

## Borrador de Discusión

Mayo 2014

*Vencimiento emisión comentarios: Septiembre 11, 2014*

*Cambios Propuestos a las Normas  
Internacionales de Auditoría (NIA)*

---

## Abordando Revelaciones en la Auditoría de Estados Financieros

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board™

Este Borrador de Discusión fue desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas de Aseguramiento y Auditoría Internacional (IAASB, por sus siglas en inglés).

El IAASB desarrolla normas y directrices de auditoría y aseguramiento para el uso de todos los contadores profesionales bajo un proceso de establecimiento de normas compartidas que implica Consejo Internacional de Supervisión Pública, que supervisa las actividades de la IAASB, y el Grupo Asesor Consultivo IAASB, que aporta ideas de interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones.

El objetivo del IAASB es servir al interés público mediante el establecimiento de auditorías de alta calidad, seguridad y otras normas relacionadas, facilitando la convergencia de las normas nacionales e internacionales de auditoría y aseguramiento, mejorando así la calidad y la coherencia de la práctica en todo el mundo y el fortalecimiento de la confianza pública en la profesión mundial de auditoría y aseguramiento.

Las estructuras y los procesos que apoyan las operaciones de la IAASB son facilitadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Copyright © mayo 2014 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Para obtener información de derechos de autor, marcas comerciales y permisos, consulte la página 59.

## SOLICITUD DE OBSERVACIONES

Este Borrador de Discusión, *Cambios propuestos a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Abordando Revelaciones en la Auditoría de Estados Financieros*, fue desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas de Aseguramiento y Auditoría Internacional (IAASB).

Las propuestas en este Borrador de Discusión podrán ser modificadas a la luz de los comentarios recibidos antes de ser emitido en forma definitiva. **Los comentarios pueden presentarse antes del 11 de septiembre de 2014.**

Se pide a los encuestados que presenten sus comentarios por correo electrónico a través de la página web del IAASB, usando el enlace "[Submit a Comment](#)". Por favor enviar comentarios en formato PDF y Word. Además, tenga en cuenta que los usuarios que entran por primera vez deben registrarse para utilizar esta función. Todos los comentarios serán considerados un asunto de interés público y en última instancia, se publicarán en el sitio web. Esta publicación se puede descargar gratuitamente desde el sitio web del IAASB: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). El texto aprobado se publica en el idioma Inglés.

## TABLA DE CONTENIDO

---

	Página
Memorando Explicativo	
Introducción .....	5
Antecedentes .....	5
Guía para los Encuestados .....	6
Descripción General de los Cambios Propuestos y Asuntos Importantes.....	6
Solicitud de Comentarios .....	12
Apéndice del Memorando Explicativo .....	14
Borrador de Discusión	
Cambios Propuestos a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) Revelaciones en la Auditoría de Estados Financieros.....	15

---

# MEMORANDO EXPLICATIVO

## Introducción

1. Este memorando proporciona antecedentes y una explicación del Borrador de Discusión, *Cambios propuestos a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Abordando Revelaciones en la Auditoría de Estados Financieros*. El Consejo de Normas de Aseguramiento y Auditoría internacional (IAASB) aprobó los cambios propuestos al NIA en marzo de 2014 para exposición.

## Antecedentes

2. Revelaciones son una parte fundamental de los estados financieros, vistos como una forma cada vez más importante para los preparadores de comunicar una visión más profunda sobre la situación financiera de la entidad y el desempeño financiero de lo que solamente es posible a través de los estados contables individuales. Durante la última década, los Requerimientos y procedimientos de revelación de información financiera han evolucionado. Ahora proporcionan información más amplia, y útil para la toma de decisiones, que es más detallado y, a menudo se ocupa de los asuntos que son subjetivos, como supuestos, modelos, criterios de valoración alternativos y fuentes de estimación de incertidumbre. A medida que estas revelaciones de información financiera siguen evolucionando, los retos se han planteado para los preparadores y los auditores para hacer frente a nuevos tipos de información cuantitativa y no-cuantitativa. Al mismo tiempo, han surgido preocupaciones por los preparadores, los inversores y los auditores que el mayor volumen resultante de las notas de revelaciones ha sido, en algunos casos, el aumento del riesgo de que la información útil o relevante puede ser oscurecida.
3. Definir las revelaciones de información financiera ha sido siempre una parte integral de la auditoría de estados financieros, y se reconoce ampliamente que las NIA reflejan adecuadamente el enfoque necesario basado en el riesgo para la revelación de la auditoría, por ejemplo, mediante la inclusión de Requerimientos explícitos para ello en toda la NIA. No obstante, reconociendo la importancia de la revelación para informar las decisiones de los usuarios de los estados financieros auditados, y a la luz de la realimentación en enero de 2011 al Borrador de Discusión del IAASB, *La Naturaleza Cambiante de la Información Financiera: Revelación y sus Implicaciones de Auditoría*,<sup>1</sup> el IAASB comenzó un proyecto en septiembre de 2012 para determinar si se requieren cambios en las NIA con respecto a las revelaciones (a través de cualquiera de los Requerimientos nuevos o Revisadas, o material de aplicación ampliado para apoyar la correcta aplicación de los Requerimientos actuales en las NIA).
4. Al aceptar este proyecto, el IAASB reconoce la opinión de que muchos de los temas relacionados con la información a revelar no se pueden resolver por sí solo el IAASB. En el futuro en áreas como la materialidad requerirá la colaboración y la cooperación entre muchas partes interesadas, incluidos los organismos de normalización contable, los reguladores, los preparadores y usuarios, para una respuesta eficaz. El IAASB, por tanto, ha tenido vínculos activos y revelación con dichos grupos de interés. Por ejemplo, el IAASB ha contribuido a iniciativas relacionadas del Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (IAASB en inglés), como sus trabajos sobre los marcos de revelación y la materialidad. El IAASB continuará siguiendo de cerca los acontecimientos y actividades pertinentes de los demás para seguir informando de sus actividades futuras.
5. No obstante, el IAASB considera que hay áreas en las NIA, donde las mejoras deben hacerse ahora, a pesar de la incertidumbre en torno a las fechas y los resultados de la labor de los organismos emisores de normas contables y otros en esta área.

---

<sup>1</sup> Ver Declaración de Votaciones de enero 2012, del IAASB para un resumen de las respuestas al borrador de discusión.

6. El IAASB cree que los cambios propuestos, principalmente a material de aplicación de las NIA a fin de apoyar aún más la correcta aplicación de los Requerimientos de las normas ", como se establece en el ED, son una respuesta adecuada a las preocupaciones planteadas acerca de la necesidad de aclarar las expectativas de los auditores al auditar la revelación de estados financieros, así como a la necesidad de orientación adicional para ayudar a los auditores en el tratamiento de los problemas prácticos que surgen de la naturaleza evolutiva de las revelaciones. Las propuestas también son consistentes con la evaluación del IAASB que los Requerimientos de la NIA son suficientes para cumplir los objetivos establecidos en las normas.
7. El IAASB también cree que sus propuestas, por ejemplo las destinadas a mejorar aún más la atención del auditor sobre las revelaciones en las primeras etapas de la auditoría, pueden también resultar en un enfoque adicional por las empresas en su proceso de elaboración de estados financieros, mejorando así la calidad de las revelaciones.

### **Guía para Encuestados**

El IAASB agradece los comentarios sobre todas las cuestiones abordadas en el Borrador de Discusión, pero especialmente las identificadas en la solicitud de comentarios a continuación. Los comentarios son de gran ayuda cuando se refieren a los párrafos específicos, incluyendo las razones de los comentarios, y hacer sugerencias específicas para los cambios propuestos a la redacción. Cuando el encuestado está de acuerdo con las propuestas del Borrador de Discusión (especialmente los que piden un cambio en la práctica actual), será útil para los encuestados decirlo ya que esto no siempre se puede inferir que no se informa.

## **Descripción General de los Cambios Propuestos y Asuntos Importantes**

El Apéndice del Memorando Explicativo destaca los principales cambios propuestos a las NIA incluidos en el Borrador de Discusión. A continuación se ofrece una visión general de los cambios propuestos y, en su caso, de los asuntos importantes que se abordan en su consideración.

### **Aclarar el Significado de las Revelaciones: Cambio Propuesto en la NIA 200 <sup>2</sup>**

8. El IAASB cree que donde se utiliza el término "estados financieros" en las NIA se debe aclarar que este pretende incluir todas las revelaciones sujetas a la auditoría y que tales revelaciones se pueden encontrar en las notas correspondientes, en el cuerpo de los estados financieros, o incorporada por referencia cruzada como permitida por algunas estructuras de información financiera. Al aclarar estos asuntos en las NIA, cualquier inconsistencia en la aplicación de las NIA en cuanto a que las revelaciones se incluyen en el esfuerzo de trabajo necesario se aliviará. En consecuencia, el IAASB propone una revisión de la definición de "estados financieros" en NIA 200 para aclarar esto.
9. Además, el IAASB también ha propuesto algunos cambios en varios NIA para referirse específicamente a las revelaciones. El IAASB es de la opinión de que al hacerlo tiene beneficios que superan las desventajas de la duplicación ocasional.

---

<sup>2</sup> NIA 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y el Comportamiento de una Auditoría de Acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría*.

**Orientando Auditores para Tratar las Consideraciones de Auditoría relativas a Revelaciones  
Temprano en la Auditoría: Cambios propuestos a las NIA 210<sup>3</sup>, 260<sup>4</sup>, 300<sup>5</sup>**

10. Quienes respondieron al Borrador de Discusión del IAASB 2011, incluyendo tanto los preparadores y los auditores, coincidieron en que la preparación oportuna y la consideración de revelaciones debe ser una parte fundamental de la planificación de una auditoría eficaz. Revelaciones de mala calidad, incluyendo revelaciones excesivas o inmateriales que pueden dificultar la comprensión de los asuntos importantes, pueden resultar cuando las revelaciones son preparados y auditados relativamente tarde en el proceso de información financiera. A este respecto, varios encuestados señalaron que la recolección de datos y el proceso de preparación en relación con muchas revelaciones a menudo se inicia tardíamente en el proceso general de información financiera, y es a menudo menos formal y menos estructurada que la información obtenida a partir del sistema de contabilidad general.
11. El IAASB es de la opinión de que los Requerimientos de la NIA son suficientes para cumplir los objetivos establecidos en las NIA en relación a abordar las revelaciones en la planificación de la auditoría. No obstante, el IAASB propone una orientación adicional para ayudar a establecer un enfoque apropiado de las revelaciones en la auditoría y fomentar la atención a principios de auditoría sobre ellos durante el proceso de auditoría. Los cambios propuestos a las NIA incluyen el nuevo material de aplicación a:
- Enfatizar en la importancia de dar la debida atención a, y la planificación de un tiempo adecuado para hacer frente a la revelación de la misma manera como las clases de transacciones, eventos y saldos de cuentas, y la consideración temprana de asuntos como importantes revelaciones nuevas o revisadas.
  - Centrar el enfoque de los auditores en las cuestiones adicionales en relación con las revelaciones que se pueden discutir con los encargados del gobierno, en particularmente en la etapa de planeación de la auditoría.
  - Enfatizar en que, al acordar los términos del compromiso, el auditor debe hacer hincapié en la responsabilidad de la gestión, al inicio del proceso de auditoría, para que la información disponible relacionada con las revelaciones.

**Identificar, Evaluar y Responder a Riesgos de Representaciones Erróneas -  
Consideraciones de Revelación: Cambios Propuestos a INA 240<sup>6</sup>, 315,<sup>7</sup> 320<sup>8</sup> y 330<sup>9</sup>**

12. En términos generales, las NIA requieren que el auditor identifica, evalúa y responde a los riesgos de representaciones erróneas, incluso a nivel de aseveración de revelaciones, ya sea por error o fraude. Sin embargo, se han planteado preocupaciones acerca de si se está prestando suficiente atención por parte del auditor a las revelaciones durante la evaluación del riesgo y proceso de respuesta, y sobre el grado de coherencia en los procedimientos de auditoría en esta área. Además, existe la percepción de algunos de que los Requerimientos actuales de las NIA son generalmente más centrado en la información cuantitativa en revelaciones.
13. El IAASB es de la opinión de que los Requerimientos de las NIA son suficientes para cumplir los

<sup>3</sup> NIA 210, *Aceptando los términos de contratos de auditoría*

<sup>4</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los Encargados de Gobernación*

<sup>5</sup> NIA 300, *Planificando un Auditoría de Estados Financieros*

<sup>6</sup> NIA 240, *Responsabilidades del Auditor Relativas al Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*

<sup>7</sup> NIA 315 (Revisada), *Identificar y Evaluar los Riesgos de Representaciones Erróneas a través de Entendimiento de la Entidad y su Entorno*

<sup>8</sup> NIA 320, *Materialidad en la Planeación y Ejecución de Auditoría*

<sup>9</sup> NIA 330, *Las Respuestas del Auditor a los Riesgos Evaluados*

objetivos establecidos en las NIA en relación con la evaluación de los riesgos de representaciones erróneas en relación con las revelaciones. No obstante, el IAASB cree que las NIA se pueden mejorar para mejorar la aplicación coherente y correcta de los Requerimientos y con ello fomentar una evaluación de riesgos más sólida en relación con las revelaciones. Los cambios propuestos a las NIA incluyen el nuevo material de aplicación:

- Ampliación de la orientación sobre las cuestiones a considerar cuando el auditor esta:
  - La obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, y
  - evaluación de los riesgos de errores materiales de revelación, incluyendo consideraciones de importancia para las revelaciones no cuantitativas. Destacar revelaciones, incluyendo ejemplos de las cuestiones pertinentes, para su consideración durante la discusión entre el equipo de trabajo de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones erróneas, incluyendo el fraude.
- Revisar las afirmaciones de presentación y revelación para promover su uso más coherente y eficaz - ver discusión más adelante.
- Reconocer y dar protagonismo a, revelaciones de la cual la información no se deriva del sistema de contabilidad, y relacionado consideraciones relativas a esta fuente de evidencia de auditoría - ver discusión más adelante.
- En relación con la materialidad, aclarando que la naturaleza de potenciales representaciones erróneas en revelaciones, en particular las revelaciones no cuantitativas, también es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría para hacer frente a los riesgos de representaciones erróneas - ver discusión más adelante.

#### *Aseveraciones*

14. NIA 315 (Revisada)<sup>10</sup> identifica las categorías de las afirmaciones utilizadas por el auditor en la consideración de los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que se puedan producir. En la actualidad, una categoría separada de afirmaciones se identifica para la presentación y revelación.
15. El IAASB es de la opinión de que se fomentaría el auditor a considerar revelaciones y llevar a cabo procedimientos de auditoría relacionados anteriormente en la auditoría si, al considerar las afirmaciones sobre clases de transacciones y eventos y los saldos de cuentas, el auditor considerara también las afirmaciones de revelaciones relacionadas. En consecuencia, el IAASB propone cambios a NIA 315 (revisada) para integrar las afirmaciones relacionadas con las revelaciones en lugar de mantenerlos como afirmaciones separadas. Material de aplicación también ha sido propuesta para dejar claro que también se aplicarían las mismas afirmaciones, con las adaptaciones necesarias, a las revelaciones que no están relacionadas con las clases de transacciones y eventos, o saldos de cuentas.
16. La descripción de la afirmación de presentación también se ha actualizado para mantener la coherencia con la evaluación de la presentación de los estados financieros asumidos en la final de la auditoría.<sup>11</sup>
17. Al deliberar el tema de las afirmaciones, el IAASB también consideró la posibilidad de revisar y mejorar las descripciones de todas las afirmaciones de la forma en que se describen en la actualidad. El IAASB concluyó que sólo debería proponer cambios para las aseveraciones de presentación y revelación ya que ha habido poca evidencia<sup>12</sup> para sugerir que una revisión más

---

<sup>10</sup> INA 315 ( Revisado), párrafo A124

<sup>11</sup> INA 700, *Formando una Opinión e Informando sobre los Estados Financieros*, párrafo 13(d)

<sup>12</sup> *En el Proyecto NIA de Supervisión de la Aplicación recientemente terminado, donde los respondientes fueron capaces de formular observaciones sobre cualquier área dentro de la NIA en donde tenían problemas o preocupaciones, no se recibió*

fundamental de las afirmaciones de las clases de transacciones y eventos, y saldos de cuentas, es necesaria.

18. El IAASB también deliberó si se debe alinear mejor las afirmaciones de presentación y revelación de las características fundamentales de la información financiera de los emisores de normas contables. El IAASB no apoyó seguir ese camino, ya que se establecieron esas características en el contexto de un propósito diferente que el de una auditoría. El IAASB también examinó la combinación de las afirmaciones de presentación y revelación en una afirmación y la simplificación de la descripción. Sin embargo, el IAASB no apoyó este cambio ya que algunos de los conceptos fundamentales relacionados con la presentación y revelación no sería tan clara.
19. El IAASB integró el concepto de la importancia de las revelaciones en las afirmaciones, ya que esto es parte de la evaluación requerida por el párrafo 13 (d) de la NIA 700. Con ello se pretende fomentar al auditor a centrarse en las implicaciones de las revelaciones irrelevantes o excesivas.

*Fuentes de Información para Revelaciones y Suficiente Evidencia Apropriada de Auditoría.*

20. Dado que los Requerimientos de información financiera para las revelaciones continuarán evolucionando, el IAASB señaló que algunas revelaciones incluyen ahora información de los sistemas y procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general. Quienes respondieron a la IAASB Borrador de Discusión 2011 reconocieron que dichas revelaciones representan algunos de los aspectos más difíciles de la preparación y revelación de auditoría. Dicha información revelada incluye, por ejemplo, las representaciones prospectivas, las descripciones de los modelos utilizados en las mediciones hechas a valor razonable, las descripciones de las exposiciones al riesgo y otras revelaciones narrativas. En consecuencia, el IAASB ha incluido los cambios propuestos a las NIA para dar protagonismo a estas otras fuentes de información para ayudar a los auditores a tener en cuenta adecuadamente las fuentes de la evidencia de auditoría para tales artículos.
21. En gran parte, las preocupaciones relacionadas con suficiente evidencia apropiada de auditoría se deben a cuestiones prácticas subyacentes de la disponibilidad de la evidencia de auditoría para ciertas revelaciones. Además, algunos problemas se refieren también a la auditoría de los importes subyacentes en los estados financieros.
22. El auditor es responsable de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, incluyendo las revelaciones, en la que debe basar la opinión del auditor. NIA 500<sup>13</sup> requiere que el auditor diseñe y realice los procedimientos de auditoría a los efectos de obtener suficiente evidencia<sup>14</sup> apropiada de auditoría. En vista de la gran variedad de las revelaciones, así como la naturaleza y el alcance de la información que se puede encontrar en las revelaciones, el IAASB no cree que las modificaciones a los Requerimientos u orientaciones en NIA 500 es una respuesta apropiada o práctico debido a la naturaleza general de esa norma.
23. Las preocupaciones acerca de la disponibilidad de la evidencia de auditoría en algunas de las mismas áreas también han sido identificados en el Proyecto de Seguimiento de la Aplicación NIA recientemente terminado. Se tendrá en cuenta a este respecto que el IAASB delibera su Programa de Trabajo 2015-2016 y Futura Estrategia 2015-2019, más tarde en 2014.

---

información acerca de la idoneidad de las afirmaciones de las clases de transacciones y eventos, y saldos de cuenta.

<sup>13</sup> NIA 500, *Evidencia de Auditoría*

<sup>14</sup> NIA 500, párrafo 6

*La Materialidad de Revelaciones No Cuantitativas*

24. En deliberar los cambios propuestos a la NIA 315 (revisada) en relación con una mayor orientación sobre la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones erróneas en las revelaciones, el IAASB también consideró si se deben hacer cambios a la NIA 320 para exigir a los auditores a contemplar la importancia relativa para las revelaciones no-cuantitativas en la planificación y realización de la auditoría.
25. El IAASB considera un posible cambio a NIA 320, para enfatizar a los auditores de que el concepto de importancia también se aplica a las revelaciones no cuantitativas. Ese cambio requiere que el auditor haga una determinación preliminar de esas revelaciones que razonablemente quepa esperar de influir en las decisiones económicas de los usuarios. Sin embargo, el IAASB estuvo de acuerdo en que ese cambio estaba intrínsecamente ligado a algunos de los otros problemas identificados en la aplicación de NIA 320 en la práctica.<sup>15</sup> El IAASB concluyó que por lo tanto este tema no debe abordarse en NIA 320 en forma aislada.
26. Como se señaló en una reciente consulta de la IAASB en su Programa de Trabajo 2015-2016, el IAASB continuará considerando la necesidad de una revisión de la NIA 320<sup>16</sup>, durante su futuro período de la estrategia. Se considerará la asignación de prioridades de un proyecto de este tipo, junto con otros temas importantes, como la IAASB delibera sus futuros Programas de Trabajo. Sin embargo, se han propuesto cambios en NIA 315 (revisada) (véase el párrafo 13) para aclarar que la naturaleza de los posibles representaciones erróneas, incluyendo revelaciones no cuantitativas, también es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría para hacer frente a los riesgos de representaciones erróneas. Los cambios propuestos a la NIA 315 (Revisada) incluyen también ejemplos ilustrativos de la información no cuantitativa que podría ser materialmente incorrecta.

**Aclarar y Abundando Expectativas de Auditor al Evaluar Representaciones Erróneas y Formando en la Opinión: Cambios Propuestos a las NIA 450<sup>17</sup> y 700**

*Evaluando Representaciones Erróneas en Revelaciones*

27. En términos generales, las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría (con excepción de los que sean claramente triviales), incluyendo inexactitudes en las revelaciones, están obligados a ser acumulada y una evaluación realizada sobre el efecto de los errores, tanto individualmente como en conjunto, en las representaciones financieras en su conjunto.<sup>18</sup> Sin embargo, los desafíos en la acumulación y evaluación de inexactitudes en las revelaciones han sido identificados, en particular, cuándo y cómo deben ser acumulados.
28. El IAASB es de la opinión de que los Requerimientos de las NIA son suficientes para cumplir los objetivos establecidos en las NIA en relación con la acumulación y evaluación de las inexactitudes en las revelaciones identificadas durante la auditoría. Sin embargo, el IAASB reconoce que la orientación adicional sobre la acumulación y evaluación del efecto de representaciones erróneas en revelaciones ayudará a abordar algunos de los retos en este ámbito, así como ayudar a los auditores en la identificación de las implicaciones más generalizadas de los estados financieros en su conjunto. Los cambios propuestos a las NIA incluyen el nuevo material de aplicación:
- Proporcionar ejemplos de representaciones erróneas en las revelaciones para destacar los tipos de errores que se pueden encontrar en las revelaciones.

<sup>15</sup> En el Proyecto NIA de Supervisión de la Implementación recientemente terminado, varias áreas dentro de la NIA 320 fueron identificados como que requieren mayor atención del IAASB, y se sugirió que se realice una revisión más efusiva de NIA 320, que estaría más allá del alcance del proyecto de revelaciones.

<sup>16</sup> La necesidad de revisión de la NIA 320 puede ser informado aún más por el trabajo de otros en esta área (como el IAASB). Una vez conocidos los resultados de estos proyectos el IAASB volverá a evaluar la necesidad de una revisión de esta norma.

<sup>17</sup> NIA 450, Evaluación de Representaciones Erróneas Identificadas durante la Auditoría

<sup>18</sup> NIA 450, párrafo 5

- Aclarar que las representaciones erróneas identificadas, incluidas las en revelaciones y con independencia de que se produzcan en la información cuantitativa o no cuantitativa, deben ser acumulados y evaluados por su efecto sobre los estados financieros.
- Proporcionar ejemplos de asuntos dominantes derivadas de representaciones erróneas en las revelaciones que puedan afectar a la comprensibilidad de los estados financieros, incluyendo las tendencias a oscurecer la información relevante en los estados financieros mediante la presentación de revelaciones duplicados o poco informativo.

## *Evaluando la Presentación de Estados Financieros*

29. NIA 700 requiere una evaluación ponderada de los estados financieros en su conjunto, incluidos, en su caso, si las cuentas anuales logran una presentación razonable. Algunos se ha expresado preocupación acerca de cómo robustamente esta evaluación está siendo realizada por los auditores, en parte debido a la percepción de que las NIA no guían claramente el esfuerzo de trabajo del auditor.
30. El IAASB considera la adecuación de los Requerimientos y llegó a la conclusión de que son suficientes para cumplir los objetivos establecidos en las NIA en relación con la presentación de los estados financieros, incluyendo la presentación de revelaciones. Sin embargo, el IAASB ha reconocido que una mayor orientación sería útil para los auditores para evaluar con eficacia y coherencia los estados financieros en general. Los cambios propuestos a las NIA incluyen nuevo material:
- Enfatizando consideraciones acerca de si las políticas contables se han comunicado de manera adecuada.
  - Explicar lo que se podría hacer para determinar si la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible.
  - 
  - Para ayudar a determinar si, a la vista del auditor, de los estados financieros a lograr la presentación razonable (si corresponde).

## **Consideraciones Relacionadas**

### *Presentación de Cambios Propuestos*

31. El IAASB contempla si una nueva NIA aparte acerca de las revelaciones debe desarrollarse, en vez de proponer cambios en un número de NIA. El IAASB cree que una visión holística e integrada sobre las revelaciones de auditoría se debe tomar durante toda la auditoría de estados financieros. En consecuencia, se llegó a la conclusión de que se deben hacer los cambios propuestos a las NIA relevantes. Además, el IAASB señaló que una NIA separada exacerbaría preocupaciones de repetición dentro de las NIA, y puede implicar que las revelaciones de auditoría es un ejercicio separado y no una parte integrante de la auditoría; un resultado que sería contrario a los objetivos de las propuestas.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Periódicamente el IAASB emite publicaciones del personal en relación con un tema o asunto referido a las NIA. Estos documentos son no-autorizados y no son un sustituto para la lectura de las normas y otro material autorizado. El IAASB ha utilizado las publicaciones del personal en el pasado para proporcionar una visión general de cómo se aborda un tema o materia en una norma, sobre todo cuando el tema o asunto corresponde en toda una serie de NIA.

Con respecto al tema de las revelaciones, el IAASB ha encargado personal para desarrollar un documento para dar a conocer las novedades relacionadas con revelaciones, y para proporcionar un contexto a los auditores al dirigir su atención a los requerimientos y guías en las NIA, incluyendo aquellos en el servicio de urgencias, al abordar la revelación de información financiera, como parte de la auditoría de estados financieros. Se espera que este documento se finalizará al mismo tiempo que se finalicen los cambios propuestos a las NIA. Sin embargo, en el ínterin el IAASB publicará una versión preliminar del documento en su sitio web con fines informativos.

*Modificaciones de Adaptación- NIA serie 800 y Otros*

32. El IAASB está llevando a cabo una revisión de la NIA 800<sup>20</sup> y otras normas en la serie 800 en el contexto del proyecto de informe del auditor. Aunque las revisiones de la NIA 800 son probablemente limitados, el IAASB, en su caso, se incluye más modificaciones conforme a las revelaciones de auditoría que puedan ser necesarias en el ED planeado para la serie 800 de NIA.
33. El IAASB ha revisado otras NIA no incluidos en este ED, en particular en relación con los cambios propuestos para la definición de "estados financieros", pero también en relación con los sistemas de contabilidad, donde la información de las revelaciones es de sistemas o procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general. El IAASB ha hecho cambios para las revelaciones, según proceda, que se reflejan en este ED, y es de la opinión de que no se necesitan otras enmiendas conformes.

### **Solicitud de Comentarios**

Mientras que el IAASB agradece los comentarios sobre todas las cuestiones abordadas en el Borrador de Discusión, el IAASB está solicitando comentarios sobre los siguientes temas específicos:

1. Si, en su opinión, ¿los cambios propuestos a las NIA son adecuados y suficientes a los efectos de mejorar el enfoque del auditor sobre las revelaciones y, por lo tanto, seguirá apoyando la correcta aplicación de los Requerimientos actuales en las NIA?
2. ¿Hay áreas específicas en las que, en su opinión, una mejora adicional a cualquiera de los Requerimientos o la orientación de las NIA sería necesario para los fines de la auditoría efectiva de revelación como parte de una auditoría de estados financieros?
3. Si, en su opinión, ¿los cambios propuestos a las afirmaciones ayudará a integrar debidamente el trabajo sobre las revelaciones con el trabajo de auditoría sobre los montos subyacentes, promoviendo así una auditoría anterior y más eficaz de las revelaciones?

Además de la solicitud de comentarios específicos descritos, el IAASB también busca comentarios sobre las cuestiones generales que figuran a continuación:

(a) *Los Preparadores (incluidas Entidades Pequeñas y Medianas Empresas (PYME)) y Otros Usuarios*-El IAASB solicita comentarios sobre los cambios propuestos a las NIA en particular con respecto a los impactos prácticos, si las hubiere, de los cambios propuestos a las NIA.

(b) *Desarrollo de las Naciones*-Reconociendo que muchos países en desarrollo han adoptado o están en el proceso de adopción de las NIA, el IAASB invita a los participantes a partir de estas naciones a comentar sobre los cambios propuestos a las NIA, en particular, sobre las dificultades previsibles en la aplicación de estos en un ambiente de país en desarrollo.

(c) *Traducciones*-Reconociendo que muchos de los respondientes tengan la intención de traducir los cambios finales a las NIA para su adopción en su propio entorno, el IAASB espera recibir comentarios sobre los posibles problemas de traducción respondientes pueden observar en la revisión de los cambios propuestos a las NIA.

---

<sup>20</sup> NIA 800, Condiciones Especiales- Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos para Uso Especial.

## MEMORANDO EXPLICATIVO

*Fecha de Vigencia* — Reconociendo que los cambios propuestos a las NIA afectan a algunos de los mismos NIA como otros proyectos IAASB están ultimando actualmente, el IAASB considera que en la medida de lo posible, la fecha de vigencia debe estar alineada con estos otros proyectos, a saber el Proyecto de Informe Auditor del IAASB y el Proyecto de Revisión de NIA 720<sup>21</sup>. En consecuencia, el IAASB considera que una fecha de vigencia apropiada para el estándar sería 12 a 15 meses después de la emisión de las normas finales, pero puede ser más largo o más corto para alinearse con la fecha de vigencia de las revisiones derivadas del reporte del auditor y proyectos NIA 720. Se permitiría la aplicación temprana. El IAASB agradece comentarios sobre si esto proporcionaría un período suficiente para apoyar la implementación efectiva de los cambios en las NIA.

---

<sup>21</sup> NIA 720 (Revisada), Las Responsabilidades del Auditor Relacionadas a Otra Información

### Revelaciones— Las NIA Afectadas y Resumen de Cambios Propuestos

A continuación se presentan las NIA afectadas por los cambios propuestos, así como un resumen de los principales cambios para cada uno:

<p><b><i>NIA 200, Objetivos generales del Auditor Independiente y la Conducción de una Auditoría en Acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría</i></b></p>	<p>Aclarar que la definición de los estados financieros de las NIA incluye todas las revelaciones. (Véanse los cambios propuestos a la NIA 200 que comienza en la página 15)</p>
<p><b><i>NIA 210, Acordando los Términos de Trabajos de Auditoría</i></b></p>	<p>Para destacar que es beneficioso para los auditores estar de acuerdo con sus responsabilidades de gestión relativos a la preparación de las revelaciones</p>
<p><b><i>NIA 240, Las Responsabilidades del Auditor Relacionadas a Fraude en una Auditoría de Estados Financieros.</i></b></p>	<p>Para añadir énfasis para que los auditores consideren revelaciones al evaluar el riesgo de representaciones erróneas resultante de fraude. (Véanse los cambios propuestos a la NIA 240)</p>
<p><b><i>NIA 260 (Revisada), Comunicación con los Encargados de Gobernación</i></b></p>	<p>Para animar a los auditores para discutir asuntos relacionados con las revelaciones y los estados financieros al principio del proceso de auditoría. (Véanse los cambios propuestos a la NIA 260 (revisada))</p>
<p><b><i>NIA 300, Planificación de Auditoría de Estados Financieros</i></b></p>	<p>Para enfocar los auditores en las consideraciones de planificación relacionados con revelaciones antes en el proceso de auditoría. (Véanse los cambios propuestos a NIA 300 que comienza en la página 28)</p>
<p><b><i>NIA 315 (Revisada), Identificando y Evaluando los Riesgo de Representaciones Erróneas Significativas a través de Entendimiento de la Entidad y su Entorno.</i></b></p>	<p>Para ayudar a los auditores con más efectiva y consistente identificación y evaluación de los riesgos de representaciones erróneas en las revelaciones. (Véanse los cambios propuestos a la NIA 315 (revisada), comenzando en la página 32)</p>

<p><b>NIA 320, <i>Materialidad en la Planificación y Realización de un Auditoría</i></b></p>	<p>Para aclarar que la naturaleza de las representaciones erróneas potenciales en las revelaciones también es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría para abordar los riesgos de representaciones erróneas. (Véanse los cambios propuestos a NIA 320 que comienza en la página 44)</p>
<p><b>NIA 330, <i>Las Respuestas de Auditor a Riesgos Evaluados</i></b></p>	<p>Para ayudar a los auditores a responder con mayor eficacia a los riesgos de representaciones erróneas en las revelaciones. (Véanse los cambios propuestos a NIA 330 que comienza en la página 46)</p>
<p><b>NIA 450, <i>Evaluación de las Declaración Erróneas Identificadas durante la Auditoría</i></b></p>	<p>Aclarar que las representaciones erróneas en las revelaciones se acumulan, y el efecto de errores no corregidos, tanto individualmente como en conjunto, considera a la luz de los estados financieros en su conjunto. (Véanse los cambios propuestos a la NIA 450, comenzando en la página 49)</p>
<p><b>NIA 700, <i>Formando una Opinión y Informando sobre Estados Financieros</i></b></p>	<p>Para proporcionar una guía para los procedimientos de auditoría en la evaluación de la presentación de los estados financieros, incluyendo si la presentación razonable se ha logrado (si corresponde). (Véanse los cambios propuestos a la NIA 700, comenzando en la página 54)</p>

## BORRADOR DE DISCUSIÓN

### CAMBIOS PROPUESTOS A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA – ABORDANDO REVELACIONES EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

*A continuación se incluye extractos de las normas existentes marcados para los cambios propuestos para Abordar Revelaciones en la Auditoría de Estados Financieros.*

*Cuando, los cambios propuestos pertinentes a las normas derivadas del Informe de Auditor Borrador de Discusión<sup>22</sup> y la NIA 720 (Revisada)<sup>23</sup> se muestran como referencia, y se han destacado en gris. Sin embargo, los cambios propuestos pueden cambiar cuando se finalicen las normas pertinentes. La numeración de las notas en este documento no se correlaciona necesariamente con las notas que figuran actualmente en los NIA existentes.*

#### **NIA 200, Objetivos Generales del Auditor Independiente y Conducción de una Auditoría de Acuerdo con las Definiciones de las Normas Internacionales de Auditoría**

13. Para fines de las NIA los siguientes términos tienen los significados atribuidos a continuación:

...

(f) Estados financieros - una representación estructurada de la información financiera histórica, ~~incluidas las notas de las revelaciones relacionadas,~~ destinadas a comunicar los recursos económicos y ~~obligaciones~~ afirma contra la entidad en un punto en el tiempo o los cambios en el mismo por un período de tiempo de acuerdo con una marco normativo de información financiera. Revelaciones comprenden información explicativa o descriptiva sobre el cuerpo de los estados financieros, información en las correspondientes notas o información incorporada por referencia cruzada, cuando lo permita el marco normativo. ~~Las notas relacionadas comprenden normalmente un resumen de las políticas contables más significativas y otra explicativa información.~~ El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros según lo determinado por los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera, pero también puede referirse a un solo estado financiero.

<sup>22</sup> Ver Borrador de Discusión de Julio 2013 del IAASB: Informando sobre Estados Financieros Auditados: Nuevos y Revisados Propuestos a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

<sup>23</sup> NIA 720 (Revisada), *Las Responsabilidades del Auditor Relacionadas a Otra Información*, emitido por re-exposición en Abril 2014

## **NIA 210, *Acordando los Términos de Trabajo de Auditoría***

### **Requerimientos**

#### **Pre-Requerimientos para una Auditoría**

6. Con el fin de establecer si las condiciones previas para una auditoría están presentes, el auditor deberá: [ SIN CAMBIOS PROPUESTOS A LA EXIGENCIA DE INFORMACIÓN ]
- (a) Determinar si el marco normativo de información financiera que deba efectuarse en la preparación de los estados financieros es aceptable; y (Ref.: Párrafo A2 -A10)
  - (b) Obtener el acuerdo de gestión que reconoce y entiende su responsabilidad : (Ref.: Párrafo A11 -A14 , A20)
    - (i) Para la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, incluyendo, cuando proceda su presentación razonable; (Ref.: Párrafo A15)
    - (ii) En el caso del control interno que la administración determina que es necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representaciones erróneas significativas, ya sea debido a fraude o error; y (Ref.: Párrafo A16- A19)
    - (iii) Proporcionar el auditor con:
      - a. El acceso a toda la información de que la dirección es consciente de que es relevante para la preparación de los estados financieros, tales como los registros, documentación y otros asuntos;
      - b. Información adicional que el auditor puede solicitar a la gestión con el objeto de la auditoría; y
      - c. Acceso sin restricciones a las personas dentro de la entidad de la que el auditor determina que es necesario para obtener evidencia de auditoría.

...

#### **Acuerdo sobre Términos de Compromiso de Auditoría**

...

10. Sujeto a párrafo 11, los términos acordados en el trabajo de auditoría se registrarán en una carta compromiso de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito e incluirán: (Ref.: Párrafo A22-A25) [PROPUESTA A LA NECESIDAD DE NINGÚN CAMBIO INFORMACIÓN]
- (a) El objetivo y alcance de la auditoría de los estados financieros;
  - (b) Las responsabilidades del auditor;
  - (c) Las responsabilidades de la gestión;
  - (d) La determinación de la estructura de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
  - (e) La referencia a la forma esperada y el contenido de los informes a ser emitidos por el auditor, incluyendo, si no se requiere que el auditor para comunicar los asuntos de auditoría clave, pero tiene la intención de hacerlo, una declaración de que el auditor tiene la intención de comunicar asuntos clave de la auditoría; y (Ref.: Para A23a)
  - (f) Una declaración de que puede haber circunstancias en las que un informe puede diferir de la forma esperada y el contenido.

\*\*\*

## Aplicación y Otro Material Explicativo

...

### Pre-Requerimientos para una Auditoría

...

#### *Acuerdo de las Responsabilidades de Gestión (Ref.: Para. 6(b))*

- A11. Una auditoría de conformidad con las NIA se lleva a cabo en la premisa de que la administración ha reconocido y entiende que tiene las competencias establecidas en el párrafo 6 (b).<sup>24</sup> En ciertas jurisdicciones, estas responsabilidades pueden ser especificadas en la ley o el reglamento. En otros casos, puede haber poca o ninguna definición legal o reglamentaria de tales responsabilidades. Las NIA no anulan la ley o reglamento en la materia. Sin embargo, el concepto de una auditoría independiente requiere que la función del auditor no se trata de asumir la responsabilidad de la preparación de los estados financieros o para el control interno relacionado de la entidad, y que el auditor tiene una expectativa razonable de obtener la información necesaria para la auditoría (incluyendo información de los sistemas o procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general) en la medida en que la administración es capaz de proporcionar o procurárselo. Por consiguiente, la premisa es fundamental para la realización de una auditoría independiente. Para evitar malentendidos, se alcance un acuerdo con la gestión que reconoce y entiende que tiene tales responsabilidades como parte de la aprobación y el registro de los términos del trabajo de auditoría en los párrafos 9-12.
- A12. La forma en que las responsabilidades en materia de presentación de informes financieros se dividen entre la gestión y los encargados de gobernación variará de acuerdo con los recursos y la estructura de la entidad y de cualquier ley o regulación pertinente, y las respectivas funciones de la gestión y los encargados de gobernación dentro de la entidad. En la mayoría de los casos, la gestión es responsable de la ejecución, mientras que los encargados de la gobernación tienen la supervisión de la gestión. En algunos casos, los encargados de la gobernación tendrán, o asumirán la responsabilidad de la aprobación de los estados financieros o monitorear el control interno de la entidad en relación con la información financiera. En las entidades más grandes o públicas, un subgrupo de los encargados de la gobernación, como un comité de auditoría, puede ser acusado de ciertas responsabilidades de supervisión.
- A13. NIA 580 requiere que el auditor solicita a la gestión para proporcionar representaciones escritas de que ha cumplido con algunas de sus responsabilidades.<sup>25</sup> Por lo tanto, puede ser apropiado para que la gestión consciente de que se espera la recepción de este tipo de representaciones por escrito, junto con representaciones escritas de otras NIA y, en su caso, alegaciones por escrito para apoyar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o uno o más tratamientos aseveraciones de los estados financieros.
- A14. Cuando la gestión no reconocerá su responsabilidad, o estará de acuerdo para proporcionar las representaciones escritas, el auditor no podrá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.<sup>26</sup> En tales circunstancias, no sería apropiado para el auditor aceptar el contrato de auditoría, a menos que la ley o el reglamento requieren que el auditor hacerlo. En los casos en que se requiere que el auditor acepta el trabajo de auditoría, el auditor puede necesitar explicar a la gestión de la importancia de estas cuestiones, y las implicaciones para el dictamen del auditor.

...

### Acuerdo de Términos de Compromiso de Auditoría

...

---

<sup>24</sup> NIA 200, párrafo A2

<sup>25</sup> NIA 580, *Representaciones Escritas*, párrafos 10-11

<sup>26</sup> NIA 580, párrafo 26A

A22. Es del interés de la entidad y el auditor que el auditor envíe una carta de compromiso de auditoría antes de que comience la auditoría para ayudar a evitar malentendidos con respecto a la auditoría. En algunos países, sin embargo, el objetivo y el alcance de una auditoría y de las responsabilidades de la administración y del auditor pueden ser suficientemente establecidos por la ley, es decir, se prescriben los asuntos descritos en el párrafo 10. Aunque en estas circunstancias el párrafo 11 permite que el auditor incluya en la carta de compromiso sólo referencia al hecho de que la ley o el reglamento pertinente se aplica y que la administración reconoce y entiende sus responsabilidades tal como se establece en el párrafo 6 (b), el auditor puede considerar que es adecuado incluir los asuntos descritos en el párrafo 10 en una carta de compromiso para la información de gestión.

#### Forma y Contenido de una Carta de Compromiso de Auditoría

A23. La forma y el contenido de la carta compromiso de auditoría pueden variar para cada entidad. La información incluida en la carta compromiso de auditoría sobre las responsabilidades del auditor puede estar basada en la NIA 200.<sup>28</sup> Los párrafos 6 (b) y 12 del presente acuerdo de NIA con la descripción de las responsabilidades de gestión. Además de incluir los asuntos requeridos por el párrafo 10, una carta compromiso de auditoría puede hacer referencia a, por ejemplo:

- Elaboración del alcance de la auditoría, incluyendo referencia a la legislación aplicable, los reglamentos, las NIA, éticos y de otros pronunciamientos de los colegios profesionales a los que se adhiere el auditor.
- La forma de cualquier otro tipo de comunicación de los resultados del trabajo de auditoría.
- El requisito de que el auditor comunica asuntos clave de la auditoría en el informe de auditoría de conformidad con propuesta NIA 701.<sup>29</sup>
- El hecho de que debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes del control interno, hay un riesgo inevitable de que no se puede detectar algunas representaciones erróneas significativas, a pesar de que la auditoría sea planeada y ejecuta adecuadamente de acuerdo con las NIA.
- Disposiciones relativas a la planificación y realización de la auditoría, incluyendo la composición del equipo de trabajo.
- La expectativa de que la gestión proporcionará representaciones escritas (véase también el párrafo A13).

---

<sup>27</sup> En los siguientes párrafos, cualquier referencia a una carta de compromiso de auditoría ha de ser tomado como una referencia a una carta compromiso de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

<sup>28</sup> NIA 200, párrafos 3-9

<sup>29</sup> NIA 702 Propuesta, *Comunicando Asuntos Claves de Auditoría en el Informe Independiente de Auditoría*

- La expectativa de que la gestión proporcionará acceso a toda la información (de la cual la gestión es consciente) que sea relevante para la preparación de los estados financieros, reconociendo que esto incluye información de los sistemas o procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general.
- El acuerdo de gestión para poner a disposición del auditor borrador de estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, y toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros ~~de cualquier otra información que acompaña a tiempo~~ para permitir que el auditor complete la auditoría de acuerdo con la propuesta calendario.
- El acuerdo de gestión para informar al auditor de hechos que puedan afectar a los estados financieros, de los cuales la gestión puede tomar conciencia durante el período comprendido entre la fecha del dictamen del auditor y la fecha de la emisión de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualesquier acuerdos de facturación.
- La solicitud de gestión de acusar recibo de la carta de compromiso de auditoría y para aceptar los términos del trabajo descrito en el mismo.

...

\*\*\*

## Apéndices 1

(Ref.: Párrafos. A23–A24)

### Ejemplo de Una Carta de Compromiso de Auditoría

El siguiente es un ejemplo de una carta de compromiso de auditoría para una auditoría de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es autorizada, pero está destinada a ser una guía que puede ser usado en conjunción con las consideraciones expuestas en esta NIA. Se necesitará variar de acuerdo a las necesidades y circunstancias individuales. Está redactado para referirse a la auditoría de estados financieros para un solo período de notificación y requeriría la adaptación si se destinan o se espera que se aplican a las auditorías recurrentes (véase el párrafo 13 de esta NIA). Puede ser conveniente buscar asesoría legal de que cualquier carta propuesta es admisible.

\*\*\*

Para el representante apropiado de la gestión o los encargados de la gobernación de la Compañía ABC:<sup>30</sup>

*[El objetivo y alcance de la auditoría]*

Ha solicitado<sup>31</sup> que auditamos los estados financieros de la Compañía ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, y el estado de ingresos, estado de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha y las notas a los estados financieros representaciones, incluyendo un resumen de las políticas contables más significativas y **otra información explicativa**. Tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación ~~y nuestro entendimiento~~ de este trabajo de auditoría por medio de esta carta.

<sup>30</sup> Los destinatarios y referencias en la carta serían los que son apropiados en las circunstancias del trabajo, incluyendo la jurisdicción relevante. Es importante hacer referencia a las personas apropiadas - véase el párrafo A21.

<sup>31</sup> A través de esta carta, las referencias a "usted", "vosotros", "nosotros", "gestión", "los encargados de la gobernación" y "auditor" se utilizaría o modificado como apropiados en las circunstancias.

Nuestra auditoría se llevará a cabo con los objetivos de nuestra auditoría deberían obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de representaciones erróneas significativas, ya sea por fraude o error, y para emitir un informe de auditoría que incluye nuestro expresar una opinión sobre los estados financieros. Seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detectará una declaración errónea cuando existe. Las representaciones erróneas pueden surgir de fraude o error, y se consideran significativa si, individualmente o en conjunto, podrían razonablemente esperarse de influir en las decisiones económicas de los usuarios sobre la base de los estados contables.

[Las responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (las NIA). Tales normas requieren que cumplamos con requerimientos éticos. y como parte de una auditoría de acuerdo con las NIA, ejercemos el juicio profesional y mantener el escepticismo profesional durante toda la planificación y realización de la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría también implica Nosotros también:

- montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de Identificar y evaluar los riesgos de representaciones erróneas significativas en los estados financieros, ya sea debido a fraude o error, el diseño y aplicar procedimientos de auditoría que responden a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una declaración errónea resultante de fraude es mayor que para un resultado de error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones intencionales, tergiversaciones, o la anulación de los controles internos.
- Al hacer nuestras evaluaciones de riesgo, se obtiene una comprensión de considerar el control interno<sup>32</sup> relevante para la preparación de la entidad de la auditoría de los estados financieros a fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Sin embargo, nos comunicaremos con usted por escrito en relación con deficiencias significativas en el control interno relevantes para la auditoría de los estados financieros que hemos identificado durante la auditoría.
- Una auditoría también incluye la evaluación de Evaluar la idoneidad de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y revelaciones relacionadas realizadas por la gestión., Así como la evaluación Evaluar la presentación general, la estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si el estados financieros representan las transacciones y hechos de una manera que logra la presentación razonable subyacentes.

Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes del control interno, hay un riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas no se pueden detectar, a pesar de que la auditoría sea planeada y ejecuta adecuadamente de acuerdo con las NIA.

---

<sup>32</sup> Esta frase sería modificada, en su caso, en circunstancias cuando el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en relación con la auditoría de los estados financieros.

*[Las responsabilidades de la dirección y la identificación de la estructura de información financiera aplicable (para los propósitos de este ejemplo se supone que el auditor no ha determinado que la ley o el reglamento prescribe esas responsabilidades en términos adecuados; las descripciones en el párrafo 6 (b) de este por lo tanto, se utiliza esta NIA).]*

Nuestra auditoría se llevará a cabo sobre la base de que [la gestión y, en su caso, los encargados de la gobernación]<sup>33</sup> reconocen y entienden que tienen la responsabilidad:

- (a) Para la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera;<sup>34</sup>
- (b) Para los controles internos que [la gestión] determina es necesario permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representaciones erróneas, ya sea debido a error o fraude; y
- (c) Proveernos con:<sup>35</sup>
  - (i) Acceso a toda la información de que [la gestión] es consciente de que es relevante para la preparación de los estados financieros, tales como los registros, documentación y otros asuntos;
  - (ii) la información adicional que podemos solicitar a partir de [la gestión] con el propósito de la auditoría; y
  - (iii) el acceso sin restricciones a las personas dentro de la entidad de la que determinamos que es necesario para obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, pediremos de [la gestión y, en su caso, los encargados de la gobernación], la confirmación referente a las representaciones hechas a nosotros en conexión con el escrito de la auditoría.

Además, vamos a solicitar que la gestión nos proporcionan información sobre el (los) documento(s) que comprenden [informe anual]<sup>36</sup> de la entidad, el calendario previsto de la emisión de estos documentos, así como proporcionarnos con la versión final de estos documentos tan pronto como esté disponible y, si es posible, antes de la fecha de nuestro informe de auditoría.

Esperamos con interés la plena cooperación de su personal durante nuestra auditoría.

*[Otra información relevante]*

*[Insertar otra información, tales como los acuerdos de honorarios, facturas y otros términos específicos, como corresponde.]*

*[Informando]*

*[Inserte referencia adecuada a la forma esperada y el contenido del informe del auditor, incluyendo en su caso, los Requerimientos de información con respecto a otra información de acuerdo con la NIA 720*

<sup>33</sup> Usar terminología como apropiado en las circunstancias

<sup>34</sup> O, cuando apropiado, "Para la preparación de estados financieros que proporcionan una visión razonable y verdadera de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

<sup>35</sup> Véase el párrafo A23 para ver ejemplos de otros asuntos relacionados con las responsabilidades de gestión que se pueden incluir.

<sup>36</sup> Ver Borrador de Discusión Julio 2013 emitido por IAASB, *Informando sobre Estados Financieros Auditados, Nuevos y Revisados Propuestos a las Normas Internacionales de Auditoría*

(revisada).<sup>3738</sup>

La forma y el contenido de nuestro informe, puede necesitar ser modificada a la luz de nuestros resultados de la auditoría.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta de esta carta para indicar su reconocimiento, y el acuerdo con los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros, incluyendo nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ & Co.

Reconocido y aceptado en nombre de la Compañía ABC por

(Firma)

.....

Nombre y

Título

---

<sup>37</sup> NIA 720 (Revisada), *Las Responsabilidades de Auditor Relacionadas a Otra Información*

<sup>38</sup> Este párrafo también está sujeto a cambios propuestos derivados del Proyecto Auditor Informando

## **NIA 240, Responsabilidades del Auditor Relativas al Fraude en una Auditoría de Estados Financieros**

### **Requerimientos**

#### **Discusión entre el Equipo del Encargo**

15. NIA 315 (revisada) exige una discusión entre los miembros del equipo del compromiso y una determinación por el socio encargado de los asuntos que deben ser comunicados a los miembros del equipo que no participan en la discusión.<sup>39</sup> Esta discusión deberá enfatizar especialmente en cómo y dónde los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de error importante debido al fraude, incluyendo cómo puede ocurrir el fraude. El debate tendrá lugar dejando a un lado las creencias que los miembros del equipo de trabajo pueda tener y que la gestión y los encargados de la gobernación son honestos y tienen integridad. (Ref.: Párrafo A10-A11) [NO PROPUESTAS A LA EXIGENCIA DE REVELACIONES CAMBIAR]

...

\*\*\*

#### **Aplicación y Otro Material Explicativo**

...

#### **Discusión entre el Equipo del Encargo (Ref.: Párrafo. 15)**

A10. Discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a una declaración errónea debido al fraude con el equipo de trabajo:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo del trabajo con más experiencia para compartir sus ideas sobre cómo y dónde los estados financieros pueden ser susceptibles de una declaración errónea debido al fraude.
- Permite que el auditor determine una respuesta adecuada a tal susceptibilidad y para determinar qué miembros del equipo de trabajo llevarán a cabo ciertos procedimientos de auditoría.
- Permite que el auditor determine cómo se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre el equipo del trabajo y la forma de hacer frente a cualquier acusación de fraude que pueden venir a la atención del auditor.

A11. La discusión puede incluir aspectos tales como:

Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del trabajo sobre cómo y dónde creen que los estados financieros de la entidad, incluyendo las revelaciones, pueden ser susceptibles de una declaración errónea debido al fraude, cómo la administración podría cometer y ocultar información financiera fraudulenta, y cómo los activos de la entidad que pudiera ser objeto de apropiación indebida.

- Una consideración de las circunstancias que pudieran ser indicativos de gestión de los ingresos y de las prácticas que puedan ser seguidas por la administración para manejar las ganancias que podrían conducir a la información financiera fraudulenta.

---

<sup>39</sup> NIA 315 (Revisada), párrafo 10

- La consideración del riesgo de que la administración puede tratar de ocultar la información mediante la presentación de revelaciones que no son claras y comprensibles.

- La consideración de los factores internos y externos que afectan a la entidad, que pueda crear un incentivo o presión para la administración u otros para cometer fraude, proporcione la oportunidad para el fraude a ser perpetrado, e indica una cultura o ambiente que permite la administración u otros racionalizar cometer fraude.
- La consideración de la participación de la administración en la supervisión de los empleados con acceso a dinero en efectivo u otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- La consideración de los cambios inusuales o inexplicables en comportamiento o estilo de vida de la administración o empleados que han llegado a la atención del equipo de trabajo.
- Un énfasis en la importancia de mantener un estado mental adecuado a lo largo de la auditoría con respecto a la posibilidad de una declaración errónea debido al fraude.
- Una consideración de los tipos de circunstancias que, de ser encontrado, podrían indicar la posibilidad de fraude.
- Una consideración de cómo se incorporará un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a realizar.
- Una consideración de los procedimientos de auditoría que podrían ser seleccionados para responder a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad, incluyendo las revelaciones, a una declaración errónea debido al fraude y si ciertos tipos de procedimientos de auditoría son más eficaces que otros.
- Una consideración de cualquier acusación de fraude que han llegado a la atención del auditor.
- Una consideración de los riesgos de sobrepase de los controles.

## **NIA 260 (Revisada), La Comunicación con los Encargados de la Gobernación**

### **Requerimientos**

...

#### **Asuntos que Deben Comunicarse**

##### *Las Responsabilidades del Auditor en Relación con la Auditoría del Estado Financiero*

14. El auditor deberá comunicarse con los encargados de la gobernación de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, incluyendo lo siguiente: [SIN CAMBIOS PROPUESTOS A LA EXIGENCIA DE REVELACIONES]

- (a) El auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros que han sido preparados por la administración con la supervisión de los encargados de la gobernación; y
- (b) La auditoría de los estados financieros no releva a la administración o los encargados de la gobernación de sus responsabilidades. (Ref.: Párrafo. A9–A10)

##### *Alcance y Tiempos de la Auditoría Planificados*

15. El auditor deberá comunicarse con los encargados de la gobernación una visión general del alcance y los tiempos de la auditoría planificados, que incluye la comunicación sobre los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref.: Párrafo. A11–A15) [SIN CAMBIOS PROPUESTOS A LA EXIGENCIA DE REVELACIONES]

...

\*\*\*

### **Aplicación y Otro Material Explicativo**

...

##### *Alcance y Tiempos de Auditoría Planificados (Ref.: Párrafo 15)*

A11. Comunicación sobre el alcance y los tiempos de la auditoría planificados puede:

- (a) Ayudar a los encargados de la gobernación para entender mejor las consecuencias del trabajo del auditor, para discutir temas de riesgo y el concepto de materialidad con el auditor, y para identificar las áreas en las que pueden solicitar al auditor para llevar a cabo procedimientos adicionales; y
- (b) Ayudar al auditor a entender mejor la entidad y su entorno.

A11a. Comunicar los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los encargados de la gobernación entender la materia y por lo que requieren especial consideración de auditoría. La comunicación sobre los riesgos significativos puede ayudar a los encargados de la gobernación en el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera. \*

\* Cuando se emite la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A12 y todos los párrafos subsiguientes se volverán a numerar en consecuencia.

A12. Asuntos comunicados pueden incluir: <sup>^</sup>

- Cómo el auditor propone abordar los considerables riesgos de la declaración errónea, ya sea por fraude o error.
- Evalué riesgos de representaciones erróneas distintos de los riesgos significativos identificados, que se supone puedan tener el mayor efecto en la estrategia general de auditoría o en el plan de auditoría, en particular sobre los esfuerzos del equipo de trabajo.
- El enfoque de la auditoría al control interno relevante para la auditoría.
- La aplicación del concepto de materialidad en el contexto de una auditoría. <sup>40</sup>
- La naturaleza y el grado de habilidad o conocimiento especializado necesario para realizar los procedimientos de auditoría planeados o evaluar los resultados de la auditoría, ~~incluyendo~~ el uso de experto del auditor. <sup>41</sup>
- El efecto de los cambios significativos en el marco de información financiera aplicable o el entorno de la entidad, la situación financiera o actividades de la auditoría y de los estados financieros, incluyendo las revelaciones.

A13. Otros asuntos de planificación que pueden ser apropiados para discutir con los encargados de la gobernación incluyen:

- Donde la entidad tiene una función de auditoría interna, la forma en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar de manera constructiva y complementaria, incluyendo el uso planificado de los trabajos de la función de auditoría interna, así como la naturaleza y el alcance de cualquier uso planificado de auditores internos para proporcionar asistencia directa. <sup>42</sup>

Los puntos de vista de los encargados de la gobernación sobre:

- La(s) persona(s) apropiada(s) en la estructura de gobierno de la entidad con quien comunicarse.
- La asignación de responsabilidades entre los encargados de la gobernación y la administración.
- Los objetivos de la entidad, así como las estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar lugar a representaciones erróneas.
- Asuntos aquellos los encargados de la gobernación consideran merecer especial atención durante la auditoría, y cualquier área donde se soliciten procedimientos adicionales a realizar.
- Comunicaciones significativas entre ~~ya en~~ la entidad y con los reguladores.
- Otros asuntos aquellos encargados de la gobernación consideran podrán influir en la auditoría de los estados financieros.

---

<sup>^</sup> Modificaciones de adaptación a este párrafo también se han propuesto en el Borrador de Discusión, propuesta NIA 720 (revisada), Las Responsabilidades del Auditor Relativas a Otra Información en Documentos que Contienen o Acompañan Estados Financieros Auditados y el Informe del Auditor. El IAASB considerará la opinión de que la consulta para determinar si tales cambios sigue siendo apropiada, ya que finaliza tanto propuesta NIA 260 (revisada) y propuesta NIA 720 (revisada).

<sup>40</sup> NIA 320, Materialidad en Planificación y Realización de una Auditoría

<sup>41</sup> Ver NIA 620, Usando el Trabajo de Experto de Auditoría

<sup>42</sup> NIA 610 (Revisada), párrafo 18

- Las acciones de los encargados de la gobernación en respuesta al desarrollo de las normas de contabilidad, las prácticas de gobierno corporativo, reglas de cotización de cambio, y asuntos relacionados., Y cómo afectan, por ejemplo, la presentación general, la estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo la pertinencia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de los estados financieros.
- Las respuestas de los encargados de la gobernación a las comunicaciones anteriores con el auditor.
- **Detalles de los documentos que conforman el resto de información que la entidad tiene la intención de emitir y cuando se espera que los documentos que se pondrán a disposición del auditor.**

A14. Si bien la comunicación con los encargados de la gobernación puede ayudar al auditor a planificar el alcance y los tiempos de la auditoría, no cambia de exclusiva responsabilidad del auditor para establecer la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo la naturaleza, los tiempos y el alcance de los procedimientos necesarios para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

A15. Es necesario tener cuidado ~~requerido~~ en la comunicación con los encargados de la gobernación sobre el alcance y tiempos planificados de la auditoría a fin de no poner en peligro la eficacia de la auditoría, en particular cuando algunos o todos los encargados de la gobernación están involucrados en la gestión de la entidad. Por ejemplo, la comunicación de la naturaleza y oportunidad de los procedimientos detallados de auditoría puede reducir la eficacia de estos procedimientos, haciéndolos demasiado previsible.

## **NIA 300, *Planificando una Auditoría de Estados Financieros***

### **Requerimientos**

#### **Planificando Actividades**

...

9. El auditor deberá desarrollar un plan de auditoría que deberá incluir una descripción de:
- (a) La naturaleza, alcance y los tiempos de los procedimientos de evaluación de riesgos planeados, conforme se determina en la NIA 315 (revisada).<sup>43</sup>
  - (b) La naturaleza, los tiempos y la extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planeados al nivel de aseveración, conforme se determina en la NIA 330.<sup>44</sup>
  - (c) Otros procedimientos de auditoría planeados que se requieren para llevar a cabo de modo que el compromiso cumple con las NIA. (Ref.: Párrafo. A12–[A12b](#)) [SIN CAMBIOS PROPUESTOS A LA EXIGENCIA DE REVELACIONES]]

...

\*\*\*

### **Aplicación y Otro Material Explicativo**

#### **Actividades Planificadas**

...

*El Plan de Auditoría* (Ref.: Párrafo 9)

A12. El plan de auditoría es más detallada que la estrategia general de auditoría ya que se incluye la naturaleza, los tiempos y la extensión de los procedimientos de auditoría a realizar por los miembros del equipo del trabajo. La planificación de estos procedimientos de auditoría se lleva a cabo en el transcurso de la auditoría como el plan de auditoría para el compromiso se desarrolla. Por ejemplo, la planificación de los procedimientos de evaluación del riesgo del auditor se produce al inicio del proceso de auditoría. Sin embargo, la planificación de la naturaleza, los tiempos y el alcance de los procedimientos específicos de auditoría adicionales depende de los resultados de esos procedimientos de evaluación de riesgo. Además, el auditor puede comenzar la ejecución de los procedimientos de auditoría para algunas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones antes de la planificación de todos los procedimientos adicionales de auditoría restantes.

A12a. Determinar la naturaleza, los tiempos y el alcance de los procedimientos planeados de evaluación de riesgos y los procedimientos adicionales de auditoría, que se relacionan con la revelación es importante a la luz tanto de la amplia gama de información y el nivel de detalle que puede ser comprendido en dichas revelaciones. Además, ciertas revelaciones pueden contener información de sistemas o procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general, que también puede afectar a los riesgos evaluados y la naturaleza, los tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría para abordarlos.\*

<sup>43</sup> NIA 315 (Revisada) *Identificar y Evaluar los Riesgos de Representaciones Erróneas a través del Entendimiento de la Entidad y su Entorno*

<sup>44</sup> NIA 330, *Las Respuestas del Auditor a Riesgos Evaluados*

\* Cuando se emite la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A13 y todos los párrafos subsiguientes se volverán a numerar en consecuencia.

A12b. Consideración de las revelaciones a principios de la auditoría ayuda al auditor a dar la debida atención a, y la planificación de un tiempo adecuado para, dirigiéndose a las revelaciones de la misma manera como las clases de transacciones, eventos y saldos de cuenta. Consideración temprana también puede ayudar al auditor a determinar los efectos sobre la auditoría de:

- Revelaciones nuevas o revisadas significativas requeridas como resultado de cambios en el entorno de la entidad, la situación financiera o actividades (por ejemplo, un cambio en la identificación requerida de segmentos y la comunicación de la información por segmentos correspondiente a la adquisición de una nueva filial significativa);
- Revelaciones nuevas o revisadas significativas que surgen de los cambios en el marco normativo de información financiera aplicable;
- La necesidad de la participación de expertos de un auditor para ayudar con los procedimientos de auditoría relacionados con las revelaciones particulares (por ejemplo, las revelaciones relacionadas con las pensiones u otros compromisos de jubilación).
- Asuntos relativos a la información a revelar que el auditor puede desear discutir con los encargados de la gobernación.<sup>45</sup>

## Apéndices

(Ref.: Párrafo. 7–8, A8–A11)

### Consideraciones en Establecer la Estrategia General de Auditoría

Este apéndice proporciona ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al establecer la estrategia general de auditoría. Muchas de estos asuntos también influirán el plan detallado de auditoría del auditor. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos. Si bien algunos de los asuntos mencionados a continuación pueden ser requeridos por otras NIA, no todos los temas son relevantes para cada trabajo de auditoría y la lista no es necesariamente completa.

#### Características del Trabajo

- El marco normativo de información financiera sobre que la información financiera a auditar se ha preparado, incluyendo cualquier necesidad de conciliaciones con otro marco de referencia de información financiera.
- Requerimientos de información específicos de la industria, tales como los informes exigidos por los reguladores de la industria.
- El alcance esperado de la auditoría, incluyendo el número y la ubicación de los componentes que se incluirán.
- La naturaleza de las relaciones de control entre un padre y sus componentes que determinan cómo el grupo se consolide.
- La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.
- La naturaleza de los segmentos de negocio a ser auditadas, incluyendo la necesidad de conocimientos especializados.
- La divisa de referencia a utilizar, incluyendo cualquier necesidad de conversión de moneda para la información financiera auditada.
- La necesidad de una auditoría legal de los estados financieros independientes, además de una auditoría a efectos de consolidación.

---

<sup>45</sup> NIA 260 (Revisada) *Comunicación con los Encargados de la Gobernación, párrafo A12*

- Si la entidad tiene una función de auditoría interna y, en caso afirmativo, si, en qué áreas y en qué medida, el trabajo de la función se puede utilizar, o los auditores internos puede ser utilizado para proporcionar asistencia directa, a los fines de la auditoría.
- La utilización por la entidad de las organizaciones de servicio y cómo el auditor puede obtener evidencia en relación con el diseño u operación de los controles realizados por ellos.
- El uso previsto de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, por ejemplo, la evidencia de auditoría relacionada con el riesgo de procedimientos y pruebas de los controles de evaluación.
- El efecto de la tecnología de la información sobre los procedimientos de auditoría, incluyendo la disponibilidad de datos y el uso previsto de las técnicas de auditoría con ayuda de computadora.
- La coordinación de la cobertura esperada y los tiempos de los trabajos de auditoría con las revisiones de información financiera intermedia y el efecto sobre la auditoría de la información obtenida durante esas revisiones.
- La disponibilidad de personal del cliente y datos.

#### **Informando Objetivos, Tiempos de la Auditoría y Naturaleza de Comunicaciones**

- El calendario de la entidad para la presentación de informes, como por ejemplo en las etapas intermedias y finales.
- La organización de reuniones con la administración y los encargados de la gobernación para discutir la naturaleza, los tiempos y el alcance de los trabajos de auditoría.
- La discusión con la administración y los encargados de la gobernación en relación con al previsto tipo y calendario de los informes que se emitan y otras comunicaciones, tanto escritas como orales, incluido el informe de auditoría, cartas de gestión y comunicaciones a los encargados de la gobernación.
- La discusión con la administración respecto de las comunicaciones previstas en el estado de los trabajos de auditoría durante todo el trabajo.
- La comunicación con los auditores de los componentes relativos a los tipos previstos y el calendario de los informes que se emitan y otras comunicaciones en relación con la auditoría de los componentes.
- La naturaleza prevista y los tiempos de las comunicaciones entre los miembros del equipo del trabajo, incluyendo la naturaleza y los tiempos de las reuniones del equipo y la programación de la revisión del trabajo realizado.
- Si existen otras comunicaciones esperadas con terceros, incluidas posibles responsabilidades de información legales o contractuales que surjan de la auditoría.

## **Factores Significativos, Actividades Preliminares de Compromiso, y los Conocimientos Adquiridos en las demás Ocupaciones**

La determinación de la materialidad de acuerdo con la NIA 320<sup>46</sup> y, donde aplicable:

- La determinación de la materialidad de los componentes y la comunicación de los mismos a los auditores de los componentes de acuerdo con la NIA 600<sup>47</sup>.
- La identificación preliminar de los componentes significativos y clases de materiales de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.
- La identificación preliminar de las áreas donde puede haber un mayor riesgo de representaciones erróneas.
- El impacto del riesgo valorado de declaración errónea a nivel de los estados financieros de la dirección, supervisión y revisión.
- La manera en que el auditor hace hincapié al compromiso los miembros del equipo la necesidad de mantener una mente inquisitiva y ejercer el escepticismo profesional en la recolección y evaluación de la evidencia de auditoría.
- Los resultados de las auditorías previas que incluyeron la evaluación de la efectividad operativa de los controles internos, incluyendo la naturaleza de las deficiencias y las medidas identificadas adoptadas para superarlas.
- La discusión de los asuntos que puedan afectar a la auditoría con el personal de la firma responsable de la realización de otros servicios a la entidad.
- Evidencia del compromiso de la administración para el diseño, implementación y mantenimiento del control interno de sonido, incluyendo la evidencia de una documentación adecuada de los controles internos.
- Los cambios en el marco normativo de información financiera aplicable, como los cambios en las normas contables, que pueden implicar importantes revelaciones nuevas o revisadas.
- Volumen de transacciones, lo que puede determinar si es más eficiente para el auditor que confiar en el control interno.
- Importancia que se concede al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento de la empresa.

---

<sup>46</sup> NIA 320, *Materialidad en Planificación y Realización de una Auditoría*

<sup>47</sup> NIA 600, *Consideraciones Especiales - Las Auditorías de los Estados Financieros Grupales (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de Componentes)*, párrafos 21-23 y 40 (c)

- El (los) proceso(s) de gestión utiliza para identificar y preparar las revelaciones requeridas por el marco normativo de información financiera aplicable, incluyendo las revelaciones que contienen información de los sistemas o procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general.
- Desarrollos de los negocios importantes que afectan a la entidad, incluyendo los cambios en la tecnología de información y procesos de negocio, los cambios en la gestión clave, y adquisiciones, fusiones y desinversiones.
- Desarrollos de la industria importantes, como los cambios en las regulaciones de la industria y los nuevos Requerimientos de información.
- ~~Los cambios significativos en la estructura de información financiera, como los cambios en las normas contables.~~
- Otras novedades de interés importantes, como los cambios en el entorno legal que afecta a la entidad.

### **La naturaleza, alcance y el Alcance de los Recursos**

- La selección del equipo de trabajo (incluido, cuando sea necesario, el revisor de control de calidad del trabajo) y la asignación de los trabajos de auditoría a los miembros del equipo, incluyendo la asignación de los miembros del equipo a áreas donde puede haber un mayor riesgo de una declaración errónea.
- Presupuesto del compromiso, incluyendo considerando la cantidad adecuada de tiempo para dejar de lado a las zonas donde puede haber un mayor riesgo de declaración errónea.

## **NIA 315 (Revisada), *Identificar y Evaluar los Riesgos de Representaciones Erróneas a través del Entendimiento de una Entidad y su Entorno***

### **Requerimientos [SIN CAMBIOS PROPUESTOS A CUALQUIER REQUISITO DE REVELACIONES]**

#### **Procedimientos de Evaluación de Riesgo y Actividades Relacionadas**

5. El auditor deberá realizar procedimientos de evaluación de riesgos para proporcionar una base para la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones erróneas en los estados financieros y niveles de aseveración. Procedimientos de evaluación de riesgos por sí mismos, sin embargo, no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la cual basar la opinión de auditoría. (Ref.: Párrafo. A1–A5)
9. Cuando el auditor tiene la intención de utilizar la información obtenida a partir de la experiencia previa del auditor con la entidad y de los procedimientos de auditoría aplicados en las auditorías anteriores, el auditor deberá determinar si se han producido cambios desde la última auditoría que pueda afectar su relevancia para la auditoría actual. (Ref.: Párrafo A19–A20)
10. El socio del trabajo y otros miembros clave del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones erróneas, y la aplicación de las normas de información financiera aplicables a los hechos y las circunstancias de la entidad. El socio del trabajo deberá determinar qué asuntos deben ser comunicadas al compromiso los miembros del equipo que no participan en la discusión. (Ref.: Párrafo. A21–A23)

#### **El Entendimiento Requerida de la Entidad y Su Entorno, Incluyendo el Control Interno de la Entidad**

##### *La Entidad y Su Entorno*

11. El auditor deberá obtener un entendimiento de los siguientes:
  - (a) Factores relevantes de la industria, regulatorios y otros factores externos, incluyendo el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Párrafo. A24–A29)
  - (b) La naturaleza de la entidad, incluyendo:
    - (i) sus operaciones;
    - (ii) sus estructuras de propiedad y gobernación;
    - (iii) los tipos de inversiones que la entidad está realizando y los planes para hacer, incluyendo las inversiones en entidades de propósito especial; y
    - (iv) la forma en que la entidad se estructura y cómo se financia,  
Para permitir al auditor comprender las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que se esperan en los estados financieros. (Ref.: Párrafo. A30–A34)
  - (c) La selección de la entidad y la aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de la modificación de los mismos. El auditor deberá evaluar si las políticas contables de la entidad son apropiadas para su negocio y en consonancia con el marco normativo de información financiera aplicable y políticas de contabilidad utilizadas en la industria en cuestión. (Ref.: Párrafo A35)
  - (d) Los objetivos de la entidad, así como las estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar lugar a riesgos de representaciones erróneas. (Ref.: Párrafo A36–A42).
  - (e) La medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. (Ref.: Párrafo. A43–A48)

## *El Control Interno de la Entidad*

### Componentes de Control Interno

#### Entorno de Control

14. El auditor deberá obtener un entendimiento del entorno de control. Como parte de la obtención de este entendimiento, el auditor deberá evaluar si:
- (a) Gestión, con la supervisión de los encargados de la gobernación, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético; y
  - (b) Los puntos fuertes en los elementos del entorno de control conjunto proporcionan una base adecuada para los otros componentes del control interno, y si esos otros componentes no se vean socavados por deficiencias en el entorno de control. (Ref.: Para. A76–A86)

...

El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevantes a la información financiera, y la comunicación.

18. El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevantes a la información financiera, incluyendo las siguientes áreas:
- (a) Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros;
  - (b) Los procedimientos, tanto dentro de la tecnología de la información (TI) y sistemas manuales, por el que se inician las transacciones, registra, procesa, corregido cuando sea necesario, se transfieren a la contabilidad general y se informa en los estados financieros;
  - (c) Los registros contables relacionados, información de soporte y cuentas específicas en los estados financieros que se utilizan para iniciar las transacciones, registrar, procesar y reportar; esto incluye la corrección de la información incorrecta y cómo se transfiere la información a la contabilidad general. Los registros pueden estar en el manual o en formato electrónico;
  - (d) Cómo el sistema de información captura los eventos y condiciones, distintas de las transacciones, que son importantes para los estados financieros;
  - (e) El proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo las estimaciones contables y revelaciones importantes; y
  - (f) Los controles que rodean las entradas de diario, incluyendo los asientos de diario no estándares utilizados para registrar transacciones o ajustes inusuales no recurrentes. (Ref.: Párrafo. A89–A93)

...

#### Actividades de control relevantes a la auditoría

20. El auditor deberá obtener un entendimiento de las actividades de control relevantes a la auditoría, siendo esas las que el auditor juzga necesario para entender el fin de evaluar los riesgos de declaración errónea a nivel de aseveración y diseñar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere una comprensión de todas las actividades de control relacionadas con cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación en los estados financieros o para cada aseveración relevante para ellos. (Ref.: Para. A96–A102)

...

## Identificando y Evaluando los Riesgos de Representaciones Erróneas

25. El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representaciones erróneas en:

(a) Nivel del Estado Financiero; y (Ref.: Párrafo A118–A121)

(b) El nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, (Ref.: Párrafo A122–A126)

para proporcionar una base para el diseño y la realización de procedimientos de auditoría adicionales.

26. Con este fin, el auditor deberá:

(a) Identificar los riesgos en todo el proceso de obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluidos los controles pertinentes que se relacionan con los riesgos, y considerando las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros; (Ref.: Párrafo. A127–A128<sup>c</sup>)

(b) Evaluar los riesgos identificados, y evaluar si se relacionan de forma más generalizada a los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afecta muchas afirmaciones;

(c) Relacionar los riesgos identificados con lo que puede salir mal en el nivel de la afirmación, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene la intención de probar; y (Ref.: Párrafo A129–A131)

(d) Considerar la posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la posibilidad de representaciones erróneas múltiples, y si la potencial declaración errónea es de tal magnitud que podría resultar en un error importante.

...

\*\*\*

## Aplicación de Otro Material Explicativo

### Procedimientos de Evaluación de Riesgo y Actividades Relacionadas (Ref.: Párrafo 5)

A1. La obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad (en adelante como un "entendimiento de la entidad"), es un proceso continuo y dinámico de recolección, actualización y análisis de la información durante la auditoría. El entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce su juicio profesional a lo largo de la auditoría, por ejemplo, cuando:

- Evaluación de los riesgos de representaciones erróneas en los estados financieros;
- Determinación de la materialidad, de acuerdo con la NIA 320<sup>48</sup>;
- Teniendo en cuenta la idoneidad de la selección y aplicación de políticas contables, y la adecuación de las revelaciones de los estados financieros;
- Las áreas de los estados financieros (incluyendo las revelaciones relacionadas) que puede ser necesario la consideración especial de auditoría, por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, o la adecuación de uso de la gestión de la hipótesis de continuidad, o cuando se considera el objetivo comercial de las operaciones de identificación;
- Desarrollo de las expectativas para el uso al realizar los procedimientos analíticos;

---

<sup>48</sup> NIA 320, *Materialidad en Planificación y Realización de una Auditoría*

- En respuesta a los riesgos evaluados de declaración errónea, incluyendo el diseño y la realización de procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría; y
- Evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría obtenida, tales como la adecuación de las hipótesis y de las representaciones orales y escritas de la gerencia.

...

*Información Obtenida en Períodos Anteriores (Ref.: Párrafo. 9)*

A19. La experiencia previa del auditor con los procedimientos de la entidad y de auditoría aplicados en las auditorías anteriores puede dar al auditor información sobre cuestiones tales como:

- Representaciones erróneas del pasado y si fueron corregidas de manera oportuna.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el control interno de la entidad (por ejemplo, deficiencias en el control interno).
- Los cambios significativos que la entidad o de sus operaciones pueden haber sido sometidos desde el ejercicio económico anterior, lo que puede ayudar al auditor a obtener una comprensión suficiente de la entidad para identificar y evaluar los riesgos de declaración errónea.
- Estos tipos de transacciones y otros eventos o saldos de cuentas (y revelaciones relacionadas) en el que el auditor experimentado dificultades en la realización de los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A20. Se requiere que el auditor determine si la información obtenida en los ejercicios anteriores, es relevante, si el auditor tiene la intención de utilizar esa información para los fines de la auditoría actual. Esto se debe a cambios en el entorno de control, por ejemplo, pueden afectar a la relevancia de la información obtenida en el año anterior. Para determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia de tal información, el auditor puede realizar consultas y llevar a cabo otros procedimientos de auditoría apropiados, tales como paseos virtuales de los sistemas pertinentes.

*Discusión entre el Equipo de Trabajo (Ref.: Párrafo. 10)*

A21. La discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones erróneas:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo de trabajo con más experiencia, incluyendo el socio del trabajo, para compartir sus puntos de vista sobre la base de su conocimiento de la entidad.
- Permite a los miembros del equipo de trabajo para el intercambio de información sobre los riesgos de los negocios a los que la entidad está sujeta y sobre cómo y dónde los estados financieros podrían ser susceptibles a declaración errónea debido al fraude o error.

- Asiste a los miembros del equipo del trabajo para obtener una mejor comprensión de las posibilidades de representaciones erróneas en los estados financieros en las áreas específicas que se les asignen, y para entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, los tiempos y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.
- Proporciona una base sobre la cual los miembros del equipo del trabajo se comunican y comparten información nueva obtenida durante la auditoría que pueda afectar a la evaluación de los riesgos de representaciones erróneas o de los procedimientos de auditoría realizados para hacer frente a estos riesgos.

NIA 240 proporciona Requerimientos y lineamientos adicionales en relación con el debate entre el equipo del trabajo sobre los riesgos de fraude.<sup>49</sup>

A21a. Como parte de la discusión entre el equipo del trabajo, la consideración de los Requerimientos de revelación del marco normativo de información financiera aplicables ayuda en la identificación temprana de la auditoría donde puede haber riesgos de representaciones erróneas en relación con los desgloses. Ejemplos de asuntos que el equipo del trabajo pueden discutir incluyen:

- Los nuevos requerimientos de información financiera que pueden resultar en importantes revelaciones nuevas o revisadas;
- Cambios en el entorno de la entidad, la situación financiera o actividades que puedan dar lugar a revelaciones nuevas o revisadas significativos, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el período objeto de la auditoría; y
- Revelación de información para los que obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría puede haber sido difícil en el pasado. \*

---

<sup>49</sup> NIA 240, párrafo 15

\* Cuando se emite la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A22 y todos los párrafos subsiguientes se volverán a numerar en consecuencia.

...

## **El Entendimiento que se Requiere de la Entidad y Su Entorno, Incluyendo el Control Interno de la Entidad**

### **La Entidad y Su Entorno**

*Industria, Regulador y Otros Factores Externos (Ref.: Párrafo 11(a))*

...

#### Factores Reguladores

A26. Factores reguladores incluyen el entorno regulatorio. El entorno regulatorio abarca, entre otros aspectos, el marco de información financiera aplicable y el entorno jurídico y político. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar incluyen:

- Los principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria.
- Marco normativo para un sector industrial regulado, incluidos los Requerimientos de revelación.
- Legislación y normativa que afecta significativamente a las operaciones de la entidad, incluyendo las actividades de supervisión directa.
- Tributación (corporativa y otros).
- Las políticas gubernamentales que afectan actualmente la conducta del negocio de la entidad, como la monetaria, incluyendo el control de cambios de moneda extranjera, los incentivos fiscales, financieros (por ejemplo, programas de ayuda del gobierno), y los aranceles o las políticas de restricciones comerciales.
- Los Requerimientos ambientales que afectan a la industria y el negocio de la entidad.

...

*La Naturaleza de la Entidad (Ref.: Párrafo. 11(b))*

A30. Un entendimiento de la naturaleza de una entidad permite al auditor comprender cuestiones como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja, por ejemplo, con subsidiarias u otros componentes en múltiples ubicaciones. Las estructuras complejas a menudo introducen cuestiones que pueden dar lugar a riesgos de revelación errónea. Tales problemas pueden incluir si la plusvalía, las empresas mixtas, inversiones, o para fines especiales entidades se contabilizan adecuadamente, y si la revelación adecuada de tales cuestiones en los estados financieros se ha hecho.
- La propiedad y relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades. Cuando el marco normativo de información financiera aplicable establece los Requerimientos con partes relacionadas, este entendimiento ayuda al auditor a determinar si las transacciones con partes relacionadas han sido apropiadamente identificadas, y representaron, adecuadamente descrita en el estado financiero de acuerdo con el marco. NIA 550<sup>50</sup> establece Requerimientos y proporciona una guía sobre las consideraciones del auditor correspondientes a partes relacionadas.

---

<sup>50</sup> NIA 550, Partes Relacionadas

A31. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad son:

- Operaciones de negocios como:
- Inversiones y actividades de inversiones como:
- Financiamiento y actividades de financiamiento como:
- Prácticas de dar Información Financiera:
  - Los principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria, incluyendo a las categorías importantes clases específicas de la industria de las transacciones y eventos, saldos de cuentas y revelaciones relacionadas en los estados financieros (por ejemplo, préstamos e inversiones de los bancos, o de investigación y desarrollo de productos farmacéuticos).
  - ~~prácticas de~~ reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización de los valores razonables.
  - los activos en moneda extranjera, pasivos y transacciones.
  - Contabilización de las transacciones inusuales o complejas, incluyendo aquellos en áreas controversiales o emergentes (por ejemplo, lo que representa la compensación basada en acciones).

A32. Los cambios significativos en la entidad respecto a períodos anteriores pueden dar lugar a, o cambiar, los riesgos de representaciones erróneas.

...

*Componentes de Control Interno—Entorno de Control (Ref.: Párrafo 14)*

...

Efecto del Entorno de Control sobre la Evaluación de los Riesgos de Representaciones Erróneas

A80. Algunos elementos del entorno de control de una entidad tienen un efecto penetrante en la evaluación de los riesgos de representaciones erróneas. Por ejemplo, la conciencia de control de la entidad es significativamente influenciado por los encargados de la gobernación, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones sobre la gestión en relación con la información financiera que pueda derivarse de las demandas del mercado o de los sistemas de remuneración. Por lo tanto la eficacia del diseño del entorno de control en relación a la participación de los encargados de la gobernación está influenciada por aspectos tales como:

- Su independencia de gestión y su capacidad para evaluar las acciones de gestión.
- Ya sea que entienden las transacciones comerciales de la entidad.
- El grado en que se evalúe si los estados financieros, incluyendo las revelaciones, se preparan de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.

....

*Componentes de Control Interno -El Sistema de Información, Incluyendo los Procesos Relacionados con la Empresa, Relevantes a la Información Financiera, y Comunicación*

El Sistema de Información, Incluyendo los Procesos Relacionados con la Empresa, Relevantes a la Información Financiera (Ref.: Párrafo. 18)

A89. El sistema relevante para los objetivos de información financiera de la información, que incluye el sistema de contabilidad, se compone de los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- Iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones de la entidad (así como los eventos y condiciones) y para mantener la contabilidad de los activos, pasivos y patrimonio neto;
- Resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, los archivos y los procedimientos de orden automatizados seguidos para borrar partidas en suspenso a cabo en el momento oportuno;
- Proceso y dar cuenta de las anulaciones del sistema o derivaciones a los controles;
- Transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones en el libro mayor;
- Capturar información relevante a la información financiera para eventos y condiciones distintas de las transacciones, como la depreciación y la amortización de los activos y los cambios en la recuperabilidad de las cuentas por cobrar; y
- Asegurar que la información a revelar requerida por el marco normativo de información financiera aplicable se acumula, registra, procesa, resumida y reportada correctamente en los estados financieros.

A89a. La información en los estados financieros puede contener información de los sistemas o procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general. Estos sistemas o procesos pueden incluir:

- Sistema de gestión de riesgos de una entidad.
- Producción de informes de valoración de los expertos en relación con la revelación del valor justo de una cantidad que se registra en el balance general a su costo.
- Los modelos u otros cálculos usados para desarrollar estimaciones reconocidos o revelados en los estados financieros, incluyendo los datos y los supuestos subyacentes utilizados en esos modelos, por ejemplo, las hipótesis desarrolladas internamente, que pueden afectar la vida útil de un activo, o que pueden verse afectados por factores ajenos al control de la entidad, como los datos de tasas de interés.
- Los análisis de sensibilidad deriva de modelos financieros para demostrar que la administración ha considerado supuestos alternativos

...

A97. Las actividades de control que son relevantes para la auditoría son:

- Los que se requieren para ser tratados como tales, siendo las actividades de control que se relacionan con riesgos significativos y los que se relacionan con los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría, como es requerido por los párrafos 29 y 30, respectivamente; o
- Los que se considera que es relevante en el juicio del auditor.

A98. El juicio del auditor sobre si una actividad de control es relevante para la auditoría es influenciada por el riesgo de que el auditor ha identificado que puede dar lugar a una inexactitud importante y si el auditor cree que es probable que sea adecuado para poner a prueba la efectividad operativa del control en la determinación del alcance de las pruebas sustantivas.

A99. El énfasis del auditor puede ser en la identificación y obtención de un entendimiento de las actividades de control que se ocupan de las áreas en las que el auditor considera que los riesgos de representaciones erróneas tienden a ser más alto. Cuando múltiples actividades de control de cada uno de lograr el mismo objetivo, no es necesario para obtener una comprensión de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

A99a. Las actividades de control relevantes a la auditoría pueden incluir controles establecidos por la administración que se ocupan de los riesgos de declaración errónea de la información revelada no está preparado de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, además de los controles que abordan los riesgos relacionados con los saldos de cuentas y transacciones.

A100. El conocimiento del auditor acerca de la presencia o ausencia de las actividades de control obtenido de la comprensión de los otros componentes del control interno ayuda al auditor a determinar si es necesario dedicar más atención a la obtención de un entendimiento de las actividades de control.

## Identificar y Evaluar el Riesgo de Representaciones Erróneas

*Evaluación de Riesgos de Representaciones Erróneas a Nivel de Estado Financiero* (Ref.: Párrafo. 25(a))

A118. Los riesgos de declaración errónea a nivel de estado financiero se refieren a los riesgos que se relacionan penetrantemente a los estados financieros en su conjunto y potencialmente afectan muchas aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos identificables con aseveraciones específicas en la clase de transacciones, saldo de cuenta o el nivel de revelación. Más bien, representan circunstancias que pueden aumentar los riesgos de declaración errónea a nivel de aseveración, por ejemplo, a través de la administración sobrepasando los controles internos. Los riesgos a nivel estados financieros pueden ser especialmente relevantes para la consideración del auditor de los riesgos de representaciones erróneas resultantes de fraude.

A119. Los riesgos a nivel de estado financiero pueden derivar en particular de un entorno de control deficiente (aunque estos riesgos también pueden estar relacionados con otros factores, como el deterioro de las condiciones económicas). Por ejemplo, las deficiencias, como la falta de un sistema de gestión de competencias, de la gestión o la falta de supervisión de la preparación de los estados financieros (incluyendo revelaciones) pueden tener un efecto más generalizado sobre los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

...

### El Uso de Aseveraciones

A123. En la representación que los estados financieros están de acuerdo con las afirmaciones financieras o hace expresamente aplicables en relación con la revelación de los distintos elementos del marco normativo de información financiera, la gestión de forma implícita el reconocimiento, medición, presentación y las representaciones y revelaciones relacionadas.

A124. Las aseveraciones utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que pueden ocurrir pueden caer en las siguientes tres categorías y pueden adoptar las siguientes formas:

- (a) Aseveraciones sobre clases de transacciones y eventos, y revelaciones relacionadas, para el periodo que se audita:
  - (i) Ocurrencia- transacciones y eventos que se han registrado o revelaciones, se han producido, y tales transacciones y hechos pertenecen a la entidad.
  - (ii) Completa- todas las operaciones de integridad y eventos que debieran haberse registrado se han registrado, y todas las revelaciones relacionadas que deberían haber sido incluidos en los estados financieros se han incluido.
  - (iii) Exactitud- montos y demás datos relacionados con transacciones y eventos registrados se han registrado debidamente, y las revelaciones relacionadas se han medido de manera adecuada y se describe.
  - (iv). Presentación- transacciones y eventos se agregan adecuadamente o desagregado y claramente descritas, y las revelaciones relacionadas son relevantes y comprensibles en el contexto de los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera.

- (v) Corte- transacciones y eventos se han registrado en el período contable correcto.
- (vi) Clasificación- transacciones y eventos se han registrado en las cuentas correspondientes.

(b) Aseveraciones sobre saldos de cuentas y revelaciones relacionadas, al final del ejercicio:

- (i) Existencia- activos, pasivos e intereses de participación.
- (ii) Los derechos y obligaciones- la entidad posee o controla los derechos a los activos y pasivos son las obligaciones de la entidad.
- (iii) Integridad - todos los activos, pasivos e intereses de capital que deberían haber sido registrados se han registrado, y todas las revelaciones relacionadas que deberían haber sido incluidos en los estados financieros se han incluido.
- (iv) Precisión, Valuación y de asignación de activos, pasivos e intereses de participación se han incluido en los estados financieros a las cantidades apropiadas y los ajustes por valoración o asignación resultantes se han registrado debidamente, y las revelaciones relacionadas se han medido de manera adecuada y se describe.
- (v) Presentación - los saldos de la cuenta son debidamente agregada o desagregada y claramente descrito, y las revelaciones relacionadas son relevantes y comprensibles en el contexto de los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera.

(c) ~~Aseveraciones sobre presentación y revelación~~

- (i) ~~Ocurrencia y derechos y obligaciones descritas, eventos revelados, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.~~
- (ii) ~~Integridad todo lo que deberían haber sido incluidos en los estados financieros se han incluido.~~
- (iii) ~~Clasificación y comprensibilidad de información financiera se presenta adecuadamente y se describen, y las revelaciones se expresan claramente.~~
- (iv) ~~Exactitud y valuación financiera y otra información se dan a conocer de manera justa y en cantidades apropiadas.~~

A124a. Las aseveraciones que se describen en el párrafo A124 (a) - (b) anterior, adaptado en su caso, también pueden ser utilizados por el auditor en la consideración de los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que pueden ocurrir en las revelaciones que no están directamente relacionados con las clases grabadas de las transacciones, eventos, o saldos de cuentas. Como ejemplo de este tipo de revelación, la entidad puede ser requerida para describir su exposición a riesgos derivados de los instrumentos financieros, incluyendo cómo surgen los riesgos; los objetivos, políticas y procesos de gestión de los riesgos; y los métodos utilizados para medir los riesgos.

A125. El auditor puede usar las aseveraciones que se describen en el párrafo A124 (a) - (b), o puede expresarlas de manera diferente siempre y todos los aspectos descritos anteriormente han sido cubiertos. Por ejemplo, el auditor puede optar por combinar las aseveraciones sobre transacciones y eventos, y las revelaciones relacionadas con las aseveraciones sobre saldos de cuentas y revelaciones relacionadas.

*Proceso de Identificación de Riesgos de Declaración Errónea (Ref.: Párrafo 26 (a))*

A127. La información obtenida mediante la realización de los procedimientos de evaluación de riesgos, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría para respaldar la evaluación de riesgos. La evaluación del riesgo determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos subsiguientes para realizar futuras auditorías.

A128 Apéndice 2 proporciona ejemplos de condiciones y eventos que pueden indicar la existencia de riesgos de representaciones erróneas en los documentos, incluidos los riesgos de errores de interpretación en las revelaciones.

A128a. Como se explica en la NIA 320<sup>51</sup> de riesgo de auditoría y representaciones erróneas se considera la hora de identificar y evaluar los riesgos de errores de documentación en las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones. La determinación del auditor de la documentación es un asunto de juicio profesional, y se ve afectada por la percepción del auditor de las necesidades financieras de los usuarios de los estados financieros.<sup>52</sup>

A128b La consideración del auditor de las representaciones en los estados financieros cuando la identificación de los riesgos, de conformidad con el párrafo 25 (a) de esta NA incluye revelaciones cualitativas, y representaciones erróneas de aquello que se espera puede influir razonablemente en las decisiones económicas de los usuarios sobre la base de la estados financieros globales.

<sup>51</sup> NIA 320, Documentación en la planeación y ejecución de una auditoría, el párrafo A1

<sup>52</sup> NIA 320, párrafo 4

A128c Dependiendo de las circunstancias de la entidad y el compromiso, ejemplos de tales revelaciones que pueden ser relevantes al evaluar los riesgos de representación errónea de incluir informaciones acerca de:

- Liquidez y contratos de deuda de una entidad en dificultades financieras.
- Los eventos o circunstancias que han llevado al reconocimiento de una pérdida por deterioro.
- Las fuentes clave de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio en las políticas contables, y otros informes relevantes requeridos por el marco normativo de información financiera aplicable, cuando, por ejemplo, se espera que los nuevos requerimientos de información financiera para tener un impacto significativo en la posición financiera y el rendimiento financiero de la entidad.
- Acuerdos de pagos basados en acciones, incluyendo información sobre cómo se determinaron los importes reconocidos, y otros hechos relevantes.
- Actores relacionados y transacciones con partes relacionadas.
- El análisis de sensibilidad cuya finalidad es permitir a los usuarios comprender la medición de la incertidumbre subyacente en un monto registrado o revelado.

...

### Condiciones y Hechos que Pueden Indicar Riesgos de Representaciones Erróneas

Los siguientes son ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de representaciones erróneas en los estados financieros, en particular en las revelaciones. Los ejemplos que abarcan una amplia gama de condiciones y eventos; Sin embargo, no todas las condiciones y hechos son relevantes para cada trabajo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente completa.

- Las operaciones en regiones económicamente inestables, por ejemplo, los países con una devaluación significativa de la moneda o de economías altamente inflacionarias.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles, por ejemplo, transacciones de futuros.
- Las operaciones que están sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- Señales preocupantes sobre problemas de liquidez, incluyendo la posible pérdida de clientes importantes.
- Las restricciones en la disponibilidad de capital y crédito.
- Los cambios en la industria en que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de abastecimiento.
- Desarrollar o la oferta de nuevos productos o servicios, o mudarse a nuevas líneas de negocio.
- La expansión a nuevos lugares.
- Los cambios en la entidad, tales como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros eventos inusuales.
- Entidades o segmentos de negocio que puedan ser vendidos.
- La existencia de complejas alianzas y empresas conjuntas.
- El uso de la financiación fuera del balance, las entidades de apoyo especial, y otros arreglos financieros complejos.
- Las transacciones significativas con actores relacionados.
- Falta de personal con conocimientos de contabilidad y presentación apropiada de informes financieros.
- Los cambios en el personal clave, incluyendo la salida de ejecutivos clave.
- Las deficiencias en el control interno, en especial las que no atiende la gerencia.
- Incentivos para la gerencia y los empleados a participar en la información financiera fraudulenta.
- Inconsistencias entre la estrategia informática de la entidad y de sus estrategias de negocio.
- Los cambios en el entorno de sistemas de Información.
- La instalación de sistemas Información nuevos con cambios significativos que afectan la información financiera.
- Las investigaciones sobre las operaciones de la entidad o de los resultados financieros de las entidades

reguladoras o gubernamentales.

- Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una cantidad significativa de ajustes al cierre del período.
- Cantidad significativa de las transacciones no rutinarias o no sistemáticas incluidas las transacciones internas de las divisiones de la compañía y operaciones de sumas de ingresos al cierre del período.
- Las transacciones que se registran sobre la base de intención de la administración, por ejemplo, la refinanciación de la deuda, los activos que se venderán y clasificación de los valores negociables.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos.
- Las mediciones contables que implican procesos complejos.
- Eventos o transacciones que implican una notable incertidumbre de medición, incluyendo estimaciones contables y revelaciones relacionadas.
- Omisión, u oscurecimiento de información importante en la revelación.
- Litigios pendientes y pasivos contingentes, por ejemplo, garantías de ventas, garantías financieras y remediación ambiental.

# ISA 320, Documentación para la planeación y ejecución de Auditoría

## Introducción

### La Sustancialidad en el Contexto de una Auditoría

...

6. En la planificación de la auditoría, el auditor hace juicios sobre el tamaño de las representaciones erróneas que se considerarán sustanciales. Estos juicios constituyen una base para:

(a) Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos;

(b) Identificar y evaluar los riesgos de errores de declaración de facto; y

(c) Determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

La importancia determinada en la planificación de la auditoría no establece necesariamente una cantidad por debajo del cual los errores no corregidos, en forma individual o conjunta, siempre se evalúan como cualitativos. Las circunstancias relacionadas con algunas representaciones erróneas pueden causar que el auditor evalúe como material documentado, incluso si son intangibles. Aunque IIT no es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todos los errores que pudieran ser significativos en el solo hecho de su naturaleza. Sin embargo, la consideración de la naturaleza de los posibles errores en la información a revelar hechos cualitativos es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría para abordar los riesgos de error de declaración. Además, al evaluar el efecto sobre los estados financieros de todas las representaciones equivocadas no corregidas, el auditor considera no sólo el tamaño, sino también la naturaleza de los errores no corregidos, y las circunstancias particulares de su ocurrencia. , Al evaluar su efecto en los estados financieros.<sup>53</sup>

...

## Requerimientos

### Determinación de la Documentación y la Eficiencia al Planificar la Auditoría

10. Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá determinar la importancia relativa para los estados financieros tomados en su conjunto. Si , en las circunstancias específicas de la entidad , hay uno o más particulares clases de transacciones , saldos de cuentas o informes para los que cabría razonablemente esperar que las representaciones erróneas de cantidades menores que la revelación para los estados financieros tomados en su conjunto pueda influir en las decisiones económicas de los usuarios adoptado sobre la base de estos estados financieros, el auditor deberá determinar también el nivel de importancia o los niveles que deben aplicarse a las clases particulares de transacciones , saldos de cuentas o revelaciones . (Ref.: Párrafo A2- A11)

11. El auditor deberá determinar la importancia relativa de rendimiento para los propósitos de la evaluación de los riesgos de errores de declaración y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales a la auditoría. (Ref.: Párrafo A12)

...

\*\*\*

---

<sup>53</sup> NIA 450, párrafo A16

---



## Aplicación y otros documentos explicativos

### Determinación de los Documentos y Eficiencia al Planificar la Auditoría

...

*Material necesario o niveles para determinadas clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones (Ref.: Párrafo 10)*

- A10. Los factores que pueden indicar la existencia de una o más clases de transacciones , saldos de cuentas o revelaciones para los que cabría razonablemente esperar que las representaciones erróneas de menor cantidad que la importancia relativa para los estados financieros tomados en su conjunto para influir en las decisiones económicas de los usuarios sobre la base de los estados financieros incluyen las siguientes:
- Ya sea legal, reglamentaria o el marco de información financiera aplicable afectan las expectativas de los usuarios en relación con la medición o revelación de ciertas partidas (por ejemplo , transacciones con partes relacionadas , y la remuneración de la administración y los encargados del gobierno corporativo , y el análisis de sensibilidad de las estimaciones contables del valor razonable con la incertidumbre de estimación alta ) .
  - Las afirmaciones clave en relación con el tipo de industria en que opera la entidad (por ejemplo, los costos de investigación y desarrollo para una empresa farmacéutica).
  - Si la atención se centra en un aspecto particular del negocio de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, unas recién adquiridas revelaciones de negocios acerca de segmentos o la adquisición de una nueva filial significativa).
- A11. Al considerar si, en las circunstancias específicas de la entidad, dichas clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones existen, el auditor puede considerar útil para obtener una comprensión de las opiniones y expectativas de los encargados del gobierno y la administración.

## ***NIA 330, Las Respuestas del Auditor a los Riesgos Evaluados***

### **Requerimientos**

#### **Procedimientos de Auditoría que Responden a los Riesgos Evaluados de Representaciones Erróneas en Documentos a Nivel de Aseveración**

6. El auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance se basan y son sensibles a los riesgos valorados de declaración errónea nivel de aseveración en los documentos. (Ref.: Párrafo A4- A8) [SIN CAMBIO PROPUESTO A LA EXIGENCIA DE REPRESENTACIONES]
  
7. En el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría a realizar , el auditor deberá: [SIN CAMBIO PROPUESTO A LA EXIGENCIA DE REPRESENTACIONES]
  - (a) Considerar las razones de la valoración dada a los riesgos de declaración errónea en el material a nivel de aseveración, para toda clase de transacciones, saldo de cuenta y declaración, entre ellos:
    - (i) la probabilidad de error importante debido a las características particulares de la correspondiente clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación (es decir, el riesgo inherente); y
  
    - (ii) Si la evaluación del riesgo se tienen en cuenta los controles pertinentes (es decir, el riesgo de control), lo que requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles están operando de manera efectiva (es decir, el auditor tiene la intención de confiar en la efectividad de la operación de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos); y (Ref.: Para A9- A18)
  
  - (b) Obtener evidencia de auditoría más persuasiva la más alta evaluación del auditor del riesgo. (Ref.: Párrafo A19)

...

#### *Procedimientos Sustantivos*

...

#### **Procedimientos Sustantivos Relacionados con el Proceso de Cierre del Estado Financiero**

20. Procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros :
  - (a) Estar de acuerdo o conciliación de los estados financieros, incluyendo las revelaciones , con los registros contables subyacentes, y la información de los sistemas o procesos que no forman parte del sistema de contabilidad general ; y
  
  - (b) Examinar los asientos de diario de materiales y otros ajustes hechos durante el curso de la preparación de los estados financieros. (Ref.: Párrafo A52)

...

## **Adecuación de la Presentación y Revelación**

24. El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, es de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable. (Ref.: Párrafo A59) [SIN CAMBIOS PROPUESTOS A LA EXIGENCIA DE REVELACIONES]

...

## **Documentación**

...

30. Documentación del auditor deberá demostrar que los estados financieros, incluyendo las Revelaciones, de acuerdo o conciliación con los registros contables que le soportan.

\*\*\*

## **Aplicación y Otros Materiales Explicativos**

### **Procedimientos de Auditoría que Responden a los Riesgos Evaluados de Declaración Errónea a Nivel de Aseveración**

*La Naturaleza, los Tiempos y el Alcance de los Procedimientos de Auditoría* (Ref.: Párrafo 6)

...

En Respuesta a los Riesgos Evaluados al Nivel de Aseveración (Ref.: Párrafo 7 (a))

...

Los Tiempos

...

- A14. Otros factores relevantes que influyen en la consideración del auditor de cuándo realizar los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:

- El entorno de control.
- Cuando la información relevante está disponible (por ejemplo, los archivos electrónicos pueden posteriormente ser sobrescritos o procedimientos a ser observados pueden ocurrir sólo en ciertas ocasiones).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si hay un riesgo de ingresos inflados para cumplir con las expectativas de beneficios de la posterior creación de acuerdos de ventas falsas, el auditor tal vez desee examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
- El período o fecha en que la evidencia de auditoría se refiere.
- El momento de la preparación de los estados financieros, en particular para aquellas revelaciones que proporcionan una explicación más detallada acerca de los montos registrados en el balance general, estado de resultados o estado de flujos de efectivo.

...

*Procedimientos Sustantivos* (Ref.: Para. 18)

...

Procedimientos Sustantivos Relacionados con el Proceso de Cierre del Estado Financiero (Ref.: Párrafo 20 (b))

A52. La naturaleza, así como el alcance de los procedimientos sustantivos del auditor relacionadas con el estado financiero ~~proceso de cierre examen de los asientos de diario y otros ajustes~~, depende de la naturaleza y la complejidad del proceso de información financiera de la entidad y los riesgos relacionados de error material.

...

## **Adecuación de la presentación y revelación (Ref. Párrafo 24)**

A59. La evaluación de la presentación general de los estados financieros, ~~incluyendo las revelaciones relacionadas~~, se refiere a si los estados financieros ~~individuales~~, incluyendo las revelaciones, se presentan de una manera que refleje:

- La clasificación y descripción de la información financiera y las transacciones y hechos que los respaldan, de una forma completa y apropiada;

- La forma apropiada, organización y contenido de los estados financieros. ~~Y sus notas adjuntas.~~ Esto incluye, por ejemplo, la terminología utilizada como lo exige el ~~marco normativo de información financiera~~ aplicable, el nivel de cantidad de detalle que se da, a condición de que la agregación y desagregación de las cantidades y la clasificación de las partidas en los estados financieros y las bases de cantidades sean establecidos.

## **NIA 450, Evaluación de las equivocaciones identificadas durante la Auditoría**

### **Definiciones**

4 Para fines de las NIA , los siguientes términos tienen los significados atribuidos a continuación:

(a) la declaración errónea - Una diferencia entre la cantidad reportada , clasificación, presentación o informe de una partida de los estados financieros ~~reportados~~ y el monto, clasificación, presentación o documento que se requiere para que el artículo sea de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable . Las representaciones erróneas pueden surgir de error o de fraude. (Ref.: Párrafo A1)

Quando el auditor expresa una opinión sobre si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, o dan una imagen fiel, las representaciones erróneas también incluyen los ajustes de las cantidades, clasificaciones, presentación, o revelaciones que, a juicio del auditor, son necesarios para que los estados financieros se presenten coherentemente, en todos sus aspectos significativos, o para dar una imagen fiel.

### **Requisitos [SIN CAMBIOS PROPUESTOS A LOS REQUISITOS PARA LAS REVELACIONES]**

La acumulación de equivocaciones identificadas

5. El auditor deberá acumular errores identificados durante la auditoría, con excepción de los que sean claramente triviales. (Ref.: Párrafo A2 -A3)

### **Evaluar el efecto de Representaciones erróneas no corregidas**

10. Antes de evaluar el efecto de los errores no corregidos, el auditor deberá evaluar de nuevo de importancia determinado de acuerdo con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuado en el contexto de los resultados financieros reales de la entidad. (Ref.: .Párrafo A11 -A12)

11. El auditor deberá determinar si los errores no corregidos son sustanciales, individualmente o de forma agregada. Para tomar esta determinación , el auditor deberá considerar:

( a) El tamaño y la naturaleza de los errores , tanto en relación con las clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y los estados financieros en su conjunto , y las circunstancias particulares de su ocurrencia; y (Ref.: . Párrafo A13 - A17A, A19 -A20)

(b) El efecto de los errores no corregidos relativos a períodos anteriores en las clases pertinentes de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, y los estados financieros en su conjunto.

(Ref. : Para. A18)

...

\*\*\*

## **Aplicación y otros documentos explicativos**

### **Definición de declaración errónea (Ref.: Párrafo 4 (a))**

A1. Las representaciones erróneas pueden ser resultado de :

(a) Una inexactitud en recolección o procesamiento de datos de la que se preparan los estados financieros;

(b) Una omisión de una cantidad o de la revelación , incluyendo informes cualitativos y representaciones basadas en objetivos requeridos por determinados marcos de información financiera;<sup>54</sup>

(c) Una estimación contable incorrecta que surge de vistas , o mala interpretación evidente de hechos ;

(d) Las resoluciones de la contabilidad de gestión en relación con las estimaciones de que el auditor considera irrazonable o la selección y aplicación de las políticas contables que el auditor considera inadecuado;

(e) Una clasificación inadecuada, agregación o desagregación de la información; y

(f) Para los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable, la omisión de las revelaciones más allá de lo requeridos específicamente por el marco de trabajo que son necesarios para la presentación coherente.

Ejemplos de representaciones erróneas resultantes de fraude se proporcionan en NIA 240.<sup>55</sup>

### **La acumulación de equivocaciones identificadas (Ref.: Párrafo 5)**

A2. El auditor puede designar una cantidad por debajo del cual las representaciones erróneas serían claramente triviales y no tendría que ser acumulada debido a que el auditor espera que la acumulación de esas cantidades claramente no tendrá un efecto significativo en los estados financieros. "Claramente trivial " no es otra expresión para " no sustancial". Los asuntos que son claramente triviales serán de un orden totalmente diferente (menor) de una magnitud de importancia determinado de acuerdo con la NIA 320, y estará asuntos que son claramente insignificantes, ya sea tomados individualmente o en conjunto, y si se juzga por los criterios de tamaño, la naturaleza o las circunstancias. Cuando hay alguna incertidumbre sobre si uno o más artículos sean claramente triviales, el asunto se considera que no es claramente trivial.

A2a. Las representaciones erróneas en las representaciones también se acumulan, y se agregan en su caso, para ayudar al auditor en la evaluación de sus efectos sobre las revelaciones y los estados financieros en su conjunto. Aunque inexactitudes en las revelaciones cualitativas, que no se pueden agregar en la misma manera que las representaciones equivocadas cuantitativas, todavía son evaluados individualmente, y colectivamente, con otras representaciones erróneas. \*

---

<sup>54</sup> (Por ejemplo , Norma Internacional de Información Financiera 7. Instrumentos Financieros : Información a Revelar , el párrafo 42H define que " una entidad revelará la información adicional que considere necesarias para cumplir con los objetivos de revelación en el párrafo ... )

<sup>55</sup> (NIA 240, Responsabilidades del auditor relativas al fraude en una auditoría de estados financieros, párrafos A1 -A6)

A3. Para ayudar al auditor a evaluar el efecto de las representaciones erróneas acumuladas durante la auditoría y en la comunicación de errores a la administración y los encargados de la dirección corporativa, puede ser útil distinguir entre errores de hecho, de las representaciones erróneas por juicios e inexactitudes.

- Inexactitudes son representaciones erróneas sobre los cuales no hay duda.
- Inexactitudes de opiniones con diferencias derivadas de los juicios de la gerencia en relación estimaciones contables, la selección o aplicación de políticas contables, o revelaciones, que el auditor considera irrazonable o inapropiada. ~~o de la selección o aplicación de las políticas contables que el auditor considera inapropiado.~~

\* Cuando se emite la norma final, este párrafo se convertirá en el apartado A3 y todos los párrafos subsiguientes se volverán a numerar en consecuencia.

Representaciones erróneas proyectadas son la mejor estimación del auditor de errores en las poblaciones, que implica la proyección de los errores identificados en muestras de auditoría a toda la población de la que se extraen las muestras. Orientación sobre la determinación de errores en las proyecciones y la evaluación de los resultados se establece en la NIA 530.<sup>56</sup>

### **Evaluar el efecto de representaciones erróneas no corregidas (Ref.: Párrafo 10-11)**

A11. La determinación del auditor de la importancia relativa de acuerdo con la NIA 320 a menudo se basa en estimaciones de los resultados financieros de la entidad, ya que los resultados financieros reales aún no se conocen. Por lo tanto, con anterioridad a la evaluación del auditor de los efectos de los errores no corregidos, puede ser necesario revisar la documentación determinada de acuerdo con la NIA 320 sobre la base de los resultados financieros reales.

A12. NIA 320 explica que, según avanza la auditoría, la importancia relativa para los estados financieros tomados en su conjunto (y, en su caso, el grado de importancia o niveles de clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones) es revisado en caso de que el auditor de la toma de conciencia de la información durante la auditoría que habría causado que el auditor ha determinado una cantidad diferente (o cantidades) inicialmente.<sup>57</sup> Por lo tanto, cualquier revisión significativa es probable que se hayan realizado antes de que el auditor evalúa el efecto de los errores no corregidos. Sin embargo, si la reevaluación del auditor de la materialidad determinará de acuerdo con la NIA 320 (véase el párrafo 10 de esta NIA) da lugar a una menor cantidad (o cantidades), entonces la materialidad rendimiento y la idoneidad de la naturaleza, oportunidad y alcance de la mayor auditoría procedimientos son reconsiderados a fin de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la cual basar la opinión de auditoría.

A13. Cada inexactitud de una cantidad se considera para evaluar su efecto en las clases pertinentes de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, incluyendo si se ha superado el nivel de importancia para esa clase particular de transacciones, saldo de cuenta o declaración, en su caso, haya sido excedido

A13a. Evaluar si los errores en las revelaciones cualitativas son relevantes si se tienen en cuenta cuestiones tales como su efecto sobre la revelación correspondiente, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. Descripciones incorrectas de información sobre los objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital podrían, por ejemplo, como el material para las entidades con actividades de banca seguros y.

---

<sup>56</sup> NIA 530, Auditoría de muestreo, los párrafos 14 a 15

<sup>57</sup> NIA 320, párrafo 12

- A14. Si una inexactitud se juzga que es sustancial, es poco probable que pueda ser compensada por otras representaciones erróneas. Por ejemplo, si los ingresos se han exagerado considerablemente, los estados financieros en su conjunto serán erróneamente de importancia relativa, aunque el efecto de la representación errónea en los ingresos está completamente compensado por una exageración equivalente de los gastos. Puede ser apropiado para compensar inexactitudes en el mismo saldo de cuenta o clase de transacciones; Sin embargo, el riesgo de que puedan existir otros errores no detectados se considera antes de concluir que la compensación incluso errores insustanciales es apropiada.<sup>58</sup>

A15. La determinación de si una representación errónea de clasificación es el material consiste en la evaluación de las consideraciones cualitativas, como el efecto de la representación errónea clasificación de la deuda o de otros convenios contractuales, el efecto en términos individuales de línea o subtotales, o el efecto sobre los principales ratios. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluye que una representación errónea clasificación no es significativa en el contexto de los estados financieros en su conjunto, a pesar de que puede superar el nivel de importancia o niveles aplicados en la evaluación de otras representaciones erróneas. Por ejemplo, un error de clasificación entre partidas del balance no puede ser considerado material en el contexto de los estados financieros en su conjunto, cuando el importe de la clasificación errónea es pequeño en relación al tamaño de los elementos relacionados de la línea del balance y de los errores de clasificación no hace afectar a la cuenta de resultados o cualquier relación clave.

A16. Las circunstancias relacionadas con algunas representaciones erróneas pueden causar que el auditor evalúe como material, de forma individual o cuando se considera junto con otras representaciones equivocadas acumuladas durante la auditoría, incluso si son más bajos que la importancia relativa para los estados financieros tomados en su conjunto. Las circunstancias que pueden afectar a la evaluación incluyen el grado en que la declaración equivocada:

- Afecta el cumplimiento de los requisitos reglamentarios;
- Afecta el cumplimiento de los convenios de deuda u otros requisitos contractuales;
- Se relaciona con la selección incorrecta o la aplicación de una política contable que tiene un efecto irrelevante sobre los estados financieros del período actual, pero es probable que tenga un efecto material en los estados financieros futuros períodos;
- Máscaras de un cambio en los ingresos u otras tendencias, especialmente en el contexto de las condiciones económicas generales e industriales;
- Afecta coeficientes utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, los resultados de operación o flujos de efectivo;
- Afecta a la información por segmentos se presenta en los estados financieros (por ejemplo, la importancia del asunto a un segmento u otra parte del negocio de la entidad que ha sido identificado como jugando un papel importante en las operaciones de la entidad o de la rentabilidad);
- Tiene el efecto de aumentar la remuneración de los directivos, por ejemplo, al asegurar que los requisitos para la concesión de bonificaciones u otros incentivos están satisfechos;

---

<sup>58</sup> La identificación de una serie de errores cualitativos dentro de un mismo saldo de cuenta o tipo de transacción puede requerir al auditor a evaluar el riesgo de errores significativos para ese saldo de cuenta o clase de transacciones

- ¿Es un efecto significativo respecto a la comprensión del auditor de las comunicaciones conocidas anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con el pronóstico de ganancias;
- Se relaciona con los artículos que implican a partes particulares (por ejemplo, si las partes externas de la transacción están relacionados con miembros de la dirección de la entidad);
- ¿Es una omisión de información no requerida expresamente por el marco normativo de información financiera aplicable, pero que, a juicio del auditor, es importante para la comprensión de los usuarios de la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad; o
- Afecta otra información que será comunicada en ~~el informe anual de los documentos que contienen los estados financieros auditados~~ (por ejemplo, la información que debe incluirse en una "Discusión de Gestión y Análisis" o una "Revisión Operativa y Financiera") que razonablemente se puede esperar que influir en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. NIA 720 (revisada)<sup>59</sup> trata sobre las ~~responsabilidades del auditor relativas a la consideración de otra información, sobre la cual el auditor no tiene obligación de informar, en los documentos que contienen estados financieros auditados.~~

Estas circunstancias son sólo ejemplos; no todos son susceptibles de estar presentes en todas las auditorías, ni es la lista necesariamente completa. La existencia de cualquier circunstancia de este tipo no lleva necesariamente a la conclusión de que la representación errónea de importancia relativa.

A17. NIA 240<sup>60</sup> explica cómo pueden ser las consecuencias de una declaración errónea que es, o bien, el resultado de un fraude que debe ser considerado en relación con otros aspectos de la auditoría, aunque el tamaño de la declaración errónea no es significativo en relación con los estados financieros.

A17a. Declaración errónea en Informes podrían ser indicativos de, por ejemplo: \*

- Sesgo en juicios de la administración que dé lugar a representaciones engañosas; o
- Una tendencia a la información duplicada o poco informativos que pueden oscurecer la información relevante de los estados financieros.

A18. El efecto acumulativo de los errores no corregidos inateriales relacionados con los periodos anteriores puede tener un efecto sustancial en los estados financieros del período actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación del auditor de tales errores no corregidos en los estados financieros del período actual. Utilizando el mismo método de evaluación proporciona consistencia de período a período.

\* Cuando se emite la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A18 y todos los párrafos subsiguientes se volverán a numerar en consecuencia.

---

<sup>59</sup> NIA 720 (revisada), Las responsabilidades del auditor relativas a ~~Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados~~

<sup>60</sup> NIA 240, párrafo 35

## NIA 700, formarse una opinión y de informes sobre los estados financieros

### Requerimientos

#### La formación de una opinión sobre los estados financieros

10. El auditor deberá formarse una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.<sup>61 62</sup>

11. Con el fin de formar esa opinión, el auditor deberá concluir en cuanto a si el auditor ha obtenido garantías suficientes de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea debido a fraude o error. Esta conclusión se tendrá en cuenta:

(a) La conclusión del auditor, de acuerdo con la NIA 330, si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría;<sup>63</sup>

(b) La conclusión del auditor, de acuerdo con la NIA 450, si los errores no corregidos son materiales, individualmente o de forma agregada;<sup>64</sup> y

(c) Las evaluaciones requeridas por los párrafos 12 a 15.

12. El auditor deberá evaluar si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera. Esta evaluación deberá incluir la consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo indicadores de posible sesgo en los juicios de la administración. (Ref.: Párrafo A1-A3)

13 En particular, el auditor deberá evaluar si, a la vista de los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera:

(a) los estados financieros revelen adecuadamente las políticas contables seleccionadas y aplicadas; (Ref.: Para A3a)

(b) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de información financiera aplicable y son apropiadas;

(c) Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables;

(d) La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible; (Ref.: Para A3b)

(e) Los estados financieros, revelan información adecuada para que los usuarios previstos para comprender el efecto de las transacciones y hechos relevantes en la información transmitida en los estados financieros; y (Ref.: Párrafo A4)

(f) La terminología utilizada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de los estados financieros, es apropiado.

14. Cuando los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de presentación integral, la evaluación requerida por los párrafos 12 a 13 deberá incluir también que los estados financieros logran su

---

<sup>61</sup> NIA 200, párrafo 11

<sup>62</sup> Los párrafos 35 a 36 tratan de las frases usadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de presentación razonable y un marco de cumplimiento, respectivamente.

<sup>63</sup> NIA 330, Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados, el párrafo 26

<sup>64</sup> NIA 450, Evaluación de las equivocaciones identificadas durante la auditoría, el párrafo 11

objetivo eficazmente. La evaluación del auditor sobre si los estados financieros a lograr la presentación razonable incluirá el examen de: (Ref. Párr. A4a-A4c)

(a) La presentación general, estructura y contenido de los estados financieros; y

(b) Si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas representan las transacciones y hechos de una manera que logra la presentación razonable subyacentes.

15. El auditor deberá evaluar si los estados financieros se refieren adecuadamente a o describen el marco normativo de información financiera aplicable. (Ref.: Para A5-A10)

\*\*\*

## **Aplicación y otros documentos explicativos**

### **Aspectos cualitativos de la Entidad Prácticas Contables (Ref.: Párrafo 12)**

A1. La administración hace una serie de juicios sobre los montos y revelaciones en los estados financieros.

A2. **Propuesta NIA 260 (revisada)** contiene un análisis de los aspectos cualitativos de las prácticas contables.<sup>65</sup> Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, el auditor puede darse cuenta del posible sesgo en los juicios de la administración. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de la falta de neutralidad, junto con el efecto de los errores no corregidos, hace que los estados financieros en su conjunto inexactitudes importantes. Los indicadores de la falta de neutralidad que puedan afectar la evaluación del auditor de que los estados financieros en su conjunto presenta errores son los siguientes:

- La corrección selectiva de errores señalados a la atención de la gerencia durante la auditoría (por ejemplo, la corrección de errores con el efecto de aumentar las utilidades reportadas, pero no corregir las representaciones equivocadas que tienen el efecto de disminuir las utilidades reportadas).

- Posible sesgo de la administración en la elaboración de las estimaciones contables.

A3. NIA 540 aborda posible sesgo de la administración en la toma de las estimaciones contables.<sup>66</sup> Indicadores de posible sesgo de la administración no constituyen representaciones erróneas con fines de sacar conclusiones acerca de la exactitud de las estimaciones contables individuales. Podrán, sin embargo, afectar la evaluación del auditor de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos.

---

<sup>65</sup> **Propuesta NIA 260 (revisada)**, Comunicación con los encargados del gobierno corporativo, el Apéndice 2

<sup>66</sup> NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonable, y las revelaciones relacionadas, apartado 21

### **Políticas Contables adecuadamente expuestas en los estados financieros (Ref.: Párrafo 13 (a))**

A3a. La evaluación del auditor de si los estados financieros revelen adecuadamente las políticas contables seleccionadas y aplicadas incluye la consideración de cuestiones tales como la pertinencia de las políticas contables de la entidad, y la claridad con la que se han presentado. \*

\* Cuando se emite la norma final, este párrafo se convertirá en el apartado A4 y todos los párrafos subsiguientes se volverán a numerar en consecuencia.

### **La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible (Ref.: Párrafo 13 (d))**

A3b. La evaluación de la comprensibilidad y la pertinencia de la información presentada en los estados financieros incluye la consideración de cuestiones tales como si:

- Los estados financieros, incluyendo las revelaciones, están debidamente clasificados y caracterizados, y presentados de una manera clara y concisa, pero no omiten información relevante.

- Las revelaciones socavan la presentación general de los estados financieros mediante la inclusión de información que no es relevante o que se presenta de una manera que puede ocultar una comprensión adecuada de los asuntos revelados.

- La colocación de información significativa da realce adecuado a ellos (por ejemplo, cuando hay percepción del valor de la información específica de la entidad a los usuarios), y si las revelaciones son apropiadamente con referencias cruzadas a llamar la atención sobre cuestiones relacionadas, en su caso.

### **Revelación del efecto de las transacciones y eventos en la información contenida en los estados financieros documentados (Ref.: Párrafo 13 (e))**

A4. Es común que los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de propósito general a presentar la posición financiera de la entidad, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo. ~~En tales circunstancias, el auditor evalúa si~~ los estados financieros, revelan información adecuada para que los usuarios puedan comprender el efecto de las transacciones y eventos significativos en la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo. Esto incluye la consideración de aspectos tales como el grado en que la información en los estados financieros es relevante y específica a las circunstancias de la entidad y si las representaciones son suficientes para ayudar a los usuarios previstos para comprender:

- La naturaleza y el alcance de los activos y pasivos potenciales de la entidad que surgen de transacciones o eventos que no cumplen los criterios para su reconocimiento (o los criterios de baja en cuentas) establecidos por el marco normativo de información financiera aplicable.

- La naturaleza y el alcance de los riesgos de errores de información que surgen de transacciones y eventos.

- Los métodos utilizados y los supuestos y juicios hechos y cambios en ellos, que afectan los montos presentados o divulgada de otra manera, incluyendo los análisis de sensibilidad correspondiente.

### **La evaluación de si los estados financieros lograr una presentación coherente (Ref.: Párrafo 14)**

A4a. Algunos marcos de referencia de información financiera reconocen explícita o implícitamente el concepto de presentación coherente.<sup>67</sup> Como se ha señalado en el párrafo 7 (b) de esta NIA, un marco de presentación de información financiera justa<sup>68</sup> no sólo exige el cumplimiento de los requerimientos de la estructura, pero también reconoce de manera explícita o implícita que puede ser necesario para la gestión de la información a revelar más allá de los específicamente requerido por el marco.

A4b. La evaluación del auditor de que los estados financieros de lograr una presentación razonable, tanto en relación con la presentación y revelación, es un asunto de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y las circunstancias de la entidad, incluyendo la modificación de los mismos, con base en el conocimiento del auditor de la entidad y de la evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría. La evaluación incluye también la consideración, por ejemplo, de las revelaciones necesarias para lograr una presentación razonable derivada de los asuntos que puedan ser relevantes para las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros, como los cambios en las necesidades de información financiera o el entorno económico cambiante.

A4c. La evaluación de si los estados financieros a lograr la presentación coherente incluyen, por ejemplo, y en su caso, las discusiones con la administración y los encargados del gobierno acerca de sus puntos de vista sobre por qué se eligió una presentación particular, así como las alternativas que pudieron haber sido considerados. Las discusiones pueden incluir, por ejemplo:

- El grado en que se agregan las cifras de los estados financieros o desagregado, y si la presentación de cantidades o revelaciones oculta información útil, o los resultados de la información engañosa.

- Coherencia con la práctica industrial apropiada, o si alguno de nuestros horarios de informe son relevantes a las circunstancias de la entidad y, por tanto, justificada.

### **Descripción del Aplicable Información Financiera Marco (Ref.: Párrafo 15)**

A5. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la gestión y, en su caso, los encargados del gobierno requiere la inclusión de una descripción adecuada de la estructura de información financiera aplicables en los estados financieros.<sup>69</sup> Esa descripción es importante porque recomienda a los usuarios de los estados financieros explicar la estructura sobre la que se basan los estados financieros.

A6. Una descripción de que los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de información financiera aplicable en particular es apropiada sólo si los estados financieros cumplen con todos los requisitos de ese marco que son efectivos durante el período cubierto por los estados financieros.

A7. Una descripción de la estructura de información financiera aplicable que contiene la clasificación imprecisa o lenguaje limitante (por ejemplo, "los estados financieros están en cumplimiento sustancial con las Normas Internacionales de Información Financiera") no es una descripción adecuada de ese marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

---

<sup>67</sup> Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), tenga en cuenta que la presentación coherente requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

<sup>68</sup> Véase la NIA 200, párrafo 13 (a).

<sup>69</sup> NIA 200, apartados A2-A3

## Referencia a más de un marco de información financiera

A8. En algunos casos, los estados financieros pueden representar que están preparados de acuerdo con dos marcos de información financiera (por ejemplo, el marco nacional e internacional como ~~las Normas Internacionales de Información Financiera~~ IFRSs). Esto puede deberse a que se requiere una gestión, o ha elegido, para preparar los estados financieros de acuerdo con los dos marcos, en cuyo caso ambos son marcos de información financiera aplicables. Tal descripción es adecuada sólo si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos de forma individual. Para ser considerado como ser preparados de acuerdo con los dos marcos, los estados financieros deben cumplir con los dos marcos al mismo tiempo y sin necesidad de conciliación de cuentas. En la práctica, el cumplimiento simultáneo es poco probable a menos que la jurisdicción ha adoptado otro marco (por ejemplo, ~~las Normas Internacionales de Información Financiera~~ IFRSs) como su propio marco nacional, o ha eliminado todas las barreras al cumplimiento de la misma.

A9. Los estados financieros que se preparan de acuerdo con un marco de información financiera y que contienen una nota o una declaración complementaria para conciliar los resultados con los que se presentan en el marco de otro, no están preparados de acuerdo con ese otro marco. Esto se debe a que los estados financieros no incluyen toda la información en la forma requerida por ese otro marco.

A10. Los estados financieros pueden, sin embargo, ser preparados de acuerdo con un marco de información financiera aplicable y, además, se describen en las notas a los estados financieros en la medida en que los estados financieros cumplen con otro marco de referencia (por ejemplo, los estados financieros preparados de acuerdo con el marco nacional que también describen el grado en que cumplen con las ~~Normas Internacionales de Información Financiera~~ IFRSs. Tal descripción es la información financiera complementaria y, como se mencionó en el párrafo 4749, se considera una parte integral de los estados financieros y, en consecuencia, está cubierto por la opinión del auditor.

Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre Compromisos de Aseguramiento, Normas Internacionales de Trabajos de Revisión, Normas Internacionales de Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Prácticas de Auditoría Internacional, Borrador para Discusión, Documentos de Consultación y otras publicaciones IAASB son publicados por, y copyright de, la IFAC.

El IAASB y la IFAC no aceptan responsabilidad por pérdidas causadas a cualquier persona que actúen o se abstengan de actuar en dependencia del material incluido en esta publicación, si tal pérdida es causada por negligencia o de otro modo.

El logo IAASB , ' Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento', ' IAASB ', ' Norma Internacional de Auditoría ', ' NIA ', ' Norma Internacional sobre Compromisos de Aseguramiento ', ' ISAE ', ' Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión ', ' ISRE ', ' Normas Internacionales de Servicios Relacionados ', ' ISRS ', ' Normas Internacionales de Control de Calidad ', ' la ISQC ', ' Notas Prácticas de Auditoría Internacional', ' IAPN ', el logotipo de la IFAC, la Federación Internacional de Contadores , y 'IFAC' son marcas comerciales y marcas de servicio de IFAC .

Copyright © mayo 2014 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se concede permiso para hacer copias de este trabajo para lograr la máxima exposición y retroalimentación a condición de que cada copia lleva la siguiente línea de crédito: *"Copyright © abril 2014 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Usado con el permiso de la IFAC. Se concede permiso para hacer copias de este trabajo a lograr la máxima exposición y retroalimentación"*.