ellos, con sistemas innovadores, desarrollo de metodologías y aplicación de tecnología, todo ello en cumplimiento de un alto, muy alto, estándar moral y ético.

La aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en México, sin duda provocará la generación de mayores utilidades de los socios de dichas empresas, eficiencia y eficacia en sus procesos, el cumplimiento de los requerimientos y legislaciones aplicables, así como una mayor aceptación y apertura en el mercado, por la generación de un mayor grado de confianza en la información financiera a terceros.

## BIBLIOGRAFÍA

- Figueroa Loya Carlos Orozco, **Análisis Fiscal y Jurídico De Las Normas De Información Financiera**, Editorial DoFiscal, 1ª Edición, México D.F., 2011.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, **Normas de Auditoría Para Atestiguarm Revisión y Otros Servicios Relacionados**, 3ª edición, México D.F., Enero 2013.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, **Código De Ética Profesional**, 4ª edición, México D.F., Febrero 2000.
- Lozano Nieva Jorge, **Auditoría Interna Enfoque Operacional, Administrativo y De Relaciones Humanas**, Editorial Ecasa, 5ª edición, México D.F., 1995.
- Santillana González Juan Ramón, **Auditoría Interna**, Editorial Frigor, 1ª edición, México D.F. 1994.
- Taylor Donald, et. al., **Auditoría: Integración De Conceptos y Procedimientos**, Editorial Limusa, 3ª Edición, México D.F., 1987.
- Téllez Trejo Benjamín Rolando, **El Dictamen En La Contaduría Pública**, International Thomson Editores, 2ª edición, México D.F., 2004.
- W. Holmes Arthur, **Auditoría: Principios y Procedimientos**, Editorial Uteham, 2ª edición, México D.F., 1992.

## OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN

- Revista **Contaduría Pública**, Año 35, Vol. 408, Agosto 2006.
- Revista **PAF: Prontuario Actualización Fiscal**, Vol. 497, Junio 2010.