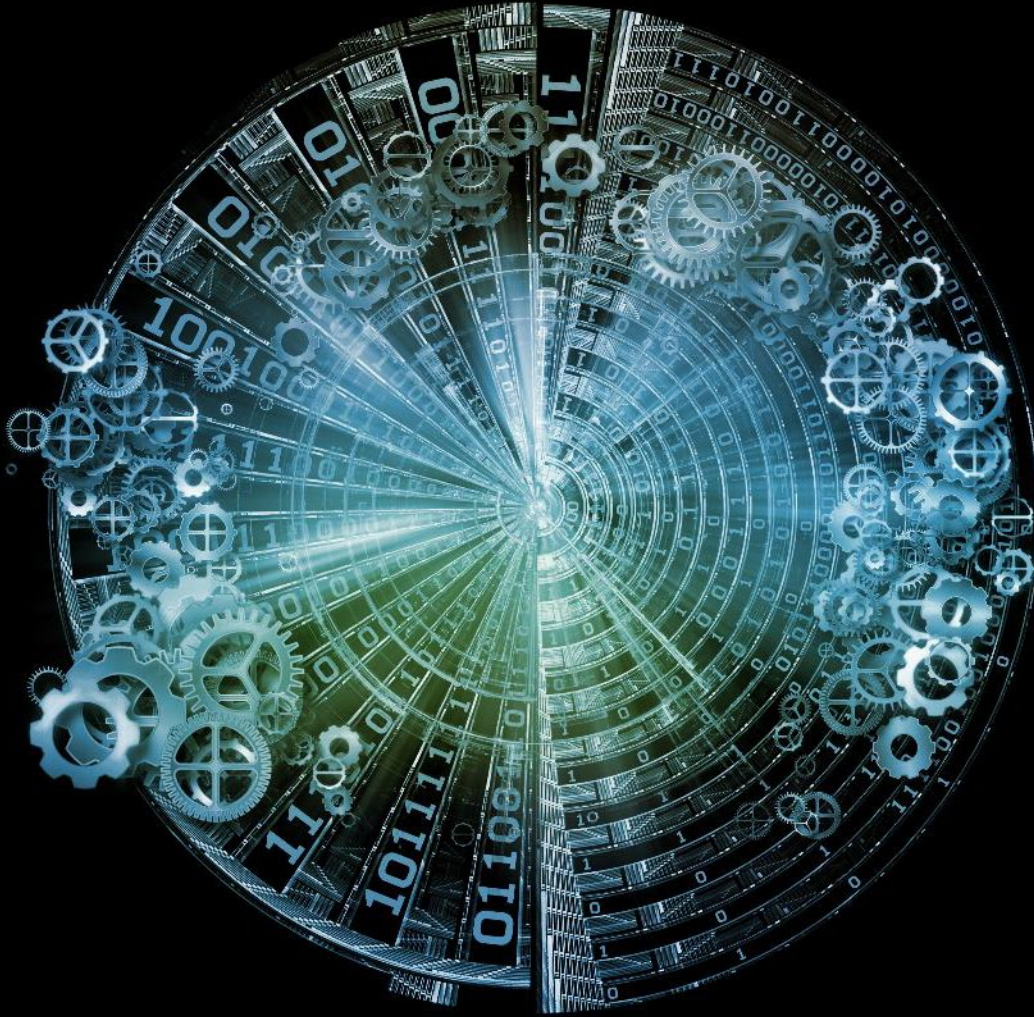




Estándares Internacionales de auditoría, aseguramiento, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados, y control de calidad

- Preguntas y respuestas frecuentes -

Enero, 2019

Audit & Assurance ●

Presentación

Se presenta aquí una síntesis de los International Standards on Auditing (en adelante, 'ISA') y demás estándares relacionados.

En español son conocidos como Normas Internacionales de Auditoría (NIA), y demás normas relacionadas.

Para los efectos de esta publicación se ha tomado como base el *Handbook de IAASB 2018 Edition* que incorpora los estándares vigentes en la actualidad.

Desafortunadamente, en el presente no hay disponible una traducción oficial al español del mismo, razón por la cual la presente publicación alerta sobre diferencias que se puedan dar.

Los ISA han tenido cambios importantes a raíz del proyecto claridad (2009) y las revisiones realizadas en los años 2013 (valoración de riesgos) y 2015 (nuevo modelo de reporte del auditor). Estos cambios han significado ajustes y revisiones menores prácticamente a todos los demás estándares, así como enmiendas en conformidad.

En el año 2018 este 'núcleo' ha tenido cambios importantes y se prevé que en el futuro cercano tendrán más. Los cambios centrales se refieren a:

- El ISA 250 desapareció y fue reemplazado por el ISA 250 (Revisado 2016). Por esta razón, la presente publicación solamente presenta el resumen del ISA 250 (Revisado 2016).
- Fue emitido el ISA 540 (Revisado 2018), efectivo en diciembre 15 de 2019. En consecuencia, la presente edición ofrece los resúmenes tanto del ISA 540 que desaparecerá en diciembre de 2019, como del ISA 540 (Revisado 2018) que entrará en plena vigencia.

Se percibe una dirección clara y hay avances importantes. Se ha mejorado sustancialmente la coherencia interna y la relación entre los distintos estándares. La intención es que esta publicación refleje ello y esperamos que el lector pueda tomar nota de ello.

Ciertamente vendrán cambios en el futuro, porque la auditoría de estados financieros, además de ser un proceso estructurado, es un proceso evolutivo.

Tal y como lo dice Juan Carlos Sánchez, nuestro socio director de auditoría,

"En Colombia, hemos efectuado una convergencia a los estándares internacionales de auditoría a partir de 2016 y por esta razón todos los profesionales que desarrollemos trabajos de auditoría de estados financieros estamos en la obligación de conocer estos estándares, entender las implicaciones de su uso y mantenernos actualizados en su consulta y aplicación en nuestro trabajo."

Esa convergencia se inició con la ley 1314 de 2009 que orientó el cambio de las normas colombianas hacia los estándares internacionales de información financiera y aseguramiento de la información.

Los textos de los ISA y demás estándares relacionados fueron introducidos en Colombia a partir de la expedición del decreto 0302 del 20 de febrero de 2015 por el cual se reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. Este marco contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados

(NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del presente Decreto.

En 14 de diciembre de 2015 fue expedido el decreto 2420 por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. Este decreto recogió lo emitido en relación con las normas de aseguramiento mediante el decreto 0302 de 2015. Fue modificado por el Decreto 2496 de 2015 y ha seguido recibiendo otras modificaciones.

En el decreto 2132 de 2016 que modifica parcialmente el marco técnico de las NAI mediante el anexo 4.1 del decreto, el cual entró a regir a partir del 1° de enero del 2018, y tiene como principal novedad la incorporación de la Norma Internacional de Prácticas de Auditoría 1000. Este será modificado con la entrada en vigencia del Decreto 2170 de 2017, que incluye el nuevo reporte del auditor con las materias clave de auditoría.

Muy seguramente vendrán nuevas modificaciones que irán actualizando la normativa colombiana relacionada con el aseguramiento de la información, para mantenerla en línea con los estándares internacionales.

La interpretación legal es compleja y la presente publicación no hace ningún intento

sobre ese particular. Por esa razón se han presentado resúmenes de los estándares internacionales de auditoría, revisión, aseguramiento, y relacionados en sus textos más actuales. Le corresponde al lector y a sus asesores analizar y entender las diferencias y buscar soluciones efectivas en el marco de las leyes y reglamentaciones vigentes. Deloitte está presto a colaborar y prestar la asesoría profesional en cada caso.

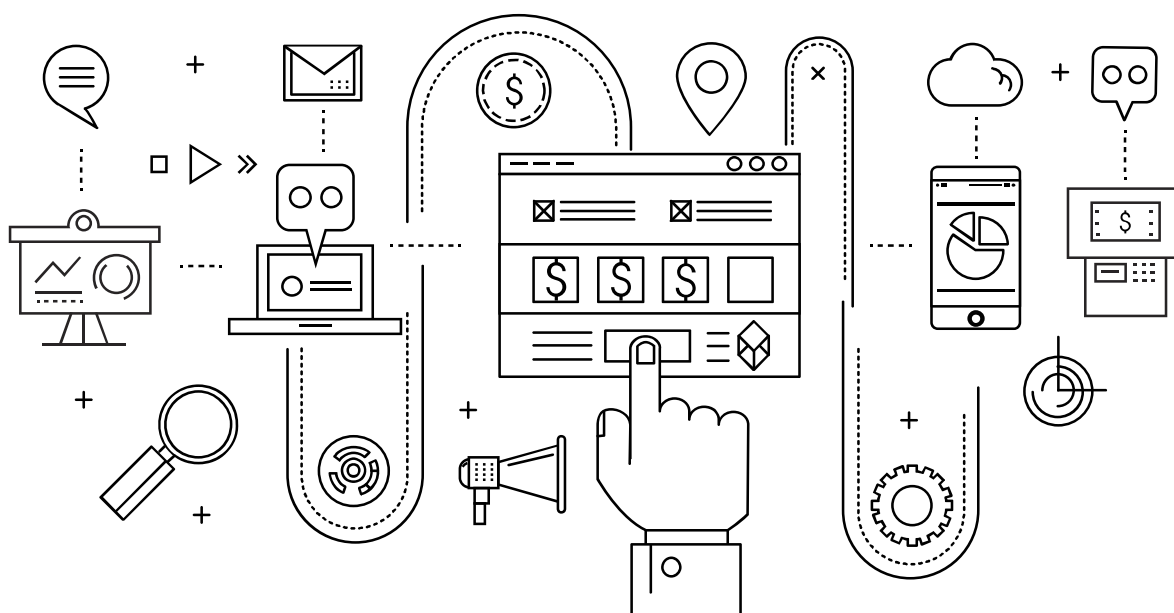
En últimas, lo que se busca con esta publicación es que el lector le tome gusto a los ISA y acuda a las fuentes oficiales de referencia.



Gustavo Ramírez
Socio de Auditoría
NPPD Colombia-Perú

Contenidos

Presentación	ii
Índice de preguntas	vi
Índice de estándares	xxiv
1 El contexto	1
2 Principios y responsabilidades generales	12
3 Valoración del riesgo y respuesta ante los riesgos valorados	41
4 Evidencia de auditoría	65
5 Uso del trabajo de otros	116
6 Conclusiones de auditoría y presentación de reportes de auditoría	139
7 Áreas especializadas	180
8 Auditorías y revisiones de información financiera histórica	193
9 Compromisos de aseguramiento	204
10 Servicios relacionados	223
11 Control de calidad de la firma	228



“En Colombia, hemos efectuado una convergencia a los estándares internaciones de auditoría a partir de 2016 y por esta razón todos los profesionales que desarrollemos trabajos de auditoría de estados financieros estamos en la obligación de conocer estos estándares, entender las implicaciones de su uso y mantenernos actualizados en su consulta y aplicación en nuestro trabajo”.



Juan Carlos Sánchez
Socio Director de Auditoría
Deloitte & Touche Ltda.

Índice de preguntas

1 El contexto

- ¿Qué se pretende con esta publicación?
- ¿Dónde se originan los ISA?
- ¿Estándares o normas?
- ¿Auditoría o aseguramiento?
- ¿Qué hay en el horizonte cercano?
- ¿Qué se entiende por estándares internacionales de auditoría?
- ¿Quién emite los ISA?
- ¿Cuáles son los fundamentos en los cuales se basa la aplicación de los ISA?
- ¿Dónde se puede encontrar el texto completo de los ISA? ¿En español?
- ¿Cómo está estructurado cada ISA?

2 Principios y responsabilidades generales

- ¿Cuáles estándares integran esta sección?

Objetivos generales de la auditoría de estados financieros

- ¿Cuál es el propósito de una auditoría de estados financieros?
- ¿Cuáles son los estados financieros sujetos a auditoría?
- ¿Qué responsabilidades imponen los ISA a la administración?
- ¿Qué objetivos generales debe buscar el auditor de estados financieros?
- ¿Qué se entiende por estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable?
- ¿Qué se entiende por declaración equivocada?
- ¿Qué requerimientos hace el ISA 200 en relación con los objetivos generales del auditor y la realización de una auditoría de acuerdo con los ISA?
- En relación con los objetivos y principios, ¿Qué diferencia hay entre la auditoría de estados financieros y la auditoría de estados financieros del sector público?

Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría

- ¿Cómo se llega a un acuerdo en relación con los términos de los compromisos de auditoría?
- ¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con los términos de los compromisos de auditoría?
- ¿Por qué la clave está en la relación con el cliente?
- ¿Los términos del compromiso aplican únicamente para la auditoría de estados financieros?
- ¿Cuáles son los elementos principales de las cartas de compromiso de auditoría?
- ¿Qué requerimientos hace el ISA 210 en relación con acordar los términos de los compromisos de auditoría?
- ¿En qué consisten las condiciones previas para la auditoría?
- ¿En qué forma debe constar el acuerdo de los términos del compromiso de auditoría y qué debe incluir?
- ¿Qué factores influyen en relación con la auditoría de componentes?
- ¿Qué sucede en las auditorías recurrentes?

¿Qué se debe considerar en relación con la aceptación de un cambio en los términos del compromiso de auditoría?

¿Qué consideraciones adicionales hace el ISA 210 en la aceptación del compromiso?

Control de calidad de la auditoría de estados financieros

¿Por qué controlar la calidad de la auditoría?

¿Cuál es el alcance del ISA 220?

¿Qué elementos definen la relación entre el sistema de control de calidad y el rol de los equipos del compromiso?

¿Qué objetivos busca el auditor al implementar el control de calidad de la auditoría?

¿Qué requerimientos hace el ISA 220 en relación con el control de calidad de la auditoría?

¿Quién tiene la responsabilidad de liderazgo por la calidad de la auditoría?

¿Cuáles son los requerimientos éticos relevantes en el control de la calidad de la auditoría?

¿Cómo opera la aceptación y continuidad del cliente?

¿Cómo se asignan los equipos del compromiso?

¿Cuáles son los requerimientos en relación con el control de la calidad de la ejecución del compromiso?

¿Qué requerimientos hace el ISA 220 en relación con el monitoreo del control de la calidad de una auditoría de estados financieros?

¿Qué requerimientos hace el ISA 220 en relación con la documentación del control de la calidad de una auditoría de estados financieros?

Documentación de la auditoría

¿Por qué es necesario documentar la auditoría?

¿Qué proporciona la documentación de la auditoría preparada según los ISA?

¿A qué propósitos sirve la documentación de la auditoría?

¿Qué objetivos se buscan con la documentación de la auditoría?

¿Qué es documentación de auditoría?

¿Qué es archivo de auditoría?

¿Por qué el referente para la documentación de la auditoría es un 'auditor experimentado'?

¿Qué requerimientos hace el ISA 230 en relación con la documentación de la auditoría?

¿Por qué debe hacerse la construcción del archivo final de auditoría?

¿Pueden realizarse cambios no-administrativos después de la fecha del reporte?

¿Hay, en otros ISA, requerimientos específicos en relación con la documentación de la auditoría?

Responsabilidades en relación con el fraude

¿Cuál es el alcance de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude?

¿Cuáles son las precisiones conceptuales que el ISA 240 hace en relación con las características del fraude?

¿Quién tiene la responsabilidad primaria por la prevención y detección del fraude?

¿Cuáles son las responsabilidades del auditor por la prevención y detección del fraude?

¿Qué es fraude?

¿Qué se entiende por factores de riesgo de fraude?

¿Qué implica la información financiera fraudulenta?

¿Cómo se puede generar la información financiera fraudulenta?

¿Qué incluye el uso indebido de los activos?
¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con el fraude?
¿Qué requerimientos concretos hay en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros?

Consideración de leyes y regulaciones

¿Qué enmiendas introdujo el proyecto NOCLAR?
¿Cuál es el alcance del ISA 250 (Revisado 2016)?
¿Cuáles son los objetivos del auditor en la consideración de las leyes y regulaciones?
¿Qué efecto tienen las leyes y regulaciones?
En relación con las leyes y regulaciones, ¿cuál es la responsabilidad de la administración?
En relación con las leyes y regulaciones, ¿cuál es la responsabilidad del auditor?
¿Cómo el ISA 250 (Revisado 2016) distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento?
¿Puede el auditor tener responsabilidades adicionales según ley, regulación o requerimientos éticos relevantes, en relación con el no-cumplimiento con leyes y regulaciones, que puedan diferir o ir más allá de este ISA?
¿Qué se entiende por no-cumplimiento?
¿Qué requerimientos hace el ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la consideración de leyes y regulaciones?
¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la consideración que hace el auditor respecto de las leyes y regulaciones?
¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con los procedimientos de auditoría cuando el no-cumplimiento es identificado o sospechado?
¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la comunicación y presentación de reportes sobre el no-cumplimiento identificado o sospechado?
¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la documentación?

Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno

¿Quiénes tienen a cargo el gobierno?
¿Cuál es el alcance del ISA 260 (Revisado 2015)?
¿Por qué la comunicación debe ser de doble vía?
¿Cuáles deben ser los objetivos del auditor en la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?
¿Qué requerimientos hace el ISA 260 (Revisado 2015) al auditor en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?
¿Otros estándares tienen requerimientos específicos de comunicación del auditor con quienes tienen a cargo el gobierno?
¿Por qué el párrafo 16(a) del ISA 260 (Revisado 2015) es tan importante?

Comunicación de las deficiencias en el control interno

¿Cuál es el alcance del ISA 265?
¿Cuál es el objetivo del auditor con esta comunicación?
¿Qué se entiende por deficiencias en el control interno?
¿Todas las deficiencias son igualmente importantes y deben ser comunicadas?
¿Qué requerimientos hace el ISA 265 en relación con la comunicación de las deficiencias en el control interno?

¿Qué tiene que incluir el auditor en la comunicación escrita de las deficiencias importantes en el control interno?

3 Valoración del riesgo y respuesta ante los riesgos valorados

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Planeación de una auditoría de estados financieros

¿Cuál es el alcance del ISA 300?

¿Cuál es el rol y la oportunidad de la planeación de la auditoría?

¿Cuál objetivo define el ISA 300?

¿Quiénes deben participar en la planeación de la auditoría de estados financieros?

¿Qué requerimientos hace el ISA 300 para la planeación de la auditoría?

¿Cuáles son las actividades preliminares que se requiere realizar?

¿Qué es y que debe hacerse al establecer la estrategia general de auditoría?

¿El plan de auditoría tiene que incluir referencias específicas contenidas en otros ISA?

¿Qué debe documentarse en relación con la planeación de la auditoría?

Identificación y valoración de los riesgos

¿Cuál es ahora el enfoque de auditoría de estados financieros?

¿Cuál es el alcance del ISA 315 (Revisado 2013)?

¿Cuál es el objetivo del auditor en la identificación y valoración del riesgo?

¿Qué se entiende por declaración equivocada?

¿Qué es riesgo de declaración equivocada material?

¿Qué se entiende por aseveraciones?

¿Qué se entiende por riesgos de negocio?

¿Qué es control interno?

¿Qué requerimientos hace el ISA 315 (Revisado 2013) en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material?

¿Cuáles son los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas?

¿Qué entendimiento debe obtener el auditor respecto de la entidad y su entorno?

En relación con la valoración e identificación del riesgo, ¿qué tiene que incluir el auditor en la documentación?

¿Cuáles riesgos requieren especial consideración de auditoría?

Materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría

¿Cuál es el alcance del ISA 320?

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con la materialidad?

¿Cómo se explica la materialidad en el contexto de la auditoría?

¿Cómo se determina la materialidad en auditoría?

¿Qué se entiende por materialidad?

¿Qué requerimientos hace el ISA 320 en relación con la materialidad?

¿Qué documentación está requerida en relación con la materialidad?

La respuesta del auditor ante los riesgos valorados

¿Cuál es el alcance del ISA 330?

¿Qué objetivo busca el auditor con la respuesta a los riesgos valorados?

¿Cómo organiza el ISA 330 los requerimientos para la respuesta del auditor ante los riesgos valorados?

¿En qué consisten las respuestas generales?

¿Cuáles son los procedimientos de auditoría que son respuesta a los riesgos valorados a nivel de aseveración?

¿Qué se entiende por pruebas de controles?

¿Qué se entiende por procedimientos sustantivos?

¿Qué requerimientos hay en relación con lo adecuado de la presentación de los estados financieros?

¿Qué requerimientos hay en relación con la evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría?

¿Qué debe documentar el auditor en relación con las respuestas a los riesgos valorados?

Consideraciones de auditoría en relación con organizaciones de servicio

¿Cuál es el alcance del ISA 402?

¿Qué objetivos ha de buscar el auditor cuando la entidad usa los servicios de una organización de servicio?

¿Cómo se entiende la tercerización desde la perspectiva del ISA 402?

¿Cuándo puede decirse que los servicios de la organización de servicio hacen parte del sistema de información de la entidad usuario?

¿De qué dependen el trabajo a ser realizado por el auditor usuario en relación con los servicios prestados por la organización de servicio?

¿El ISA 402 aplica al manejo de la información relacionada con las cuentas en las instituciones financieras?

¿Qué se entiende por entidad usuaria?

¿Qué se entiende por organización de servicio?

¿Quiénes son el auditor del servicio y el auditor del usuario?

¿Qué se entiende por controles complementarios de la entidad usuaria?

¿Qué tipos de reporte prescribe el ISA 402 en relación con la auditoría de una entidad que usa la organización de servicio?

¿Qué comprende el reporte tipo 1?

¿Qué comprende el reporte tipo 2?

¿Qué procedimientos requiere el ISA 402 en la auditoría en relación con una entidad que usa una organización de servicio?

En relación con el entendimiento de la entidad, ¿qué elementos debe considerar el auditor del servicio cuando aplica el ISA 313 (Revisado 2013)?

¿De qué se tiene que satisfacer el auditor cuando usa un reporte tipo 1 o tipo 2?

¿A qué está obligado el auditor del usuario cuando planea usar un reporte tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría?

¿Qué tiene que hacer el auditor del usuario cuando, de acuerdo con el ISA 330, responde a los riesgos valorados?

¿Qué referencia puede hacer el auditor del usuario al reporte del auditor de servicio?

Evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría

¿Cuál es el alcance del ISA 450?

¿Cuál es el objetivo del auditor para la evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría?

¿Qué se entiende por declaración equivocada?

¿Qué se entiende por declaración equivocada no-correctada?

¿Qué requerimientos hace el ISA 450 en relación con la evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría?

¿Cuáles declaraciones equivocadas debe acumular el auditor?

Cuando progresa la auditoría, ¿qué consideración debe hacerse de las declaraciones equivocadas identificadas?

¿Además de identificarlas y comunicarlas, qué debe hacer el auditor en relación con las declaraciones equivocadas?

¿Qué ocurre si la administración se niega a corregir las declaraciones equivocadas?

¿Cuál es el procedimiento previo a la evaluación del efecto de las declaraciones equivocadas no-corregidas?

¿Qué debe considerar el auditor cuando determina si las declaraciones equivocadas no-corregidas son materiales?

¿Qué debe comunicarle el auditor a quienes tienen a cargo el gobierno?

¿Qué representaciones escritas debe solicitar el auditor?

¿Qué tiene que incluir el auditor en la documentación?

4 Evidencia de auditoría

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Evidencia de auditoría

¿Cuál es el alcance del ISA 500?

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con la evidencia de auditoría?

¿Qué es evidencia de auditoría?

¿Cuál es el carácter apropiado de la evidencia de auditoría?

¿En qué consiste la suficiencia de la evidencia de auditoría?

¿Qué requerimientos hace el ISA 500 en relación con la evidencia de auditoría?

Consideraciones específicas en relación con elementos seleccionados

¿Cuál es el alcance del ISA 501?

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con estas consideraciones específicas?

¿Qué requerimientos hace el ISA 501 en relación con los inventarios?

¿Qué requerimientos hace el ISA 501 en relación litigios y reclamos?

¿Qué requerimientos hace el ISA 501 en relación con la información del segmento?

Confirmaciones externas

¿Cuál es el alcance del ISA 505?

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con las confirmaciones externas?

¿Cuáles son los principios subyacentes a las confirmaciones externas?

¿Cuáles ISA se refieren a las confirmaciones externas?

¿Qué es confirmación externa?

¿Qué es una solicitud de confirmación positiva?

¿Qué es una solicitud de confirmación negativa?

¿Qué se entiende por no-respuesta?

¿Qué es excepción?

¿Qué requerimientos hace el ISA 505 en relación con las confirmaciones externas?

Compromisos iniciales de auditoría – Saldos de apertura

¿Cuál es el alcance del ISA 510?

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con los saldos de apertura?

¿Qué es un compromiso inicial de auditoría?

¿Qué se entiende por saldos de apertura?

¿Quién es el auditor predecesor?

¿Cuáles son los procedimientos de auditoría que requiere el ISA 510?

Procedimientos analíticos

- ¿Cuál es el alcance del ISA 520?
- ¿Qué objetivos persigue el auditor con los procedimientos analíticos?
- ¿Qué se entiende por procedimientos analíticos?
- ¿Cuáles son los requerimientos del ISA 520 en relación con los procedimientos analíticos?
- ¿Cuáles son los requerimientos en relación con los procedimientos analíticos sustantivos?
- ¿Cuáles son los requerimientos en relación con los procedimientos analíticos que ayudan cuando se forma una conclusión general?
- ¿Cuáles son los requerimientos en relación con la investigación de los resultados de los procedimientos analíticos?

Muestreo de auditoría

- ¿Cuál es el alcance del ISA 530?
- ¿Qué objetivo tiene el auditor en relación con el muestreo de auditoría?
- ¿Qué se entiende por muestreo de auditoría?
- ¿Qué se entiende por población, en el contexto del muestreo de auditoría?
- ¿En qué consiste el riesgo de muestreo?
- ¿Qué es riesgo de no-muestreo?
- ¿Qué es anomalía?
- ¿Qué es unidad de muestreo?
- ¿Qué es muestreo estadístico?
- ¿Qué es estratificación?
- ¿Qué se entiende por declaración equivocada tolerable?
- ¿Qué es tasa tolerable de desviación?
- ¿Qué requerimientos hace el ISA 530 en relación con el muestreo de auditoría?
- ¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con diseño de la muestra, tamaño, y selección de elementos para prueba?
- ¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la aplicación de procedimientos de auditoría?
- ¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la naturaleza y causa de desviaciones y declaraciones equivocadas?
- ¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la proyección de declaraciones equivocadas?
- ¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la evaluación de los resultados del muestreo de auditoría?
- ¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo qué detalla los requerimientos, qué otras ayudas se encuentran en el ISA 530?

Estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de la contabilidad a valor razonable, y las revelaciones relacionadas

ISA 540 - Efectivo diciembre 15 de 2009

- ¿Cuál es el alcance del ISA 540?
- ¿Cuáles son los objetivos de auditor en relación con los estimados de contabilidad?
- ¿Qué considera el ISA 540 la naturaleza de los estimados de contabilidad?
- ¿Qué se entiende por estimado de contabilidad?
- ¿Qué es la estimación puntual del auditor?
- ¿Qué se entiende por incertidumbre de la estimación?
- ¿Qué es sesgo de la administración?

¿Qué se entiende por estimación puntual de la administración?

¿Qué se entiende por resultado de un estimado de contabilidad?

¿Qué requerimientos hace el ISA 540 en relación con los estimados de contabilidad?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con las respuestas ante los riesgos valorados de declaración equivocada material?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con los procedimientos sustantivos adicionales para responder ante los riesgos importantes?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con la evaluación de la razonabilidad de los estimados de contabilidad, y la determinación de las declaraciones equivocadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con las revelaciones relacionadas con los estimados de contabilidad?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con los indicadores de posible sesgo de la administración?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con las representaciones escritas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con la documentación?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otras ayudas se encuentran en el ISA 540?

ISA 540 (Revisado 2018) – Efectivo diciembre 15, 2019

¿Cuál es el alcance del ISA 540 (Revisado 2018)?

¿Cuál es el objetivo de auditor en relación con los estimados de contabilidad?

¿Qué considera el ISA 540 (Revisado 2018) la naturaleza de los estimados de contabilidad?

¿Qué se entiende por estimado de contabilidad?

¿Qué es la estimación puntual del auditor?

¿Qué se entiende por incertidumbre de la estimación?

¿Qué es sesgo de la administración?

¿Qué se entiende por estimación puntual de la administración?

¿Qué se entiende por resultado de un estimado de contabilidad?

¿Qué requerimientos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con los estimados de contabilidad?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con las respuestas ante los riesgos valorados de declaración equivocada material?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con las revelaciones relacionadas con los estimados de contabilidad?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con los indicadores de posible sesgo de la administración?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con las representaciones escritas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno, la administración, u otras partes relevantes?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con la documentación?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otras ayudas se encuentran en el ISA 540 (Revisado 2018)?

Partes relacionadas

¿Cuál es el alcance del ISA 550?

¿Qué objetivos busca el auditor en la auditoría de las partes relacionadas?

¿Cómo explica el ISA 550 la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas?

En la auditoría de partes relacionadas, ¿cuáles son las responsabilidades del auditor?

¿Qué se entiende por parte relacionada?

¿Qué requerimientos hace el ISA 550 en relación con la auditoría de partes relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con las respuestas ante los riesgos de declaración equivocada material asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la evaluación de la contabilidad para y las revelaciones de las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con las representaciones escritas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la documentación?

Eventos subsiguientes

¿Cuál es el alcance del ISA 560?

¿Cuál es el objetivo del auditor con relación a los eventos subsiguientes?

¿Qué se entiende por eventos subsiguientes?

¿Cuál es la fecha de los estados financieros?

¿Cuál es la fecha de aprobación de los estados financieros?

¿Cuál es la fecha del reporte del auditor?

¿Cuál es la fecha en que se emiten los estados financieros?

¿Qué requerimientos hace el ISA 560 en relación con los eventos subsiguientes?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 560 en relación con los eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del reporte del auditor?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 560 en relación con los hechos que son conocidos por el auditor después de la fecha del reporte del auditor, pero antes de la fecha en que se emiten los estados financieros?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 560 en relación con los hechos que son conocidos por el auditor después que los estados financieros hayan sido emitidos?

Empresa en marcha

¿Cuál es el alcance del ISA 570 (Revisado 2015)?

¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con la empresa en marcha?

¿Cómo analiza el ISA 570 (Revisado 2015) la base de contabilidad de empresa en marcha?

¿Qué requerimientos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la empresa en marcha?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la valoración de la evaluación que hace la administración?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con el período más allá de la valoración que hace la administración?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con los procedimientos adicionales de auditoría cuando se identifiquen eventos o condiciones?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con las conclusiones del auditor?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con las implicaciones para el reporte del auditor?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la demora importante en la aprobación de los estados financieros?

¿Qué otro material de apoyo ofrece el ISA 570 (Revisado 2015)?

Representaciones escritas

¿Cuál es el alcance del ISA 580?

¿Qué objetivos tiene el auditor en relación con las representaciones escritas?

¿Qué se entiende por representación escrita?

¿Cuándo las representaciones escritas son evidencia de auditoría?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 580?

¿Qué otra ayuda ofrece el ISA 580 en relación con las representaciones escritas?

5 Uso del trabajo de otros

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Auditoría de los estados financieros de un grupo

¿Cuál es el alcance del ISA 600?

¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros del grupo?

¿Cuáles son las problemáticas asociadas con la auditoría del grupo y de los componentes del grupo?

¿Quién es el auditor del componente?

¿Qué se entiende por administración del componente?

¿Qué es materialidad del componente?

¿Qué se entiende por grupo?

¿Qué es auditoría del grupo?
¿Quién es el socio del compromiso del grupo?
¿Cuál es el equipo del compromiso?
¿Cuáles son los estados financieros del grupo?
¿Qué se entiende por administración del grupo?
¿Qué son controles a nivel de todo el grupo?
¿Qué es componente importante?
¿Cuáles son los requerimientos que hace el ISA 600?
Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, ¿qué otro apoyo ofrece el ISA 600?

Uso del trabajo de auditores internos

¿Cuál es el alcance del ISA 610 (Revisado 2013)?
¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con el uso de auditores internos?
¿Cuál es la relación entre el ISA 315 (Revisado 2013) y el ISA 610 (Revisado 2013)?
¿Cuál es la responsabilidad del auditor externo por la auditoría?
¿Qué se entiende por función de auditoría interna?
¿Qué se entiende por ayuda directa?
¿Cuáles son los requerimientos del ISA 610 (Revisado 2013)?
¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el determinar si, en cuáles áreas y en qué extensión, puede usarse el trabajo de la función de auditoría interna?
¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el uso de la función de auditoría interna?
¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el determinar si, en cuáles áreas y en qué extensión, los auditores internos pueden ser usados para proporcionar ayuda directa?
¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el uso del trabajo de auditores internos para proporcionar ayuda directa?
¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con la documentación?

Uso del trabajo de un experto del auditor

¿Cuál es el alcance del ISA 620?
¿Cuáles son los objetivos del auditor para el uso del trabajo de un experto del auditor?
¿Cuál es la responsabilidad del auditor por la opinión de auditoría?
¿Qué es experticia?
¿Qué se entiende por experto del auditor?
¿Qué se entiende por experto de la administración?
¿Cuáles son los requerimientos del ISA 620?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la determinación de la necesidad de un experto del auditor?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la competencia, capacidades y la objetividad del experto del auditor?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la obtención de un entendimiento en el campo de experticia del experto del auditor?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con el acuerdo con el experto del auditor?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la evaluación de lo adecuado del trabajo del experto del auditor?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la referencia al experto del auditor, en el reporte del auditor?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda contiene el ISA 620?

6 Conclusiones de auditoría y presentación de reportes de auditoría

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Formación de una opinión y presentación de reportes sobre los estados financieros

¿Cuál es el alcance del ISA 700 (Revisado 2015)?

¿Cuáles son los objetivos del auditor en lo relacionado con la formación de una opinión y presentación de reportes sobre los estados financieros?

¿Qué se entiende por estados financieros de propósito general?

¿Qué es estructura de propósito general?

¿Qué es estructura de presentación razonable?

¿Qué es estructura de cumplimiento?

¿Qué se entiende por opinión no modificada?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 700 (Revisado 2015)?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con la formación de una opinión sobre los estados financieros?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con la forma de la opinión?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con el reporte del auditor?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con la información complementaria presentada con los estados financieros?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda importante contiene el ISA 700 (Revisado 2015)?

Comunicación de materias de auditoría clave

¿Cuál es el alcance del ISA 701 (Nuevo 2015)?

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con las materias de auditoría clave?

¿Qué se entiende por materias de auditoría clave?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 701 (Nuevo 2015)?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la determinación de las materias de auditoría clave?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la comunicación de las materias de auditoría clave?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la documentación?

Modificaciones a la opinión del auditor

¿Cuál es el alcance del ISA 705 (Revisado 2015)?

¿Qué objetivo tiene el auditor en relación con las modificaciones a la opinión?

¿Qué se entiende por opinión modificada?

¿Qué significa generalizado?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 705 (Revisado 2015)?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado 2015) en relación con las circunstancias cuando es requerida la modificación de la opinión del auditor?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado 2015) en relación con la determinación del tipo de modificación a la opinión del auditor?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado 2015) en relación con la forma y el contenido del reporte del auditor cuando la opinión es modificada?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado 2015) en relación con quienes tienen a cargo el gobierno?
¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 705 (Revisado 2015)?

Parágrafos de énfasis de materia y parágrafos de otra materia

¿Cuál es el alcance del ISA 706 (Revisado 2015)?
¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con los parágrafos de énfasis de materia y los parágrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor independiente?
¿Qué es un párrafo de énfasis de materia?
¿Qué es un párrafo de otra materia?
¿Cuáles son los requerimientos del ISA 706 (Revisado 2015)?
¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 706 (Revisado 2015) en relación con los parágrafos de énfasis de materia contenidos en el reporte del auditor?
¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 706 (Revisado 2015) en relación con los parágrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor?
¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 706 (Revisado 2015) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?
¿Qué otros ISA contienen requerimientos para los parágrafos de énfasis de materia?
¿Qué otros ISA contienen requerimientos para los parágrafos de otra materia?
¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otras ayudas tienen el ISA 706 (Revisado 2015)?

Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos

¿Cuál es el alcance del ISA 710?
¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con las cifras correspondientes y los estados financieros comparativos?
¿Cuál es la naturaleza de la información comparativa?
¿Qué se entiende por información comparativa?
¿Qué son cifras correspondientes?
¿Qué son estados financieros comparativos?
¿Cuáles son los requerimientos del ISA 710?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 710 en relación con los procedimientos de auditoría?
¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 710 en relación con la presentación de reportes de auditoría?
¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 710?

Responsabilidades del auditor en relación con otra información

¿Cuál es el alcance del ISA 720 (Revisado 2015)?
¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con la otra información?
¿Qué entiende el ISA 720 (Revisado 2015) por reporte anual?

¿Qué es otra información?

¿Qué es declaración equivocada de la otra información?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 720 (Revisado 2015)?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la obtención de la otra información?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la lectura y consideración de la otra información?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con el responder cuando parece que existe una inconsistencia material o la otra información parece que está declarada de manera equivocada en forma material?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con el responder cuando el auditor concluye que existe una declaración equivocada material de la otra información?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con el responder cuando existe una declaración equivocada material en los estados financieros o necesita ser actualizado el entendimiento del auditor sobre la entidad y su entorno?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la presentación de reportes?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la documentación?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 720 (Revisado 2015)?

¿Cuáles ISA fueron enmendados por efecto de la aprobación del ISA 720 (Revisado 2015)?

7 Áreas especializadas

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial

¿Cuál es el alcance del ISA 800 (Revisado 2016)?

¿Qué objetivo tiene el auditor en relación con la auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial?

¿Qué se entiende por estados financieros de propósito especial?

¿Qué es estructura de propósito especial?

¿Qué se entiende por estados financieros?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 800 (Revisado 2016)?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 800 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se acepta el compromiso?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 800 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se planea y ejecuta la auditoría?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 800 (Revisado 2016) en relación con la formación de la opinión y consideraciones relacionadas con la presentación de reportes?

¿Además del material de apoyo y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 800 (Revisado 2016)?

Auditoría de estados financieros individuales, elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero

¿Cuál es el alcance del ISA 805 (Revisado 2016)?

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con las auditorías de estados financieros individuales o de elementos, cuentas, o partidas, específicos de un estado financiero?

¿Qué se entiende por elemento de un estado financiero?

¿Qué se entiende por International Financial Reporting Standards?

¿Qué entiende este ISA por estado financiero individual?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 805 (Revisado 2016)?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 805 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se acepta el compromiso?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 805 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se planea y ejecuta la auditoría?

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 805 (Revisado 2016) en relación con la formación de una opinión y consideraciones sobre la presentación de reportes?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 805 (Revisado 2016)?

Compromisos para reportar sobre estados financieros resumidos

¿Cuál es el alcance del ISA 810?

¿Qué objetivos tiene el auditor en los compromisos para reportar sobre estados financieros resumidos?

¿Qué se entiende por estados financieros resumidos?

¿Qué son estados financieros auditados?

¿Qué son criterios aplicados?

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 810 (Revisado 2016)?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la aceptación del compromiso?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la naturaleza de los procedimientos?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la forma de la opinión?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la oportunidad del trabajo y eventos subsiguientes a la fecha del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la otra información contenida en documentación que contiene estados financieros resumidos?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con el reporte del auditor sobre estados financieros resumidos?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con las restricciones a la distribución o uso o alerta a los lectores sobre la base de contabilidad?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con los comparativos?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la información complementaria no-auditada presentada con estados financieros resumidos?

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la asociación del auditor?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 810 (Revisado 2016)?

8 Auditorías y revisiones de información financiera histórica

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Compromisos para revisar estados financieros

¿Cuál es el origen del ISRE 2400 (Revisado 2012)?

¿Quién realiza la revisión de los estados financieros y qué estándares aplican?

¿Cuál es el alcance del ISRE 2400 (Revisado 2012)?

¿Qué objetivos tiene la revisión de estados financieros?

¿Por qué es importante la referencia al glosario de términos?

¿Cuáles son las características del compromiso de revisión?

¿Qué es aseguramiento limitado?

¿Qué se entiende por profesional en ejercicio?

¿Cuáles son los requerimientos que hace el ISRE 2400 (Revisado 2012)?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISRE 2400 (Revisado 2012)?

Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad

¿Cuál es el propósito del ISRE 2410?

¿Qué uso se le da al término 'auditor' en el ISRE 2410?

¿Cuáles son los principios generales de la revisión de información financiera intermedia?

¿Cuál es el objetivo de un compromiso de revisión de información financiera intermedia?

¿Por qué acordar los términos del compromiso?

¿Cuáles son los procedimientos para la revisión de información financiera intermedia?

¿Cómo se evalúan los errores?

¿Qué papel juegan las representaciones de la administración?

¿Cuál es la responsabilidad del auditor por la información que acompaña la información financiera intermedia?

¿Qué tipos de comunicación son necesarios?

¿Cómo se reporta la naturaleza, extensión y resultados de la revisión de la información financiera intermedia?

¿Qué documentación se requiere?

9 Compromisos de aseguramiento

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Compromisos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica

¿Cuál es el alcance del ISAE 3000 (Revisado 2013)?

¿Por qué es importante diferenciar entre los distintos compromisos de aseguramiento?

¿Qué objetivos tiene el profesional en relación con el compromiso de aseguramiento?

¿Qué se entiende por compromisos de aseguramiento?

¿Qué requerimientos hace el ISAE 3000 (Revisado 2013)?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3000 (Revisado 2013)?

Examen de información financiera prospectiva

¿Cuál es el propósito del ISAE 3400?

¿Qué tipo de evidencia debe obtener el auditor en un compromiso para examinar información financiera prospectiva?
¿Qué es información financiera prospectiva?
¿Qué aseguramiento da el auditor en relación con la información financiera prospectiva?
¿Cómo se acepta el compromiso?
¿Por qué es importante el conocimiento del negocio?
¿Cuál es el período cubierto?
¿Cuáles son los procedimientos de examen?
¿Cuáles son los requerimientos de presentación y revelación?
¿Cómo es el reporte sobre el examen de información financiera prospectiva?
¿Qué situaciones específicas se deben considerar en el reporte del auditor sobre el examen de información financiera prospectiva?

Reportes de aseguramiento sobre los controles de una organización de servicio

¿Cuál es el alcance del ISAE 3402?
¿Qué alcances están expresamente excluidos del ISAE 3402?
¿Cuáles son los objetivos del ISAE 3402?
¿Cuáles son las definiciones clave que usa el ISAE 3402?
¿Cuáles son los requerimientos del ISAE 3402?
¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3402?

Compromisos de aseguramiento sobre declaraciones relacionadas con el gas con efecto invernadero

¿Cuál es el alcance del ISAE 3410?
¿Qué es una declaración GHG?
¿Cuáles son los objetivos en relación con las declaraciones GHG?
¿Qué definiciones están asociadas con el ISAE 3410?
¿Cuáles son los requerimientos del ISAE 3410?
¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3410?

Compromisos de aseguramiento para reportar sobre la compilación de información financiera pro forma incluida en un prospecto

¿Cuál es el alcance del ISAE 3420?
¿Cuáles son los objetivos del profesional en ejercicio en los compromisos de aseguramiento para reportar sobre la compilación de información financiera pro forma incluida en un prospecto?
¿Qué se entiende por información financiera pro forma?
¿Qué es un prospecto?
¿Cuáles son los requerimientos del ISAE 3420?
¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3420?

10 Servicios relacionados

¿Cuáles estándares integran esta sección?

Compromisos para aplicar procedimientos acordados en relación con información financiera

¿Cuál es el propósito del ISRS 4400?

¿Qué ocurre cuando se trata de información no-financiera?

¿Cuál es el objetivo de los compromisos para realizar procedimientos acordados?

¿Cuáles son los principios del compromiso para realizar procedimientos acordados?

¿Cómo se definen los términos del compromiso?

¿Cómo se planea el compromiso?

¿Cómo se documenta el compromiso?

¿Qué procedimientos y qué evidencia son necesarios?

¿Cómo se presentan los reportes sobre los compromisos para realizar procedimientos acordados?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISRS 4400?

Compromisos de compilación

¿Cuál es el alcance del ISRS 4410 (Revisado 2012)?

¿Cuáles son los objetivos en relación con los compromisos de compilación?

¿Qué se entiende por compromiso de compilación?

¿Cuáles son los requerimientos del ISRS 4410?

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISRS 4410?

11 Control de calidad de la firma

¿Cuál es el alcance del ISQC 1?

¿Qué autoridad tiene el ISQC 1?

¿Cuál es el objetivo del control de calidad de la firma?

¿Qué se entiende por firma?

¿Qué se entiende por revisión del control de la calidad del compromiso?

¿Quién es el revisor del control de la calidad del compromiso?

¿Qué es monitoreo?

¿Qué se entiende por persona externa calificada confiable?

¿Qué requerimientos hace el ISQC 1 en relación con el control de la calidad de la firma?



Índice de estándares

El índice que se ofrece a continuación presenta el listado de los distintos estándares internacionales de auditoría, revisión, otro aseguramiento y relacionados, actualmente vigentes, basado en el Handbook 2018 IAASB.

Se ofrecen las denominaciones originales en inglés y la traducción sugerida. Recuérdese que en el momento no hay disponible una traducción oficial al español de tal Handbook. Por esa razón la se usa la identificación original en inglés. Para facilidad del lector, se incluyen las siglas que comúnmente están siendo usadas en español.

El índice señala entre paréntesis cuál es la última versión del estándar. Cuando no se anota, se considera es la que corresponde al Proyecto Claridad (2009). El Handbook 2018 integra las distintas versiones, especialmente por efecto de las enmiendas en conformidad que se hacen a otros estándares cuando es emitido uno nuevo.

La columna 'efectivo' dice a partir de cuándo el estándar internacional es efectivo, tal y como es emitido por IAASB.

AUDITS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION – INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (ISA)

Auditorías de información financiera histórica – Estándares/Normas internacionales de auditoría (NIA)

200 – 299 – Principios y responsabilidades generales

Estándar	Título	Efectivo
ISA 200	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing Objetivos generales del auditor independiente y la realización de una auditoría de acuerdo con los estándares internacionales de auditoría	15-12-2009
ISA 210	Agreeing the Terms of Audit Engagements Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría	15-12-2009
ISA 220	Quality Control for an Audit of Financial Statements Control de calidad para una auditoría de estados financieros	15-12-2009
ISA 230	Audit Documentation Documentación de la auditoría	15-12-2009
ISA 240	The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros	15-12-2009
ISA 250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros	15-12-2009
ISA 260 (Revisado 2015)	Communication with those Charged with Governance Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno	15-12-2016
ISA 265	Communication Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management Comunicación de las deficiencias en el control interno a quienes tienen a cargo el gobierno	15-12-2009

300 – 499 – Valoración del riesgo y respuesta ante los riesgos valorados

Estándar	Título	Efectivo
ISA 300	Planning an Audit of Financial Statements Planeación de una auditoría de estados financieros	15-12-2009
ISA 315 (Revisado 2013)	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno	12-12-2013
ISA 320	Materiality in Planning and Performing an Audit Materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría	15-12-2009
ISA 330	The Auditor's Responses to Assessed Risks Respuestas del auditor ante los riesgos valorados	15-12-2009

ISA 402	Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization Consideraciones de auditoría en relación con una entidad que usa una organización de servicio	15-12-2009
ISA 450	Evaluation of Misstatements Identified during the Audit Evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría	15-12-2009

500 – 599 – Evidencia de auditoría

Estándar	Título	Efectivo
ISA 500	Audit Evidence Evidencia de auditoría	15-12-2009
ISA 501	Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para elementos seleccionados	15-12-2009
ISA 505	External Confirmations Confirmaciones externas	15-12-2009
ISA 510	Initial Audit Engagements – Opening Balances Compromisos iniciales de auditoría – Saldos de apertura	15-12-2009
ISA 520	Analytical Procedures Procedimientos analíticos	15-12-2009
ISA 530	Audit Sampling Muestreo de auditoría	15-12-2009
ISA 540	Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de la contabilidad a valor razonable, y las revelaciones relacionadas	15-12-2014
ISA 540 (Revisado 2018)	Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de la contabilidad a valor razonable, y las revelaciones relacionadas	12-12-2019
ISA 550	Related Parties Partes relacionadas	15-12-2009
ISA 560	Subsequent Events Eventos subsiguientes	15-12-2009
ISA 570 (Revisado 2015)	Going Concern Empresa en marcha	15-12-2016
ISA 580	Written Representations Representaciones escritas	15-12-2009

600 – 699 – Uso del trabajo de otros

Estándar	Título	Efectivo
ISA 600	Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) Consideraciones Especiales – Auditorías de los estados financieros de grupo (incluyendo el trabajo de los auditores del componente)	15-12-2009
ISA 610 (Revisado 2013)	Using the Work of Internal Auditors Uso del trabajo de auditores internos	15-12-2013

ISA 620	Using the Work of an Auditor's Expert Uso del trabajo de un expert del auditor	15-12- 2009
----------------	--	----------------

700 – 799 – Conclusiones de auditoría y presentación de reportes sobre los estados financieros

Estándar	Título	Efectivo
ISA 700 (Revisado 2015)	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements Formación de una opinion y presentación de reportes sobre los estados financieros	15-12- 2016
ISA 701 (Nuevo 2015)	Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report Comunicación de las materias de auditoría clave en el reporte del auditor independiente	15-12- 2016
ISA 705 (Revisado 2015)	Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report Modificaciones a la opinión contenida en el reporte del auditor independiente	15-12- 2016
ISA 706 (Revisado 2015)	Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report Parágrafos de énfasis de materia y parágrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor independiente	15-12- 2016
ISA 710	Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos	15-12- 2009
ISA 720 (Revisado 2015)	The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements Las responsabilidades del auditor en relación con otra información contenida en documentos que contienen estados financieros auditados	15-12- 2016

800 – 899 – Áreas especializadas

Estándar	Título	Efectivo
ISA 800 (Revisado 2016)	Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks Consideraciones Especiales – Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial	15-12- 2016
ISA 805 (Revisado 2016)	Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement Consideraciones Especiales – Auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero	15-12- 2016
ISA 810	Engagements to Report on Summary Financial Statements Compromisos para reportar sobre estados financieros resumidos	15-12- 2009

AUDITS AND REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION

Auditorías y revisiones de información financiera histórica

INTERNATIONAL STANDARDS ON REVIEW ENGAGEMENTS (ISRE)

Estándares/Normas internacionales sobre compromisos de revisión (NICR)

Estándar	Título	Efectivo
ISRE 2400 (Revisado 2012)	Engagements to Review Financial Statements Compromisos para revisar estados financieros	31-12-2013
ISRE 2410	Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad	15-12-2006

ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDITS OR REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION

Compromisos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica

INTERNATIONAL STANDARDS ON ASSURANCE ENGAGEMENTS (ISAE)

Estándares/Normas internacionales sobre compromisos de aseguramiento (NICA)

Estándar	Título	Efectivo
ISAE 3000 (Revisado 2013)	Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information Compromisos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica	15-12-2015
ISAE 3400	The Examination of Prospective Financial Information El examen de información financiera prospectiva	Sin
ISAE 3402	Assurance Reports on Controls at a Service Organization Reportes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicio	15-05-2011
ISAE 3410	Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements Compromisos de aseguramiento sobre declaraciones relacionadas con el gas con efecto invernadero	30-09-2013
ISAE 3420	Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus Compromisos de aseguramiento para reportar sobre la compilación de información financiera pro forma incluida en un prospecto	31-03-2013

INTERNATIONAL STANDARDS ON RELATED SERVICES (ISRS)

Estándares/Normas internacionales sobre servicios relacionados (NISR)

Estándar	Título	Efectivo
ISRS 4400	Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information Compromisos para realizar procedimientos acordados en relación con información financiera	Sin
ISRS 4410 (Revisado 2012)	Compilation Engagements Compromisos de compilación	01-07- 2013

INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL (ISQC)

Estándares/Normas internacionales sobre control de calidad (NICC)

Estándar	Título	Efectivo
ISQC 1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements Control de calidad para las firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados	15-12- 2009



1. El contexto

“Los pronunciamientos de IAASB gobiernan los compromisos de auditoría, revisión, otro aseguramiento, y servicios relacionados que son dirigidos de acuerdo con los Estándares Internacionales. No anulan las leyes o regulaciones locales que gobiernan la auditoría de estados financieros históricos o los compromisos de aseguramiento sobre otra información que en un país particular se requiere sean seguidos de acuerdo con las normas nacionales de ese país.”



Prefacio, Par. 3
Handbook 2018 – IAASB

¿Qué se pretende con esta publicación?

La presente publicación pretende incentivar el estudio y la implementación efectiva de los estándares internacionales de auditoría (ISA = International Standards on Auditing), que en español oficialmente son denominados Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

¿Dónde se originan los ISA?

Los ISA nacieron en los años 70 como fruto del esfuerzo de unificación y estandarización de las metodologías de auditoría, entonces guiadas por los estándares de auditoría generalmente aceptados (GAAS = Generally Accepted Auditing Standards), principalmente en los Estados Unidos (US-GAAS) y en el Reino Unido (UK-GAAS). Parte de ellos fueron incorporados en Colombia en la ley 43 de 1990, como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA).

¿Estándares o normas?

Más que un problema de traducción, en el origen de los ISA está la diferenciación entre estándares (en aras de dar prelación a la calidad y la eficiencia) y normas (de carácter nacional, local). Es un proceso que, como se verá, todavía no ha culminado completamente.

El esfuerzo central está en tener estándares que puedan ser aplicados globalmente para facilitar la auditoría y el aseguramiento de la información financiera de la más alta calidad.

Por lo tanto, en el presente documento se insistirá más en la calidad y la eficiencia, si bien en algunas ocasiones se hará referencia a cómo avanza el proceso de adopción de los ISA en los distintos países, un proceso que busca que las normas locales incorporen como propias los estándares internacionales.

¿Auditoría o aseguramiento?

Para entender plenamente los ISA y poderlos aplicar con efectividad, es importante tener bien claro cómo ha ido cambiando la auditoría de estados financieros.

Históricamente se distinguen claramente tres esquemas de auditoría: inicialmente fue entendida como revisión (comprobación al 100%), luego evolucionó hacia atestación (muestreo selectivo) y ahora lo está haciendo hacia aseguramiento (administración de riesgos).

Las prácticas de revisión generalmente se basaron en ensayo y error, en una relación de confianza entre el propietario y el auditor.

Las prácticas de atestación se basaron en el muestreo selectivo (estadístico y no-estadístico), en una relación de fe pública entre el propietario y el administrador, siendo el auditor el tercero garante a nombre de y para el Estado.

Las prácticas de aseguramiento se basan en la administración de riesgos (principalmente riesgos de negocio), en una relación de independencia entre el auditor y el auditado, en aras del interés público.

Los GAAS (NAGA) fueron exitosos en la implementación de las prácticas de atestación y lograron recibir un importante apoyo legal y regulatorio, derivando en que cada jurisdicción tenía sus GAAS locales, o si se prefiere decir, sus propias normas de auditoría generalmente aceptadas.

Con los procesos de estandarización internacional se está privilegiando la calidad y la eficiencia de la auditoría y por eso se constatan dos procesos importantes. Uno, mediante el cual los GAAS son reemplazados por los ISA. Y otro que permite que las jurisdicciones adopten los ISA en sus normas locales, a veces adicionándoles interesantes adiciones (plus) regulatorias.

Lo anterior es clave para el entendimiento estratégico de los ISA y para su implementación efectiva, téngase bien presente, en un contexto de aseguramiento, esto es, de seguridad razonable.



¿Qué hay en el horizonte cercano?

Dado el auge de las tecnologías digitales y las ciencias cognitivas (inteligencia artificial, grandes datos, analíticas, internet de las cosas, etc.), se espera que la auditoría reciba efectos disruptivos.

Si bien todavía no está claro cuáles sean esos efectos disruptivos, la incorporación de las tecnologías digitales y las ciencias cognitivas empieza a ser una realidad en las prácticas de auditoría líderes.

Siendo este un horizonte de alto impacto, es necesario estar atentos al mismo e irse incorporando en la medida en que se vayan concretando los nuevos desarrollos.

¿Qué se entiende por estándares internacionales de auditoría?

Hay por lo menos tres maneras de entender los ISA: un enfoque reducido, un enfoque amplio, y un enfoque ISA Plus.

El **enfoque reducido de los ISA** considera únicamente los que se refieren a la auditoría de estados financieros. En la práctica este enfoque se queda con los estándares emitidos en los años 1970 y 1980, desconociendo en buena parte su evolución posterior. Una ventaja de este enfoque reducido es que su éxito logró que ya no se acepte la presentación de estados financieros si éstos no están auditados según estándares internacionales de auditoría. De esta manera, la expresión se hizo popular y es conocida ampliamente en todo el mundo.

El **enfoque amplio de los ISA** es el que en el presente tiene IAASB y está incorporado en los últimos Handbook. La edición más reciente es la *“Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2018 Edition”* Estas FAQ se basan en ese Handbook

Según este enfoque, los ISA constituyen un sistema o conjunto amplio que incluye:

1. *Unos fundamentos o respaldos* (Prefacio, Estructura Conceptual, Glosario, Código de Ética). Si bien éstos no son propiamente 'estándares de auditoría,' constituyen la base para su implementación, interpretación y explicación. En consecuencia, no se pueden desconocer estos fundamentos.
2. *Los estándares internacionales sobre control de calidad*. Como se privilegia la calidad y no la norma, entonces estos estándares adquieren una preeminencia que se destaca. A la fecha solamente se ha emitido uno, relacionado con la calidad de las firmas que prestan estos servicios profesionales, el ISQC 1 (*'Control de calidad para las firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados'*) y está en proceso la emisión del ISQC 2 (*'Revisión del control de calidad del compromiso'*).
3. *Los estándares internacionales de auditoría propiamente tales (ISA)*, referidos a las auditorías de información financiera histórica, clasificados en seis grupos:
 - a) Principios y responsabilidades generales
 - b) Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados
 - c) Evidencia de auditoría
 - d) Uso del trabajo de otros
 - e) Conclusiones de auditoría y presentación de reportes de auditoría
 - f) Áreas especializadas
4. *Estándares referidos a las auditorías y revisiones de información financiera histórica:*
 - a) Notas sobre la práctica internacional de la auditoría (IAPN)
 - b) Estándares internacionales sobre compromisos de revisión (ISRE)
5. *Estándares referidos a los compromisos de aseguramiento diferentes a las auditorías o revisiones de información financiera histórica:* Estándares internacionales sobre compromisos de aseguramiento (ISAE)
6. *Estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS)*

Esta clasificación responde, téngase bien claro, a cómo se entiende el aseguramiento: la auditoría da seguridad razonable de nivel alto y las revisiones dan seguridad razonable de nivel medio, o más precisamente: compromisos de seguridad razonable y compromisos de seguridad limitada. No hay aseguramiento de nivel bajo.

El Apéndice 1 presenta el conjunto de los ISA actualmente vigentes, entendidos con un enfoque amplio, tal y como aparecen en la clasificación actual de IAASB contenida en el Handbook.

El **enfoque ISA Plus** es un intento externo (proviene de los reguladores) orientado a ayudar a acelerar la incorporación de la administración de riesgos dentro de los ISA.

Para llenar este 'vacío,' los reguladores han definido con manera clara el enfoque de auditoría que es admisible en el presente: **top-down** (desde arriba-hacia-abajo), **risk-based** (basado-en-riesgos), y **entity-level controls** (controles a nivel de la entidad).

Este enfoque es común tanto en los estándares de auditoría de la US-PCAOB como en las directivas de la Unión Europea:

- Los estándares de la auditoría de la US-PCAOB no adoptan ni incorporan los ISA, pero sí tienen bastantes similitudes, especialmente en su enfoque.
- Las directivas de la Unión Europea adoptan los ISA y les adicionan el plus regulatorio mencionado.

Estas FAQ desarrollan el enfoque amplio, pero llama la atención sobre el plus regulatorio, que es desarrollado en otro documento.

¿Quién emite los ISA?

Los ISA ('amplios') son emitidos por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), una junta independiente auspiciada por la International Federation of Accountants (IFAC). Para más detalles, vea <http://iaasb.org>.

La IAASB, fundada en 1978, anteriormente fue conocida como el International Auditing Practices Committee (IAPC), sirve al interés público mediante:

1. Establecer, de manera independiente y por su propia autoridad, estándares de alta calidad que se refieran a la auditoría, revisión, otro aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados; y
2. Facilitar la convergencia entre los estándares nacionales y los estándares internacionales.

Esto contribuye a mejorar la calidad y la uniformidad de las prácticas en esas áreas en todo el mundo, y fortalece la confianza del público en la información financiera.

El objetivo, el alcance de las actividades y la membresía de IAASB se establece en sus 'Términos de referencia' que, junto con su historia y elementos relacionados se puede consultar en <https://www.iaasb.org/about-iaasb>.

El trabajo de IAASB está supervisado por la 'Public Interest Oversight Board.'

Los miembros de IAASB son nominados por las asociaciones miembros de IFAC, el Transnational Auditor Committee (TAC) y, para los miembros públicos, mediante nominaciones de cualquier stakeholder, incluyendo organizaciones miembros de IFAC, el Foro de Firmas, organizaciones internacionales, instituciones gubernamentales, y el público en general.

En marzo de 2018 los miembros de IAASB eran (<https://www.iaasb.org/about-iaasb/members>):

Miembros:

Arnold Schilder, presidente	Holanda	No profesional en ejercicio
Megan Zietsman, vicepresidente	Estados Unidos	Profesional en ejercicio
Abhijit Bandyopadhyay	India	Profesional en ejercicio
Fiona Campbell	Australia	Profesional en ejercicio
Robert Dohrer	Estados Unidos	Profesional en ejercicio
Karin French	Estados Unidos	Profesional en ejercicio
Marek Grabowski	Reino Unido	Miembro público
Len Jui	China	Profesional en ejercicio
Charles E. Landes	Estados Unidos	No profesional en ejercicio
Kai-Uwe Marten	Alemania	Miembro público
Brendan Murtagh	Irlanda	Profesional en ejercicio
Parc Pickeur	Bélgica	Miembro público
Lyn Provost	Nueva Zelanda	Miembro público
Fernando Ruiz Monroy	México	Miembro público
Ron Salole	Canadá	No profesional en ejercicio
Rich Sharko	Holanda	Profesional en ejercicio
Sayaka Sumida	Japón	Profesional en ejercicio
Isabelle Tracq-Sengeissen	Francia	
Imran Vanker	Sudáfrica	Miembro público
Ge Zhang	China	No profesional en ejercicio

Observadores:

James Dalkin	Presidente, IAASB Consultative Advisory Group
Yoshinano Matsumoto	Japanese Financial Services Agency

¿Cuáles son los fundamentos en los cuales se basa la aplicación de los ISA?

Tal y como se mencionó arriba, los ISA tienen una fundamentos o respaldos (Prefacio, Estructura Conceptual, Glosario, Código de Ética). Si bien éstos no son propiamente 'estándares internacionales de auditoría,' constituyen la base para su implementación, interpretación y explicación. En consecuencia, no se pueden desconocer estos fundamentos.

A continuación, se presenta un resumen de ellos, asegúrese de acudir a los textos completos de los mismos.

PREFACE TO THE INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE AND RELATED SERVICES

Prefacio a los estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados

- Efectivo a partir del 15 de diciembre de 2011
- Busca facilitar el entendimiento del alcance de los pronunciamientos de IAASB
- Señala cuáles son los pronunciamientos de IAASB, así como la autoridad de cada uno de ellos.
- Subraya que la naturaleza de los estándares interiores requiere que el contador profesional ejerza juicio profesional al aplicarlos.
- Agrega que el alcance, la fecha efectiva y cualquier limitación específica de la aplicabilidad de un estándar internacional específico se dejan claros en el estándar. A menos que de otra manera sea señalado en el estándar internacional, al contador profesional le está permitido aplicar un estándar internacional antes de la fecha efectiva especificada.
- Precisa que un contador profesional no debe representar el cumplimiento con los estándares de IAASB a menos que haya cumplido plenamente con todos los que sean relevantes para el compromiso.
- Deja claro que el texto oficial de estos pronunciamientos es el publicado por IAASB en inglés.

INTERNATIONAL FRAMEWORK FOR ASSURANCE ENGAGEMENTS

Estructura conceptual internacional para los compromisos de aseguramiento

- Revisada 2013
- Efectiva para los reportes de aseguramiento fechados en o después de diciembre 15, 2005. Es admisible la referencia temprana.
- Emitida solamente para facilitar el entendimiento de los elementos y objetivos de un compromiso de aseguramiento y de los compromisos a los cuales aplican los ISA, ISRE, e ISAE, a los cuales en conjunto denomina 'estándares de aseguramiento.'
- No es un estándar y por lo tanto no establece requerimientos, ni principios básicos, ni procedimientos esenciales.
- Proporciona un marco de referencia para:
 - (a) Profesionales en ejercicio
 - (b) Otros quienes participen en compromisos de aseguramiento (incluye usuarios destinatarios y partes que contratan)
 - (c) IAASB en su desarrollo de sus pronunciamientos.
- Hace referencia a los principios éticos y estándares de control de calidad señalando que los compromisos basados en los estándares de aseguramiento suponen dos premisas:
 - (1) Los miembros del equipo de aseguramiento y el revisor del control de la calidad del compromiso están sujetos a:
 - o Las partes A y B del Código de IESBA
 - o Otros requerimientos profesionales
 - o Requerimientos contenidos en ley o regulación

-
- (2) El profesional que lleva a cabo el compromiso es miembro de una firma que está sujeta a:
 - o El ISQC 1
 - o Otros requerimientos profesionales
 - o Requerimientos contenidos en ley o regulación, que sean al menos tan exigentes como el ISQC 1.
 - Define y señala aspectos específicos relacionados con:
 - o Compromisos de aseguramiento
 - o Compromisos de atestación y compromisos directos
 - o Compromisos de aseguramiento razonable y compromisos de aseguramiento limitado
 - o Alcance de la estructura
 - o Reportes sobre compromisos de no-aseguramiento
 - o Condiciones previas para un compromiso de aseguramiento
 - o Elementos de un compromiso de aseguramiento
 - o Relaciones con terceros
 - o Materia sujeto subyacente
 - o Criterios
 - o Evidencia
 - o Reporte de aseguramiento
 - o Otras materias
 - o Uso apropiado del nombre del profesional en ejercicio
 - Contiene cuatro apéndices:
 1. Pronunciamientos emitidos por IAASB, y su relación unos con otros y con el Código de IESBA
 2. Compromisos de atestación y compromisos directos
 3. Las partes de un compromiso de aseguramiento
 4. Categorización de las materias sujeto subyacentes
-

GLOSSARY OF TERMS

Glosario de términos

- Define, de manera técnica, cuál es el significado de los términos que se emplean en los pronunciamientos de IAASB.
 - Es un punto de referencia 'obligado': antes de buscar el significado en diccionarios debe acudir al glosario, el cual señala el alcance y el contenido de los términos.
-

CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

Código de ética para contadores profesionales

- No es emitido por IAASB, sino por la International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).
 - Como parte del Proyecto Claridad, fue revisado a fondo en el año 2009. Posteriormente ha recibido cambios (2012, 2013, 2014 y 2015) y en el año 2018 fue re-estructurado.
-

-
- La nueva estructura del Código es:
 - o Parte 1: Cumplimiento del Código, los principios fundamentales y la estructura conceptual (Secciones 100-199)
 - o Parte 2: Contadores profesionales en negocios (Secciones 200-299), que “también es aplicable a los contadores profesionales individuales en práctica pública cuando realicen actividades profesionales en conformidad con su relación con la firma.”
 - o Parte 3: Contadores profesionales en práctica pública (Secciones 300-399)
 - o Parte 4A y 4B – Estándares internacionales de independencia
 - Parte 4A – Independencia para los compromisos de auditoría y revisión (Secciones 400 – 899)
 - Parte 4B – Independencia para los compromisos de aseguramiento diferentes a compromisos de auditoría y revisión (Secciones 900 – 999)
 - o Glosario, incluyendo lista de abreviaturas
 - La reestructuración no ha finalizado, dado que está pendiente la revisión relacionada con las disposiciones sobre incentivos, que se espera sea finalizada en junio de 2018.
 - ¿En qué consiste la reestructuración? Tal y como lo señala oficialmente IESBA, la reestructuración consta de:
 - o Mejoramientos estructurales y de redacción (según el proyecto ‘Estructura del Código’)
 - o Revisiones a las determinaciones que corresponden a las salvaguardas (según el proyecto de ‘Salvaguardas’)
 - o Revisiones para aclarar la aplicación de las determinaciones de la parte C del Código existente a los contadores profesionales en práctica pública (según el proyecto de ‘Aplicabilidad’)
 - o Nuevo material de aplicación relacionado con escepticismo profesional y juicio profesional (según proyecto de corto plazo sobre ‘Escepticismo profesional’)
 - ¿Qué es lo nuevo que contiene el Código reestructurado? Realmente es poco. Puede sintetizarse en:
 - o Incorporación de determinaciones sobre NOCLAR (respuesta al no-cumplimiento con leyes y regulaciones)
 - o Abordaje de la asociación de largo tiempo del personal con el cliente de auditoría o aseguramiento
 - o Cambios a la parte C, que abordan la preparación y presentación de información y presión para incumplir (violar) los principios fundamentales
 - Tal reestructuración, a marzo de 2018 está pendiente de la aprobación de la Public Interest Oversight Board (PIOB). Se espera sea publicada oficialmente a finales de abril de 2018 y entre en vigencia el 15 de junio de 2019.
 - Para detalles sobre lo anterior, vea: <http://www.ethicsboard.org/restructured-code>.
-

¿Dónde se puede encontrar el texto completo de los ISA? ¿En español?

El texto completo de los ISA es el que aparece publicado en el sitio web de IAASB (<http://www.iaasb.org/>) que es compilado en los Handbook de IAASB.

La edición más reciente del Handbook es la de 2018: (<https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>).

Pueden ser descargados gratis en formato PDF, previa suscripción, o se pueden comprar impresos.

A través de las bases de datos de la firma también se puede tener acceso a esos textos completos.

Un elemento importante es que usted se asegure que tiene el texto vigente (la versión que esté actualizada y sea efectiva para su cumplimiento).

La versión oficial es la que IAASB publica en inglés.

Si bien IFAC publica versiones oficiales en español, éstas no son publicadas simultáneamente con el original en inglés, e incluso no siempre son publicadas.

Usted puede conseguir algunas traducciones al español (generalmente bajo la denominación 'Normas internacionales de auditoría'). Tenga cuidado en asegurarse si son versiones oficiales y si corresponden a los estándares vigentes.

Tenga presente que en esa serie usamos la expresión 'estándares' y las diferenciamos de las 'normas,' porque el centro de atención está puesto en privilegiar la calidad y la eficiencia, teniendo claro que los requerimientos normativos no siempre son los mismos.

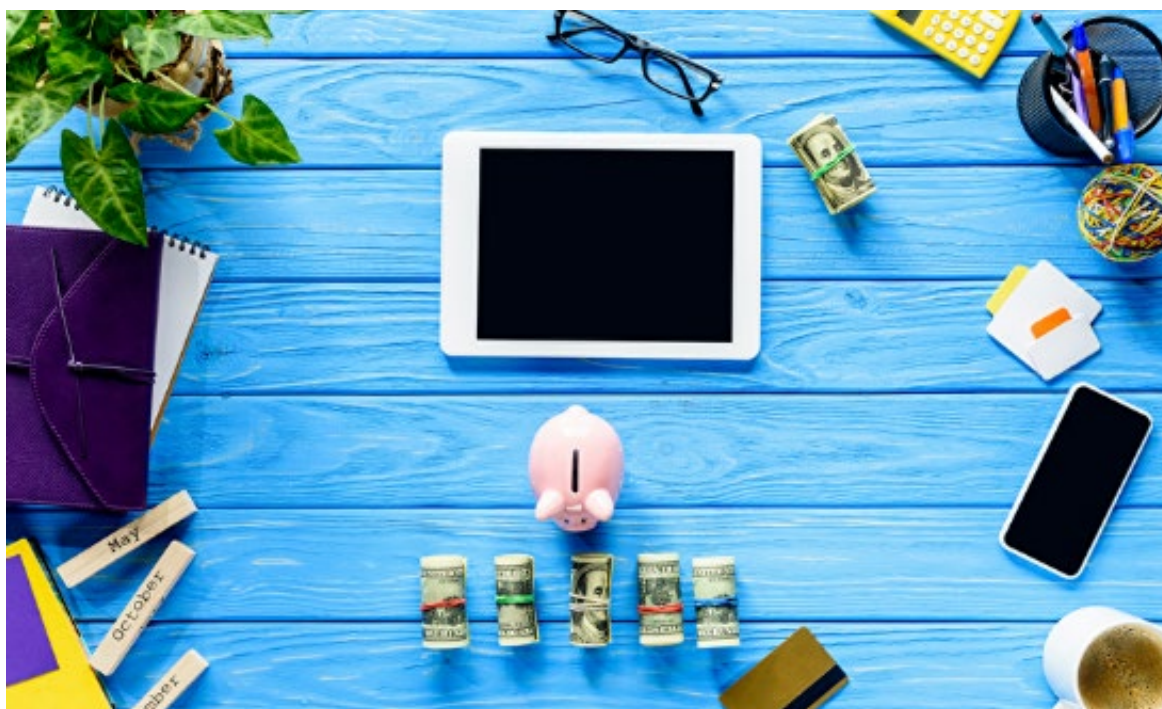
The screenshot shows the IFAC website header with the logo and tagline "Strengthening Organizations, Advancing Economies". Navigation links include "ABOUT IFAC", "IFAC GLOBAL KNOWLEDGE GATEWAY", and "INDEPENDENT STANDARD-SETTING BOARDS". A search bar is visible with the text "Login/Register >". Below the header, a breadcrumb trail reads: "Home > About IFAC > Publications & Resources > 2018 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements". A "Filter By" section contains three dropdown menus: "Publication Type", "Source", and "English". A green "SEARCH" button is located to the right of the filters.

¿Cómo está estructurado cada ISA?

La estructura o el formato de cada ISA ha ido variando de acuerdo con la época en que ha sido emitido. En el presente, los elementos que la conforman son:

Introducción	Señala el alcance del estándar, explica su problemática central y señala la fecha efectiva del estándar.
Objetivos	Que el estándar señala el auditor (o el profesional en ejercicio, según el caso) debe cumplir.
Definiciones	Términos principales usados en el estándar. Generalmente también están incluidos en el glosario de términos.
Requerimientos	Señala qué, en concreto, tiene que hacer el auditor (o el profesional en ejercicio, según el caso) para lograr los objetivos propuestos por el estándar.
Material de aplicación y otro de carácter explicativo	• Presenta detalles de cada uno de los requerimientos y orientación para la implementación efectiva del estándar. • En algunos casos incluye apéndices los cuales, generalmente, ofrecen ejemplos ilustrativos de los reportes del auditor (o del profesional en ejercicio, según el caso).

La presente publicación ofrece resúmenes de las introducciones, los objetivos y los requerimientos, pero no del material de aplicación y otro de carácter explicativo. En todo caso, le recuerda al lector que debe acudir al texto completo del estándar.



2. Principios y responsabilidades generales

“Las Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés) contienen los estándares para trabajos de auditoría que son aceptados y usados en la mayoría de países y que además tienen incorporados los desarrollos más recientes de la auditoría de estados financieros a nivel mundial.”

Juan Carlos Sánchez
Socio Director de Auditoría



¿Cuáles estándares integran esta sección?

Los principios y las responsabilidades generales de la auditoría de estados financieros están cubiertos en las secciones 200 – 299 de los ISA. En el presente, son efectivos los siguientes ocho estándares:

- ISA 200 – *Objetivos generales del auditor independiente y la realización de una auditoría de acuerdo con los estándares internacionales de auditoría.*
- ISA 210 – *Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría*
- ISA 220 – *Control de calidad para una auditoría de estados financieros*
- ISA 230 – *Documentación de la auditoría*
- ISA 240 – *Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros*
- ISA 250 – *Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros*
- ISA 260 – *Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno*
- ISA 265 – *Comunicación de las deficiencias en el control interno a quienes tienen a cargo el gobierno y a la administración*



Los ISA mencionados se encuentran vigentes, incluyendo las enmiendas que han recibido por efecto de mejoramientos a otros estándares o por efecto de estándares nuevos. Sin embargo, se recuerda que es responsabilidad del lector acudir a las versiones originales porque lo que aquí se incluye son únicamente los aspectos centrales de los mismos.

Objetivos generales de la auditoría de estados financieros

¿Cuál es el propósito de una auditoría de estados financieros?

De acuerdo con el ISA 200, el propósito de una auditoría es mejorar el grado de confianza que los usuarios a quienes se dirigen tengan sobre los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión de una opinión, por parte del auditor, sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con una estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Cuáles son los estados financieros sujetos a auditoría?

El ISA 200 señala que los estados financieros sujetos a auditoría son los de la entidad, preparados por la administración de la entidad con la vigilancia de quienes tienen a cargo el gobierno.

¿Qué responsabilidades imponen los ISA a la administración?

Los ISA no imponen responsabilidades a la administración ni a quienes tienen a cargo el gobierno y no anulan las leyes y regulaciones que gobiernan sus responsabilidades.

Señalan, eso sí, algunas temáticas relacionadas que son importantes:

- Aceptación, por parte de la administración y de quienes tienen a cargo el gobierno, de las responsabilidades que son fundamentales para la realización de la auditoría.
- Obtención, por parte del auditor, de seguridad razonable acerca de si los estados financieros tomados en su conjunto están libres de declaración equivocada material.
- Materialidad, aplicada tanto en la planeación como en la ejecución de la auditoría.
- Juicio profesional del auditor.
- Escepticismo profesional del auditor.

Si la administración, o quienes tienen a cargo el gobierno, no están de acuerdo con las anteriores temáticas, al auditor le queda muy difícil realizar la auditoría.

¿Qué objetivos generales debe buscar el auditor de estados financieros?

El ISA 200 señala que son dos los objetivos generales del auditor:

- (a) Obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros tomados en su conjunto están libres de declaración equivocada material, ya sea debida a error o fraude, permitiéndole por lo tanto al auditor expresar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales de acuerdo con una estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable; y
- (b) Reportar sobre los estados financieros, y comunicarse tal y como sea requerido por los ISA, de acuerdo con los hallazgos del auditor.

¿Qué se entiende por estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable?

El ISA 200 la define como la estructura de información financiera adoptada por la administración y, cuando sea apropiado, por quienes tienen a cargo el gobierno, en la preparación de los estados financieros, que sea aceptable en vista de la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que sea requerida por ley o regulación.

Hay dos tipos de estructura de información financiera:

- (a) Estructura de presentación razonable
- (b) Estructura de cumplimiento

¿Qué se entiende por declaración equivocada?

El ISA 200 define *misstatement*, esto es, una declaración equivocada (traducida a veces como incorrección) es la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación, o revelación de un elemento reportado del estado financiero y la cantidad, clasificación, presentación o revelación que es requerida para que el elemento esté de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.

Las declaraciones equivocadas pueden surgir de:

- (a) Error, o
- (b) Fraude

¿Qué requerimientos hace el ISA 200 en relación con los objetivos generales del auditor y la realización de una auditoría de acuerdo con los ISA?

Los requerimientos que en concreto hace el ISA 200 en relación con los objetivos generales del auditor y la realización de una auditoría de acuerdo con los ISA, son cinco:

1. *Requerimientos éticos:* El auditor tiene que cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los que corresponden a la independencia, relacionados con los compromisos de auditoría del estado financiero.
2. *Escepticismo profesional:* El auditor tiene que planear y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material.
3. *Juicio profesional:* El auditor tiene que ejercer juicio profesional en la planeación y ejecución de una auditoría de estados financieros.
4. *Evidencia de auditoría suficiente y apropiada y riesgo de auditoría:* Para obtener seguridad razonable, el auditor tiene que obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable y que por consiguiente le permita al auditor obtener conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión del auditor.
5. *Realización de la auditoría de acuerdo con los ISA:*
 - (1) Cumplir con los ISA que sean relevantes para la auditoría
 - (2) Objetivos establecidos en los ISA individuales: En la planeación y ejecución de la auditoría el auditor tiene que usar los objetivos establecidos en los ISA relevantes, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre los ISA para: (a) determina si se necesitan procedimientos adicionales; y (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría apropiada y suficiente.
 - (3) Cumplir con los requerimientos relevantes
 - (4) Falla en lograr un objetivo: Si no se puede lograr un objetivo contenido en un ISA relevante, el auditor tiene que evaluar si esto impide que el auditor logre los objetivos generales del auditor y por consiguiente el auditor tenga que modificar la opinión o retirarse del compromiso.

En relación con los objetivos y principios, ¿qué diferencia hay entre la auditoría de estados financieros y la auditoría de estados financieros en el sector público?

Con relación a los objetivos y los principios, no hay ninguna diferencia: independiente de si la auditoría es llevada a cabo en el sector privado o en el público, los principios básicos de la auditoría continúan siendo los mismos. Se pueden generar diferencias en el objetivo y en el alcance, atribuibles principalmente a los requerimientos obligatorios y legales o a la forma de la presentación de los reportes. Cuando se llevan a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor necesitará tener en cuenta los requerimientos específicos de cualesquiera otras regulaciones, ordenanzas o normatividades que sean relevantes y que puedan afectar el mandato de la auditoría, así como cualesquiera requerimientos especiales de la auditoría, incluyendo la necesidad de considerar asuntos de seguridad nacional.

Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría

¿Cómo se llega a un acuerdo en relación con los términos de los compromisos de auditoría?

El acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría es un asunto extremadamente importante tanto para el desarrollo eficiente de la auditoría, como para las relaciones con el cliente y con las autoridades. Y adicionalmente, para lo relacionado con la responsabilidad y los litigios.

El ISA 210 se refiere, de manera específica, a las responsabilidades del auditor en acordar los términos del compromiso de auditoría con la administración y, cuando sea apropiado, con quienes tienen a cargo el gobierno. En ese sentido, establece estándares y da orientación sobre: (a) cómo acordar los términos del compromiso con el cliente; y (b) la respuesta del auditor a la solicitud hecha por el cliente para cambiar los términos del compromiso por uno que provea un nivel más bajo de aseguramiento.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con los términos de los compromisos de auditoría?

El ISA 210 señala que el objetivo del auditor es aceptar o continuar un compromiso de auditoría sólo cuando haya sido acordada la base a partir de la cual se va a ejecutar, mediante:

- (a) Establecer si están presentes las condiciones previas para la auditoría; y
- (b) Confirmar que hay un entendimiento común entre el auditor y la administración y, cuando sea apropiado, quienes tienen a cargo el gobierno, respecto de los términos del compromiso de auditoría.

¿Por qué la clave está en la relación con el cliente?

El auditor y el cliente deben acordar los términos del compromiso. Ello se hace en una carta de compromiso de auditoría o en otra forma confiable de contrato. En algunos países, el objeto y el alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor se establecen por ley y aún en esas situaciones el auditor puede encontrar que las cartas de compromiso son informativas para sus clientes. En todo caso, una buena relación con el cliente es el mejor medio para la aplicación eficaz de los estándares.

¿Los términos del compromiso aplican únicamente para la auditoría de estados financieros?

Principalmente aplican, pero no únicamente a los compromisos de auditoría. También son aplicables a los servicios relacionados y pueden ser apropiados también para otros servicios tales como servicios tributarios, de contabilidad o de asesoría a la administración.

¿Cuáles son los elementos principales de las cartas de compromiso de auditoría?

Básicamente se pueden sintetizar en tres elementos: (i) deben hacerse preferiblemente antes de iniciar el compromiso; (ii) buscan evitar entendimientos equivocados con relación al compromiso; y (iii) el auditor se las envía al cliente y confirman la aceptación que el auditor hace respecto de la designación, el objetivo y el alcance de la auditoría, la extensión de las responsabilidades del auditor para con el cliente y la forma de emisión de los reportes.

¿Qué requerimientos hace el ISA 210 en relación con acordar los términos de los compromisos de auditoría?

El ISA 210 hace cinco requerimientos en relación con acordar los términos de los compromisos de auditoría:

- a. Condiciones previas para una auditoría
- b. Acuerdo de los términos del compromiso de auditoría
- c. Auditorías recurrentes
- d. Aceptación de un cambio en los términos del compromiso de auditoría
- e. Consideraciones adicionales en la aceptación del compromiso

¿En qué consisten las condiciones previas para la auditoría?

De acuerdo con el ISA 210, las condiciones previas para la auditoría se refieren al uso, por parte de la administración, en la preparación de los estados financieros, de una estructura de información financiera que sea aceptable, y el acuerdo de la administración y, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno, con la premisa a partir de la cual se realiza la auditoría.

Para establecer si están presentes las condiciones previas, el auditor tiene que:

- (a) Determinar si es aceptable la estructura de información financiera a ser aplicable en la preparación de los estados financieros; y
- (b) Obtener el acuerdo de la administración de que reconoce y entiende su responsabilidad:
 - i. Por la preparación de los estados financieros de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable
 - ii. Por el control interno que la administración determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de declaración equivocada material, ya sea debida a error o fraude; y
 - iii. Proporcionarle al auditor acceso a la información relevante, la información adicional solicitada, y acceso sin restricciones a las personas que el auditor determine necesarias para obtener evidencia de auditoría.

Elementos adicionales a tener en cuenta:

- Limitación del alcance antes de la aceptación del compromiso de auditoría: si ésta resultará en negación de opinión, el auditor no puede aceptar tal compromiso limitado.
- Otros factores que afectan la calidad del compromiso de auditoría: si no están presentes las condiciones previas, el auditor debe discutir ello con la administración y, a menos que sea requerido por ley o regulación, no puede aceptar el compromiso de auditoría propuesto.

¿En qué forma debe constar el acuerdo de los términos del compromiso de auditoría y qué debe incluir?

El ISA 210 requiere que el acuerdo sea por escrito. Debe incluir:

- (a) El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros
- (b) Las responsabilidades del auditor
- (c) Las responsabilidades de la administración
- (d) Identificación de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable para la preparación de los estados financieros
- (e) Referencia a la forma y contenido esperados de cualesquiera reportes a ser emitidos por el auditor y una declaración de que puede haber circunstancias en las cuales un reporte pueda diferir de su forma y contenido esperados.

¿Qué factores influyen en relación con la auditoría de componentes?

Cuando el auditor de una entidad matriz o grupo es también el auditor de su subsidiaria, rama o división (componentes), los factores que influyen en la decisión de si enviar una carta separada incluyen los siguientes:

- (a) Quién designa al auditor del componente
- (b) Si se emiten reportes separados
- (c) Requerimientos legales
- (d) Extensión del trabajo de los otros auditores
- (e) Grado de propiedad de la matriz
- (f) Grado de independencia de la administración del componente.

¿Qué sucede en las auditorías recurrentes?

El ISA 210 requiere que para las auditorías recurrentes el auditor debe valorar si las circunstancias requieren que los términos del compromiso de auditoría sean revisados o si hay necesidad de recordarle a la entidad los términos existentes del compromiso de auditoría.

¿Qué se debe considerar en relación con la aceptación de un cambio en los términos del compromiso de auditoría?

El ISA 210 requiere que, si no hay justificación para hacerlo, el auditor no puede acordar el cambio; si no hay acuerdo para el cambio, el auditor tendrá que retirarse o revisar si hay obligación, contractual o de otro tipo, de reportar ello a otras partes tales como quienes tienen a cargo el gobierno, propietarios, o reguladores.

¿Qué consideraciones adicionales hace el ISA 210 en la aceptación del compromiso?

El ISA 210 requiere hacer consideraciones adicionales específicas relacionadas con:

- Estándares de información financiera complementados por ley o regulación
- Estructura de información financiera prescrita por ley o regulación
- Reporte del auditor prescrito por ley o regulación

Control de calidad de la auditoría de estados financieros

¿Por qué controlar la calidad de la auditoría?

Dado que los ISA son estándares basados-en-principios, el control de la calidad es un asunto central que cubre todos los ángulos. La calidad permite el cumplimiento legal, pero va mucho más allá del mismo y asegura la sostenibilidad de la auditoría.

Al respecto, debe diferenciarse entre el control de la calidad de la firma (ISQC 1) y el control de la calidad de la auditoría (ISA 220).

¿Cuál es el alcance del ISA 220?

El ISA 220 establece responsabilidades específicas del auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros.

¿Qué elementos definen la relación entre el sistema de control de calidad y el rol de los equipos del compromiso?

El ISA 220 señala que los siguientes elementos definen la relación entre el sistema de control de calidad y el rol de los equipos del compromiso:

- Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma de auditoría.

- Dentro del contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos del compromiso tienen una responsabilidad por implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al equipo del compromiso y le proporcionen a la firma información relevante para permitir el funcionamiento de la parte del sistema de control de calidad de la firma relacionada con la independencia.
- Los equipos del compromiso tienen derecho a confiar en el sistema de control de calidad de la firma, a menos que la información suministrada por la firma u otras partes sugiera otra cosa.

¿Qué objetivos busca el auditor al implementar el control de calidad de la auditoría?

De acuerdo con el ISA 220, el objetivo del auditor es implementar procedimientos de control de calidad a nivel del compromiso que le proporcionen al auditor seguridad razonable de que:

- (a) La auditoría cumple con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables; y
- (b) El reporte emitido por el auditor es apropiado en las circunstancias.

¿Qué requerimientos hace el ISA 220 en relación con el control de calidad de la auditoría?

Están organizados en siete grupos:

1. Responsabilidades del liderazgo
2. Requerimientos éticos relevantes
3. Aceptación y continuación de relaciones con el cliente y de compromisos de auditoría
4. Asignación de los equipos del compromiso
5. Ejecución del compromiso
6. Monitoreo
7. Documentación

¿Quién tiene la responsabilidad de liderazgo por la calidad de la auditoría?

El ISA 220 señala que socio del compromiso tiene que asumir la responsabilidad por la calidad general de cada compromiso de auditoría al cual ese socio sea asignado. La responsabilidad básica conlleva dar ejemplo, particularmente del cumplimiento con estándares profesionales y requerimientos legales y regulatorios; políticas y procedimientos de la firma; reportes apropiados en las circunstancias. Debe considerar si el equipo del compromiso ha cumplido con los requerimientos éticos (integridad; objetividad; competencia profesional y debido cuidado; confidencialidad, y, comportamiento profesional).

¿Cuáles son los requerimientos éticos relevantes en el control de la calidad de la auditoría?

El ISA 220 señala que, mediante observación e indagación, el socio del compromiso debe estar alerta por evidencia del no-cumplimiento con los requerimientos éticos relevantes de los miembros del equipo del compromiso y realizar la acción que sea apropiada. Principalmente en relación con los requerimientos de independencia.

¿Cómo opera la aceptación y continuidad del cliente?

De acuerdo con el ISA 220, el socio del compromiso debe estar satisfecho de que se han seguido los procedimientos apropiados relacionados con la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y de los compromisos de auditoría específicos, y de que las conclusiones alcanzadas en este sentido son apropiadas y han sido documentadas. Cuando el socio del compromiso obtiene información que habría causado que la firma decline el compromiso de auditoría si antes hubiera estado disponible esa información, el socio del compromiso deben comunicar prontamente esa información a la firma, de manera que la firma y el socio del compromiso realicen la acción necesaria.

¿Cómo se asignan los equipos del compromiso?

El socio del compromiso debe estar satisfecho de que el equipo del compromiso cuenta con las capacidades, competencia y tiempo apropiados para desempeñar el compromiso de auditoría de acuerdo con los estándares profesionales y los requerimientos regulatorios y legales, y permitir que se emita un reporte del auditor que sea apropiado en las circunstancias.

¿Cuáles son los requerimientos en relación con el control de la calidad de la ejecución del compromiso?

El ISA 220 señala que el socio del compromiso tiene que asumir la responsabilidad por:

- (a) La dirección, supervisión y ejecución del compromiso de auditoría en cumplimiento con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.
- (b) El reporte del auditor, que sea apropiado en las circunstancias.
- (c) Las revisiones, que se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma.
- (d) La consulta apropiada, por parte del equipo del compromiso, sobre materias difíciles o polémicas.
- (e) La revisión del control de la calidad del compromiso.
- (f) Las diferencias de opinión, para cuya solución se sigan las políticas y procedimientos de la firma para manejar y resolver las diferencias de opinión.

¿Qué requerimientos hace el ISA 220 en relación con el monitoreo del control de la calidad de una auditoría de estados financieros?

El ISA 220 señala que un sistema efectivo de control de calidad incluye un proceso de monitoreo diseñado para proporcionarle a la firma seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos en relación con el sistema de control de calidad son relevantes, adecuados, y operan de manera efectiva.

¿Qué requerimientos hace el ISA 220 en relación con la documentación del control de la calidad de una auditoría de estados financieros?

El ISA 220 dice que el auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría:

- (a) Problemas identificados con relación al cumplimiento con los requerimientos éticos relevantes y cómo fueron resueltos
- (b) Conclusiones sobre el cumplimiento con los requerimientos de independencia que apliquen al compromiso de auditoría, así como cualesquiera discusiones relevantes con la firma que respalden esas conclusiones
- (c) Conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y los compromisos de auditoría
- (d) La naturaleza y el alcance de las conclusiones resultantes de las consultas realizadas durante el curso del compromiso de auditoría

Adicionalmente, el ISA 220 tiene requerimientos específicos en relación con la documentación a cargo del revisor del control del compromiso.

Documentación de la auditoría

¿Por qué es necesario documentar la auditoría?

En la auditoría tradicional había un énfasis particular en los 'papeles de trabajo.' Ahora el asunto se ha ampliado de manera considerable y la atención está puesta en la 'documentación de la auditoría,' la cual, según el ISA 230, es responsabilidad del auditor.

¿Qué proporciona la documentación de la auditoría preparada según los ISA?

La documentación de auditoría que satisface los requerimientos del ISA 230, así como los requerimientos específicos de documentación de otros ISA relevantes, proporciona:

- (a) Evidencia de la base del auditor para la conclusión acerca del logro de los objetivos generales del auditor; y
- (b) Evidencia de que la auditoría fue planeada y ejecutada de acuerdo con los ISA y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.

¿A qué propósitos sirve la documentación de auditoría?

La documentación de auditoría sirve a una serie de propósitos originales, que incluyen los siguientes:

- Ayudar al equipo del compromiso a planear y ejecutar la auditoría.
- Ayudar a los miembros del equipo del compromiso responsables por la supervisión a dirigir y superar el trabajo de auditoría, y a descargar sus responsabilidades de revisión de acuerdo con el ISA 220.
- Permitir que el equipo del compromiso sea responsable por su trabajo.
- Mantener un registro de las materias de importancia continuada para las auditorías futuras.
- Permitir la realización de revisiones e inspecciones del control de calidad de acuerdo con el ISQC 1 o los requerimientos nacionales que sean al menos tan exigentes.
- Permitir la realización de inspecciones externas de acuerdo con los requerimientos legales, regulatorios o de otro tipo que sean aplicables.

¿Qué objetivos se buscan con la documentación de la auditoría?

Según el ISA 230, el objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:

- (a) Un registro suficiente y apropiado de la base del reporte del auditor; y,
- (b) Evidencia de que la auditoría fue planeada y ejecutada de acuerdo con los ISA y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.

¿Qué es documentación de auditoría?

Es el registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia de auditoría relevante obtenida, y de las conclusiones que el auditor alcanzó. Para ello algunas veces también se usan términos como: 'papeles de trabajo' o 'documentos de trabajo.'

¿Qué es archivo de auditoría?

Una o más carpetas y otros medios de almacenamiento, en forma física o electrónica, que contiene los registros que comprenden la documentación de auditoría para un compromiso específico.

¿Por qué el referente para la documentación de la auditoría es un 'auditor experimentado'?

El auditor experimentado es un individuo (sea interno o externo para la firma) que tiene experiencia práctica de auditoría, y un entendimiento razonable de: (i) los procesos de auditoría; (ii) los ISA y los requerimientos legales y regulatorios aplicables; (iii) el entorno de

negocios en el cual la entidad opera; y (iv) los problemas de auditoría y de información financiera que son relevantes para la industria de la entidad.

¿Qué requerimientos hace el ISA 230 en relación con la documentación de la auditoría?

Son tres los requerimientos específicos que el ISA 230 hace en relación con la documentación de la auditoría:

1. Preparación oportuna de la documentación.
2. Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida:
 - Forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría
 - Apartarse de un requerimiento relevante
 - Materias que surgen después de la fecha del reporte del auditor
3. Ensamble del archivo final de auditoría

¿Por qué debe hacerse la construcción del archivo final de auditoría?

El auditor tiene que compilar la documentación de la auditoría en un archivo de auditoría y completar oportunamente los procedimientos administrativos para ello, haciéndolo después de la fecha del reporte del auditor. Luego que ha sido completado el archivo final de auditoría y hasta el final de su período de retención, el auditor no puede borrar o descartar documentación de auditoría de cualquier naturaleza. En circunstancias distintas a las que se refieren a asuntos no-administrativos que ocurran luego de la fecha del reporte del auditor, cuando el auditor encuentra que es necesario modificar la documentación existente de la auditoría o añadir nueva documentación de auditoría después que se ha completado el ensamble del archivo final de auditoría, el auditor tiene que, independiente de la naturaleza de las modificaciones o adiciones, que documentar: (i) las razones específicas para hacer ello; y (ii) cuándo y por quién fueron hechas y revisadas.

¿Pueden realizarse cambios no-administrativos después de la fecha de reporte?

Sí, en circunstancias excepcionales, el auditor desempeña procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o llega a nuevas conclusiones luego de la fecha del reporte del auditor, el auditor debe documentar:

- Las circunstancias encontradas
- Los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales desempeñados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como su efecto en el reporte del auditor; y
- Cuándo y por quién fueron hechos y revisados los cambios resultantes en la documentación de la auditoría

¿Hay, en otros ISA, requerimientos específicos en relación con la documentación de la auditoría?

Sí, y son bastante importantes. Tanto el auditor como el equipo de auditoría deben prestar especial atención a ellos.

El Apéndice del ISA 230 los identifica y remite tanto a los requerimientos como al material de carácter explicativo contenido en cada ISA. La siguiente tabla remite a los párrafos específicos que hacen referencia a la documentación de la auditoría.

ISA	Título	Parágrafos
210	<i>Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría</i>	10-12
220	<i>Control de calidad para una auditoría de estados financieros</i>	24-25
240	<i>Las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros</i>	44-47
250	<i>Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros</i>	29
(Rev) 260	<i>Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno</i>	23
(Rev) 300	<i>Planeación de una auditoría de estados financieros</i>	12
315	<i>Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno</i>	32
(Rev) 320	<i>Materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría</i>	14
330	<i>Las respuestas del auditor ante los riesgos valorados</i>	28-30
450	<i>Evaluación de declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría</i>	15
540	<i>Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo estimados de contabilidad del valor razonable y revelaciones relacionadas</i>	23
550	<i>Partes relacionadas</i>	28
600	<i>Consideraciones especiales – Auditorías de los estados financieros del grupo (incluyendo el trabajo de los auditores del componente)</i>	50
610	<i>Uso del trabajo de auditores internos</i>	36-37
(Rev) 720	<i>Responsabilidades del auditor en relación con otra información</i>	25
(Rev)		

Responsabilidades en relación con el fraude

¿Cuál es el alcance de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude?

El ISA 240 se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. De manera específica, amplía cómo el ISA 315 (Revisado) y el ISA 330 se aplican en relación con los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude.

¿Cuáles son las precisiones conceptuales que el ISA 240 hace en relación con las características del fraude?

Pueden sintetizarse en cuatro:

- Las declaraciones equivocadas [que algunos prefieren denominar 'incorrecciones'] contenidas en los estados financieros pueden surgir ya sea debido a **fraude** o a **error**. El factor que distingue entre fraude y error es si la acción subyacente que resulta en la declaración equivocada de los estados financieros es **intencional** o **no-intencional**.
- Si bien el fraude es un concepto legal amplio, para los propósitos de los ISA, el auditor está interesado en el fraude que causa una declaración equivocada material contenida en los estados financieros.
- Dos tipos de declaraciones equivocadas intencionales son relevantes para el auditor:
 - (a) Resultantes de información financiera fraudulenta
 - (b) Resultantes del uso indebido de activos
- Si bien el auditor puede sospechar o, en casos raros, identificar la ocurrencia de fraude, el auditor no hace determinación legal de si ha ocurrido fraude.

¿Quién tiene la responsabilidad primaria por la prevención y detección del fraude?

La responsabilidad primaria por la prevención y detección del fraude recae en:

- (a) Quienes tienen a cargo el gobierno de la entidad, y
- (b) La administración.

¿Cuál son las responsabilidades del auditor por la prevención y detección del fraude?

La responsabilidad del auditor es obtener seguridad razonable de que los estados financieros tomados en su conjunto están libres de declaración equivocada material, ya sea causada por fraude o error.

Sin embargo, dadas las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que algunas declaraciones equivocadas materiales de los estados financieros puedan no ser detectadas, incluso si la auditoría es apropiadamente planeada y ejecutada de acuerdo con los ISA.

¿Qué es fraude?

El ISA 240 define fraude como un acto intencional por uno o más individuos entre la administración, quienes tienen a cargo el gobierno, empleados, o terceros, que involucra el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

¿Qué se entiende por factores de riesgo de fraude?

El ISA 240 dice que son los eventos o condiciones que señalan un incentivo o presión para cometer fraude o proporcionan una oportunidad para cometer fraude.

¿Qué implica la información financiera fraudulenta?

La información financiera fraudulenta implica errores intencionales, incluyendo:

- (a) omisiones de cantidades o de revelaciones para engañar a los usuarios de los estados financieros;
- (b) esfuerzos para administrar ganancias;
- (c) presiones e incentivos para satisfacer expectativas (propias o del mercado);
- (d) interés por maximizar compensación basada en el desempeño.

¿Cómo se puede generar la información financiera fraudulenta?

La información financiera fraudulenta se puede generar mediante:

- (a) Manipulación, falsificación o alteración de registros de contabilidad o de documentación de soporte;
- (b) Representación equivocada u omisión material;
- (c) Aplicación equivocada intencional de principios de contabilidad.

A menudo conlleva que la administración eluda o evite ejecutar los controles que de otra manera aparecerían como que operan efectivamente.

¿Qué incluye el uso indebido de los activos?

La apropiación o el uso indebido de los activos incluye el robo de activos de la entidad, a menudo por parte de los empleados en pequeñas cantidades que luego van aumentando.

¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con el fraude?

El ISA 240 señala de manera clara que los objetivos del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros son:

- (a) Identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros debida a fraude;
- (b) Obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente en relación con los riesgos valorados de declaración equivocada material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y
- (c) Responder de manera apropiada al fraude o al fraude sospechado durante la auditoría.

¿Qué requerimientos concretos hay en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros?

El ISA 240 hace referencia a los siguientes requerimientos en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros:

1. Escepticismo profesional
2. Discusión al interior del equipo del compromiso
3. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas
4. Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude
5. Respuestas a los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude:
 - o Procedimientos de auditoría a nivel de aseveración, que son respuesta a los riesgos valorados de declaración equivocada material debida a fraude
 - o Procedimientos de auditoría que son respuesta a los riesgos relacionados con que la administración pase por alto los controles
6. Evaluación de la evidencia de auditoría
7. Cuando el auditor es incapaz de continuar el compromiso
8. Representaciones escritas
9. Comunicaciones con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno
10. Comunicaciones con las autoridades regulatorias y con las autoridades que hacen forzoso el cumplimiento
11. Documentación

Consideración de leyes y regulaciones

¿Qué enmiendas introdujo el proyecto NOCLAR?

El proyecto NOCLAR (Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations) [Respuesta al no-cumplimiento con leyes y regulaciones] es un estándar de ética para contadores profesionales, emitido por IESBA, que entró en efecto en julio 15, 2017.

Como efecto de ese proyecto, IAASB introdujo cambios menores a algunos de sus estándares (ISA 220; 240; 250; 260 (Rev); 450; ISQC 1; ISRE 2400 (Rev); ISAE 3402. Tales modificaciones menores están relacionadas con:

- (a) Deber de confidencialidad;
- (b) Orientación nueva sobre las implicaciones del no-cumplimiento;
- (c) Consecuencias técnicas de los deberes éticos relacionados con el no-cumplimiento;
- (d) Nueva orientación sobre deberes del contador existente y el contador propuesto;
- (e) Nueva orientación para reconocer que leyes o regulaciones pueden prohibir alertar a la entidad cuando el auditor esté requerido a reportar el no-cumplimiento; y
- (f) Otros cambios, tales como ejemplos adicionales o material explicativo.

En lo que tiene que ver con el ISA 250, tales cambios fueron incorporados en la versión que se conoce como ISA 250 (Revisado 2016), la cual es la que se resume en esta sección.

¿Cuál es el alcance del ISA 250 (Revisado 2016)?

El ISA 250 (Revisado 2016) se refiere a la responsabilidad del auditor para considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros. Este ISA no aplica a los otros compromisos de aseguramiento en los cuales el auditor está comprometido de manera específica a probar y reportar por separado sobre el cumplimiento con leyes o regulaciones específicas.

¿Cuáles son los objetivos del auditor en la consideración de las leyes y regulaciones?

El ISA 250 (Revisado 2016) señala que los objetivos del auditor en la consideración de las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros son:

- (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con el cumplimiento con las determinaciones de las leyes y regulaciones que generalmente se reconocen tengan un efecto directo en la determinación de las cantidades materiales y las revelaciones contenidas en los estados financieros;
- (b) Aplicar los procedimientos de auditoría especificados para ayudar a identificar los casos de no-cumplimiento con otras leyes y regulaciones que puedan tener un efecto material en los estados financieros; y
- (c) Responder de manera apropiada al no-cumplimiento, identificado o sospechado con leyes y regulaciones identificado durante la auditoría.

¿Qué efecto tienen las leyes y regulaciones?

El ISA 250 (Revisado 2016) señala que el efecto que en los estados financieros tienen las leyes y regulaciones varía de manera considerable:

- Las leyes y regulaciones a las cuales la entidad está sujeta constituyen la estructura legal y regulatoria.
- Las determinaciones de algunas leyes y regulaciones tienen un efecto directo en los estados financieros en que determinan las cantidades reportadas y las revelaciones contenidas en los estados financieros.
- Otras leyes y regulaciones son para ser cumplidas por la administración o establecen las determinaciones según las cuales a la entidad se le permite dirigir sus negocios, pero no tienen un efecto directo en los estados financieros de la entidad.
- Algunas entidades operan en industrias fuertemente reguladas (tales como bancos y compañías químicas).
- Otras están sujetas solo a las muchas leyes y regulaciones que se relacionan generalmente con los aspectos de operación del negocio (tales como las relacionadas con seguridad y salud ocupacional, e iguales oportunidades de empleo).
- El no-cumplimiento con las leyes y regulaciones puede resultar en multas, litigios u otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material en los estados financieros.

En relación con las leyes y regulaciones, ¿cuál es la responsabilidad de la administración?

De acuerdo con el ISA 250 (Revisado 2016), es responsabilidad de la administración, con la vigilancia de quienes tienen a cargo el gobierno, asegurar que las operaciones de la entidad son dirigidas de acuerdo con las determinaciones de las leyes y regulaciones, incluyendo el cumplimiento con las determinaciones de las leyes y regulaciones que determinen las cantidades reportadas y las revelaciones contenidas en los estados financieros de la entidad.

En relación con las leyes y regulaciones, ¿cuál es la responsabilidad del auditor?

El ISA 250 (Revisado 2016) señala que:

- Los requerimientos contenidos en este ISA están diseñados para ayudarle al auditor en la identificación de la declaración equivocada material de los estados financieros debida al no-cumplimiento con las leyes y regulaciones.
- Sin embargo, el auditor no es responsable por prevenir el no-cumplimiento y no se puede esperar que detecte el no-cumplimiento con todas las leyes y regulaciones.
- El auditor es responsable por obtener seguridad razonable de que los estados financieros, tomados en su conjunto, están libres de declaración equivocada material sea causada por fraude o error. Al dirigir una auditoría de estados financieros, el auditor tiene en cuenta la estructura legal y regulatoria que sea aplicable. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que algunas declaraciones equivocadas materiales contenidas en los estados financieros puedan no ser detectadas, incluso si la auditoría es apropiadamente planeada y ejecutada de acuerdo con los ISA.

¿Cómo el ISA 250 (Revisado 2016) distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento?

El ISA 250 (Revisado 2016) distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento, haciéndolo en dos categorías diferentes de leyes y regulaciones:

- (a) Las determinaciones de las leyes y regulaciones generalmente reconocidas que tienen un efecto directo en la determinación de cantidades y revelaciones materiales contenidas en los estados financieros, tales como las leyes y regulaciones de impuestos y pensiones; y
- (b) Otras leyes y regulaciones que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades y revelaciones contenidas en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para aspectos de la operación del negocio, para la capacidad de la entidad para continuar su negocio, o para evitar sanciones materiales (cumplimiento con los términos de una licencia de operación, cumplimiento con requerimientos regulatorios de solvencia, o cumplimiento con regulaciones ambientales; el no-cumplimiento con tales leyes y regulaciones puede, por consiguiente, tener un efecto material en los estados financieros.

¿Puede el auditor tener responsabilidades adicionales según ley, regulación o requerimientos éticos relevantes, en relación con el no-cumplimiento con leyes y regulaciones, que puedan diferir o ir más allá de este ISA?

El ISA 250 (Revisado 2016) incorpora, como nuevo, la respuesta afirmativa a esta pregunta, y señala como situaciones de ello:

- (a) Responder al no-cumplimiento, identificado o sospechado, con leyes y regulaciones, incluyendo requerimientos en relación con comunicaciones específicas con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno, valoración de lo apropiado de su respuesta ante el no-cumplimiento y determinación de si se necesita acción adicional;
- (b) Comunicación del no-cumplimiento, identificado o sospechado, con leyes y regulaciones, a otros auditores (e.g., en una auditoría de estados financieros de grupo); y
- (c) Requerimientos de documentación en relación con el cumplimiento, identificado o sospechado, con leyes y regulaciones.

Agrega que cumplir con cualesquiera responsabilidades adicionales puede proporcionar información adicional que sea relevante para el trabajo del auditor de acuerdo con este y otros ISA (e.g., en relación con la integridad de la administración o, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno).

¿Qué se entiende por no-cumplimiento?

El ISA 250 (Revisado 2016) define no-cumplimiento como los actos de omisión o comisión, intencionales o no-intencionales, cometidos por la entidad, o por quienes tienen a cargo el gobierno, por la administración o por otros individuos que trabajen para o bajo la dirección de la entidad, que sean contrarios a las leyes o regulaciones que prevalezcan. El no-cumplimiento no incluye la mala conducta individual (no-relacionada con las actividades de negocio de la entidad).

¿Qué requerimientos hace el ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la consideración de leyes y regulaciones?

El ISA 250 (Revisado 2016) los organiza en cuatro grupos:

1. La consideración que hace el auditor respecto de las leyes y regulaciones.
2. Procedimientos de auditoría cuando el no-cumplimiento es identificado o sospechado.
3. Comunicación y presentación de reportes sobre el no-cumplimiento identificado o sospechado.
4. Documentación.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la consideración que hace el auditor respecto de las leyes y regulaciones?

<i>Como parte del entendimiento de la entidad y su entorno - Cfr. ISA 315 (Revisado 2013)</i>	Obtener un entendimiento general de: (a) La estructura legal y regulatoria aplicable a la entidad y a la industria o sector en el cual la entidad opere; (b) Cómo la entidad está cumpliendo con esa estructura.
<i>Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada</i>	En relación con el cumplimiento de las determinaciones de las leyes y regulaciones generalmente reconocidas que tengan un efecto directo en la determinación de cantidades y revelaciones materiales contenidas en los estados financieros.
<i>Procedimientos de auditoría para identificar casos de no-cumplimiento</i>	Con otras leyes y regulaciones que puedan tener un efecto material en los estados financieros: (a) Indagar a la administración y, cuando sea apropiado, a quienes tengan a cargo el gobierno, respecto de si la entidad está en cumplimiento con tales leyes y regulaciones; y (b) Inspeccionar la correspondencia, si la hay, con las autoridades relevantes de otorgamiento de licencias y regulatorias.
<i>Durante la auditoría</i>	Permanecer alerta ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría puedan ofrecer casos de no-cumplimiento, o de no-cumplimiento sospechado, con leyes y regulaciones, que llamen la atención del auditor.
<i>Solicitar a la administración y, a quienes tengan a cargo el gobierno</i>	Representaciones escritas de que todos los casos de no-cumplimiento, conocidos o sospechados, con leyes y regulaciones cuyos efectos deban ser considerados cuando se preparen los estados financieros hayan sido revelados al auditor.
<i>En ausencia de no-cumplimiento, identificado o sospechado</i>	El auditor no está requerido a aplicar procedimientos de auditoría diferentes a los establecidos.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con los procedimientos de auditoría cuando el no-cumplimiento es identificado o sospechado?

<i>Si el auditor es consciente de casos de no-cumplimiento, identificado o sospechado</i>	El auditor tiene que obtener: (a) Un entendimiento de la naturaleza del acto y las circunstancias en las cuales ocurrió; y (b) Información adicional para evaluar el posible efecto en los estados financieros.
<i>Si el auditor sospecha de no-cumplimiento</i>	• Tiene que discutir la materia, a menos que esté prohibido por ley o regulación, con el nivel apropiado de la administración y, cuando sea apropiado, con quienes tienen a cargo el gobierno. • Si la administración no proporciona información suficiente que apoye que la entidad esté en cumplimiento y, según el juicio del auditor, el efecto del no-cumplimiento sospechado puede ser material para los estados financieros, el auditor tiene que considerar la necesidad de obtener asesoría legal.
<i>Si no puede obtener información suficiente sobre el no-cumplimiento</i>	El auditor tiene que evaluar el efecto que la carencia de evidencia de auditoría suficiente y apropiada tiene en la opinión del auditor.
<i>Implicaciones del no-cumplimiento, identificado o sospechado</i>	Tiene que evaluarlas en relación con los otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración que del riesgo haga el auditor, y la confiabilidad de las representaciones escritas, y realizar la acción apropiada.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la comunicación y presentación de reportes sobre el no-cumplimiento identificado o sospechado?

<i>Comunicación de no-cumplimiento, identificado o sospechado</i>	A quienes tienen a cargo el gobierno, y, a menos que esté prohibido por ley o regulación, a quienes tienen a cargo el gobierno: las materias que involucran no-cumplimiento con leyes y regulaciones que llamen la atención del auditor durante el curso de la auditoría, diferentes a las materias que claramente carezcan de consecuencias. Tiene que hacerlo tan pronto como sea practicable.
<i>Sospecha de que la administración está involucrada en no-cumplimiento</i>	Tiene que comunicar la materia al siguiente nivel más alto de autoridad de la entidad, si existe, tal como el comité de auditoría o la junta de supervisión. Si no existe nivel más alto de autoridad, tiene que considerar la necesidad de obtener asesoría legal.
<i>Potenciales implicaciones</i>	Si el auditor concluye que el no-cumplimiento, identificado o sospechado, tiene un efecto material en los estados financieros, y no ha sido reflejado

<i>para el reporte del auditor</i>	adecuadamente en los estados financieros, de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015) el auditor tiene que expresar una opinión calificada o una opinión adversa sobre los estados financieros.
<i>Administración impide se obtenga evidencia de auditoría suficiente y apropiada</i>	Para evaluar si el no-cumplimiento que puede ser material para los estados financieros ha, o es probable que haya, ocurrido, el auditor tiene que expresar una opinión calificada o negar una opinión sobre los estados financieros con base en una limitación al alcance de la auditoría de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015).
<i>Auditor es incapaz de determinar no-cumplimiento</i>	A causa de limitaciones impuestas por las circunstancias, más que por la administración o quienes tienen a cargo el gobierno, el auditor tiene que evaluar el efecto en la opinión del auditor de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015).
<i>Reporte de no-cumplimiento, identificado o sospechado, ante autoridad apropiada fuera de la entidad</i>	Si el auditor ha identificado o sospecha de no-cumplimiento con leyes y regulaciones, el auditor tiene que determinar si ley, regulación o requerimientos éticos relevantes: (a) Requieren que el auditor reporte a una autoridad apropiada fuera de la entidad. (b) Establezca responsabilidades bajo las cuales reportar a una autoridad apropiada fuera de la entidad pueda ser apropiado en las circunstancias.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 250 (Revisado 2016) en relación con la documentación?

El auditor tiene que incluir, en la documentación de auditoría, el no-cumplimiento, identificado o sospechado, con leyes y regulaciones, y:

- (a) Los procedimientos de auditoría aplicados, los juicios profesionales importantes y las consiguientes conclusiones alcanzadas; y
- (b) Las discusiones de las materias importantes relacionadas con el no-cumplimiento, con la administración, con quienes tienen a cargo el gobierno y con otros, incluyendo cómo la administración y, cuando sea aplicable, quienes tienen a cargo el gobierno, han respondido a la materia.

Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno

¿Quiénes tienen a cargo el gobierno?

En la medida en que se afianzan las prácticas de gobierno corporativo, la relación y la comunicación del auditor con quienes tienen a cargo el gobierno adquiere mayor importancia.

El ISA 260 (Revisado 2015) dice que quienes tienen a cargo el gobierno son las personas u organizaciones con responsabilidad para vigilar la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la *accountability* de la entidad.

A diferencia de la administración, que son las personas con la responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad.

¿Cuál es el alcance del ISA 260 (Revisado 2015)?

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

El ISA 260 (Revisado 2015) se refiere a la responsabilidad del auditor para comunicarse con quienes tienen a cargo el gobierno en una auditoría de estados financieros. Aplica independiente de la estructura de gobierno de la entidad o de su tamaño. Aplican consideraciones especiales cuando quienes tienen a cargo el gobierno participan en la administración de la entidad, y para las entidades registradas.

Es efectivo para las auditorías de estados financieros para períodos que terminen en o después de diciembre 15, 2016.

¿Por qué la comunicación debe ser de doble vía?

El ISA 260 (Revisado 2015) se centra principalmente en la comunicación que el auditor dirige a quienes tienen a cargo el gobierno. Sin embargo, insiste también en la necesidad de lograr una comunicación de doble vía.

¿Cuáles deben ser los objetivos del auditor en la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

El ISA 260 (Revisado 2015) identifica cuatro objetivos para el auditor, en lo que se refiere a la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno:

- (a) Comunicar de manera clara, con quienes tienen a cargo el gobierno, las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero, y una vista de conjunto del alcance y oportunidad planeados de la auditoría;

- (b) Obtener de quienes tienen a cargo el gobierno información relevante para la auditoría;
- (c) Proporcionarles a quienes tienen a cargo el gobierno observaciones oportunas que surjan de la auditoría que sean importantes y relevantes para su responsabilidad para vigilar el proceso de la información financiera; y
- (d) Promover la comunicación efectiva de doble vía entre el auditor y quienes tienen a cargo el gobierno.

¿Qué requerimientos hace el ISA 260 (Revisado 2015) al auditor en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

Se concretan en cuatro conjuntos de requerimientos específicos:

1. Determinar las personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con quienes comunicarse.
 - b. Comunicación con un sub-grupo de quienes tienen a cargo el gobierno
 - c. Cuando quienes tienen a cargo el gobierno participan en la administración de la entidad
2. Materias a ser comunicadas
 - a. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero
 - b. Alcance y oportunidad planeados de la auditoría
 - c. Hallazgos importantes derivados de la auditoría
 - d. Independencia del auditor
3. El proceso de comunicación
 - a. Establecer el proceso de comunicación
 - b. Formas de comunicación
 - c. Oportunidad de las comunicaciones
 - d. Lo adecuado del proceso de comunicación
4. Documentación

¿Otros estándares tienen requerimientos específicos de comunicación del auditor con quienes tienen a cargo el gobierno?

Sí, y son muy importantes. La siguiente tabla (basada en el Apéndice 1 del estándar) lista tales estándares y los párrafos donde hacen tales requerimientos específicos.

Estándar	Título	Parágrafos
ISQC 1	<i>Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados</i>	30(a)

ISA 240	<i>Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros</i>	21, 30(c)(i), 40-42
ISA 250	<i>Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros</i>	1, 19, 22-24
265	<i>Comunicación de deficiencias en el control interno, a quienes tienen a cargo el gobierno y la administración</i>	9
ISA 450	<i>Evaluación de declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría</i>	12-13
ISA 505	<i>Confirmaciones externas</i>	9
ISA 510	<i>Compromisos iniciales de auditoría – Saldos de apertura</i>	7
ISA 550	<i>Partes relacionadas</i>	27
ISA 560	<i>Eventos subsiguientes</i>	7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a), 17
ISA 570 (Rev)	<i>Empresa en marcha</i>	25
ISA 600	<i>Consideraciones especiales – Auditorías de los estados financieros del grupo (incluyendo el trabajo de los auditores del componente)</i>	49
ISA 610 (Rev)	<i>Uso del trabajo de auditores internos</i>	18
ISA 610 (Rev 2013)	<i>Uso del trabajo de auditores internos</i>	20, 31
ISA 700 (Rev)	<i>Formación de una opinión y presentación de reporte sobre los estados financieros</i>	46
ISA 701	<i>Comunicación de materias de auditoría clave en el reporte del auditor independiente</i>	17
ISA 705 (Rev)	<i>Modificaciones a la opinión en el reporte del auditor independiente</i>	12, 14, 23, 30
ISA 706 (Rev)	<i>Parágrafos de énfasis de materia y otros párrafos de materia en el reporte del auditor independiente</i>	12
ISA 720	<i>Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos</i>	18
ISA 720 (Rev)	<i>Responsabilidades del auditor relacionadas con otra información</i>	17-19

¿Por qué el párrafo 16(a) del ISA 260 (Revisado 2015) es tan importante?

El párrafo 16(a) dice que el auditor tiene que comunicar, a quienes tienen a cargo el gobierno, los puntos de vista acerca de los aspectos cualitativos importantes de las prácticas de contabilidad de la entidad, incluyendo políticas de contabilidad, estimados de contabilidad y revelaciones del estado financiero. Agrega que, cuando sea aplicable, el auditor tiene que explicar, a quienes tienen a cargo el gobierno, por qué el auditor considera que una práctica de contabilidad importante, que es aceptable según la estructura de presentación de reportes financieros aplicable, puede no ser la más apropiada para las circunstancias particulares de la entidad.

Sin lugar a dudas es la discusión técnica más importante, el núcleo central de la auditoría. Así lo reconoce este estándar y, además del material explicativo contenido en los párrafos A19-A20, le dedica el Apéndice 2. Una referencia ineludible para la aplicación adecuada de este estándar.

Comunicación de las deficiencias en el control interno

Dada la importancia creciente de la evaluación, valoración, y auditoría del control interno, y su relación con la auditoría de los estados financieros, se incrementa la importancia de la comunicación de las deficiencias en el control interno a quienes tienen a cargo el gobierno y la administración.

¿Cuál es el alcance del ISA 265?

El ISA 265 se refiere a la responsabilidad del auditor para comunicar de la manera apropiada, a quienes tienen a cargo el gobierno y la administración, las deficiencias en el control interno que el auditor haya identificado en la auditoría de los estados financieros.

Debe tenerse bien claro que este estándar no dice cómo evaluar, valorar, o auditar el control interno. Solamente se refiere a la comunicación de las deficiencias en el control interno, por parte del auditor, identificadas en la auditoría de los estados financieros.

¿Cuál es el objetivo del auditor con esta comunicación?

El ISA 265 señala que el objetivo del auditor es comunicar de la manera apropiada, a quienes tienen a cargo el gobierno y la administración, las deficiencias en el control interno que el auditor haya identificado durante la auditoría y que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean de suficiente importancia para merecer su atención.

¿Qué se entiende por deficiencias en el control interno?

Existen deficiencias en el control interno cuando:

- (a) Un control interno es diseñado, implementado u operado de manera tal que es incapaz de prevenir, o detectar y corregir, de manera oportuna, las declaraciones equivocadas contenidas en los estados financieros.
- (b) Un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, las declaraciones equivocadas contenidas en los estados financieros, está faltando.

¿Todas las deficiencias son igualmente importantes y deben ser comunicadas?

No. El auditor debe centrarse en las que son importantes. Éstas, son una deficiencia o combinación de deficiencias en el control interno que, de acuerdo con el juicio del auditor, es de suficiente importancia para merecer la atención de quienes tienen a cargo el gobierno.

¿Qué requerimientos hace el ISA 265 en relación con la comunicación de las deficiencias en el control interno?

En relación con la comunicación, a quienes tienen a cargo el gobierno y la administración, de las deficiencias en el control interno, el ISA 265 contiene cinco requerimientos:

1. El auditor tiene que determinar si, con base en el trabajo de auditoría realizado, el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno.
2. Si ha identificado una o más deficiencias en el control interno, el auditor tiene que determinar, con base en el trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias importantes.
3. El auditor tiene que comunicar, por escrito y oportunamente, las deficiencias importantes en el control interno, identificadas durante la auditoría, a quienes tienen a cargo el gobierno.
4. También debe comunicar a la administración, oportunamente y según el nivel apropiado de responsabilidad, por escrito, las deficiencias importantes que haya comunicado o tenga la intención de comunicar a quienes tengan a cargo el gobierno, a menos que en las circunstancias sea inapropiado comunicarlas directamente a la administración.
5. La comunicación por escrito sobre las deficiencias importantes debe satisfacer los requerimientos que para ello señala el estándar.

¿Qué tiene que incluir el auditor en la comunicación escrita de las deficiencias importantes en el control interno?

Tiene que incluir lo siguiente:

- Descripción de las deficiencias y explicación de sus efectos potenciales; e
- Información suficiente para permitirles, a quienes tienen a cargo el gobierno y la administración, entender el contexto de la comunicación. En particular, el auditor tiene que explicar que:
 - o El propósito de la auditoría fue, para el auditor, expresar una opinión sobre los estados financieros;
 - o La auditoría incluyó consideración del control interno relevante para la preparación de los estados financieros en orden a diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno; y
 - o Las materias que se estén reportando están limitadas a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la auditoría y que el auditor ha concluido son de suficiente importancia como para merecer que sean reportadas a quienes tienen a cargo el gobierno.

3. Valoración del riesgo y respuesta ante los riesgos valorados

“Grandes inspecciones de documentos en época de compañías altamente automatizadas, son la antítesis de la metodología de valoración de riesgo de auditoría que, con su adecuada aplicabilidad, nos permite respuestas inteligentes para compañías inteligentes”

Rodrigo Valencia
Gerente de Auditoría



¿Cuáles estándares integran esta sección?

Los estándares que se refieren a la valoración del riesgo y la respuesta que el auditor da ante los riesgos valorados, están cubiertos en las secciones 300 – 499. En el presente, son efectivos los siguientes seis estándares:

- ISA 300 – *Planeación de una auditoría de estados financieros*
- ISA 315 (Revisado 2013) – *Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno*
- ISA 320 – *Materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría*
- ISA 330 – *Respuestas del auditor ante los riesgos valorados*
- ISA 402 – *Consideraciones de auditoría en relación con una entidad que usa una organización de servicio*
- ISA 450 – *Evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría*

La valoración del riesgo y la respuesta del auditor frente al riesgo constituyen posiblemente la innovación más importante que ha tenido la auditoría de estados financieros en la última década. Su incorporación implicó modificar el 'modelo de auditoría' y, por consiguiente, su metodología.

Tal innovación es relativamente reciente y sus consecuencias apenas empiezan a palparse. En términos técnicos está implicado pasar de metodologías basadas en el muestreo selectivo a metodologías basadas en la administración del riesgo. Ciertamente, ahora la auditoría es basada-en-riesgos.

Planeación de una auditoría de estados financieros

¿Cuál es el alcance del ISA 300?

La planeación de la auditoría es importante no solo porque ayuda a lograr los objetivos de la auditoría, sino porque permite asegurar su calidad, sus procesos, y su eficiencia, además que hace posible la obtención de evidencia y la documentación de la auditoría.

El ISA 300 se refiere a la responsabilidad del auditor para planear una auditoría de estados financieros. Este ISA está escrito en el contexto de las auditorías recurrentes. En apéndices separados identifica las consideraciones adicionales en un compromiso inicial de auditoría, así como las consideraciones en el establecimiento de la estrategia general de auditoría.

¿Cuál es el rol y la oportunidad de la planeación de la auditoría?

El ISA 300 deja claro que la planeación de la auditoría implica:

- (a) Establecer la estrategia general de auditoría para el compromiso; y
- (b) Desarrollar un plan de auditoría.

Los beneficios de la planeación adecuada de la auditoría de estados financieros incluyen:

- Ayudar al auditor a:
 - o Dedicar atención apropiada a las áreas importantes de la auditoría
 - o Identificar y resolver, oportunamente, los problemas potenciales
 - o Organizar y administrar de manera apropiada el compromiso de auditoría de manera que sea ejecutado de una manera ejecutiva y eficiente
- Ayudar en la selección de los miembros del equipo del compromiso con niveles apropiados de capacidades y competencia para responder a los riesgos anticipados, y la asignación apropiada del trabajo.
- Ayudar, cuando sea apropiado, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de los componentes y por los expertos.

¿Qué objetivo define el ISA 300?

De acuerdo con el ISA 300, el objetivo del auditor es planear la auditoría de manera que será ejecutada de una manera efectiva.

¿Quiénes deben participar en la planeación de la auditoría de estados financieros?

Deben participar los miembros clave del equipo del compromiso.

¿Qué requerimientos hace el ISA 300 para la planeación de la auditoría?

Hace los siguientes cinco requerimientos:

1. Participación de los miembros clave del equipo del compromiso
2. Actividades preliminares del compromiso
3. Actividades de planeación
4. Documentación
5. Consideraciones adicionales en los compromisos iniciales de auditoría

¿Cuáles son las actividades preliminares que se requiere realizar?

El auditor tiene que realizar las siguientes actividades al comienzo del compromiso actual de auditoría:

- (a) Realizar los procedimientos requeridos por el ISA 220 en relación con la continuación de la relación del cliente y el compromiso específico de auditoría;
- (b) Evaluar el cumplimiento con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo la independencia, de acuerdo con el ISA 220; y
- (c) Establecer un entendimiento de los términos del compromiso, tal y como es requerido por el ISA 210.

¿Qué es y qué debe hacerse al establecer la estrategia general de auditoría?

La estrategia general de auditoría establece el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría, y guía el desarrollo del plan de auditoría.

Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor tiene que:

- (a) Identificar las características del compromiso que definen su alcance;

- (b) Afirmar los objetivos de la presentación de reportes del compromiso, para planear la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- (c) Considerar los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean importantes en la dirección de los esfuerzos del equipo del compromiso;
- (d) Considerar los resultados de las actividades preliminares del compromiso y, cuando sea aplicable, si es relevante para la entidad el conocimiento obtenido en otros compromisos realizados por el socio del compromiso; y
- (e) Afirmar la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para la realización del compromiso.

¿El plan de auditoría tiene que incluir referencias específicas contenidas en otros ISA?

Sí. El ISA 300 señala que el auditor tiene que desarrollar un plan de auditoría que incluya la descripción de:

- (a) La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos planeados de valoración del riesgo, tal y como es determinado según el ISA 315 (Revisado).
- (b) La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planeados a nivel de aseveración, tal y como es determinado según el ISA 330.
- (c) Otros procedimientos de auditoría planeados que estén requeridos a ser llevados a cabo de manera que el compromiso cumpla con los ISA.

¿Qué debe documentarse en relación con la planeación de la auditoría?

El ISA 300 determina que el auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría:

- (a) La estrategia general de auditoría;
- (b) El plan de auditoría; y
- (c) Cualesquiera cambios importantes hechos durante el compromiso de auditoría a la estrategia general de auditoría o al plan de auditoría, así como las razones para tales cambios.

Identificación y valoración de los riesgos

¿Cuál es ahora el enfoque de auditoría de estados financieros?

Debe tenerse presente que el enfoque de auditoría de estados financieros es, ahora, basado-en-riesgos. Ello implica tres entendimientos complementarios:

1. En qué consiste la identificación y valoración del riesgo;
2. Los riesgos específicos que son objeto de identificación y valoración son los riesgos de declaración equivocada material; y
3. El proceso está centrado en el entendimiento de la entidad y su entorno.

¿Cuál es el alcance del ISA 315 (Revisado 2013)?

El ISA 315 (Revisado 2013) se refiere a la responsabilidad del auditor para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.

La expresión que usa el estándar original es *misstatement*, declaración equivocada, que algunos traducen como 'incorrección.' Ciertamente la traducción genera un alcance diferente, que tiene consecuencias importantes ya sea para conocer cuáles son 'materiales' y cuáles son los 'riesgos' asociados a ello.

¿Cuál es el objetivo del auditor en la identificación y valoración del riesgo?

Según el ISA 315 (Revisado 2013), el objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error, en los niveles de estado financiero y de aseveración, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, proporcionando por lo tanto una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados de declaración equivocada material.

¿Qué se entiende por declaración equivocada?

El glosario define *misstatement*, esto es, declaración equivocada (para algunos 'incorrecciones') como la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación, o revelación, reportada, de un elemento del estado financiero y la cantidad, clasificación, presentación o revelación que está requerida para que el elemento esté de acuerdo con la estructura aplicable de presentación de reportes financieros. Las declaraciones equivocadas pueden surgir de error o fraude.

Agrega el glosario que, cuando el auditor expresa una opinión respecto de si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, o dan un punto de vista verdadero y razonable ('imagen fiel'), las declaraciones equivocadas también

incluyen los ajustes de cantidades, clasificaciones, presentación, o revelaciones que, según el juicio del auditor, son necesarios para que los estados financieros estén presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, o den un punto de vista verdadero y razonable ('imagen fiel').

Muy importante, el glosario muestra también que hay diferencias en esta definición en los contextos del ISAE 3000 (Revisado) y el ISRS 4410 (Revisado).

¿Qué es riesgo de declaración equivocada material?

El glosario define el riesgo de declaración equivocada material ('riesgo de incorrección material') como el riesgo de que los estados financieros estén materialmente declarados de manera equivocada antes de la auditoría. Consta de dos componentes, descritos tal y como sigue a nivel de aseveración:

- (a) **Riesgo inherente** – La susceptibilidad de una aseveración acerca de una clase de transacción, saldo de cuenta o revelación ante una declaración equivocada que podría ser material, ya sea individualmente o cuando se agregue con otras declaraciones equivocadas, antes de la consideración de cualesquiera controles relacionados.
- (b) **Riesgo de control** – El riesgo de que una declaración equivocada podría ocurrir en una aseveración acerca de una clase de transacción, saldo de cuenta o revelación y que podría ser material, ya sea individualmente o cuando se agregue con otras declaraciones equivocadas, no sería prevenida, o detectada y corregida, sobre una base oportuna por el control interno de la entidad.

En el Apéndice 2, el ISA 315 (Revisado 2013) analiza las condiciones y eventos que pueden señalar riesgos de declaración equivocada material.

¿Qué se entiende por aseveraciones?

Las aseveraciones (aserciones, afirmaciones), son definidas por el ISA 315 (Revisado 2013) como las representaciones hechas por la administración, explícitas o de otra manera, que están inmersas en los estados financieros, tal y como son usadas por el auditor para considerar los diferentes tipos de potenciales declaraciones equivocadas que puedan ocurrir.

¿Qué se entiende por riesgos de negocio?

El ISA 315 (Revisado 2013) dice que riesgo de negocio es el riesgo resultante de condiciones, eventos, circunstancias, acciones o inacciones, importantes, que podrían afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de establecer objetivos y estrategias inapropiados.

¿Qué es control interno?

El ISA 315 (Revisado 2013) define control interno como el proceso diseñado, implementado y mantenido por quienes tienen a cargo el gobierno, la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable acerca del logro de los objetivos de la entidad con relación a la confiabilidad de la información financiera, la efectividad y eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. El término 'controles' se refiere a cualesquiera aspectos de uno o más componentes del control interno.

En el Apéndice 1, el ISA 315 (Revisado 2013) señala cuáles son los componentes del control interno y los explica para efectos de la auditoría de estados financieros:

- Ambiente de control
- Proceso de valoración del riesgo de la entidad
- Sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación
- Actividades de control
- Monitoreo de los controles

¿Qué requerimientos hace el ISA 315 (Revisado 2013) en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material?

Los expresa en cuatro grupos:

1. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas
2. El entendimiento requerido de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad
3. Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material
4. Documentación

¿Cuáles son los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas?

Según el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor tiene que aplicar procedimientos de valoración del riesgo para proporcionar una base para la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material en los niveles de estado financiero y de aseveración. Agrega que los procedimientos de valoración del riesgo, por sí mismos, no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la cual basar la opinión de auditoría.

Los procedimientos de valoración del riesgo tienen que incluir los siguientes:

- (a) Indagaciones a la administración, a los individuos apropiados dentro de la función de auditoría interna (si la función existe), y a otros en la entidad quienes, a juicio del auditor, puedan tener información que sea probable ayude en la identificación de los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude o error.
- (b) Procedimientos analíticos
- (c) Observación e inspección

¿Qué entendimiento debe obtener el auditor respecto de la entidad y su entorno?

De acuerdo con el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor tiene que obtener un entendimiento de lo siguiente:

- (a) Factores relevantes de la industria, regulatorios, y otros de carácter externos, incluyendo la estructura aplicable de presentación de reportes financieros.
- (b) La naturaleza de la entidad, incluyendo: (i) sus operaciones; (ii) sus estructuras de propiedad y de gobierno; (iii) los tipos de inversiones que la entidad esté haciendo y planea hacer, incluyendo inversiones en entidades de propósito especial; y (iv) la manera como la entidad esté estructurada y cómo está financiada, para permitirle al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones que se espere estén contenidas en los estados financieros.
- (c) La selección y aplicación que la entidad haga de las políticas de contabilidad, incluyendo las razones para los cambios consiguientes.
- (d) Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que puedan resultar en riesgos de declaración equivocada material.

En relación con la valoración e identificación del riesgo, ¿qué tiene que incluir el auditor en la documentación?

De acuerdo con el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría:

- (a) La discusión al interior del equipo del compromiso, y las decisiones importantes alcanzadas;
- (b) Los elementos clave del entendimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, y cada uno de los componentes del control interno; las fuentes de información a partir de las cuales el entendimiento fue obtenido; y los procedimientos aplicados para la valoración del riesgo;

- (c) Los riesgos identificados y valorados de declaración equivocada material a nivel del estado financiero y a nivel de aseveración; y
- (d) Los riesgos identificados, y los controles relacionados acerca de los cuales el auditor ha obtenido un entendimiento, como resultado de los requerimientos del estándar.

¿Cuáles riesgos requieren especial consideración de auditoría?

Al ejercer juicio respecto de cuáles riesgos son riesgos importantes, el auditor tiene que considerar al menos lo siguiente:

- (a) Si el riesgo es un riesgo de fraude;
- (b) Si el riesgo está relacionado con los desarrollos recientes importantes de carácter económico, contable o de otro tipo y que, por consiguiente, requieren atención específica;
- (c) La complejidad de las transacciones;
- (d) Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas;
- (e) El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente las mediciones que conlleven un rango amplio de incertidumbre en la medición; y
- (f) Si el riesgo implica transacciones importantes que está por fuera del curso normal de los negocios de la entidad, o que de otra manera parecen ser inusuales.

Materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría

¿Cuál es el alcance del ISA 320?

La materialidad de la auditoría está estrechamente relacionada con la materialidad de la información que se esté auditando. Por esa razón no es de extrañar que sea clave usar definiciones de materialidad iguales tanto en el proceso de información financiera como en el proceso de auditoría.

El ISA 320 se refiere a la responsabilidad del auditor para aplicar el concepto de materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

Se trata de un estándar que está muy relacionado con el ISA 450, el cual explica cómo se aplica la materialidad en la evaluación del efecto que: (a) las declaraciones equivocadas tienen en la auditoría, y (b) las declaraciones equivocadas no corregidas, si las hay, tienen en los estados financieros.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con la materialidad?

Según el ISA 320, el objetivo del auditor es aplicar de manera apropiada el concepto de materialidad en la planeación y ejecución de la auditoría.

¿Cómo se explica la materialidad en el contexto de la auditoría?

El ISA 320 anota que las estructuras conceptuales de información financiera a menudo discuten el concepto de materialidad en el contexto de la preparación y presentación de los estados financieros. Agrega que, si bien hay diferencias, generalmente explican que:

- Las declaraciones equivocadas, incluyendo las omisiones, se considera que son materiales si, individualmente o en el agregado, razonablemente podría esperarse que influyan en los estados financieros;
- Los juicios acerca de la materialidad se hacen a la luz de las circunstancias que rodean, y son afectadas por el tamaño o la naturaleza de la declaración equivocada, o una combinación de ambas;
- Los juicios acerca de los asuntos que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en una consideración de las necesidades comunes de los usuarios tomados como un grupo. No se consideran los posibles efectos que las declaraciones equivocadas tienen en usuarios individuales específicos.

Señala que, si la estructura conceptual no proporciona un marco de referencia para el auditor en la determinación de la materialidad, aplican las tres características arriba mencionadas.

¿Cómo se determina la materialidad en auditoría?

Para el ISA 320, la determinación que el auditor hace de la materialidad es asunto de juicio profesional y es afectada por la percepción que el auditor tenga de las necesidades de información financiera de los usuarios. En este contexto, es razonable que los auditores asuman que los usuarios:

- (a) Tienen un conocimiento razonable del negocio y de las actividades económicas, así como también de la contabilidad; e igualmente, una disposición para estudiar con razonable diligencia la información contenida en los estados financieros;
- (b) Entienden que los estados financieros son preparados, presentados y auditados para los niveles de materialidad;
- (c) Reconocen las incertidumbres inherentes en la medición de las cantidades basadas en el uso de estimados, juicio y la consideración de eventos futuros; y
- (d) Toman decisiones económicas razonables con base en la información contenida en los estados financieros.

¿Qué se entiende por materialidad?

El ISA 320 define materialidad como la cantidad (o cantidades) establecida por el auditor, por debajo de la materialidad de los estados financieros tomados en su conjunto, para reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el agregado de las declaraciones equivocadas no-corregidas y no-detectadas exceda la materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto. Si es aplicable, la materialidad del desempeño (ejecución) también se refiere a la cantidad (o cantidades) establecida por el auditor por debajo del nivel (o niveles) de materialidad de clases particulares de transacciones, saldos de cuenta, o revelaciones.

¿Qué requerimientos hace el ISA 320 en relación con la materialidad?

Se refiere a cuatro grupos de requerimientos:

1. Determinación de la materialidad y de la materialidad del desempeño (ejecución) cuando se planea la auditoría.
2. Revisión en la medida en que la auditoría progresa
3. Documentación

¿Qué documentación está requerida en relación con la materialidad?

El ISA 320 dice que el auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría las siguientes cantidades y los factores considerados en su determinación:

- (a) Materialidad para los estados financieros en su conjunto;
- (b) Si es aplicable, el nivel o niveles de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones;
- (c) Materialidad del desempeño (ejecución); y
- (d) Cualquier revisión de (a) – (c) en la medida en que la auditoría progrese.

La respuesta del auditor ante los riesgos valorados

¿Cuál es el alcance del ISA 330?

Uno de los cambios centrales que han tenido los estándares internacionales de auditoría es que, luego de la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados, el auditor tiene que dar sus respuestas de auditoría frente a tales riesgos.

El ISA 330 se refiere a la responsabilidad del auditor para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de declaración equivocada material identificados y valorados por el auditor de acuerdo con el ISA 315 (Revisado) en una auditoría de estados financieros.

¿Qué objetivo busca el auditor con la respuesta a los riesgos valorados?

De acuerdo con el ISA 330, el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente en relación con los riesgos valorados de declaración equivocada material, mediante el diseño y la implementación de respuestas que sean apropiadas para esos riesgos.

¿Cómo organiza el ISA 330 los requerimientos para la respuesta del auditor ante los riesgos valorados?

Los organiza en cinco grupos:

1. Respuestas generales
2. Procedimientos de auditoría que son respuesta a los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aseveración
 - Pruebas de controles
 - Procedimientos sustantivos
3. Lo adecuado de la presentación y revelación
4. Evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría
5. Documentación

¿En qué consisten las respuestas generales?

El ISA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas generales para abordar los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel del estado financiero.

Estas respuestas generales pueden incluir:

- Enfatizar al equipo del compromiso la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar más personal experimentado o con destrezas especiales o usar expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de impredecibilidad en la selección de los procedimientos adicionales de auditoría a ser aplicados.

- Hacer cambios generales a la naturaleza, oportunidad o extensión de los procedimientos de auditoría.

¿Cuáles son los procedimientos de auditoría que son respuesta a los riesgos valorados a nivel de aseveración?

El ISA 330 señala que el auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión se basen en y sean respuesta a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aseveración.

Entre esos procedimientos adicionales se destacan:

- Pruebas de los controles
- Procedimientos sustantivos

¿Qué se entiende por pruebas de controles?

El ISA 330 define prueba de los controles como el procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la efectividad de la operación de los controles en la prevención, o detección y corrección, de declaraciones equivocadas materiales a nivel de aseveración.

Este estándar ofrece detalles de los requerimientos relacionados con la naturaleza y la extensión de las pruebas de los controles; oportunidad de las pruebas de los controles; uso de evidencia de auditoría obtenida durante un período intermedio; uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores; controles sobre riesgos importantes; y, evaluación de la efectividad de la operación de los controles.

¿Qué se entiende por procedimientos sustantivos?

El ISA 330 define procedimiento sustantivo como un procedimiento de auditoría diseñado para detectar declaraciones equivocadas materiales a nivel de aseveración. Comprende:

- (1) Pruebas de detalles (de clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones); y
- (2) Procedimientos sustantivos analíticos.

Este estándar es claro al señalar que, independiente de los riesgos valorados de declaración equivocada material, el auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada clase material de transacciones, saldo de cuenta, y revelación.

Adicionalmente, especifica requerimientos para los procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre del estado financiero; procedimientos sustantivos que son respuesta a riesgos importantes; y, oportunidad de los procedimientos sustantivos.

¿Qué requerimientos hay en relación con lo adecuado de la presentación de los estados financieros?

El ISA 330 requiere que el auditor aplique procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros está de acuerdo con la estructura aplicable de presentación de reportes financieros. Agrega que, al hacer esta evaluación, el auditor tiene que considerar si los estados financieros están presentados de una manera que refleje la apropiada:

- Clasificación y descripción de la información financiera y de las transacciones, eventos y condiciones subyacentes; y
- Presentación, estructura y contenido de los estados financieros.

¿Qué requerimientos hay en relación con la evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría?

El ISA 330 requiere que, con base en los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor:

- (a) Evalúe antes de la conclusión de la auditoría si las valoraciones de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de la aseveración permanecen apropiadas;
- (b) Concluya si ha sido obtenida evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Si no la ha obtenido, el auditor tiene que intentar obtener evidencia adicional de auditoría. Si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, tiene que expresar una opinión calificada o negar la opinión sobre los estados financieros.

¿Qué debe documentar el auditor en relación con las respuestas a los riesgos valorados?

El ISA 330 requiere que el auditor incluya en la documentación de la auditoría:

- (a) Las respuestas generales para abordar los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel del estado financiero, y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría aplicados;
- (b) El vínculo de esos procedimientos con los riesgos valorados a nivel de aseveración; y
- (c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo las conclusiones cuando éstas de otra manera no sean claras.

Consideraciones de auditoría en relación con organizaciones de servicio

¿Cuál es el alcance del ISA 402?

Por efecto del análisis del ciclo de vida y la cadena de valor, así como por la diferenciación entre actividades centrales de negocio (core business) y actividades de apoyo, ha cobrado enorme fuerza las prácticas relacionadas con tercerización (outsourcing). Tales prácticas se basan en relaciones contractuales y tienen efecto importante en toda la organización, lo cual hace que cuando una entidad use los servicios de una o más organizaciones de servicio surjan importantes problemas de auditoría y control interno.

El ISA 402 se refiere a la responsabilidad del usuario para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada cuando la entidad usuaria use los servicios de una o más organizaciones de servicio.

De manera específica, amplía cómo el auditor de la entidad usuaria aplica el ISA 315 (Revisado 2013) y el ISA 330 en la obtención de un entendimiento de la entidad usuaria, incluyendo el control interno relevante para la auditoría, suficiente para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material y para diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría que sean respuesta a esos riesgos.

¿Qué objetivos ha de buscar el auditor cuando la entidad usa los servicios de una organización de servicio?

De acuerdo con el ISA 402, los objetivos del auditor usuario, cuando la entidad usa los servicios de una organización de servicio, son:

- (a) Obtener un entendimiento de la naturaleza e importancia de los servicios prestados por la organización de servicio y su efecto en el control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría, suficiente para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material; y
- (b) Diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que sean respuesta a esos riesgos.

¿Cómo se entiende la tercerización desde la perspectiva del ISA 402?

Este es un punto extremadamente complicado dado que, si bien la tercerización es un fenómeno general de la organización, el auditor de estados financieros solamente puede incluir dentro de su alcance la afectación relacionada de manera directa con el riesgo de declaración equivocada material contenida en los estados financieros. Por esta razón, es bien importante tener claras las precisiones que sobre el particular hace el estándar:

1. Muchas entidades tercerizan aspectos de sus negocios con organizaciones que prestan servicios, los cuales varían desde desempeñar una tarea específica bajo la dirección de la entidad hasta reemplazar unidades de negocio o funciones completas de la entidad, tal como la función de cumplimiento tributario.

2. Muchos de los servicios prestados por tales organizaciones son integrales para las operaciones de negocio de la entidad. Sin embargo, no todos esos servicios son relevantes para la auditoría.
3. Los servicios prestados por la organización de servicio son relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria cuando esos servicios, y los controles sobre ellos, hacen parte del sistema de información de la entidad usuaria, incluyendo los procesos de negocio relacionados que son relevantes para la información financiera.
4. Si bien la mayoría de los controles de la organización de servicio es probable que se relacionen con la información financiera, pueden existir otros controles que también pueden ser relevantes para la auditoría, tales como los controles sobre la salvaguarda de activos.

¿Cuándo puede decirse que los servicios de la organización de servicio hacen parte del sistema de información de la entidad usuario?

Los servicios de la organización de servicio hacen parte del sistema de información de la entidad usuario, incluyendo los procesos de negocio relacionados que son relevantes para la información financiera, si esos servicios afectan cualquiera de los siguientes:

- a) Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad usuaria que sean importantes para los estados financieros de la entidad usuaria;
- b) Los procedimientos, dentro de los sistemas tanto de tecnología de la información como manuales, por medio de los cuales se inician, registran, procesan, corrigen cuando es necesario, transfieren al libro mayor y reportan en los estados financieros, de la entidad usuaria;
- c) Los registros de contabilidad relacionados, ya sea en forma electrónica o manual, que respaldan la información y las cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria y que se usan para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones de la entidad usuaria; esto incluye la corrección de la información incorrecta y cómo la información se transfiere al libro mayor;
- d) Cómo el sistema de información de la entidad usuaria captura los eventos y condiciones, diferentes a las transacciones, que sean importantes para los estados financieros;
- e) El proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad usuaria, incluyendo los estimados de contabilidad importantes y las revelaciones; y
- f) Los controles que rodean los asientos, incluyendo los asientos no-estándar usados para registrar las transacciones o los ajustes inusuales, no-recurrentes.

¿De qué dependen el trabajo a ser realizado por el auditor usuario en relación con los servicios prestados por la organización de servicio?

La naturaleza y extensión del trabajo a ser realizado por el auditor usuario en relación con los servicios prestados por la organización de servicio dependen de la naturaleza e importancia que esos servicios tienen para la entidad usuaria, así como de la relevancia que esos servicios tengan para la auditoría.

¿El ISA 402 aplica al manejo de la información relacionada con las cuentas en las instituciones financieras?

El ISA 402 no aplica a los servicios prestados por las instituciones financieras que estén limitados a procesar, para la cuenta de la entidad tenida en la institución financiera, transacciones que estén específicamente autorizadas por la entidad, tal como el procesamiento de la cuenta corriente por parte del banco o el procesamiento de transacciones de valores por el corredor. Además, este ISA no aplica a la auditoría de las transacciones que surgen de intereses de propiedad financiera en otras entidades, tales como sociedades, corporaciones y negocios conjuntos, cuando los intereses de propiedad son contabilizados por y reportados a los tenedores del interés.

¿Qué se entiende por entidad usuaria?

Es la entidad que usa una organización de servicio y cuyos estados financieros están siendo usados.

¿Qué se entiende por organización de servicio?

El ISA 402 la define como una organización tercera parte (o segmento de ella) que presta servicios a entidades usuarias que son parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de esas entidades.

Puede también darse el caso de una organización de sub-servicio, la cual es una organización de servicio usada por otra organización de servicio para realizar algunos de los servicios prestados a las entidades usuarias que son parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de esas entidades.

¿Quiénes son el auditor del servicio y el auditor del usuario?

El ISA 4002 define auditor del servicio como un auditor que, a solicitud de la organización de servicio, proporciona un reporte de aseguramiento sobre los controles de la organización de servicio.

El auditor del usuario, por otra parte, es un auditor que reporta sobre los estados financieros de una entidad usuaria.

¿Qué se entiende por controles complementarios de la entidad usuaria?

El ISA 402 define los controles complementarios de la entidad usuaria como los controles que la organización de servicio asume, en el diseño de su servicio, serán implementados por las entidades usuarias, y que, si son necesarios para lograr los objetivos de control, son identificados en la descripción de su sistema.

¿Qué tipos de reporte prescribe el ISA 402 en relación con la auditoría de una entidad que usa una organización de servicio?

El ISA 402 se refiere a dos tipos de reporte:

- Reporte tipo 1: Reporte sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicio
- Reporte tipo 2: Reporte sobre la descripción, el diseño, y la efectividad de la operación de los controles en una organización de servicio.

¿Qué comprende el reporte tipo 1?

El reporte tipo 1, es un reporte sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicio, comprende:

- (a) Una descripción, preparada por la administración de la organización de servicio, del sistema de la organización de servicio, los objetivos de control y los controles relacionados que han sido designados e implementados a una fecha especificada; y
- (b) Un reporte por el auditor del servicio con el objetivo de transmitir seguridad razonable que incluye la opinión del auditor de servicio sobre la descripción del sistema de la organización de servicio, los objetivos de control y los controles relacionados y la confiabilidad del diseño de los controles para lograr los objetivos de control especificados.

¿Qué comprende el reporte tipo 2?

El reporte tipo 2, es el reporte sobre la descripción, el diseño, y la efectividad de la operación de los controles en una organización de servicio, comprende:

- (a) Una descripción, preparada por la administración de la organización de servicio, del sistema de la organización de servicio, los objetivos de control y los controles relacionados, su diseño e implementación a una fecha especificada o durante un período especificado y, en algunos casos, su efectividad de la operación durante un período especificado; y

- (b) Un reporte por el auditor del servicio con el objetivo de transmitir seguridad razonable que incluye:
 - a. La opinión del auditor del servicio sobre la descripción del sistema de la organización de servicio, los objetivos de control y los controles relacionados, así como la confiabilidad del diseño de los controles para lograr los objetivos de control especificados, y la efectividad de la operación de los controles; y
 - b. Una descripción de las pruebas del auditor del servicio sobre los controles y los resultados consiguientes.

¿Qué procedimientos requiere el ISA 402 en la auditoría en relación con una entidad que usa una organización de servicio?

Están organizados en cinco grupos:

1. Obtención de un entendimiento de los servicios prestados por la organización de servicio, incluyendo el control interno
2. Respuesta a los riesgos valorados de declaración equivocada material
3. Reportes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de sub-servicio
4. Fraude, no-cumplimiento con leyes y regulaciones, y declaraciones equivocadas no-corregidas en relación con actividades de la organización de servicio
5. Presentación de reportes por el auditor del usuario

En relación con el entendimiento de la entidad, ¿qué elementos debe considerar el auditor del servicio cuando aplica el ISA 315 (Revisado 2013)?

El ISA 402 deja claro que cuando obtiene un entendimiento de la entidad usuaria de acuerdo con el ISA 315 (Revisado), el auditor del usuario tiene que obtener un entendimiento de cómo la entidad usuaria usa los servicios de la organización de servicio en las operaciones de la entidad usuario, incluyendo:

- (a) La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicio y la importancia de esos servicios para la entidad usuaria, incluyendo el efecto consiguiente en el control interno de la entidad usuaria;
- (b) La naturaleza y materialidad de las transacciones procesadas o de las cuentas o procesos de presentación de reportes financieros afectados por la organización de servicio;
- (c) El grado de interacción entre las actividades de la organización de servicio y las de la entidad usuaria; y

- (d) La naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicio, incluyendo los términos contractuales relevantes para las actividades emprendidas por la organización de servicio.

¿De qué se tiene que satisfacer el auditor cuando usa un reporte tipo 1 o tipo 2?

Al determinar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría proporcionada por un reporte tipo 1 o tipo 2, el auditor del usuario tiene que satisfacerse de:

- a) La competencia profesional del auditor del servicio, así como su independencia frente a la organización de servicio; y
- b) Lo adecuado de los estándares según los cuales se emitió el reporte tipo 1 o tipo 2.

¿A qué está obligado el auditor del usuario cuando planea usar un reporte tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría?

Si el auditor del usuario planea usar un reporte tipo 1 o tipo 2 como evidencia para respaldar el entendimiento del auditor del usuario sobre el diseño y la implementación de los controles de la organización de servicio, el auditor usuario tiene que:

- a) Evaluar si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicio corresponde a la fecha o período que sea apropiado para los propósitos del auditor del usuario;
- b) Evaluar lo suficiente y lo apropiado de la evidencia aportada por el reporte para el entendimiento del control interno de la entidad usuaria que sea relevante para la auditoría; y
- c) Determinar si los controles complementarios de la entidad usuaria, identificados por la organización de servicio, son relevantes para la entidad usuario y, si lo son, obtener un entendimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado tales controles.

¿Qué tiene que hacer el auditor del usuario cuando, de acuerdo con el ISA 330, responde a los riesgos valorados?

El ISA 402 señala que, el auditor del usuario, al responder a los riesgos valorados de acuerdo con el ISA 330, tiene que:

- (a) Determinar si los registros tenidos por la entidad usuaria están disponibles, son evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con las aseveraciones relevantes del estado financiero; y si no,
- (b) Aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada o usar otro auditor para que aplique esos procedimientos en la organización de servicio a nombre del auditor del usuario.

¿Qué referencia puede hacer el auditor del usuario al reporte del auditor de servicio?

En el reporte del auditor del usuario que contiene una opinión no-modificada el auditor del usuario no puede referirse al trabajo del auditor de servicio a menos que sea requerido por ley o regulación. Si tal referencia es requerida por ley o regulación, el reporte del auditor del usuario tiene que señalar que la referencia no disminuye la responsabilidad del usuario por la opinión de auditoría. Si la referencia al trabajo del auditor de servicio es relevante para el entendimiento de una modificación de la opinión del auditor del usuario, el reporte del auditor del usuario tiene que señalar que tal referencia no disminuye la responsabilidad del auditor del usuario por esta opinión.

Evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría

En secciones precedentes se analizó cómo el 'core' de la auditoría según los ISA está en identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material, así como en dar la respuesta apropiada frente a esos riesgos.

En la presente sección se analizan las declaraciones equivocadas como tales, evaluándolas en función del efecto tanto en los estados financieros como en el reporte del auditor.

¿Cuál es el alcance del ISA 450?

El ISA 450 se refiere a la responsabilidad del auditor para evaluar el efecto que las declaraciones equivocadas identificadas tienen en la auditoría y el efecto que las declaraciones equivocadas no-corregidas, si las hay, tienen en los estados financieros.

¿Cuál es el objetivo del auditor para la evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría?

El ISA 450 señala que para la evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría el objetivo del auditor es evaluar:

- (a) El efecto que las declaraciones equivocadas identificadas tienen en la auditoría; y
- (b) El efecto que las declaraciones equivocadas no-corregidas, si las hay, tienen en los estados financieros.

¿Qué se entiende por declaración equivocada?

El ISA 450 define declaración equivocada [*Misstatement*] como la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación, o revelación de un elemento reportado del estado financiero y la

cantidad, clasificación, presentación, o revelación que es requerida para que el elemento esté de acuerdo con la estructura de información financiera aplicable. Las declaraciones equivocadas pueden surgir de error o fraude.

¿Qué se entiende por declaración equivocada no-corregida?

El ISA 450 define declaración equivocada no-corregida como la declaración equivocada que el auditor ha acumulado durante la auditoría y que no han sido corregidas.

¿Qué requerimientos hace el ISA 450 en relación con la evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría?

Los requerimientos de este estándar están contenidos en seis grupos:

1. Acumulación de las declaraciones equivocadas identificadas
2. Consideración de las declaraciones equivocadas identificadas en la medida en que la auditoría progresa
3. Comunicación y corrección de declaraciones equivocadas
4. Evaluación del efecto de las declaraciones equivocadas no corregidas
5. Representaciones escritas
6. Documentación

¿Cuáles declaraciones equivocadas debe acumular el auditor?

El auditor tiene que acumular las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría, que sean diferentes a las que claramente sean triviales.

Cuándo progresa la auditoría, ¿qué consideración debe hacerse de las declaraciones equivocadas identificadas?

El auditor tiene que determinar si la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría necesitan ser revisados si:

- a) La naturaleza de los errores identificados y las circunstancias de su ocurrencia señalan que pueden existir otras declaraciones equivocadas que, cuando se agreguen con las declaraciones equivocadas acumuladas durante la auditoría, podrían ser materiales; o
- b) El agregado de las declaraciones equivocadas acumuladas durante la auditoría se acerca a la materialidad determinada de acuerdo con el ISA 320.

¿Además de identificarlas y comunicarlas, qué debe hacer el auditor en relación con las declaraciones equivocadas?

El auditor tiene que comunicarle oportunamente al nivel apropiado de la administración todas las declaraciones equivocadas acumuladas durante la auditoría, a menos que ello esté prohibido por ley o regulación. Adicionalmente, el auditor tiene que solicitarle a la administración que corrija esas declaraciones equivocadas.

¿Qué ocurre si la administración se niega a corregir las declaraciones equivocadas?

Si la administración se niega a corregir algunas o todas las declaraciones equivocadas comunicadas por el auditor, el auditor tiene que obtener un entendimiento de las razones de la administración para no hacer las correcciones y tiene que tener en cuenta ese entendimiento cuando evalúa si los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada material.

¿Cuál es el procedimiento previo a la evaluación del efecto de las declaraciones equivocadas no-corregidas?

Antes de evaluar el efecto de las declaraciones equivocadas no-corregidas, el auditor tiene que volver a valorar la materialidad determinada de acuerdo con el ISA 320 para confirmar si continúa siendo apropiada en el contexto de los resultados financieros actuales de la entidad.

¿Qué debe considerar el auditor cuando determina si las declaraciones equivocadas no-corregidas son materiales?

El auditor tiene que determinar si las declaraciones equivocadas no-corregidas son materiales, individualmente o en el agregado. Al hacer esta determinación, el auditor tiene que considerar:

- (a) El tamaño y la naturaleza de las declaraciones equivocadas, tanto en relación a particulares clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y a los estados financieros tomados en su conjunto, así como las circunstancias particulares de su ocurrencia; y
- (b) El efecto que las declaraciones equivocadas no-corregidas relacionadas con períodos anteriores tienen en las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones que sean relevantes, y los estados financieros tomados en su conjunto.

¿Qué debe comunicarle el auditor a quienes tienen a cargo el gobierno?

Básicamente ello cubre dos conjuntos de elementos:

- (a) El auditor tiene que comunicarle a quienes tienen a cargo el gobierno las declaraciones equivocadas no-corregidas y el efecto que ellas, individualmente o en el agregado,

pueden tener en la opinión contenida en el reporte del auditor, a menos que ello esté prohibido por ley o regulación. La comunicación del auditor tiene que identificar individualmente las declaraciones equivocadas no-corregidas que sean materiales. El auditor tiene que solicitar que se corrijan las declaraciones equivocadas no-corregidas.

- (b) El auditor también tiene que comunicarle a quienes tienen a cargo el gobierno el efecto que las declaraciones equivocadas no-corregidas relacionadas con períodos anteriores tienen en las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones que sean relevantes, y en los estados financieros tomados en su conjunto.

¿Qué representaciones escritas debe solicitar el auditor?

El auditor tiene que solicitarle a la administración y, cuando sea apropiado, a quienes tienen a cargo el gobierno, una representación escrita si considera que los efectos de las declaraciones equivocadas no-corregidas son inateriales, individualmente o en el agregado, para los estados financieros tomados en su conjunto. A la representación escrita se le tiene que incluir o anexar un resumen de tales elementos.

¿Qué tiene que incluir el auditor en la documentación?

En la documentación de la auditoría el auditor tiene que incluir:

- (a) La cantidad por debajo de la cual las declaraciones equivocadas se considerarían como claramente triviales;
- (b) Todas las declaraciones equivocadas acumuladas durante la auditoría y si han sido corregidas; y
- (c) Las conclusiones del auditor respecto de si las declaraciones equivocadas no-corregidas son materiales, individualmente o en el agregado, y la base para esa conclusión.

4. Evidencia de auditoría

“La consecuencia crítica de una inapropiada o insuficiente evaluación de riesgo es la no obtención de evidencia suficiente de auditoría para soportar el dictamen de auditoría, pero también puede resultar en hacer trabajo, innecesario, pobremente articulado, así como procedimientos de auditoría inefectivos o duplicados”

Andrés Roa
Socio de Auditoría



¿Cuáles estándares integran esta sección?

Los estándares que se refieren a la evidencia de auditoría están cubiertos en las secciones 500 - 599. En el presente, son efectivos los siguientes once estándares:

- ISA 500 – *Evidencia de auditoría*
- ISA 501 – *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para elementos seleccionados*
- ISA 505 – *Confirmaciones externas*
- ISA 510 – *Compromisos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*
- ISA 520 – *Procedimientos analíticos*
- ISA 530 – *Muestreo de auditoría*
- ISA 540 – *Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de contabilidad a valor razonable, y las revelaciones relacionadas*
- ISA 540 (Revisado 2018) – *Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de contabilidad a valor razonable, y las revelaciones relacionadas*
- ISA 550 – *Partes relacionadas*

- ISA 560 – *Eventos subsiguientes*
- ISA 570 (Revisado 2015) – *Empresa en marcha*
- ISA 580 – *Representaciones escritas*

Evidencia de auditoría

La sección relacionada con la evidencia de auditoría es una de las más extensas de los ISA, lo cual refleja no solo su importancia, sino que resalta la trascendencia que tiene la evidencia para el proceso de la auditoría de estados financieros.

Evidencia, suficiente y apropiada, pero por otra parte también, confiable y relevante. Como base para la formación de la opinión del auditor, y que sirva de respaldo a todo el proceso de auditoría.

El asunto es uno de los más complejos en la práctica de la auditoría, no solo por el proceso en sí mismo, sino por las consecuencias que se derivan de él.

¿Cuál es el alcance del ISA 500?

El ISA 500 explica qué constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros. Se refiere a la responsabilidad del auditor para diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente para ser capaz de obtener conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión del auditor.

Este ISA es complementado por otros ISA que se refieren a aspectos específicos de la evidencia: ISA 200; 300; 315 (Revisado 2013); 520; y 570.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con la evidencia de auditoría?

El ISA 500 señala que el objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de manera que le permitan al auditor obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente para ser capaz de obtener conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión del auditor.

¿Qué es evidencia de auditoría?

El ISA 500 define evidencia de auditoría como la información usada por el auditor al llegar a las conclusiones en las cuales se basa la opinión del auditor. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros de contabilidad que subyacen en los estados financieros, como en otra información.

¿Cuál es el carácter apropiado de la evidencia de la auditoría?

El ISA 500 anota que se refiere a la medición de la calidad de la evidencia de auditoría, esto es, su relevancia y su confiabilidad en proporcionar respaldo a las conclusiones en las cuales se base la opinión del auditor.

¿En qué consiste la suficiencia de la evidencia de auditoría?

El ISA 500 anota que se refiere a la medida de la cantidad de la evidencia de auditoría. La cantidad de la evidencia de auditoría que se necesita es afectada por la valoración que el auditor hace de los riesgos de declaración equivocada material y también por la calidad de tal evidencia de auditoría.

¿Qué requerimientos hace el ISA 500 en relación con la evidencia de auditoría?

Estos requerimientos se refieren a cuatro aspectos concretos:

1. **Evidencia de auditoría suficiente y apropiada:** El auditor tiene que diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias para el propósito de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.
2. **Información a ser usada como evidencia de auditoría:** Cuando diseña y aplica los procedimientos de auditoría, el auditor tiene que considerar la relevancia y confiabilidad de la información a ser usada como evidencia de auditoría.
 - Si la información a ser usada como evidencia de auditoría ha sido preparada usando el trabajo de un experto de la administración, el auditor tiene que, en la extensión que sea necesaria, haber considerado la importancia que el trabajo del experto tiene para los propósitos del auditor.
 - Cuando usa información producida por la entidad, el auditor tiene que evaluar si la información es suficientemente confiable para los propósitos del auditor, incluyendo, cuando sea necesario en las circunstancias: (a) obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud y completitud de la información; y, (b) evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada para los propósitos del auditor.
3. **Selección de elementos para prueba para obtener evidencia de auditoría:** Cuando se diseñan las pruebas de los controles y las pruebas de detalle, el auditor tiene que determinar medios de selección de los elementos de prueba que sean efectivos para lograr el propósito del procedimiento de auditoría.

4. **Inconsistencia en, o dudas sobre la confiabilidad de, la evidencia de auditoría:**
Si: (a) la evidencia de auditoría obtenida a partir de una fuente es inconsistente con la obtenida a partir de otra; o (b) el auditor tiene dudas sobre la confiabilidad de la información a ser usada como evidencia de auditoría. Entonces el auditor tiene que determinar qué modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría son necesarias para resolver el asunto, y tiene que considerar el efecto que ello, si lo hay, tiene en otros aspectos de la auditoría.

Consideraciones específicas en relación con elementos seleccionados

¿Cuál es el alcance del ISA 501?

El ISA 501 se refiere a las consideraciones específicas del auditor en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada de acuerdo con el ISA 330 y el ISA 500, en relación a ciertos aspectos de:

- (a) Inventarios,
- (b) Litigios y reclamos que involucran la entidad, e
- (c) Información del segmento en una auditoría de estados financieros.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con estas consideraciones específicas?

El ISA 501 señala que en para las consideraciones específicas para los elementos seleccionados el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:

- (a) Existencia y control del inventario;
- (b) Completitud de los litigios y reclamos que involucran a la entidad; y
- (c) Presentación y revelación de la información del segmento de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Qué requerimientos hace el ISA 501 en relación con los inventarios?

Si el inventario es material para los estados financieros, el auditor tiene que obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con la existencia y la condición del inventario, haciéndolo mediante:

- a) Asistencia al conteo del inventario físico, a menos que sea impracticable hacerlo, para:
 - Evaluar las instrucciones y los procedimientos, de la administración, para el registro y el control de los resultados del conteo físico del inventario de la entidad;

- Observar el desempeño de los procedimientos de conteo que realice la administración;
 - Inspeccionar el inventario; y
 - Realizar pruebas de los controles, y
- b) desempeñar procedimientos de auditoría sobre los registros del inventario final de la entidad para determinar si reflejan de manera exacta los resultados del conteo del inventario actual.

¿Qué requerimientos hace el ISA 501 en relación con litigios y reclamos?

El auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y los reclamos que implican a la entidad y que puedan dar origen a un riesgo de error material, e incluyen:

- indagar a la administración y, cuando sea aplicable, a otros dentro de la entidad, incluyendo el asesor legal de la entidad;
- revisar las actas de las reuniones de quienes tienen a cargo el gobierno y la correspondencia entre la entidad y su asesor legal externo; y
- revisar las cuentas de gastos legales.

¿Qué requerimientos hace el ISA 501 en relación con la información del segmento?

El auditor tiene que obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con la presentación y revelación de la información del segmento de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera, mediante:

- a) La obtención de un entendimiento de los métodos usados por la administración en la determinación de la información del segmento, y;
- Evaluar si tales métodos son probables que se incluyan en revelación de acuerdo con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros; y
 - Cuando sea apropiado, probar la aplicación de tales métodos.
- b) La aplicación de los procedimientos analíticos o los otros procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias.

Confirmaciones externas

¿Cuál es el alcance del ISA 505?

El ISA 505 se refiere al uso, que hace el auditor, de procedimientos externos de confirmación para obtener evidencia de acuerdo con los requerimientos del ISA 330 y del ISA 500. No aborda las indagaciones relacionadas con litigios y reclamos, las cuales son tratadas en el ISA 501.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con las confirmaciones externas?

Según el ISA 505, cuando usa procedimientos externos de confirmación, el objetivo del auditor es diseñar y aplicar tales procedimientos para obtener evidencia de auditoría relevante y confiable.

¿Cuáles son los principios subyacentes a las confirmaciones externas?

El ISA 500 señala que la confiabilidad de la evidencia de auditoría está influenciada por su fuente y por su naturaleza, y que depende de las circunstancias individuales bajo las cuales se obtiene.

Este ISA también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditoría:

- La evidencia de auditoría es más confiable cuando es obtenida de fuentes independientes, externas de la entidad.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
- La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documental, sea en papel, electrónico u otro medio.

De acuerdo con ello, dependiendo de las circunstancias de la auditoría, la evidencia de auditoría en la forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor a partir de las partes que confirmen puede ser más confiable que la evidencia generada internamente por la entidad.

¿Cuáles ISA se refieren a las confirmaciones externas?

El principal es el ISA 505, el cual tiene la intención de ayudarle al auditor a diseñar y aplicar procedimientos externos de confirmación para obtener evidencia de auditoría relevante y confiable. Sin embargo, hay otros ISA reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría: ISA 300; 330; 240; 500.

¿Qué es confirmación externa?

Es la evidencia de auditoría obtenida como una respuesta directa escrita dirigida al auditor por un tercero (la parte que confirma), en forma de papel o por medio electrónico o de otro tipo.

¿Qué es una solicitud de confirmación positiva?

Es la solicitud de que la parte que confirma responda directamente al auditor señalando si la parte que confirma está de acuerdo o en desacuerdo con la información obtenida en la solicitud, o proporcionando la información solicitada.

¿Qué es una solicitud de confirmación negativa?

Es la solicitud de que la parte que confirma responda directamente al auditor sólo si la parte que confirma está en desacuerdo con la información proporcionada en la solicitud.

¿Qué se entiende por no-respuesta?

Es la falla de la parte que confirma en responder, o responder completamente, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin haber sido entregada.

¿Qué es excepción?

Es una respuesta que señala una diferencia entre la información solicitada a ser confirmada o contenida en los registros de la entidad, y la información proporcionada por la parte que confirma.

¿Qué requerimientos hace el ISA 505 en relación con las confirmaciones externas?

Son cinco los requerimientos específicos que hace al respecto.

1. **Procedimientos externos de confirmación:** Cuando usa procedimientos externos de confirmación, el auditor tiene que mantener control sobre las solicitudes de confirmación, incluyendo:
 - Determinar la información a ser confirmada o a ser solicitada;
 - Seleccionar la parte apropiada que confirma;
 - Diseñar las solicitudes de confirmación, incluyendo determinar que las solicitudes sean dirigidas de manera apropiada y contengan información de retorno para que las respuestas sean enviadas directamente al auditor; y

- Enviar las solicitudes, incluyendo solicitudes de seguimiento cuando sea aplicable, a la parte que confirma.
2. **Rechazo por parte de la administración, para permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación:** Si la administración rechaza permitirle al auditor enviar la solicitud de confirmación, el auditor tiene que:
- Indagar las razones de la administración para el rechazo, y buscar evidencia de auditoría respecto de su validez y razonabilidad;
 - Evaluar las implicaciones que el rechazo de la administración tiene en la valoración que el auditor hace respecto de los riesgos relevantes de error material, incluyendo el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de los otros procedimientos de auditoría; y
 - Aplicar procedimientos de auditoría relevantes y confiables.
3. **Resultados de los procedimientos externos de confirmación:** Los aspectos que esto implica son:
- Confiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación
 - No obtención de respuestas
 - Cuando la respuesta a una confirmación positiva solicitada es necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada
 - excepciones
4. **Confirmaciones negativas:** Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos persuasiva que las confirmaciones positivas. De acuerdo con ello, el auditor no puede usar las solicitudes de confirmación negativas como los únicos procedimientos de auditoría sustantivos para abordar el riesgo de declaración material a nivel de aseveración, a menos que estén presentes todos los siguientes aspectos:
- a) El auditor ha valorado como bajo el riesgo de declaración equivocada material y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con la efectividad de la operación de los controles que son relevantes para la aseveración;
 - b) La población de los elementos sujetos a los procedimientos de confirmación negativa comprende una cantidad grande de saldos de cuentas, transacciones o condiciones pequeños y homogéneos;
 - c) Se espera una tasa muy baja de excepciones; y
 - d) El auditor no es consciente de circunstancias o condiciones que causarían que quienes reciban las solicitudes de confirmación negativa estén en desacuerdo con tales solicitudes.

5. **Evaluación de la evidencia obtenida.** El auditor tiene que evaluar si los resultados de los procedimientos externos de confirmación proporcionan evidencia de auditoría relevante y confiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional.

Compromisos iniciales de auditoría – SalDOS de apertura

¿Cuál es el alcance del ISA 510?

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con los salDOS de apertura?

Al realizar un compromiso inicial de auditoría, el objetivo del auditor con relación a los salDOS de apertura es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de si:

- (a) Los salDOS de apertura contienen declaraciones equivocadas que de manera material afecten los estados financieros del período corriente; y
- (b) Las políticas de contabilidad apropiadas reflejadas en los salDOS de apertura han sido aplicadas de manera consistente en los estados financieros del período corriente, o los cambios consiguientes han sido contabilizados de la manera apropiada y presentados y revelados adecuadamente de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Qué es un compromiso inicial de auditoría?

Es el compromiso en el cual ya sea:

- (a) Los estados financieros del período anterior no fueron auditados; o,
- (b) Los estados financieros del período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.

¿Qué se entiende por salDOS de apertura?

Son los salDOS de cuenta que existen al inicio del período. Se basan en los salDOS de cierre del período anterior y reflejan los efectos de las transacciones y eventos de períodos anteriores y

las políticas de contabilidad aplicadas en el período anterior. También incluyen materias que requieren revelación que existía al comienzo del período, tales como contingencias y compromisos.

¿Quién es el auditor predecesor?

Es el auditor proveniente de una diferente firma de auditoría, que auditó los estados financieros de la entidad en el período anterior y que ha sido reemplazado por el auditor actual.

¿Cuáles son los procedimientos de auditoría que requiere el ISA 510?

- 1. Procedimientos de auditoría en relación con:**
 - a) Saldos de apertura
 - b) Consistencia de las políticas de contabilidad
 - c) Información relevante contenida en el reporte del auditor predecesor
- 2. Conclusiones de auditoría y presentación de reportes en relación con:**
 - a) Saldos de apertura
 - b) Consistencia de las políticas de contabilidad
 - c) Modificación de la opinión contenida en el reporte del auditor predecesor

Procedimientos analíticos

¿Cuál es el alcance del ISA 520?

El ISA 520 se refiere a:

- El uso, que hace el auditor, de los procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”).
- La responsabilidad del auditor para aplicar procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría, que le ayudan al auditor cuando forma la conclusión general sobre los estados financieros.

Este estándar está complementado por el ISA 315 (Revisado 2013) en lo que tiene que ver con el uso de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo, y el ISA 330 dado que los procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos valorados pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos.

¿Qué objetivos persigue el auditor con los procedimientos analíticos?

De acuerdo con el ISA 520, los objetivos del auditor, en relación con los procedimientos analíticos, son:

- (a) Obtener evidencia de auditoría relevante y confiable cuando usa procedimientos analíticos sustantivos; y
- (b) Diseñar y aplicar procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría, que le ayuden al auditor cuando forma la conclusión general respecto de si los estados financieros son consistentes con el entendimiento que el auditor tiene de la entidad.

¿Qué se entiende por procedimientos analíticos?

El ISA 520 los define como las evaluaciones de la información financiera mediante el análisis de las relaciones plausibles entre los datos tanto financieros como no-financieros. También comprenden las investigaciones en cuanto sea necesario de las fluctuaciones o relaciones identificadas que sean inconsistentes con otra información relevante o que por una cantidad importante difiera de los valores esperados.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 520 en relación con los procedimientos analíticos?

Están contenidos en tres grupos de requerimientos:

1. Procedimientos analíticos sustantivos
2. Procedimientos analíticos que ayudan cuando se forma una conclusión general
3. Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

¿Cuáles son los requerimientos en relación con los procedimientos analíticos sustantivos?

El ISA 520 es claro al señalar que cuando se diseñan y aplican procedimientos analíticos sustantivos, ya sean solos o en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de acuerdo con el ISA 330, el auditor tiene que:

- (a) Determinarla confiabilidad que los procedimientos analíticos sustantivos particulares tiene para las aseveraciones dadas, teniendo en cuenta los riesgos valorados, el error material y las pruebas de detalle, si las hay, para esas aseveraciones;
- (b) Evaluar la confiabilidad de los datos provenientes, de la expectativa que el auditor tenga de las cantidades registradas o de las ratios, teniendo en cuenta la fuente, la

comparabilidad, y la naturaleza y relevancia de la información disponible, así como los controles sobre la preparación;

- (c) Desarrollar una expectativa de las cantidades registradas o de las ratios y evaluar si la expectativa es suficientemente precisa para identificar una declaración equivocada que, individualmente o cuando se agregue con otras declaraciones equivocadas, pueda causar que los estados financieros estén declarados equivocadamente en forma material; y
- (d) Determinar la cantidad de cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados, que sea aceptable sin investigación adicional, tal y como es requerido por el estándar.

¿Cuáles son los requerimientos en relación con los procedimientos analíticos que ayudan cuando se forma una conclusión general?

El ISA 520 señala que el auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría, que le ayuden al auditor cuando forme una conclusión general respecto de si los estados financieros son consistentes con el entendimiento que el auditor tiene de la entidad.

¿Cuáles son los requerimientos en relación con la investigación de los resultados de los procedimientos analíticos?

El ISA 520 requiere que, si los procedimientos analíticos aplicados de acuerdo con este ISA identifican fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados por una cantidad importante, el auditor tiene que investigar tales diferencias mediante:

- (a) Indagar a la administración y obtener evidencia de auditoría apropiada, relevante para las respuestas de la administración; y
- (b) Aplicar otros procedimientos de auditoría según sea necesario en las circunstancias.

Muestreo de auditoría

¿Cuál es el alcance del ISA 530?

El ISA 530 aplica cuando en la implementación de los procedimientos de auditoría, el auditor ha decidido usar el muestreo de auditoría. Se refiere al uso que el auditor hace del muestreo, estadístico y no-estadístico, cuando diseña y selecciona la muestra de auditoría, aplica pruebas de controles y pruebas de detalles, y evalúa los resultados de la muestra.

Este estándar se complementa especialmente con el ISA 550, en lo que tiene que ver con la responsabilidad del auditor para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener

evidencia de auditoría suficiente y apropiada para ser capaz de obtener conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión del auditor.

¿Qué objetivo tiene el auditor en relación con el muestreo de auditoría?

El ISA 530 señala que cuando usa el muestreo de auditoría, el objetivo del auditor es proporcionar una base razonable para que el auditor extraiga conclusiones acerca de la población de la cual se seleccionó la muestra.

¿Qué se entiende por muestreo de auditoría?

Muestreo de auditoría (muestreo) es la aplicación de los procedimientos de auditoría a menos del 100% de los elementos de una población que tiene relevancia de auditoría, de manera que todas las unidades del muestreo tengan la misma oportunidad de selección con el fin de proveer al auditor con una base razonable a partir de la cual obtener conclusiones sobre toda la población.

¿Qué se entiende por población, en el contexto del muestreo de auditoría?

Población es todo el conjunto de datos de los cuales se selecciona la muestra y acerca de la cual el auditor desea obtener conclusiones.

¿En qué consiste el riesgo de muestreo?

Riesgo de muestreo es el riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión si toda la población estuviera sujeta al mismo procedimiento de auditoría.

El riesgo de muestreo puede conducir a dos tipos de conclusiones erróneas:

- (a) En el caso de una prueba de los controles, que los controles sean más efectivos de lo que actualmente son, o en el caso de la prueba de los detalles, que no exista una declaración equivocada material cuando de hecho existe. El auditor está principalmente preocupado por este tipo de conclusión errónea porque afecta la efectividad de la auditoría y es más probable que conduzca a una opinión de auditoría inapropiada.
- (b) En el caso de una prueba de los controles, que los controles sean menos efectivos de lo que actualmente son, o en el caso de la prueba de los detalles, que exista una declaración equivocada material cuando de hecho no existe. Este tipo de conclusión errónea afecta la evidencia de auditoría dado que usualmente conduciría a trabajo adicional para establecer que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

¿Qué es el riesgo de no-muestreo?

Es el riesgo de que el auditor llegue a una conclusión errónea por cualquier razón no relacionada con el riesgo de muestreo.

¿Qué es anomalía?

Es una declaración equivocada o desviación que de manera demostrable no es representativa de declaraciones equivocadas o desviaciones en una población.

¿Qué es unidad de muestreo?

Se refiere a los elementos individuales que constituyen una población.

¿Qué es muestreo estadístico?

Es el enfoque de muestreo que tiene las siguientes características:

- (a) Selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
- (b) El uso de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

Al enfoque de muestreo que no tiene estas dos características se le considera muestreo no-estadístico.

¿Qué es estratificación?

Estratificación es el proceso de dividir una población en sub-poblaciones, cada una de las cuales es un grupo de unidades de muestreo que tiene características similares (a menudo valor monetario).

¿Qué se entiende por declaración equivocada tolerable?

Es una cantidad monetaria establecida por el auditor respecto de la cual el auditor busca obtener un nivel apropiado de aseguramiento de que la cantidad monetaria establecida por el auditor no está excedida por la declaración equivocada actual contenida en la población.

¿Qué es tasa tolerable de desviación?

Es la tasa de desviación proveniente de los procedimientos de control interno establecidos por el auditor respecto de la cual el auditor busca obtener un nivel apropiado de aseguramiento de que

la tasa de desviación establecida por el auditor no es excedida por la tasa actual de desviación en la población.

¿Qué requerimientos hace el ISA 530 en relación con el muestreo de auditoría?

Están organizados en cinco grupos:

1. Diseño de la muestra, tamaño, y selección de elementos para prueba
2. Aplicación de procedimientos de auditoría
3. Naturaleza y causa de desviaciones y declaraciones equivocadas
4. Proyección de declaraciones equivocadas
5. Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con diseño de la muestra, tamaño, y selección de elementos para prueba?

Con relación al diseño de la muestra, tamaño, y selección de elementos para prueba, los requerimientos son:

- Cuando diseña la muestra de auditoría, el auditor debe considerar el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la cual se tomará la muestra.
- El auditor debe determinar un tamaño de muestra que sea suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel bajo que sea aceptable.
- El auditor tiene que seleccionar los elementos para la muestra de manera tal que cada unidad de muestreo contenida en la población tenga oportunidad de selección.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la aplicación de procedimientos de auditoría?

Con relación a la aplicación de procedimientos de auditoría los requerimientos son:

- El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría, apropiados para el propósito, a cada elemento seleccionado.
- Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor tiene que aplicar el procedimiento a un elemento de reemplazo.
- Si el auditor es incapaz de aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos confiables, a la unidad seleccionada, el auditor debe tratar a

la unidad como una desviación del control prescrito, en el caso de las pruebas de los controles, o como una declaración equivocada, en el caso de las pruebas de detalle.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la naturaleza y causa de desviaciones y declaraciones equivocadas?

En relación con la naturaleza y causa de desviaciones y declaraciones equivocadas, los requerimientos son:

- El auditor debe investigar la naturaleza y la causa de cualesquiera desviaciones o declaraciones equivocadas identificadas, y evaluar su posible efecto en el propósito del procedimiento de auditoría y en otras áreas de la auditoría.
- En las circunstancias extremadamente raras cuando el auditor considera que una declaración equivocada o una desviación descubierta en la muestra es una anomalía, el auditor tiene que obtener un grado alto de certeza de que tal declaración equivocada o desviación no es representativa de la población. El auditor tiene que obtener este grado de certeza mediante la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que la declaración equivocada o la desviación no afecta a lo restante de la población.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la proyección de declaraciones equivocadas?

Para las pruebas de detalles, el auditor tiene que proyectar, a la población, las declaraciones equivocadas que encontró en la muestra.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 530 en relación con la evaluación de los resultados del muestreo de auditoría?

El auditor tiene que evaluar:

- (a) Los resultados de la muestra; y
- (b) Si el uso del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para las conclusiones acerca de la población que ha sido probada.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo que detalla los requerimientos, qué otras ayudas se encuentran en el ISA 530?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo que detalla los requerimientos, el ISA 530 tiene cuatro apéndices que ofrecen una ayuda muy valiosa:

- Apéndice 1: Estratificación y selección del valor ponderado

- Apéndice 2: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para las pruebas de los controles
- Apéndice 3: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para las pruebas de detalles
- Apéndice 4: Métodos de selección de la muestra

Estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de la contabilidad a valor razonable, y las revelaciones relacionadas

Dado el creciente uso mundial de los IFRS y su convergencia con los US GAAP, la importancia de los estimados y, principalmente, los estimados del valor razonable, ha cobrado importancia enorme.

En junio de 2018 fue publicado el ISA 540 (Revisado 2018), *Auditoría de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas*, que es efectivo para las auditorías de estados financieros para períodos que comiencen en o después de diciembre 15, 2019.

En consecuencia, el ISA 540 (Revisado 2018) reemplazará al ISA 540. Por esta razón, se incluyen las preguntas y respuestas correspondientes a los dos estándares.

ISA 540 – Efectivo diciembre 15 de 2009

¿Cuál es el alcance del ISA 540?

El ISA 540 se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con los estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de contabilidad a valor razonable, y las revelaciones relacionadas, en una auditoría de estados financieros. Amplía la manera como se aplican el ISA 315 (Revisado 2013) y el ISA 330 en relación con los estimados de contabilidad. También incluye requerimientos y orientación sobre las declaraciones equivocadas de los estimados individuales de contabilidad, así como sobre los indicadores de posible sesgo por parte de la administración.

¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con los estimados de contabilidad?

El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de si:

- (a) Son razonables los estimados de contabilidad, incluyendo los estimados de contabilidad a valor razonable, incluidos en los estados financieros, ya sea reconocidos o revelados; y
- (b) Son adecuadas las revelaciones relacionadas contenidas en los estados financieros,

en el contexto de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Cómo considera el ISA 540 la naturaleza de los estimados de contabilidad?

La manera como el ISA 540 considera la naturaleza de los estimados de contabilidad se sintetiza en los siguientes puntos:

- Algunos elementos del estado financiero no pueden ser medidos de manera precisa, sino solo estimados.
- El grado de incertidumbre de la estimación afecta los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros, incluyendo la susceptibilidad ante el riesgo intencional o no-intencional de parte de la administración.
- El objetivo de medición de los estimados de contabilidad puede variar dependiendo de: (1) la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable; y (2) los elementos financieros que se estén reportando.
- Hay diferentes objetivos de medición de los estimados de contabilidad, por ejemplo, expresión en términos de valor (p.ej., mediciones del valor razonable).
- La diferencia entre el resultado de un estimado de contabilidad y la cantidad originalmente reconocida o revelada en los estados financieros no necesariamente representa una declaración equivocada de los estados financieros.

¿Qué se entiende por estimado de contabilidad?

El ISA 540 define estimado de contabilidad como una aproximación de una cantidad monetaria en ausencia de un medio preciso de medición. Este término se usa para una cantidad medida a valor razonable cuando hay incertidumbre de la estimación, así como también para otras cantidades que requieren estimación.

¿Qué es la estimación puntual del auditor?

La estimación puntual del auditor, o 'rango del auditor,' es la cantidad, o el rango de cantidades, respectivamente, derivado de la evidencia de auditoría para uso en la evaluación de la estimación puntual de la administración.

¿Qué se entiende por incertidumbre de la estimación?

Es la susceptibilidad de un estimado de contabilidad y las revelaciones relacionadas, frente a la carencia inherente de precisión en su medición.

¿Qué es sesgo de la administración?

Sesgo de la administración es la carencia de neutralidad por parte de la administración en la preparación y presentación de la información.

¿Qué se entiende por estimación puntual de la administración?

También conocida como 'rango de la administración,' es la cantidad seleccionada por la administración para reconocimiento o revelación en los estados financieros como un estimado de contabilidad.

¿Qué se entiende por resultado de un estimado de contabilidad?

Es la cantidad monetaria actual que resulta de la resolución de las transacciones, eventos o condiciones subyacentes abordados en el estimado de contabilidad.

¿Qué requerimientos hace el ISA 540 en relación con los estimados de contabilidad?

Están organizados en nueve grupos:

1. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas
2. Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material
3. Respuestas ante los riesgos valorados de declaración equivocada material
4. Procedimientos sustantivos adicionales para responder ante los riesgos importantes
5. Evaluación de la razonabilidad de los estimados de contabilidad, y determinación de las declaraciones equivocadas
6. Revelaciones relacionadas con los estimados de contabilidad
7. Indicadores de posible sesgo de la administración
8. Representaciones escritas
9. Documentación

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

Cuando aplica los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, tal y como es requerido por el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor tiene que obtener

un entendimiento de lo siguiente para tener la base de la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estimados de contabilidad:

- (a) Los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros aplicable relevantes para los estimados de contabilidad, incluyendo las revelaciones relacionadas.
- (b) Cómo la administración identifica las transacciones, eventos y condiciones que puedan dar origen a la necesidad de que en los estados financieros se reconozcan o revelen los estimados contables. Para ello, tiene que hacer indagaciones a la administración sobre los cambios en las circunstancias que puedan dar origen a nuevos estimados de contabilidad o a la necesidad de revisar los existentes.
- (c) Cómo la administración hace los estimados de contabilidad, y un entendimiento de los datos en los cuales se basa, entre los cuales se incluyen:
 - El método, incluyendo cuando sea aplicable, el modelo usado para hacer el estimado de contabilidad;
 - Los controles relevantes,
 - Si la administración ha usado un experto;
 - Los supuestos subyacentes a los estimados de contabilidad;
 - Si ha habido o se piensa habrá un cambio desde el período anterior con relación a los métodos para elaboración de los estimados contables, y si los hay, por qué;
 - Si la administración ha valorado, y cómo lo ha hecho, el efecto de la incertidumbre de la estimación.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material?

Al identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material, tal y como es requerido por el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor debe evaluar el grado de incertidumbre de la estimación asociado con el estimado de contabilidad.

Adicionalmente, el auditor tiene que determinar si, según el juicio del auditor, cualquiera de los estimados de contabilidad que haya sido identificado como que tiene incertidumbre alta de estimación da origen a riesgos importantes.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con las respuestas ante los riesgos valorados de declaración equivocada material?

Con base en los riesgos valorados de declaración equivocada material, el auditor tiene que determinar:

- (a) Si la administración ha aplicado de la manera apropiada los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros aplicable relevantes para el estimado de contabilidad; y
- (b) Si los métodos para hacer el estimado de contabilidad son apropiados y han sido aplicados consistentemente, y si los cambios, si los hay, en los estimados de contabilidad o en el método para hacerlos de período a período son apropiados en las circunstancias.

Al responder a los riesgos valorados de declaración equivocada material, tal y como es requerido por el ISA 330, el auditor tiene que realizar uno o más de los siguientes, teniendo en cuenta la naturaleza del estimado de contabilidad:

- (a) Determinar si eventos ocurridos hasta la fecha del reporte del auditor proporcionan evidencia de auditoría en relación con el estimado de contabilidad;
- (b) Probar cómo la administración hizo el estimado de contabilidad y los datos en los cuales se basó. Al hacerlo, el auditor tiene que evaluar si:
 - El método de medición usado es apropiado en las circunstancias; y
 - Los supuestos usados por la administración son razonables a la luz de los objetivos de medición de la estructura de presentación de reportes financieros aplicable.
- (c) Probar la efectividad de la operación de los controles sobre cómo la administración hizo el estimado de contabilidad, junto con los procedimientos sustantivos que sean apropiados.
- (d) Desarrollar un estimado puntual o un rango para evaluar el estimado puntual de la administración. Para este propósito:
 - Si el auditor usa supuestos o métodos que difieren de los de la administración, el auditor tiene que obtener un entendimiento de los supuestos o métodos de la administración suficiente para establecer que el estimado puntual o el rango del auditor tienen en cuenta las variables relevantes y para evaluar cualesquiera diferencias importantes en relación con el estimado puntual de la administración.
 - Si el auditor concluye que es apropiado usar un rango, el auditor tiene que estrechar el rango, con base en la evidencia de auditoría disponible, hasta que todos los resultados dentro del rango sean considerados razonables.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con los procedimientos sustantivos adicionales para responder ante los riesgos importantes?

Incertidumbre de la administración

Para los estimados de contabilidad que den origen a riesgos importantes, además de otros procedimientos sustantivos aplicados para satisfacer los requerimientos del ISA 330, el auditor tiene que evaluar lo siguiente:

- (a) Cómo la administración ha considerado supuestos o resultados alternativos, y por qué los ha rechazado, o cómo la administración de otra manera ha abordado la incertidumbre de la estimación al hacer el estimado de contabilidad.
- (b) Si los supuestos importantes usados por la administración son razonables.
- (c) Cuando sea relevante para la razonabilidad de los supuestos importantes usados por la administración o para la aplicación apropiada de la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable, la intención de la administración para llevar a cabo cursos de acción específicos y su capacidad para hacerlo.

Criterios de reconocimiento y medición

Para los estimados de contabilidad que den origen a riesgos importantes, el auditor tiene que obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de si:

- (a) La decisión de la administración para reconocer, o no reconocer, los estimados de contabilidad contenidos en los estados financieros; y
- (b) La base de medición seleccionada para los estimados de contabilidad,

están de acuerdo con los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con la evaluación de la razonabilidad de los estimados de contabilidad, y la determinación de las declaraciones equivocadas?

El auditor tiene que evaluar, con base en la evidencia de auditoría, si los estimados de contabilidad contenidos en los estados financieros son ya sea razonables en el contexto de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable, o estén declarados de manera equivocada.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con las revelaciones relacionadas con los estimados de contabilidad?

El auditor tiene que obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si las revelaciones contenidas en los estados financieros relacionadas con los estimados de contabilidad están de acuerdo con los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

Para los estimados de contabilidad que den origen a riesgos importantes, el auditor también tiene que evaluar lo adecuado de la revelación de la incertidumbre de su estimación contenida

en los estados financieros, en el contexto de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con los indicadores de posible sesgo de la administración?

El auditor tiene que revisar los juicios y las decisiones tomadas por la administración al hacer los estimados de contabilidad, a fin de identificar si hay indicadores de posible sesgo de la administración. Los indicadores de posible sesgo de la administración por sí mismos no constituyen declaraciones equivocadas para los propósitos de obtener conclusiones sobre la razonabilidad de estimados de contabilidad individuales.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con las representaciones escritas?

El auditor tiene que obtener representaciones escritas de la administración, y, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno, respecto de si consideran que los supuestos importantes usados al hacer estimados de contabilidad son razonables.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 en relación con la documentación?

El auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría:

- (a) La base para las conclusiones del auditor acerca de la razonabilidad de los estimados de contabilidad y su revelación, que den origen a riesgos importantes; y
- (b) Indicadores de posible sesgo de la administración.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otras ayudas se encuentran en el ISA 540?

El material de aplicación y otro de carácter explicativo del ISA 540 se refiere a la naturaleza de los estimados de contabilidad y ofrece detalles sobre cada uno de los requerimientos. Adicionalmente, tiene un apéndice que aborda las mediciones y revelaciones del valor razonable según diferentes estructuras para la presentación de reportes financieros.

ISA 540 (Revisado 2018) – Efectivo diciembre 15 de 2019

¿Cuál es el alcance del ISA 540 (Revisado 2018)?

Se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas en una auditoría de estados financieros. Específicamente, incluye requerimientos y orientación que se refiere a, o amplía cómo, el ISA 315 (Revisado 2013), el

ISA 330, el ISA 450, el ISA 500, y otros ISA relevantes son aplicados en relación con los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas. También incluye requerimientos y orientación sobre la evaluación de las declaraciones equivocadas de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas, e indicadores de posible sesgo de la administración.

¿Cuál es el objetivo de auditor en relación con los estimados de contabilidad?

Obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, respecto de si los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas contenidas en los estados financieros son razonables en el contexto de la estructura aplicable de presentación de reportes financieros.

¿Qué considera el ISA 540 (Revisado 2018) la naturaleza de los estimados de contabilidad?

Considera que varían ampliamente en su naturaleza y que están requeridos sean hechos por la administración cuando las cantidades monetarias no puedan ser observadas de manera directa, lo cual hace que estén sujetos a incertidumbre de la estimación.

¿Qué se entiende por estimado de contabilidad?

Es una cantidad monetaria para la cual la medición, de acuerdo con los requerimientos de la estructura aplicable de presentación de reportes financieros, está sujeta a incertidumbre de la estimación.

¿Qué es la estimación puntual del auditor?

También llamada rango del auditor, es una cantidad, o un rango de cantidades, desarrollado por el auditor en la evaluación del estimado puntual de la administración.

¿Qué se entiende por incertidumbre de la estimación?

Es la susceptibilidad ante una carencia inherente de precisión en la medición.

¿Qué es sesgo de la administración?

La carencia de neutralidad, de la administración, en la preparación de la información.

¿Qué se entiende por estimación puntual de la administración?

La cantidad seleccionada por la administración para reconocimiento o revelación en los estados financieros como un estimado de contabilidad.

¿Qué se entiende por resultado de un estimado de contabilidad?

La cantidad monetaria que resulta de la resolución de las transacciones, eventos o condiciones abordados por un estimado de contabilidad.

¿Qué requerimientos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con los estimados de contabilidad?

Están organizados en nueve grupos:

1. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas;
2. Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material;
3. Respuestas a los riesgos valorados de declaración equivocada material;
4. Revelaciones relacionadas con estimados de contabilidad;
5. Indicadores de posible sesgo de la administración;
6. Evaluación general basada en los procedimientos de auditoría aplicados;
7. Representaciones escritas;
8. Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno, la administración, u otras partes relevantes; y
9. Documentación.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

Cuando obtiene un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, tal y como es requerido, el auditor tiene que obtener un entendimiento de las siguientes materias relacionadas con los estimados de contabilidad de la entidad:

1. *La entidad y su entorno:*
 - (a) Transacciones y otros eventos y condiciones de la entidad que puedan dar origen a la necesidad de, o cambios en, estimados de contabilidad a ser reconocidos o revelados en los estados financieros.
 - (b) Los requerimientos de la estructura aplicable de presentación de reportes financieros, relacionados con los estimados de contabilidad, y cómo aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno.

- (c) Factores regulatorios relevantes.
- (d) La naturaleza de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas que el auditor espere sean incluidos en los estados financieros de la entidad, con base en el entendimiento que el auditor tenga de las materias contenidas en (a) – (c) anteriores.

2. *El control interno de la entidad*

- (e) La naturaleza y extensión de la vigilancia y el gobierno que la entidad tiene en funcionamiento sobre el proceso de la administración para la presentación de reportes financieros, relevante para los estimados de contabilidad.
- (f) Cómo la administración identifica la necesidad de, y aplica, habilidades o conocimiento especializados relacionados con estimados de contabilidad, incluyendo con relación al uso de un experto de la administración.
- (g) Cómo los procedimientos de valoración del riesgo de la entidad identifican y abordan los riesgos relacionados con los estimados de contabilidad.
- (h) El sistema de información de la entidad, en cuanto se relaciona con estimados de contabilidad.
- (i) Las actividades de control relevantes para la auditoría del proceso de la administración para la elaboración de los estimados de contabilidad.
- (j) Cómo la administración revisa los resultados de anteriores estimados de contabilidad y cómo revisa responde a los resultados de esa revisión.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material?

En la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material relacionados con un estimado de contabilidad y las revelaciones relacionadas a nivel de aseveración, tal y como es requerido por el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor tiene que valorar por separado: (1) el riesgo inherente, y (2) el riesgo de control.

En la identificación de los riesgos de declaración equivocada material y en la valoración del riesgo inherente, el auditor debe tener en cuenta:

- (a) El grado en el cual el estimado de contabilidad está sujeto a incertidumbre de la estimación; y
- (b) El grado en el cual los siguientes son afectados por complejidad, subjetividad, u otros factores del riesgo inherente:

- o La selección y aplicación del método, los supuestos y los datos en la elaboración del estimado de contabilidad; o
- o La selección del estimado puntual de la administración y las revelaciones relacionadas para inclusión en los estados financieros.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con las respuestas ante los riesgos valorados de declaración equivocada material?

Los procedimientos adicionales de auditoría tienen que

- Ser respuesta a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aseveración, considerando las razones para la valoración dada a esos riesgos.
- Incluir uno o más de los siguientes enfoques:
 - (a) Obtener evidencia de auditoría proveniente de eventos que ocurran hasta la fecha del reporte del auditor;
 - (b) Probar cómo la administración elaboró el estimado de contabilidad; o
 - (c) Desarrollar un estimado puntual o rango del auditor.

Tal y como es requerido por el ISA 330, el auditor tiene que diseñar y aplicar pruebas para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de la efectividad de la operación de los controles relevantes, si:

- (a) La valoración que el auditor haga de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aseveración incluye una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva; o
- (b) Los solos procedimientos sustantivos no pueden proporcionar evidencia de auditoría apropiada y suficiente a nivel de aseveración.

En relación con los estimados de contabilidad, las pruebas de tales controles tienen que ser respuesta a las razones para la valoración dada a los riesgos de declaración equivocada material.

Adicionalmente, el estándar especifica requerimientos en relación con:

- Obtención de evidencia de auditoría proveniente de eventos que ocurran hasta la fecha del reporte del auditor
- Prueba de cómo la administración elaboró el estimado de contabilidad
- Métodos seleccionados y aplicados
- Supuestos importantes

- Datos
- Selección del estimado puntual de la administración y revelaciones acerca de la incertidumbre de la estimación
- Desarrollo del estimado puntual o rango del auditor
- Otras consideraciones relacionadas con la evidencia de auditoría

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con las revelaciones relacionadas con los estimados de contabilidad?

El auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente en relación con los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aseveración para las revelaciones relacionadas con un estimado de contabilidad, diferentes a los relacionados con la incertidumbre de la estimación.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con los indicadores de posible sesgo de la administración?

El auditor tiene que evaluar si los juicios y las decisiones tomadas por la administración en la elaboración de los estimados de contabilidad incluidos en los estados financieros, incluso si individualmente son razonables, son indicadores de posible sesgo de la administración.

Cuando identifica indicadores de posible sesgo de la administración, el auditor tiene que evaluar las implicaciones para la auditoría.

Cuando hay intención de engañar, el sesgo de la administración es de naturaleza fraudulenta.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con la evaluación general basada en los procedimientos de auditoría aplicados?

En la aplicación del ISA 330 a los estimados de contabilidad, el auditor tiene que evaluar, con base en: (1) los procedimientos de auditoría aplicados, y (2) la evidencia de auditoría obtenida, si:

- (a) Las valoraciones de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aseveración permanecen apropiadas, incluyendo cuando hayan sido identificados indicadores de posible sesgo de la administración;
- (b) Las decisiones de la administración en relación con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los estimados de contabilidad contenidos en los estados financieros están de acuerdo con la estructura aplicable de presentación de reportes financieros; y

(c) Evidencia de auditoría suficiente y apropiada ha sido obtenida.

Adicionalmente, el estándar detalla requerimientos en relación con la determinación de si los estimados de contabilidad son razonables o están declarados de manera equivocada.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con las representaciones escritas?

El auditor tiene que solicitar representaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno, acerca de si los métodos, supuestos importantes y datos usados en la elaboración de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas son apropiados para lograr reconocimiento, medición o revelación que esté de acuerdo con la estructura aplicable de presentación de reportes financieros.

El auditor también debe considerar la necesidad de obtener representaciones acerca de estimados de contabilidad específicos, incluyendo en relación con los métodos, supuestos, o datos usados.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno, la administración, u otras partes relevantes?

En la aplicación del ISA 260 (Revisado 2015) y el ISA 265, el auditor está requerido a comunicar con quienes tienen a cargo el gobierno o la administración acerca de ciertas materias, incluyendo aspectos cualitativos importantes de las prácticas de contabilidad de la entidad y las deficiencias importantes en el control interno, respectivamente.

Al hacerlo, el auditor tiene que:

- Considerar las materias, si las hay, a comunicar en relación con los estimados de contabilidad
- Tener en cuenta si las razones dadas a los riesgos de declaración equivocada material:
 - o Se relacionan con incertidumbre de la estimación, o
 - o Los efectos de la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente

Además, en ciertas circunstancias, el auditor está requerido por ley o regulación a comunicar acerca de ciertas materias con otras partes relevantes, tales como reguladores o supervisores prudenciales.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 540 (Revisado 2018) en relación con la documentación?

El auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría:

- (a) Elementos clave del entendimiento del auditor respecto de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad relacionado con los estimados de contabilidad de la entidad;
- (b) El vínculo entre: (1) los procedimientos adicionales de auditoría y, (2) los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aseveración, teniendo en cuenta las razones (ya sea relacionadas con riesgo inherente o riesgo de control) dadas a la valoración de esos riesgos;
- (c) La respuesta del auditor cuando la administración no ha dado los pasos apropiados para entender y abordar la incertidumbre de la estimación;
- (d) Indicadores de posible sesgo de la administración relacionado con estimados de contabilidad, si los hay, y la evaluación del auditor de las implicaciones para la auditoría; y
- (e) Juicios importantes relacionados con la determinación que el auditor haga de si los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas son razonables en el contexto de la estructura aplicable de presentación de reportes financieros, o están declarados equivocadamente.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otras ayudas se encuentran en el ISA 540 (Revisado 2018)?

Además de los cambios realizados a los requerimientos, el ISA 540 (Revisado 2018) incorpora abundante orientación práctica en la sección de material de aplicación y otro de carácter explicativo.

Tal orientación práctica está relacionada con:

- Naturaleza de los estimados de contabilidad
- Conceptos clave contenidos en este ISA:
 - o Factores de riesgo inherente
 - o Riesgo de control
 - o Escepticismo profesional
 - o Concepto de razonable
- Definiciones

- Cada uno de los requerimientos

Si bien el escepticismo profesional no es un requerimiento, el ISA 540 (Revisado 2018) le ha dado bastante importancia. En función de ello, a lo largo de la orientación práctica muestra abundantes ejemplos y directrices de cómo aplicar el escepticismo profesional en las distintas circunstancias, y su documentación.

IASB reconoce el rol central que el escepticismo profesional juega en la auditoría de los estimados de contabilidad. Por consiguiente, el ISA 540 (Revisado 2018) contiene varias determinaciones que están diseñadas a mejorar la aplicación que el auditor hace del escepticismo profesional, incluyendo:

- *El requerimiento para diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que sea corroborativa o hacia excluir evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria.*
- *El requerimiento para “volver atrás” y evaluar la evidencia de auditoría obtenida en relación con los estimados de contabilidad, incluyendo evidencia de auditoría tanto corroborativa como contradictoria.*
- *Uso de lenguaje fuerte, tal como “desafiar”, “cuestionar” y “reconsiderar”, para reforzar la importancia de ejercer escepticismo profesional.*

ISA 540 (Revised) and Related Conforming and Consequential Amendments – At a Glance – October 2018

Partes relacionadas

¿Cuál es el alcance del ISA 550?

El ISA 550 se refiere a las responsabilidades del auditor respecto de las relaciones y transacciones con partes relacionadas, en una auditoría de estados financieros. De manera específica amplía la manera como el ISA 315 (Revisado 2013), el ISA 330 y el ISA 240 se aplican en relación con los riesgos de errores materiales asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas.

¿Qué objetivos busca el auditor en la auditoría de las partes relacionadas?

Para el ISA 550 los objetivos del auditor son:

- Independiente de si la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable establece requerimientos sobre las partes relacionadas, obtener un entendimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas que sea suficiente para ser capaz de:

- i. Reconocer los factores de riesgo de fraude, si lo hay, que surjan de las relaciones y transacciones con partes relacionadas que sean relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material debida a fraude; y
 - ii. Concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que sean afectados por esas relaciones y transacciones:
 - a. Logran la presentación razonable (para las estructuras de presentación razonable); o
 - b. No conducen a engaño (para las estructuras de cumplimiento); y
- (b) Además, cuando la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable establezca requerimientos para las partes relacionadas, obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si las relaciones y transacciones con partes relacionadas han sido identificadas de la manera apropiada, contabilizadas y reveladas en los estados financieros de acuerdo con la estructura.

¿Cómo explica el ISA 550 la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas?

Ello puede sintetizarse en los siguientes puntos:

- Muchas transacciones con partes relacionadas hacen parte del curso normal del negocio. En tales circunstancias, no conllevan un riesgo más alto de declaración equivocada material de los estados financieros que las transacciones similares con partes no-relacionadas.
- Sin embargo, dada la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas, en algunas circunstancias pueden dar origen a riesgos más altos de declaración equivocada material de los estados financieros que las transacciones con partes no-relacionadas.
- Entre las causas de este mayor riesgo se destacan:
 - (a) Rango más amplio y extenso de las relaciones y estructuras, con el correspondiente incremento en la complejidad de las transacciones con partes relacionadas;
 - (b) Los sistemas de información pueden ser inefectivos en identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes entre la entidad y sus partes relacionadas;
 - (c) Las transacciones con partes relacionadas pueden no ser llevadas a cabo según los términos y condiciones del mercado; por ejemplo, algunas transacciones con partes relacionadas pueden ser realizadas sin intercambio de consideración.

En la auditoría de partes relacionadas, ¿cuáles son las responsabilidades del auditor?

El ISA 550 señala que la responsabilidad del auditor es aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder ante los riesgos de declaración equivocada material que surjan de la falla de la entidad para contabilizar de la manera apropiada o revelar las relaciones, transacciones o saldos con partes relacionadas de acuerdo con los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

Aún si la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable no establece requerimientos o son mínimos, el auditor no obstante necesita obtener un entendimiento de ello que sea suficiente para permitirle concluir si los estados financieros están afectados por esas relaciones y transacciones y que: (a) logran presentación razonable (para las estructuras de presentación razonable); o (b) no conducen a engaño (para las estructuras de cumplimiento).

¿Qué se entiende por parte relacionada?

El ISA 550 define parte relacionada como la parte que es ya sea:

- (a) Una parte relacionada tal y como es definida por la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable; o
- (b) Cuando la estructura de presentación de reportes financieros aplicable no establezca requerimientos o sean mínimos:
 - La persona u otra entidad que tenga control o influencia importante, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios, sobre la entidad que reporta.
 - Otra entidad sobre la cual la entidad que reporta tenga control o influencia importante, ya sea directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; o
 - Otra entidad que esté bajo control común con la entidad que reporta mediante el tener:
 - o Propiedad controlante común;
 - o Propietarios que sean miembros familiares cercanos; o
 - o Administración clave común

Sin embargo, las entidades que están bajo control común por el estado (i.e., gobierno nacional, regional o local) no se consideran relacionadas a menos que se comprometan en transacciones importantes o compartan recursos en una extensión importante unas con otras.

¿Qué requerimientos hace el ISA 550 en relación con la auditoría de partes relacionadas?

Están organizados en siete grupos:

1. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas
2. Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas
3. Respuestas ante los riesgos de declaración equivocada material asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas
4. Evaluación de la contabilidad para y las revelaciones de las revelaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas
5. Representaciones escritas
6. Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno
7. Documentación

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

- Entendimiento de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas de la entidad.
 - o Consideración específica de la susceptibilidad de los estados financieros frente a declaraciones equivocadas materiales debidas a fraude o error, que podrían resultar de las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
 - o El auditor debe indagar a la administración con relación a:
 - (a) La identidad de las partes relacionadas de la entidad, incluyendo los cambios de período a período;
 - (b) La naturaleza de las relaciones entre la entidad y esas partes relacionadas;
y
 - (c) Si la entidad entró en cualesquiera transacciones con esas partes relacionadas durante el período, y si lo hizo, el tipo y el propósito de las transacciones.
 - o El auditor tiene que indagar a la administración y a otros dentro de la entidad, y aplicar otros procedimientos de valoración del riesgo que considere apropiados, para obtener un entendimiento de los controles, si los hay, que la administración haya establecido para:

- (a) Identificar, contabilizar y revelar las relaciones y transacciones con partes relacionadas de acuerdo con la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable;
 - (b) Autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos importantes con las partes relacionadas; y
 - (c) Autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos importantes por fuera del curso normal del negocio.
- Cuando revisa registros o documentos, mantenerse alerta ante la información sobre partes relacionadas.
 - Compartir con el equipo del compromiso la información sobre partes relacionadas.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas?

Al satisfacer los requerimientos del ISA 315 (Revisado 2013) para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material (RDEM), el auditor debe identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas y determinar si cualquiera de esos riesgos son riesgos importantes. Al hacer esta determinación, el auditor tiene que tratar las transacciones importantes con partes relacionadas identificadas por fuera del curso normal del negocio como que dan origen a riesgos importantes.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con las respuestas ante los riesgos de declaración equivocada material asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas?

Como parte del requerimiento del ISA 330 de que el auditor responda a los riesgos valorados, el auditor diseña y aplica procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de los riesgos valorados de declaración equivocada material asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Los procedimientos tienen que incluir:

- Identificación de las partes relacionadas o de las transacciones importantes con partes relacionadas, anteriormente no-identificadas o no-reveladas.
- Identificación de las transacciones importantes con partes relacionadas hechas por fuera del curso normal del negocio de la entidad.
- Aseveraciones de que las transacciones con partes relacionadas fueron llevadas a cabo en términos equivalentes a los que prevalecen en la transacción arm's length.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la evaluación de la contabilidad para y las revelaciones de las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas?

Al formarse la opinión sobre los estados financieros de acuerdo con el ISA 700 (Revisado 2015), el auditor tiene que evaluar:

- (a) Si las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas han sido contabilizadas y reveladas de manera apropiada de acuerdo con la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable; y
- (b) Si los efectos de las relaciones y transacciones con partes relacionadas:
 - i. Impiden que los estados financieros logren la presentación razonable (para las estructuras de presentación razonable); o
 - ii. Causen que los estados financieros conduzcan a equivocación (para las estructuras de cumplimiento).

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con las representaciones escritas?

Cuando la estructura para la presentación de reportes financieros aplicable establece requerimientos respecto de las partes relacionadas, el auditor tiene que obtener representaciones escritas de la administración y, cuando es apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno, de que:

- (a) Le han revelado al auditor la identidad de las partes relacionadas, así como todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las cuales son conscientes; y
- (b) Han contabilizado y revelado apropiadamente tales relaciones y transacciones de acuerdo con los requerimientos de la estructura.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

A menos que todos quienes tienen a cargo el gobierno participen en la administración de la entidad, el auditor tiene que comunicarle a quienes tienen a cargo el gobierno los asuntos importantes que surjan durante la auditoría en vinculación con las partes relacionadas de la entidad.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 550 en relación con la documentación?

Al satisfacer los requerimientos de documentación del ISA 230 y de otros ISA, el auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría los nombres de las partes relacionadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes relacionadas.

Eventos subsiguientes

¿Cuál es el alcance del ISA 560?

El ISA 560 se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con los eventos subsiguientes, en una auditoría de estados financieros.

¿Cuál es el objetivo del auditor con relación a los eventos subsiguientes?

El ISA 560 señala que los objetivos del auditor con relación a los eventos subsiguientes son:

- (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si eventos posteriores que ocurrieron entre la fecha de los estados financieros y la fecha de reporte del auditor que requieren ajuste de, o revelación en, los estados financieros están reflejados de la manera apropiada en esos estados financieros de acuerdo con la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable; y
- (b) Responder de la manera apropiada a los hechos que sean conocidos por el auditor después de la fecha del reporte del auditor que, si hubieran sido conocidos por el auditor a esa fecha, puedan haber causado que el auditor enmiende el reporte del auditor.

¿Qué se entiende por eventos subsiguientes?

Algunos todavía prefieren usar la expresión 'hechos posteriores.' Eventos subsiguientes son eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del reporte del auditor.

Los estados financieros pueden ser afectados por ciertos eventos que ocurren después de la fecha de los estados financieros. Muchas estructuras para la presentación de reportes financieros específicamente se refieren a tales eventos. Tales estructuras ordinariamente identifican dos tipos de eventos:

- (a) Los hechos que proporcionan evidencia de condiciones que existían a la fecha de los estados financieros; y
- (b) Los que proporcionan evidencia de condiciones que surgen luego de la fecha de los estados financieros.

El ISA 700 (Revisado 2015) explica que la fecha del reporte del auditor le informa al lector que el auditor ha considerado el efecto de eventos y transacciones de los cuales el auditor es consciente y que ocurrieron hasta esa fecha.

¿Cuál es la fecha de los estados financieros?

La fecha de los estados financieros es la fecha del final del último período cubierto por los estados financieros.

¿Cuál es la fecha de aprobación de los estados financieros?

Es la fecha en la cual todas las declaraciones que comprenden los estados financieros han sido preparados y quienes con la autoridad reconocida han afirmado que tienen la responsabilidad por esos estados financieros.

¿Cuál es la fecha del reporte del auditor?

La fecha del reporte del auditor es la fecha en la cual el auditor fecha el reporte sobre los estados financieros de acuerdo con el ISA 700 (Revisado 2015).

¿Cuál es la fecha en que se emiten los estados financieros?

Es la fecha en que el reporte del auditor y los estados financieros auditados son hechos disponibles para terceros.

¿Qué requerimientos hace el ISA 560 en relación con los eventos subsiguientes?

Están organizados en tres grupos:

1. Eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del reporte del auditor
2. Hechos que son conocidos por el auditor después de la fecha del reporte del auditor, pero antes de la fecha en que se emiten los estados financieros
3. Hechos que son conocidos por el auditor después que los estados financieros hayan sido emitidos

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 560 en relación con los eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del reporte del auditor?

- Identificación de los eventos
 - (a) Obtener un entendimiento de cualesquiera procedimientos que la administración haya establecido para asegurar que se identifican los eventos posteriores.

- (b) Indagar a la administración y, cuando sea apropiado, a quienes tienen a cargo el gobierno, respecto de cualesquiera eventos subsiguientes que hayan ocurrido y que puedan afectar los estados financieros.
- (c) Lectura de actas
- (d) Lectura de los últimos estados financieros intermedios subsiguientes.
- Representaciones escritas. El auditor debe solicitarle a la administración, y cuando sea apropiado, a quienes tienen a cargo el gobierno, que le suministren la representación escrita (de acuerdo con el ISA 580) de que todos los eventos que ocurren con posterioridad a la fecha de los estados financieros y para los cuales la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable requiere ajuste o revelación, han sido ajustados o revelados.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 560 en relación con los hechos que son conocidos por el auditor después de la fecha del reporte del auditor, pero antes de la fecha en que se emiten los estados financieros?

- Luego de la fecha del reporte del auditor, el auditor no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento de auditoría en relación con los estados financieros.

Sin embargo, cuando después de la fecha del reporte del auditor, pero antes de la fecha en que se emitan los estados financieros, el auditor conoce un hecho que, si hubiera sido conocido por el auditor a la fecha del reporte del auditor, podría haber causado que el auditor enmiende el reporte del auditor, el auditor tiene que:

- (a) Discutir el asunto con la administración y, cuando sea apropiado, con quienes tienen a cargo el gobierno
- (b) Determinar si los estados financieros necesitan enmienda y, si ello es así,
- (c) Indagar cómo la administración tiene la intención de abordar el asunto en los estados financieros.
- Si la administración enmienda los estados financieros, el auditor tiene que:
 - (a) Llevar a cabo los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias de la enmienda
 - (b) A menos que apliquen las circunstancias que aparecen en la viñeta anterior:
 - i. Extender los procedimientos de auditoría hasta la fecha del nuevo reporte del auditor; y
 - ii. Presentar un nuevo reporte del auditor sobre los estados financieros enmendados. El nuevo reporte del auditor no puede estar fechado antes de la fecha de aprobación de los estados financieros enmendados.

- Cuando la ley, la regulación o la estructura para la presentación de reportes financiero no prohíban que la administración restrinja la enmienda de los estados financieros por los efectos del evento subsiguiente o de los eventos que originan la enmienda, y a quienes son responsables por la aprobación de los estados financieros no se le restringe su aprobación a esa enmienda, se permite que el auditor restrinja los procedimientos de auditoría sobre los eventos posteriores. En tales casos el auditor tiene que seguir uno de los dos siguientes pasos:
 - (a) Enmendar el reporte del auditor para incluir cualquier dato adicional restringido a la enmienda y señalando por lo tanto que los procedimientos del auditor sobre los eventos subsiguientes están restringidos únicamente a la enmienda de los estados financieros que se describe en la nota relevante a los estados financieros; o
 - (b) Presentar un reporte de auditor, nuevo o enmendado, que incluya una declaración en el párrafo de énfasis de materia o en otro párrafo, que transmita que los procedimientos del auditor sobre los eventos subsiguientes están restringidos únicamente a la enmienda de los estados financieros, tal y como se describe en la nota relevante de los estados financieros.
- En algunas jurisdicciones, la administración no es requerida por ley, regulación o por la estructura de presentación de reportes financieros a que emita estados financieros enmendados y, de acuerdo con ello, el auditor no necesita suministrar un reporte de auditor nuevo o enmendado. Sin embargo, cuando la administración no enmienda los estados financieros en las circunstancias en las que el auditor considera que pueden necesitar ser enmendados, entonces:
 - (a) Si el reporte del auditor todavía no ha sido presentado a la entidad, el auditor tiene que modificar la opinión tal y como es requerido por el ISA 705 (Revisado 2015) y entonces presentar el reporte del auditor; o
 - (b) Si el reporte del auditor ya ha sido presentado a la entidad, el auditor tiene que notificar a la administración y, a menos que todos los que tengan a cargo en el gobierno participen en la administración de la entidad, a quienes tienen a cargo el gobierno, que no emita a terceros los estados financieros antes que se hagan las enmiendas necesarias. Si no obstante ello los estados financieros son emitidos sin las enmiendas necesarias, el auditor tiene que tomar la acción apropiada, con el fin de prevenir que se dependa del reporte de auditoría.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 560 en relación con los hechos que son conocidos por el auditor después que los estados financieros hayan sido emitidos?

- Luego que han sido emitidos los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento de auditoría en relación con tales estados financieros. Sin embargo, cuando, después que han sido emitidos los estados financieros, el auditor conoce un hecho que, si lo hubiera conocido para la fecha del reporte del auditor, podría haber causado que el auditor enmendara el reporte del auditor, el auditor tiene que:

- (a) Discutir el asunto con la administración y, cuando sea apropiado, con quienes tienen a cargo el gobierno.
 - (b) Determinar si los estados financieros necesitan ser enmendados y, si es así,
 - (c) Indagar a la administración respecto de cómo tiene la intención de abordar el asunto en los estados financieros.
- Si la administración enmienda los estados financieros, el auditor tiene que:
 - (a) Llevar a cabo los procedimientos de auditoría que sean necesarios en las circunstancias de la enmienda.
 - (b) Revisar los pasos dados por la administración para asegurar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros previamente emitidos, junto con el consiguiente reporte del auditor, sea informado de la situación.
 - (c) A menos que apliquen las circunstancias señaladas en el párrafo 12:
 - i. Extender los procedimientos de auditoría
 - ii. Suministrar un nuevo reporte del auditor sobre los estados financieros enmendados
 - (d) Cuando apliquen las circunstancias señaladas en el párrafo 12, enmendar el reporte del auditor o suministrar un nuevo reporte del auditor tal y como es requerido por el párrafo 12.
- Si la administración no da los pasos necesarios para asegurar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros previamente emitidos sea informada de la situación y no enmendó los estados financieros en las circunstancias en que el auditor considera que necesitan ser enmendados, el auditor tiene que notificar a la administración y, a menos que todos quienes tienen a cargo el gobierno participen en la administración de la entidad, a quienes tienen a cargo el gobierno, que el auditor buscará prevenir la dependencia futura respecto del reporte del auditor. Si, a pesar de tal notificación, la administración o quienes tienen a cargo el gobierno no dan los pasos necesarios, el auditor tiene que tomar la acción apropiada para prevenir que se dependa del reporte del auditor.

Empresa en marcha

Empresa en marcha, empresa en funcionamiento, o negocio en marcha, según las preferencias, es uno de los temas más difíciles tanto en la presentación de reportes financieros como en la auditoría. Su evaluación no es sencilla y respecto de ella 'siempre se pide más.'

¿Cuál es el alcance del ISA 570 (Revisado 2015)?

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el

- (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con, y concluir sobre, el carácter apropiado del uso que la administración hace de la base de contabilidad de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros;
- (b) Concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha; y
- (c) Reportar de acuerdo con este ISA.

¿Cómo analiza el ISA 570 (Revisado 2015) la base de contabilidad de empresa en marcha?

El análisis que realiza el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la base de contabilidad de empresa en marcha se puede sintetizar en los siguientes puntos:

- Según la base de contabilidad de empresa en marcha, los estados financieros son preparados sobre el supuesto de que la entidad es una empresa en marcha y continuará sus operaciones por el futuro previsible.
- Los estados financieros son preparados usando la base de contabilidad de empresa en marcha, a menos que la administración ya sea tenga la intención de liquidar la entidad o cesar las operaciones, o no tenga alternativa realista para hacerlo.
- La responsabilidad de su valoración depende de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable. Por ejemplo, el IAS 1 requiere que la administración haga una valoración de la entidad para continuar como empresa en marcha.
- La responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con, y concluir sobre, el carácter apropiado del uso que la administración haga de la base de contabilidad de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros, y concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

¿Qué requerimientos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la empresa en marcha?

Están organizados en ocho grupos:

1. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas
2. Valoración de la evaluación que hace la administración
3. Período más allá de la valoración que hace la administración
4. Procedimientos adicionales de auditoría cuando se identifiquen eventos o condiciones
5. Conclusiones del auditor
6. Implicaciones para el reporte del auditor
7. Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno
8. Demora importante en la aprobación de los estados financieros

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas?

Cuando aplica los procedimientos de valoración del riesgo tal y como son requeridos por el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor tiene que considerar si existen eventos o condiciones que puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. Al hacerlo, el auditor tiene que determinar si la administración ya ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, y:

- (a) Si tal valoración ha sido realizada, el auditor tiene que discutir la valoración con la administración y determina si la administración ha identificado eventos o condiciones que, individual o colectivamente, puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y, si es así, los planes de la administración para abordarlos; o
- (b) Si tal valoración no ha sido realizada, el auditor tiene que discutir con la administración la base para el uso que se tiene la intención dar a la base de contabilidad de empresa en marcha, e indagar a la administración si existen eventos o condiciones que, individual o colectivamente, puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

Durante la auditoría, el auditor tiene que permanecer alerta por evidencia de auditoría de eventos o condiciones que puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la valoración de la evaluación que hace la administración?

El auditor tiene que evaluar la valoración que la administración haga de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

Al hacerlo, tiene que:

- (a) Cubrir el mismo período usado por la administración para hacer su valoración tal y como esté requerido por la estructura para la presentación de reportes financieros que sea aplicable, o por ley o regulación si ella especifica un período mayor.
- (b) Considerar si la valoración realizada por la administración incluye toda la información relevante de la cual el auditor sea consciente como resultado de la auditoría.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con el período más allá de la valoración que hace la administración?

El auditor tiene que indagar a la administración respecto de su conocimiento de eventos o condiciones, más allá del período de la valoración de la administración, que puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con los procedimientos adicionales de auditoría cuando se identifiquen eventos o condiciones?

Esos procedimientos tienen que incluir:

- (a) Cuando la administración no haya realizado la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, solicitar a la administración que haga su valoración.
- (b) Evaluar los planes de la administración para acciones futuras en relación con su valoración de la empresa en marcha, si el resultado de esos planes es probable que mejore la situación y si los planes de la administración son factibles en las circunstancias.
- (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de los flujos de efectivo, y el análisis del pronóstico sea un factor importante en la consideración del resultado futuro de eventos o condiciones en la evaluación de los planes de la administración para acciones futuras:
 - i. Evaluar la confiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y

- ii. Determinar si hay un soporte adecuado para los supuestos que subyacen al pronóstico.
- (d) Considerar si cualesquiera hechos o información adicionales se han vuelto disponibles desde la fecha en la cual la administración hizo su valoración.
- (e) Solicitar representaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno, en relación con sus planes para acciones futuras y la factibilidad de esos planes.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con las conclusiones del auditor?

- El auditor tiene que evaluar si ha sido obtenida evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con, y tiene que concluir sobre, lo apropiado del uso que la administración haga de la base de contabilidad de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor tiene que concluir si, según el juicio del auditor, existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que, individual o colectivamente, puede generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y de su probabilidad de ocurrencia es tal que, según el juicio del auditor, sea necesaria revelación apropiada de la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre, para:

- (a) En el caso de una estructura de presentación de reportes financieros de presentación razonable, la presentación razonable de los estados financieros, o
 - (b) En el caso de una estructura de cumplimiento, los estados financieros no conducen a engaño.
- Adicionalmente, el auditor tiene que considerar:
 - (a) Lo adecuado de las revelaciones cuando hayan sido identificados eventos o condiciones y exista una incertidumbre material. El ISA 570 (Revisado 2015) detalla requerimientos al respecto.
 - (b) Lo adecuado de las revelaciones cuando hayan sido identificados eventos o condiciones, pero no exista una incertidumbre material. El ISA 570 (Revisado 2015) detalla requerimientos al respecto.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con las implicaciones para el reporte del auditor?

- Si los estados financieros han sido preparados usando la base de contabilidad de empresa en marcha, pero según el juicio del auditor, el uso que la administración hace de la base de contabilidad de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros es inapropiado, el auditor tiene que expresar una opinión adversa.
- Si en los estados financieros se hace revelación adecuada acerca de la incertidumbre material, el auditor tiene que expresar una opinión no-modificada y el reporte del auditor tiene que incluir una sección separada con el encabezado de "Incertidumbre material relacionada con empresa en marcha," para:
 - (a) Dirigir la atención a la nota en los estados financieros que revela las materias que se establecen en el parágrafo 19 del estándar; y
 - (b) Señalar que esos eventos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y que la opinión del auditor no es modificada con relación a la materia.
- Si en los estados financieros no se hace revelación adecuada acerca de la incertidumbre material, el auditor tiene que:
 - (a) Expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado, de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015); y
 - (b) En la sección de base para opinión calificada (adversa) del reporte del auditor, señalar que existe una incertidumbre material que puede generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta materia.
- Si la administración no está dispuesta a hacer o extender su valoración cuando el auditor le solicite hacerlo, el auditor tiene que considerar las implicaciones para el reporte del auditor.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

A menos que todos quienes tienen a cargo el gobierno estén involucrados en la administración de la entidad, el auditor tiene que comunicar a quienes tienen a cargo el gobierno los eventos o condiciones identificados que puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

Tal comunicación tiene que incluir lo siguiente:

- (a) Si los eventos o condiciones constituyen una incertidumbre material;

- (b) Si el uso que la administración hace de la base de contabilidad de empresa en marcha es apropiado en la preparación de los estados financieros;
- (c) Lo adecuado de las revelaciones relacionadas contenidas en los estados financieros; y
- (d) Cuando sea aplicable, las implicaciones para el reporte del auditor.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 570 (Revisado 2015) en relación con la demora importante en la aprobación de los estados financieros?

Si hay demora importante en la aprobación de los estados financieros por parte de la administración o de quienes tienen a cargo el gobierno después de la fecha de los estados financieros, el auditor tiene que indagar las razones para la demora. Si el auditor considera que la demora podría estar relacionada con eventos o condiciones relacionados con la valoración de la empresa en marcha, el auditor tiene que aplicar los procedimientos de auditoría necesarios, tal y como se describen en el párrafo 16 del estándar, así como también considerar el efecto en la conclusión del auditor en relación con la existencia de una incertidumbre material, tal y como se describe en el párrafo 18 del estándar.

¿Qué otro material de apoyo ofrece el ISA 570 (Revisado 2015)?

Además del material de aplicación y otro explicativo, el ISA 570 (Revisado 2015) ofrece un apéndice que contiene tres ilustraciones del reporte del auditor relacionadas con empresa en marcha:

1. Reporte del auditor que contiene una opinión no-modificada cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y la revelación en los estados financieros es adecuada.
2. Reporte del auditor que contiene una opinión calificada cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros están declarados equivocadamente en forma material debido a revelación inadecuada.
3. Reporte del auditor que contiene una opinión adversa cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros omiten las revelaciones requeridas en relación con la incertidumbre material.

Representaciones escritas

¿Cuál es el alcance del ISA 580?

El ISA 580 se refiere a la responsabilidad del auditor para obtener representaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno, en una auditoría de estados financieros.

El Apéndice 1 de este estándar enumera otros ISA que requieren representaciones escritas específicas:

ISA	Título	Parágrafo
240	<i>Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros</i>	39
250	<i>Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros</i>	16
450	<i>Evaluación de declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría</i>	14
501	<i>Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para elementos seleccionados</i>	12
540	<i>Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo estimados de contabilidad del valor razonable, y revelaciones relacionadas</i>	22
550	<i>Partes relacionadas</i>	26
560	<i>Eventos subsiguientes</i>	9
570	<i>Empresa en marcha</i>	16(e)
(Rev 2015)		
710	<i>Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos</i>	9
720	<i>Responsabilidades del auditor en relación con otra información</i>	13(c)
(Rev 2015)		

¿Qué objetivos tiene el auditor en relación con las representaciones escritas?

De acuerdo con el ISA 580, los objetivos del auditor son:

- (a) Obtener representaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno, de que consideran que han cumplido su responsabilidad por la preparación de los estados financieros y por la completitud de la información proporcionada al auditor;
- (b) Respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o aseveraciones específicas contenidas en los estados financieros por medio de representaciones escritas si son determinadas necesarias por el auditor o requeridas por otros ISA; y
- (c) Responder de manera apropiada a las representaciones escritas proporcionadas por la administración y, cuando sea apropiado, por quienes tienen a cargo el gobierno, o si la administración o, cuando sea apropiado, quienes tienen a cargo el gobierno, no proporcionan las representaciones escritas solicitadas por el auditor.

¿Qué se entiende por representación escrita?

El ISA 580 dice que una representación escrita es una declaración escrita por la administración, proporcionada al auditor para confirmar ciertas materias o para respaldar otra evidencia de auditoría. En este contexto, no incluyen los estados financieros, ni las aseveraciones consiguientes, ni los libros y registros de respaldo.

¿Cuándo las representaciones escritas son evidencia de auditoría?

- Evidencia de auditoría es toda la información usada por el auditor al llegar a las conclusiones sobre las cuales se basa la opinión de auditoría.
- Las representaciones escritas son información necesaria que el auditor requiere en vinculación con la auditoría de los estados financieros de la entidad.
- De manera similar a las indagaciones, las representaciones escritas son evidencia de auditoría.
- Si bien las representaciones escritas ofrecen evidencia de auditoría que es necesaria, por sí mismas no ofrecen evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de los asuntos a los cuales se refieren.
- El hecho de que la administración haya aportado representaciones escritas que sean confiables no afecta la naturaleza o extensión de la otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene sobre el cumplimiento de las responsabilidades de la administración o sobre aseveraciones específicas.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 580?

El ISA 580 los organiza en seis grupos:

1. **Administración a la cual se le solicitan representaciones escritas:** El auditor tiene que solicitarle representaciones escritas a la administración que tiene las responsabilidades apropiadas por los estados financieros y conocimiento de los asuntos implicados en ellos.
2. **Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la administración:**
 - **Preparación y presentación de los estados financieros:** El auditor tiene que solicitarle a la administración que suministre una representación escrita de que ha cumplido su responsabilidad por la preparación y presentación de los estados financieros tal y como se establece en los términos del contrato de auditoría y, en particular, si los estados financieros están preparados y presentados de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.
 - **Información suministrada al auditor:** El auditor tiene que solicitarle a la administración que suministre una declaración escrita de que le ha suministrado al

auditor toda la información relevante acordada en los términos del contrato de auditoría, y que todas las transacciones han sido registradas y están reflejadas en los estados financieros.

- **Descripción de las responsabilidades de la administración:** En las representaciones escritas, las responsabilidades de la administración tienen que describirse tal y como aparece en los términos del contrato de auditoría.

3. Otras representaciones escritas:

- Otros ISA requieren que el auditor solicite representaciones escritas (Ver tabla arriba).
- Si, además de las representaciones requeridas, el auditor determina que es necesario obtener una o más representaciones escritas para respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para una o más aseveraciones específicas contenidas en los estados financieros, el auditor tiene que solicitar esas otras representaciones escritas.

4. Fecha del(os) período(s) cubierto(s) por las representaciones escritas:

- La fecha de las representaciones escritas tiene que ser tan cercana como sea posible, pero no después de, la fecha del reporte del auditor sobre los estados financieros.
- Las representaciones escritas tienen que ser para todos los estados financieros y períodos a los cuales se hace referencia en el reporte del auditor.

5. Forma de las representaciones escritas:

- Las representaciones escritas tienen que ser en la forma de una carta de representación dirigida al auditor.
- Si la ley o regulación requieren que la administración haga declaraciones escritas públicas sobre sus responsabilidades, y el auditor determina que tales declaraciones suministran alguna o todas las representaciones requeridas, los asuntos relevantes cubiertos por tales declaraciones no necesitan ser incluidos en la carta de representación.

6. Representaciones escritas que generan dudas o que no son presentadas:

- **Dudas sobre la confiabilidad de las representaciones escritas:**
 - o Si el auditor tiene preocupaciones sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la administración, o sobre su compromiso para hacer forzoso el cumplimiento de ello, el auditor tiene que determinar el efecto que tales preocupaciones puedan tener en la confiabilidad de las representaciones (orales o escritas) y de la evidencia de auditoría en general.

- o En particular, si las representaciones escritas son inconsistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor tiene que aplicar procedimientos de auditoría para intentar resolver el asunto. Si el asunto permanece sin ser resuelto, el auditor tiene que volver a considerar la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la administración, o de su compromiso para hacer forzoso el cumplimiento de ello, y tiene que determinar el efecto que esto pueda tener en la confiabilidad de las representaciones (orales o escritas) y de la evidencia de auditoría en general.
 - o Si el auditor concluye que las representaciones escritas no son confiables, el auditor tiene que tomar acciones apropiadas, incluyendo determinar el posible efecto en la opinión contenida en el reporte del auditor.
- **Representaciones solicitadas y no suministradas:** Si la administración no suministra una o más de las representaciones escritas solicitadas, el auditor tiene que:
 - (a) Discutir el asunto con la administración;
 - (b) Volver a evaluar la integridad de la administración y evaluar el efecto que esto pueda tener en la confiabilidad de las representaciones (orales o escritas) y de la evidencia de auditoría en general; y
 - (c) Tomar las acciones apropiadas, incluyendo determinar el posible efecto en la opinión contenida en el reporte del auditor.
 - **Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la administración:** De acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015) el auditor tiene que negar la opinión sobre los estados financieros si:
 - (a) El auditor concluye que hay duda suficiente acerca de la integridad de la administración, de manera tal que las representaciones escritas requeridas no son confiables; o
 - (b) La administración no proporciona las representaciones escritas requeridas.

¿Qué otra ayuda ofrece el ISA 580 en relación con las representaciones escritas?

Además del material y otro de carácter explicativo, y del Apéndice 1 sobre las representaciones escritas requeridas por otros ISA, el ISA 580 contiene el Apéndice 2, que es una carta ilustrativa que incluye las representaciones escritas que son requeridas por este y por otros ISA.

5. USO DEL TRABAJO DE OTROS

“El auditor externo tiene la responsabilidad única por la opinión expresada, y esa responsabilidad no es reducida por el uso que en el compromiso el auditor haga del trabajo de la función de auditoría interna o de auditores internos para prestarle ayuda directa en el compromiso.”

**ISA 610
(Revisado 2013)**



¿Cuáles estándares integran esta sección?

Los estándares que se refieren al uso del trabajo de otros están cubiertos en las secciones 600 - 699. En el presente, son efectivos los siguientes tres estándares:

- ISA 600 – *Consideraciones especiales – Auditorías de los estados financieros de grupo (incluyendo el trabajo de los auditores del componente)*
- ISA 610 – *Uso del trabajo de auditores internos*
- ISA 620 – *Uso del trabajo de un experto del auditor*

Esta sección se refiere a cuándo el auditor puede usar el trabajo de otros, lo cual puede realizarse específicamente en tres situaciones en las cuales esos 'otros' pueden ser: (a) Auditores de los componentes de un grupo, esto es, otros auditores de estados financieros; (b) Auditores internos; y (c) Expertos del auditor.

Otros estándares se refieren a situaciones relacionadas, que complementan lo anterior:

- (a) Cuando el otro es un experto de contabilidad o auditoría: ISA 220
- (b) Cuando el otro es un experto de la administración: ISA 500

Auditoría de los estados financieros de un grupo

Las prácticas empresariales relacionadas con fusiones, adquisiciones, combinaciones de negocios, grupos económicos y empresariales, negocios conjuntos y similares, que cada vez crecen más y se fortalecen en el presente, están conduciendo a dos necesidades críticas:

- La primera se refiere a la consolidación de la información financiera, la cual debe ser preparada con base en políticas de contabilidad uniformes y los estándares más rigurosos (Cfr.: IFRS).
- La segunda es consecuencia de la anterior y se refiere a la auditoría de los estados financieros de los grupos. Al interior de este tipo de auditoría, dos son los asuntos clave: uno, el relacionado con la consolidación de la información financiera que se va a auditar, y dos, cómo incorporar o coordinar el trabajo de los auditores de los componentes.

¿Cuál es el alcance del ISA 600?

El ISA 600 aplica a las auditorías de grupos, en particular las que involucran auditores del componente. Un auditor puede encontrar que este ISA es útil, adaptado según sea en las circunstancias, cuando ese auditor involucra otros auditores en la auditoría de estados financieros que no son los estados financieros del grupo. El auditor del componente puede ser requerido por estatuto, regulación u otra razón, para expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente.

¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros del grupo?

El ISA 600 señala que los objetivos del auditor son:

- (a) Determinar si actuar como el auditor de los estados financieros del grupo; y
- (b) Si actúa como el auditor de los estados financieros del grupo:
 - i. Comunicarse de manera clara con los auditores del componente acerca del alcance y la oportunidad de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes y sus hallazgos; y
 - ii. Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación para expresar una opinión respecto de si los estados financieros del grupo están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.

¿Cuáles son las problemáticas asociadas con la auditoría del grupo y de los componentes del grupo?

Básicamente son tres:

- (1) El auditor de un componente puede ser requerido por estatuto, regulación u otra razón, con el fin de que exprese una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. El equipo del compromiso del grupo puede decidir usar la evidencia de auditoría sobre la cual se basa la opinión de auditoría sobre la cual se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente, para obtener evidencia de auditoría para el grupo, pero siempre aplican los requerimientos de este ISA.
- (2) El socio de auditoría del grupo es responsable por la dirección, supervisión y desempeño del contrato de auditoría del grupo.
- (3) El riesgo de auditoría es una función del riesgo de declaración equivocada material de los estados financieros y del riesgo de que el auditor no detectará tales errores. En una auditoría del grupo, esto incluye el riesgo de que el auditor del componente no pueda detectar una declaración equivocada contenida en la información financiera del componente que podría causar una declaración equivocada material de los estados financieros del grupo, y el riesgo de que el equipo del compromiso del grupo no pueda detectar esa declaración equivocada.

¿Qué se entiende por componente?

Componente es una entidad o actividad de negocios para el cual la administración del grupo o del componente prepara información financiera que deba ser incluida en los estados financieros del grupo.

¿Quién es el auditor del componente?

Es un auditor quien, a solicitud del equipo del compromiso del grupo, realiza trabajo sobre información financiera relacionada con un componente para la auditoría del grupo.

¿Qué se entiende por administración del componente?

Es la administración responsable por la preparación de la información financiera de un componente.

¿Qué es materialidad del componente?

Es la materialidad para un componente, determinada por el equipo del compromiso del grupo.

¿Qué se entiende por grupo?

Todos los componentes cuya información financiera es incluida en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre tiene más de un componente.

¿Qué es auditoría del grupo?

Es la auditoría de los estados financieros del grupo.

¿Quién es el socio del compromiso del grupo?

Es el socio u otra persona de la firma, quien es responsable por el compromiso de la auditoría del grupo y su desempeño, así como por el reporte del auditor sobre los estados financieros del grupo que son emitidos a nombre de la firma.

¿Cuál es el equipo del compromiso?

El equipo del compromiso está conformado por los socios, incluyendo el socio del compromiso, y el personal quienes establecen la estrategia de auditoría del grupo, se comunican con los auditores del componente, realizan el trabajo sobre el proceso de consolidación, y evalúan las conclusiones obtenidas a partir de la evidencia de auditoría como base para la formación de una opinión sobre los estados financieros del grupo.

¿Cuáles son los estados financieros del grupo?

Son los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente.

¿Qué se entiende por administración del grupo?

La administración del grupo es la administración responsable por la preparación de los estados financieros del grupo.

¿Qué son los controles a nivel de todo el grupo?

Son los controles diseñados, implementados y mantenidos por la administración del grupo sobre la información financiera del grupo.

¿Qué es componente importante?

Componente importante es un componente identificado por el equipo del compromiso: (i) que es de importancia financiera individual para el grupo, o (ii) que, debido a su naturaleza

específica o circunstancias, es probable que incluya riesgos importantes de declaración equivocada material de los estados financieros del grupo.

¿Cuáles son los requerimientos que hace el ISA 600?

El ISA 600 los organiza en trece grupos:

1. Responsabilidad:

- El socio del compromiso del grupo es responsable por la dirección, supervisión y desempeño de la auditoría del grupo en cumplimiento con los estándares profesionales y los requerimientos regulatorios y legales, y si el reporte del auditor que se emite es apropiado en las circunstancias.
- El reporte del auditor sobre los estados financieros del grupo no tiene que referirse al auditor de un componente, a menos que la ley o la regulación requieran incluir tal referencia.
- Si la ley o la regulación requieren tal referencia, el reporte del auditor tiene que señalar que la referencia no disminuye la responsabilidad del socio o del equipo del compromiso del grupo respecto de la opinión de auditoría del grupo.

2. Aceptación y continuidad:

- En aplicación del ISA 220, el socio del compromiso del grupo tiene que determinar si razonablemente se puede esperar obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:
 - (a) El proceso de consolidación
 - (b) La información financiera de los componentes, a partir de la cual basar la opinión de la auditoría del grupo
- Para este propósito, el equipo del compromiso del grupo tiene que obtener un entendimiento del grupo, sus componentes y su entorno, que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean componentes importantes.
- Cuando los auditores del componente desempeñan trabajo sobre la información financiera de tales componentes, el socio del compromiso del grupo tiene que evaluar si el equipo del compromiso del grupo será capaz de participar en el trabajo de esos auditores de los componentes en la extensión necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.
- Si el socio del compromiso del grupo concluye que:
 - (a) No será posible que el equipo del contrato del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y apropiada debido a restricciones impuestas por la administración del grupo; y

(b) El posible efecto de esta incapacidad resultará en una negación de opinión sobre los estados financieros del grupo,

el socio del compromiso tiene ya sea que:

- En el caso de un compromiso nuevo, no aceptar el compromiso, o, en el caso de un compromiso que continúa, renunciar al compromiso; o
- Cuando la ley o la regulación prohíbe que un auditor decline o renuncie a un compromiso, habiendo desempeñado la auditoría de los estados financieros del grupo en la extensión en que sea posible, negar una opinión sobre los estados financieros del grupo.
- El socio del compromiso del grupo tiene que acordar los términos del contrato de auditoría del grupo de acuerdo con el ISA 210.

3. Estrategia general de auditoría y plan de auditoría:

- El equipo del compromiso del grupo tiene que establecer una estrategia general de auditoría y tiene que desarrollar un plan de auditoría del grupo de acuerdo con el ISA 300.
- El socio del compromiso del grupo tiene que revisar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría del grupo.

4. Entendimiento del grupo, sus componentes y sus entornos:

- Se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de declaración equivocada material mediante un entendimiento de la entidad y su entorno. El equipo del compromiso del grupo tiene que:
 - (a) Enriquecer su entendimiento del grupo, sus componentes y sus entornos, incluyendo los controles para todo el grupo, obtenido durante las etapas de aceptación o continuación, y
 - (b) Obtener un entendimiento del proceso de consolidación, incluyendo las instrucciones que la administración del grupo emite para los componentes.
- El equipo del compromiso del grupo tiene que obtener un entendimiento que sea suficiente para:
 - (a) Confirmar o revisar su identificación inicial de los componentes que es probable que sean importantes; y
 - (b) Valorar los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros del grupo, ya sea que se deban a fraude o error.

5. Entendimiento de los auditores del componente:

- Cuando el equipo del compromiso planee solicitarle al auditor de un componente que desempeñe trabajo sobre la información financiera de un componente, el equipo del compromiso del grupo tiene que obtener un entendimiento de lo siguiente:
 - (a) Si el auditor del componente entiende y cumplirá con los requerimientos éticos que son relevantes para la auditoría del grupo y, en particular, es independiente;
 - (b) La competencia profesional del auditor del componente;
 - (c) Si el equipo del compromiso del grupo será capaz de participar en el trabajo del auditor del componente en la extensión necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada; y
 - (d) Si el auditor del componente opera en un entorno regulatorio que activamente supervisa a los auditores.
- Cuando el auditor de un componente no satisface los requerimientos de independencia que son relevantes para la auditoría del grupo, o el equipo del compromiso tiene serias preocupaciones sobre las materias que se listaron en (a) – (d) inmediatamente arriba, el equipo del compromiso tiene que obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para la información del componente sin solicitar que el auditor del componente desempeñe trabajo sobre la información financiera de ese componente.

6. Materialidad:

- El nivel de materialidad se establece para los estados financieros del grupo tomados como un todo, y ello se hace cuando se determina la estrategia general de auditoría del grupo.
- El umbral de materialidad del componente será menor que el del grupo.
- Deben analizarse las circunstancias específicas y los otros requerimientos de este ISA.

7. Respuesta a los riesgos valorados:

- La metodología básica es la misma de cualquier auditoría.
- Los aspectos particulares a ser considerados en la auditoría del grupo incluyen:

(a) Determinar el tipo de trabajo a ser desempeñado en la información financiera de los componentes (tanto para componentes importantes como para no-importantes).

(b) Participación en el trabajo desempeñado por los auditores de los componentes:

- Componentes importantes – valoración del riesgo
- Riesgos importantes identificados de declaración equivocada material de los estados financieros del grupo – procedimientos adicionales de auditoría.

8. El proceso de consolidación:

- Pruebas de efectividad de la operación de los controles para todo el grupo, si la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo a ser desempeñado en el proceso de consolidación se basa en la expectativa de que los controles para todo el grupo están operando efectivamente, o cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no proveen evidencia de auditoría suficiente y apropiada a nivel de aseveración.
- El proceso de consolidación requiere procedimientos adicionales para responder a los riesgos valorados de declaración equivocada material de los estados financieros del grupo que surgen del proceso de consolidación.
- Si los componentes aplican diferentes políticas de contabilidad o si la información corresponde a distintas fechas, se deben evaluar los ajustes para los propósitos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.

9. Eventos subsiguientes:

Deben identificarse, lo mismo que los ajustes o la revelación que se requiera hacer en los estados financieros del grupo.

10. Comunicación con el auditor del componente:

El equipo del compromiso del grupo tiene que comunicarle oportunamente sus requerimientos al auditor del componente, señalando:

- (a) Los requerimientos éticos relevantes, en particular los de independencia,
- (b) El trabajo a ser desempeñado (incluye la materialidad del componente y el proceso de identificación y respuesta a los riesgos),
- (c) El uso que se va a hacer de ese trabajo,
- (d) La forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente con el equipo del compromiso.

11. Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida:

- Evaluación de la comunicación del auditor del componente y de lo adecuado de su trabajo. Si se concluye que es insuficiente, se deben aplicar procedimientos adicionales.
- El equipo del compromiso del grupo tiene que evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada a partir de los procedimientos de auditoría desempeñados sobre el proceso de consolidación, así como del trabajo desempeñado por el equipo del compromiso del grupo y los auditores de los componentes.
- El socio del compromiso del grupo tiene que evaluar el efecto que sobre la opinión de auditoría del grupo tiene cualesquiera declaraciones equivocadas no-corregidas, y cualesquiera casos donde no se haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

12. Comunicación con la administración del grupo y con quienes tienen a cargo el gobierno del grupo:

- *Comunicación con la administración del grupo*

El equipo del compromiso del grupo tiene que hacer que la administración del grupo esté consciente, oportunamente y en el nivel apropiado de responsabilidad, respecto de las debilidades materiales:

- (a) En el diseño o en la efectividad de la operación de los controles para todo el grupo;
- (b) Que se identificaron en los controles internos de los componentes y que son importantes para el grupo

- Igualmente debe hacerlo respecto del fraude identificado o la posibilidad de su existencia.

- *Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno del grupo:*

Además de lo requerido por otros ISA (particularmente el ISA 260 (Revisado 2015)), el equipo del compromiso del grupo tiene que comunicarles:

- (a) Una descripción del tipo de trabajo desempeñado sobre la información financiera de los componentes;
- (b) Un detalle de la naturaleza de la participación planeada del equipo del compromiso del grupo en el trabajo a ser desempeñado por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes importantes;
- (c) Casos que den origen a preocupación sobre la calidad del trabajo del auditor de un componente;

- (d) Cualesquiera limitaciones en la auditoría del grupo;
- (e) Fraude cometido o del cual se sospeche, que implique a la administración del grupo, a la administración de un componente, a empleados que tengan roles importantes en los controles para todo el grupo, o a otros cuando el fraude resulte en una declaración equivocada material de los estados financieros del grupo.

13. Documentación:

- Al satisfacer los requerimientos de documentación que hacen los ISA (y particularmente el ISA 230), el equipo del compromiso del grupo también tiene que documentar lo siguiente:
 - (a) Un análisis de los componentes, señalando los que son importantes, y el tipo de trabajo desempeñado sobre la información financiera de los componentes.
 - (b) La naturaleza, oportunidad y extensión de la participación del equipo del compromiso del grupo en el trabajo desempeñado por los auditores de los componentes importantes incluyendo, cuando aplica, la revisión por parte del equipo del compromiso del grupo respecto de las partes relevantes de la documentación de auditoría y las conclusiones consiguientes extraídas por los auditores de los componentes.
- Comunicaciones escritas entre el equipo del compromiso del grupo y los auditores de los componentes respecto de los requerimientos del equipo de compromiso del grupo.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otro apoyo ofrece el ISA 600?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 600 contiene cinco apéndices:

1. Ilustración del reporte del auditor cuando el equipo del compromiso no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la cual basar la opinión de auditoría del grupo.
2. Ejemplos de materias acerca de las cuales el equipo del compromiso del grupo obtiene un entendimiento.
3. Ejemplos de condiciones o eventos que pueden señalar riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros del grupo.
4. Ejemplos de las confirmaciones de un auditor del componente.

5. Materias requeridas y adicionales incluidas en la carta de instrucción del equipo del compromiso del grupo.

Uso del trabajo de auditores internos

¿Cuál es el alcance del ISA 610 (Revisado 2013)?

El ISA 610 (Revisado 2013) se refiere a las responsabilidades del auditor externo si usa el trabajo de auditores internos. Esto incluye:

- (a) Usar el trabajo de la función de auditoría interna en la obtención de evidencia de auditoría; y
- (b) Usar auditores internos para proporcionar ayuda directa bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

Este ISA no aplica si la entidad no tiene una función de auditoría interna.

Si la entidad tiene una función de auditoría interna, los requerimientos contenidos en este ISA, en relación con el uso de esa función, NO aplican si:

- (a) Las responsabilidades y actividades de la función no son relevantes para la auditoría; o
- (b) Con base en el entendimiento preliminar que el auditor tiene de la función obtenido como resultado de los procedimientos aplicados según el ISA 315 (Revisado 2013), el auditor externo no espera usar el trabajo de la función en la obtención de evidencia de auditoría.

Los requerimientos contenidos en este ISA en relación con la ayuda directa no aplican si el auditor externo no planea usar auditores internos para que le proporcionen ayuda directa.

¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con el uso de auditores internos?

El ISA 610 (Revisado 2013) dice que los objetivos del auditor externo, cuando la entidad tiene una función de auditoría interna y el auditor externo espera usar el trabajo de la función para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir la extensión, de los procedimientos de auditoría a ser aplicados directamente por el auditor externo, o usar auditores internos para prestar ayuda directa, son:

- (a) Determinar si el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos pueden ser usados, y si es así, en qué área y en qué extensión;

y habiendo hecho esa determinación:

- (b) Si usa el trabajo de la función de auditoría interna, determinar si ese trabajo es adecuado para los propósitos de la auditoría; y

- (c) Si usa auditores internos para prestar ayuda directa, dirigir, supervisar y revisar de la manera apropiada su trabajo.

¿Cuál es la relación entre el ISA 315 (Revisado 2013) y el ISA 610 (Revisado 2013)?

Tal relación puede sintetizarse en los siguientes puntos:

- Muchas entidades establecen funciones de auditoría interna como parte de sus estructuras de control interno y de gobierno.
- El ISA 315 (Revisado) aborda cómo el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna puede informar el entendimiento que el auditor externo tiene de la entidad y su entorno y la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material.
- Dependiendo de si la condición organizacional de la función de auditoría interna, así como sus políticas y procedimientos relevantes, respaldan de manera adecuada la objetividad de los auditores externos, el nivel de competencia de la función de auditoría interna y si la función aplica un enfoque disciplinado y sistemático, el auditor externo también puede ser capaz de usar el trabajo de la función de auditoría interna de una manera constructiva y complementaria.
- Además, este ISA también aborda las responsabilidades del auditor si considera usar auditores internos para proporcionar ayuda directa bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

¿Cuál es la responsabilidad del auditor externo por la auditoría?

El ISA 610 (Revisado 2013) dice claramente que el auditor externo tiene la responsabilidad única por la opinión expresada, y esa responsabilidad no es reducida por el uso que en el compromiso el auditor externo haga del trabajo de la función de auditoría interna o de auditores externos para prestarle ayuda directa en el compromiso.

¿Qué se entiende por función de auditoría interna?

El ISA 610 (Revisado 2013) define la función de auditoría interna como la función de la entidad, que realiza actividades de aseguramiento y consultoría diseñadas para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gobierno, administración del riesgo y control interno de la entidad.

¿Qué se entiende por ayuda directa?

Ayuda directa es el uso de auditores internos para aplicar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 610 (Revisado 2013)?

El ISA 610 (Revisado 2013) los organiza en cinco grupos:

1. Determinar si, en cuáles áreas y en qué extensión, puede usarse el trabajo de la función de auditoría interna.
2. Uso del trabajo de la función de auditoría interna
3. Determinar si, en cuáles áreas y en qué extensión, los auditores internos pueden ser usados para proporcionar ayuda directa.
4. Uso del trabajo de auditores internos para proporcionar ayuda directa.
5. Documentación.

¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el determinar si, en cuáles áreas y en qué extensión, puede usarse el trabajo de la función de auditoría interna?

Evaluación de la función de auditoría interna

El auditor externo tiene que determinar si el trabajo de la auditoría interna puede ser usados para los propósitos de la auditoría, mediante evaluar lo siguiente:

- (a) La extensión en la cual la condición organizacional y las políticas y procedimientos relevantes de la auditoría interna respaldan la objetividad de los auditores internos;
- (b) El nivel de competencia de la función de auditoría interna; y
- (c) Si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad.

El auditor externo no puede usar el trabajo de la función de auditoría interna si el auditor externo determina que:

- (a) La condición organizacional y las políticas y procedimientos relevantes de la función no respaldan de la manera adecuada la objetividad de los auditores internos;
- (b) La función carece de competencia suficiente; o
- (c) La función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad.

Determinación de la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que puede ser usado

- Como base para la determinación de las áreas y la extensión en la cual el trabajo de la función de auditoría interna puede ser usado, el auditor externo tiene que considerar la naturaleza y el alcance del trabajo que haya sido realizado, o esté planeado a ser realizado, por la función de auditoría interna y su relevancia para la estrategia general del auditor y el plan de auditoría.
- El auditor externo tiene que hacer todos los juicios importantes en el compromiso de auditoría y, para prevenir el uso indebido del trabajo de la función de auditoría interna, tiene que planear usar menos del trabajo de la función y realizar más directamente el trabajo:
 - (a) El mayor juicio está involucrado en:
 - i. Planear y aplicar procedimientos de auditoría relevantes; y
 - ii. Evaluar la evidencia de auditoría obtenida;
 - (b) A mayor sea el riesgo valorado de declaración equivocada material a nivel de aseveración, con especial consideración dada a los riesgos identificados como importantes;
 - (c) A menor condición organizacional y políticas y procedimientos relevantes de la función de la función de auditoría interna que respalden la objetividad de los auditores internos; y
 - (d) A más bajo el nivel de competencia de la función de auditoría interna.
- El auditor interno también tiene que evaluar si, en el agregado, el uso del trabajo de la función de auditoría interna en la extensión planeada todavía resultaría en que el auditor externo esté suficientemente involucrado en la auditoría, dada la responsabilidad única que el auditor externo tiene por la opinión de auditoría expresada.
- El auditor externo tiene que, en la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno de la vista de conjunto del alcance y oportunidad planeados de la auditoría de acuerdo con el ISA 260 (Revisado 2015), comunicar cómo el auditor externo ha planeado usar el trabajo de la función de auditoría interna.

¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el uso de la función de auditoría interna?

- Si el auditor externo planea usar el trabajo de la función de auditoría interna, tiene que discutir el uso planeado de su trabajo con la función como base para la coordinación de sus respectivas actividades.
- El auditor externo tiene que leer los reportes de la función de auditoría internos relacionados con el trabajo de la función que el auditor externo planea usar para

obtener un entendimiento de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados y los hallazgos relacionados.

- El auditor externo tiene que aplicar suficientes procedimientos de auditoría en el cuerpo del trabajo de la función de auditoría interna en su conjunto que el auditor externo planee usar, a fin de determinar su carácter adecuado para los propósitos de la auditoría, incluyendo evaluar si:
 - (a) El trabajo de la función ha sido apropiadamente planeado, realizado, supervisado, revisado y documentado;
 - (b) Evidencia suficiente y apropiada ha sido obtenida para permitirle a la función obtener conclusiones razonables; y
 - (c) Las conclusiones alcanzadas son apropiadas en las circunstancias y los reportes preparados por la función son consistentes con los resultados del trabajo realizado.
- La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría del auditor externo tienen que ser respuesta a la evaluación que el auditor externo haga de:
 - (a) La cantidad del juicio involucrado;
 - (b) El riesgo valorado de declaración equivocada material;
 - (c) La extensión en la cual la condición organizacional y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna respaldan la objetividad de los auditores internos; y
 - (d) El nivel de competencia de la función;

y tiene que incluir volver a realizar algún trabajo.

- El auditor externo también tiene que evaluar si las conclusiones del auditor externo en relación con la función de auditoría interna contenida en el párrafo 15 de este ISA [ver arriba la sección '*Evaluación de la función de auditoría interna*'] y la determinación de la naturaleza y extensión del uso del trabajo de la función para los propósitos de la auditoría contenidos en los párrafos 18-19 de este ISA [Ver arriba la sección '*Determinación de la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que puede ser usado*'] permanecen apropiados.

¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el determinar si, en cuáles áreas y en qué extensión, los auditores internos pueden ser usados para proporcionar ayuda directa?

Determinación de si los auditores internos pueden ser usados para proporcionar ayuda directa para los propósitos de la auditoría

- Al auditor externo le puede estar prohibido por ley o regulación obtener asistencia de los auditores internos. Si es así, no aplican los requerimientos siguientes.
- Si el uso de los auditores internos para proporcionar ayuda directa no está prohibido por ley o regulación, y el auditor externo planea usar a los auditores internos para proporcionar ayuda directa en la auditoría, el auditor externo tiene que evaluar la existencia e importancia de las amenazas a la objetividad y el nivel de competencia de los auditores internos que proporcionarán tal ayuda. La evaluación que el auditor externo haga de la existencia e importancia de las amenazas a la objetividad de los auditores tiene que incluir indagar a los auditores internos en relación con los intereses y relaciones que puedan crear una amenaza a su objetividad.
- El auditor externo no puede usar al auditor interno para que le proporcione ayuda directa si:
 - (a) Hay amenazas importantes a la objetividad del auditor interno; o
 - (b) El auditor interno carece de competencia suficiente para realizar el trabajo propuesto.

Determinación de la naturaleza y extensión del trabajo que puede ser asignado a los auditores internos que proporcionen ayuda directa

- Al determinar la naturaleza y extensión del trabajo que puede ser asignado a los auditores internos y la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección, supervisión y revisión que sea apropiada en las circunstancias, el auditor externo tiene que considerar:
 - (a) La cantidad del juicio involucrado en:
 - i. Planear y aplicar procedimientos de auditoría relevantes; y
 - ii. Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida;
 - (b) El riesgo valorado de declaración equivocada material; y
 - (c) La evaluación que el auditor externo haga de la existencia e importancia de las amenazas a la objetividad y el nivel de competencia de los auditores internos que proporcionarán tal ayuda.
- El auditor externo no puede usar auditores internos para que proporcionen ayuda directa para realizar procedimientos que:
 - (a) Involucren hacer juicios importantes en la auditoría;
 - (b) Se relacionen con riesgos de declaración equivocada material valorados como más altos cuando el juicio requerido en la aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida sea más que limitado;

- (c) Se relacionen con trabajo con el cual los auditores internos hayan estado involucrados y que hayan sido, o serán, reportados por la función de auditoría interna a la administración o a quienes tienen a cargo el gobierno; o
 - (d) Se relacionen con decisiones que el auditor externo haga de acuerdo con este ISA en relación con la función de auditoría interna y el uso de su trabajo o ayuda directa.
- Habiendo evaluado de la manera apropiada si, y si es así, en qué extensión los auditores internos pueden ser usados para proporcionar ayuda directa en la auditoría, el auditor externo tiene que, en la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno, presentar una vista de conjunto del alcance y oportunidad planeados de la auditoría de acuerdo con el ISA 260 (Revisado 2015), comunicar la naturaleza y extensión del uso planeado de los auditores internos para proporcionar ayuda directa a fin de alcanzar un entendimiento mutuo de que tal uso no es excesivo en las circunstancias del compromiso.
 - El auditor externo tiene que evaluar si, en el agregado, el uso de los auditores internos para proporcionar ayuda directa en la extensión planeada, junto con el uso planeado del trabajo de la función de auditoría interna, todavía resultará en que el auditor externo esté suficientemente involucrado en la auditoría, dada la responsabilidad única del auditor externo por la opinión de auditoría expresada.

¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con el uso del trabajo de auditores internos para proporcionar ayuda directa?

- Antes de usar los auditores internos para que le proporcionen ayuda directa para los propósitos de la auditoría, el auditor externo tiene que:
 - (a) Obtener acuerdo escrito del representante autorizado de la entidad de que a los auditores internos se les permitirá seguir las instrucciones del auditor externo, y que la entidad no intervendrá en el trabajo que el auditor interno realice para el auditor externo; y
 - (b) Obtener acuerdo escrito de los auditores internos de que ellos mantendrán confidenciales materias específicas según instrucción del auditor externo y que informarán al auditor externo de cualquier amenaza a su objetividad.
- El auditor externo tiene que dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores externos en el compromiso de acuerdo con el ISA 220. Al hacerlo:
 - (a) La naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección, supervisión, y revisión tienen que reconocer que los auditores internos no son independientes de la entidad y serán responsables por el resultado de la evaluación de los factores contenidos en el párrafo 29 de este ISA [Vea arriba '*Determinación de la naturaleza y extensión del trabajo que puede ser asignado a los auditores internos que proporcionen ayuda directa*']; y

- (b) Los procedimientos de revisión tienen que incluir que el auditor externo verifique la evidencia de auditoría subyacente para algún trabajo realizado por los auditores internos.

La dirección, supervisión y revisión, por el auditor externo, del trabajo realizado por los auditores internos, tiene que ser suficiente en orden a que el auditor externo esté satisfecho de que los auditores internos hayan obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar las conclusiones basadas en ese trabajo.

- Al dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos, el auditor externo tiene que permanecer alerta por indicaciones de que las evaluaciones que realice el auditor externo, contenidas en el párrafo 27 [Vea arriba *‘Determinación de si los auditores internos pueden ser usados para prestar ayuda directa para los propósitos de la auditoría’*] ya no sean apropiadas.

¿Cuáles son los requerimientos específicos que el ISA 610 (Revisado 2013) hace en relación con la documentación?

- Si el auditor externo usa el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor interno tiene que incluir en la documentación de la auditoría:
 - (a) La evaluación de:
 - i. Si la condición organizacional y las políticas y procedimientos relevantes de la función respaldan de manera adecuada la objetividad de los auditores internos;
 - ii. El nivel de competencia de la función; y
 - iii. Si la función aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo control de calidad;
 - (b) La naturaleza y extensión del trabajo usado y la base para esa decisión; y
 - (c) Los procedimientos de auditoría realizados por el auditor externo para evaluar lo adecuado del trabajo usado.
- Si el auditor externo usa auditores internos para proporcionar ayuda directa en la auditoría, el auditor externo tiene que incluir en la documentación de la auditoría:
 - (a) La evaluación de la existencia e importancia de las amenazas a la objetividad de los auditores internos y el nivel de competencia de los auditores internos usados para proporcionar ayuda directa;
 - (b) La base para la decisión en relación con la naturaleza y extensión del trabajo realizado por los auditores internos;

- (c) Quién revisó el trabajo realizado y la fecha y extensión de esa revisión de acuerdo con el ISA 230;
- (d) Los acuerdos escritos obtenidos del representante autorizado de la entidad y de los auditores internos; y
- (e) Los papeles de trabajo preparados por los auditores internos que proporcionaron ayuda directa en el compromiso de auditoría.

Uso del trabajo de un experto del auditor

¿Cuál es el alcance del ISA 620?

El ISA 620 se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con el trabajo de una persona u organización en un campo de experticia diferente a contabilidad o auditoría, cuando el trabajo es usado para ayudarle al auditor en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

El ISA 620 no se refiere a:

- (a) Situaciones cuando el equipo del compromiso incluye un miembro, o consulta una persona u organización, con experiencia en un área especializada de contabilidad o auditoría: esto es tratado en el ISA 220; o
- (b) El uso que el auditor hace de una persona u organización que posee experiencia en un campo diferente a contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo es usado por la entidad para ayudarle a la entidad a preparar los estados financieros: experto de la administración, lo cual es tratado por el ISA 500.

¿Cuáles son los objetivos del auditor para el uso del trabajo de un experto del auditor?

El ISA 620 señala que los objetivos del auditor son:

- (a) Determinar si usar el trabajo de un experto del auditor; y
- (b) Si usa el trabajo de un experto del auditor, determinar si ese trabajo es adecuado para los propósitos del auditor.

¿Cuál es la responsabilidad del auditor por la opinión de auditoría?

El auditor es el único responsable por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por el uso que el auditor hace del trabajo de un experto. No obstante, si el auditor usa el trabajo de un experto, habiendo seguido el ISA 620, el auditor puede aceptar los hallazgos o conclusiones del experto, en el campo del experto, como evidencia de auditoría apropiada.

¿Qué es experticia?

Experticia son las habilidades, el conocimiento y la experiencia en un campo particular.

¿Qué se entiende por experto del auditor?

Experto del auditor es la persona u organización que posee experticia en un campo diferente a contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo es usado por el auditor para ayudarle al auditor a obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente. El experto del auditor puede ser interno (que sea socio o personal, incluyendo personal temporal, de la firma o de la red de firmas del auditor), o un experto externo.

¿Qué se entiende por experto de la administración?

Experto de la administración es la persona u organización que posee experticia en un campo diferente a contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo es usado por la entidad para ayudarle en la preparación de los estados financieros.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 620?

El ISA 620 los organiza en siete grupos:

1. Determinación de la necesidad de un experto del auditor
2. Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría
3. La competencia, capacidades y la objetividad del experto del auditor
4. Obtención de un entendimiento en el campo de experticia del experto del auditor
5. Acuerdo con el experto del auditor
6. Evaluación de lo adecuado del trabajo del experto del auditor
7. Referencia al experto del auditor, en el reporte del auditor

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la determinación de la necesidad de un experto del auditor?

Si la experticia en un campo diferente a contabilidad o auditoría es necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor tiene que determinar si usar el trabajo de un experto.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría?

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del auditor con relación a los requerimientos del ISA 620 (parágrafos 9-13) [los requerimientos específicos adelante reseñados] variará dependiendo de las circunstancias. Al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de esos procedimientos, el auditor tiene que considerar materias que incluyen:

- (a) La naturaleza de la materia con la cual se relaciona el trabajo del experto;
- (b) Los riesgos de declaración equivocada material contenidos en la materia con la cual se relaciona el trabajo del experto;
- (c) La importancia de ese trabajo del experto en el contexto de la auditoría;
- (d) El conocimiento y la experiencia del auditor con relación a trabajo anterior realizado por ese experto; y
- (e) Si ese experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma del auditor.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la competencia, capacidades y la objetividad del experto del auditor?

El auditor tiene que evaluar si el experto tiene la competencia, capacidades y objetividad necesarias para los propósitos del auditor. En el caso de un experto interno, la evaluación de la objetividad tiene que incluir la indagación en relación con los intereses y relaciones que puedan crear una amenaza para la objetividad del experto.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la obtención de un entendimiento en el campo de experticia del experto del auditor?

El auditor tiene que obtener un entendimiento suficiente del campo de experticia del experto, a fin de permitirle al auditor:

- (a) Determinar la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto, para los propósitos del auditor; y
- (b) Evaluar el carácter adecuado de ese trabajo para los propósitos del auditor.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con el acuerdo con el experto del auditor?

El auditor tiene que acordar, con el experto, por escrito cuando sea apropiado, sobre las siguientes materias:

- (a) La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto;
- (b) Los respectivos roles y responsabilidades del auditor y del experto;
- (c) La naturaleza, oportunidad y extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluyendo la forma de cualquier reporte a ser presentado por ese experto; y
- (d) La necesidad de que el experto observe los requerimientos de confidencialidad.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la evaluación de lo adecuado del trabajo del experto del auditor?

- El auditor tiene que evaluar el carácter adecuado del trabajo del experto para los propósitos del auditor, incluyendo:
 - (a) La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, y su consistencia con la otra evidencia de auditoría;
 - (b) Si el trabajo del experto implica el uso de supuestos y métodos importantes, la relevancia y razonabilidad de esos supuestos y métodos en las circunstancias; y
 - (c) Si el trabajo del experto implica el uso de datos fuente que son importantes para el trabajo del experto, la relevancia, completitud y exactitud de esos datos fuente.
- Si el auditor determina que el trabajo del experto no es adecuado para los propósitos del auditor, el auditor tiene que:
 - (a) Acordar con ese experto respecto de la naturaleza y extensión del trabajo adicional a ser realizado por ese experto; o
 - (b) Aplicar los procedimientos de auditoría adicionales que sean apropiados para las circunstancias.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 620 en relación con la referencia al experto del auditor, en el reporte del auditor?

- En el reporte del auditor que contiene opinión sin modificación, el auditor no debe hacer referencia al trabajo del experto, a menos que por ley o regulación sea requerido a hacerlo. Si tal referencia es requerida por ley o regulación, el auditor tiene que señalar, en el reporte del auditor, que la referencia no reduce la responsabilidad del auditor por la opinión del auditor.
- Si en el reporte del auditor el auditor hace referencia al trabajo del experto, porque tal referencia es relevante para el entendimiento de una modificación de la opinión del auditor, el auditor tiene que señalar en el reporte del auditor que tal referencia no reduce la responsabilidad del auditor por esa opinión.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda contiene el ISA 620?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 620 contiene un Apéndice sobre las consideraciones para el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor.



6. CONCLUSIONES DE AUDITORÍA Y PRESENTACIÓN DE REPORTE DE AUDITORÍA

“La PCAOB (AS) e IASB (ISA) han introducido cambios muy relevantes en los estándares de reporte. El más significativo es el de Critical Audit Matters (PCAOB) y Key Audit Matters (ISA) que permitirán a los auditores comunicar en sus informes, asuntos relevantes de la auditoría y que resultarán de mucho interés para los inversionistas y demás stakeholders.”

Gabriel Jaime López
Socio de Auditoría



¿Cuáles estándares integran esta sección?

Los estándares que se refieren a las conclusiones de auditoría y presentación de reportes de auditoría están cubiertos en las secciones 700 – 799. En el presente, son efectivos los siguientes seis estándares:

- ISA 700 (Revisado 2015) – *Formación de una opinión y presentación de reportes sobre los estados financieros*
- ISA 701 (Nuevo 2015) – *Comunicación de materias de auditoría clave en el reporte del auditor independiente*
- ISA 705 (Revisado 2015) – *Modificaciones a la opinión contenida en el reporte del auditor independiente*

- ISA 706 (Revisado 2015) – *Parágrafos de énfasis de materia y párrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor independiente*
- ISA 710 – *Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos*
- ISA 720 (Revisado 2015) – *Responsabilidades del auditor en relación con la otra información y enmiendas en conformidad relacionadas*

Formación de una opinión y presentación de reportes sobre los estados financieros

¿Cuál es el alcance del ISA 700 (Revisado 2015)?

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

Este estándar recibió cambios importantes como consecuencia de la incorporación del 'nuevo modelo de reporte del auditor.' Si bien la mayoría de esos cambios fueron en conformidad por los realizados a otros estándares, puede decirse que el principal relacionado con el ISA 700 es que modifica la definición de 'referencia a los estados financieros' que, en adelante significa 'el conjunto completo de estados financieros de propósito general.' En consecuencia, los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable son los que determinan la presentación, estructura y contenido de los estados financieros y qué constituye el conjunto completo de los estados financieros. Como consecuencia, introduce cambios al párrafo 14 (formación de una opinión sobre los estados financieros) y al párrafo 48 (fecha del reporte del auditor). Adicionalmente, hace ajustes importantes al material de aplicación.

¿Cuáles son los objetivos del auditor en lo relacionado con la formación de una opinión y presentación de reportes sobre los estados financieros?

El ISA 700 (Revisado 2015) señala que los objetivos del auditor son:

- Formar una opinión sobre los estados financieros con base en la evaluación de las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.
- Expresar de manera clara la opinión mediante un reporte escrito.

¿Qué se entiende por estados financieros de propósito general?

Estados financieros de propósito general son los estados financieros preparados de acuerdo con una estructura de propósito general.

¿Qué es estructura de propósito general?

Estructura de propósito general es una estructura para la presentación de reportes financieros diseñada para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un rango amplio de usuarios. La estructura de presentación de reportes financieros puede ser una estructura de presentación razonable o una estructura de cumplimiento.

¿Qué es estructura de presentación razonable?

El término 'estructura de presentación razonable' es usado para hacer referencia a la estructura de presentación de reportes financieros que requiere el cumplimiento con los requerimientos de la estructura y:

- (a) Reconoce explícita o implícitamente que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la administración proporcione revelaciones que van más allá de las específicamente requeridas por la estructura; o
- (b) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la administración se aparte de un requerimiento de la estructura para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Tales apartarse se espera que sean necesarios solo en circunstancias extremadamente raras.

¿Qué es estructura de cumplimiento?

El término 'estructura de cumplimiento' es usado para referirse a una estructura de presentación de reportes financieros que requiere el cumplimiento con los requerimientos de la estructura, pero no contiene los reconocimientos contenidos en los literales (a) y (b) relacionados con la estructura de presentación razonable [ver definición arriba].

¿Qué se entiende por opinión no modificada?

Opinión no-modificada es la opinión expresada por el auditor cuando el auditor concluye que los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 700 (Revisado 2015)?

El ISA 700 (Revisado 2015) los organiza en cuatro grupos:

1. Formación de una opinión sobre los estados financieros
2. Forma de la opinión
3. Reporte del auditor
4. Información complementaria presentada con los estados financieros

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con la formación de una opinión sobre los estados financieros?

- El auditor tiene que formar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.
- En orden a formar esa opinión, el auditor tiene que concluir si el auditor ha obtenido seguridad razonable acerca de si los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error. Esa conclusión tiene que tener en cuenta:
 - (a) La conclusión del auditor, de acuerdo con el ISA 330, de si ha sido obtenida evidencia de auditoría suficiente y apropiada;
 - (b) La conclusión del auditor, de acuerdo con el ISA 450, de si declaraciones equivocadas no-corregidas son materiales, individualmente o en el agregado; y
 - (c) Las evaluaciones requeridas por los párrafos 12-15 [ver viñetas siguientes en esta sección de requerimientos].
- El auditor tiene que evaluar si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable. Esta evaluación tiene que incluir consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas de contabilidad de la entidad, incluyendo indicadores de posible sesgo en los juicios de la administración.
- En particular, el auditor tiene que evaluar si, en vista de los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable:
 - (a) Los estados financieros revelan de la manera apropiada las políticas de contabilidad importantes seleccionadas y aplicadas. Al hacer esta evaluación, el auditor tiene que considerar la relevancia que las políticas de contabilidad tienen para la entidad, y si han sido presentadas de una manera comprensible;

- (b) Las políticas de contabilidad seleccionadas y aplicadas son consistentes con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable y son apropiadas;
- (c) Los estimados de contabilidad hechos por la administración son razonable;
- (d) La información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable, y comprensible. Al hacer esta evaluación, el auditor tiene que considerar si:
 - La información que debe haber sido incluida ha sido incluida, y si tal información está apropiadamente clasificada, agregada o desagregada, y caracterizada.
 - La presentación general de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que oscurece el entendimiento apropiado de las materias reveladas.
- (e) Los estados financieros proporcionan revelaciones adecuadas para permitirles a los usuarios a quienes se dirige que entiendan el efecto que las transacciones y eventos materiales tienen en la información transmitida en los estados financieros; y
- (f) La terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada estado financiero, es apropiada.
- Cuando los estados financieros sean preparados de acuerdo con una estructura de presentación razonable, la evaluación arriba requerida [ver viñetas anteriores en esta sección de los requerimientos] también tiene que incluir si los estados financieros logran la presentación razonable. La evaluación que el auditor haga de si los estados financieros logran la presentación razonable tiene que incluir la consideración de:
 - (a) La presentación, estructura y contenido general de los estados financieros; y
 - (b) Si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre la presentación razonable.
- El auditor tiene que evaluar si los estados financieros de manera adecuada se refieren a o describen la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con la forma de la opinión?

- El auditor tiene que expresar una opinión no-modificada cuando el auditor concluya que los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.
- Si el auditor:

- (a) Concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de declaración equivocada material; o
- (b) No puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada materia,

el auditor tiene que modificar la opinión contenida en el reporte del auditor, haciéndolo de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015).

- Si los estados financieros preparados de acuerdo con los requerimientos de una estructura de presentación razonable no logran la presentación razonable, el auditor tiene que discutir la materia con la administración y, dependiendo de los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable y cómo la materia sea resuelta, tiene que determinar si es necesario modificar la opinión contenida en el reporte del auditor, haciéndolo de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015).
- Cuando los estados financieros estén preparados de acuerdo con una estructura de cumplimiento, el auditor no está requerido a evaluar si los estados financieros logran la presentación razonable. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente raras el auditor concluye que tales estados financieros conducen a engaño, el auditor tiene que discutir la materia con la administración y, dependiendo de cómo ello sea resuelto, tiene que determinar si, y cómo, comunicar ello en el reporte del auditor.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con el reporte del auditor?

- El reporte del auditor tiene que hacerse por escrito.
- El ISA 700 (Revisado 2015) contempla tres situaciones diferentes de presentación de reportes del auditor:
 1. Reporte del auditor para auditorías dirigidas de acuerdo con los ISA
 2. Reporte del auditor prescrito por ley o regulación
 3. Reporte del auditor para auditorías dirigidas de acuerdo con tanto estándares de auditoría de una jurisdicción específica como con los ISA

Reporte del auditor para auditorías dirigidas de acuerdo con los ISA

Encabezado	Requerimiento detallado
Título	• El reporte del auditor tiene que tener un título que de manera clara señale que es el reporte de un auditor independiente.
Destinatario	• El reporte del auditor tiene que tener un destinatario, según sea apropiado, con base en las circunstancias del compromiso.

Opinión del auditor

- La primera sección del reporte del auditor tiene que incluir la **opinión del auditor**, y tiene que tener el encabezado 'Opinión.' La sección de opinión también tiene que:
 - (a) Identificar la entidad cuyos estados financieros hayan sido auditados;
 - (b) Declarar que los estados financieros han sido auditados;
 - (c) Identificar el título de cada estado que comprende los estados financieros;
 - (d) Referir a las notas, incluyendo el resumen de las políticas de contabilidad importantes; y
 - (e) Especificar la fecha de, o el período cubierto por, cada estado financiero que comprende los estados financieros.
- Cuando expresa una **opinión no-modificada** sobre los estados financieros preparados de acuerdo con una **estructura de presentación razonable**, la opinión del auditor tiene que, a menos que de otra manera sea requerido por ley o regulación, usar una de las siguientes frases, las cuales se considera son equivalentes:
 - (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, [...] de acuerdo con [la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable]; o
 - (b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos dan un punto de vista verdadero y justo [imagen fiel] de [...] de acuerdo con [la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable].
- Cuando expresa una opinión **no-modificada** sobre los estados financieros preparados de acuerdo con una **estructura de cumplimiento**, la opinión del auditor debe ser que los estados financieros adjuntos están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con [la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable].

Base para la opinión

- El reporte del auditor tiene que incluir una sección, inmediatamente después de la sección de opinión, con el encabezado "**Base para la opinión**," que:
 - (a) Declare que la auditoría fue dirigida de acuerdo con los ISA;
-

	(b) Referir a la sección del reporte del auditor que describa las responsabilidades del auditor según los ISA; (c) Incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de acuerdo con los requerimientos éticos relevantes relacionados con la auditoría, y ha cumplido las otras responsabilidades éticas del auditor de acuerdo con esos requerimientos. La declaración tiene que identificar la jurisdicción de origen de los requerimientos éticos relevantes o referirse al <i>Código de ética para contadores profesionales</i>, de IESBA. (d) Declarar si el auditor considera que la evidencia de auditoría que el auditor ha obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión del auditor.
Empresa en marcha	• Cuando sea aplicable, el auditor tiene que reportar de acuerdo con el ISA 570 (Revisado 2015).
Materias de auditoría clave	• Para las auditorías de conjuntos completos de estados financieros de propósito general de entidades registradas, el auditor tiene que comunicar, en el reporte del auditor, las materias de auditoría clave, de acuerdo con el ISA 701 (Nuevo 2015). • Cuando el auditor de otra manera esté requerido por ley o regulación o decida comunicar materias de auditoría clave en el reporte del auditor, el auditor tiene que hacerlo de acuerdo con el ISA 701 (Nuevo 2015).
Otra información	• Cuando sea aplicable, el auditor tiene que reportar de acuerdo con el ISA 720 (Revisado 2015).
Responsabilidades por los estados financieros	• El reporte del auditor tiene que incluir una sección con el encabezado “Responsabilidades de la administración por los estados financieros.” El reporte del auditor tiene que usar el término que sea apropiado en el contexto de la estructura legal de la jurisdicción particular y no necesita referirse específicamente a la “administración.” En algunas jurisdicciones, la referencia apropiada puede ser a quienes tienen a cargo el gobierno. Esta sección del reporte tiene que describir la responsabilidad de la administración por: (a) La preparación de los estados financieros de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable, y para el control interno que la administración determine necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de declaración equivocada material, ya sea debida a fraude o error; y

(b) Valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y si el uso de la base de contabilidad de empresa en marcha es apropiado, así como también la revelación, si es aplicable, de materias relacionadas con empresa en marcha. La explicación de la responsabilidad de la administración por esta valoración tiene que incluir una descripción de cuando el uso de la base de contabilidad de empresa en marcha es inapropiado.

- Esta sección del reporte del auditor también tiene que identificar a quien es responsable por la vigilancia del proceso de presentación de reportes financieros, cuando el responsable por tal vigilancia sea diferente de quien cumple las responsabilidades de administración.
- Cuando los estados financieros sean preparados de acuerdo con una estructura de presentación razonable, la descripción de las responsabilidades por los estados financieros, en el reporte del auditor, tiene que referirse a “la preparación y presentación razonable de los estados financieros” o “la preparación de estados financieros que ofrezcan un punto de vista verdadero y razonable [imagen fiel],” según sea apropiado en las circunstancias.

Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros

- El reporte del auditor tiene que incluir una sección con el encabezado **“Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros.”**
- Esta sección del reporte del auditor tiene que:
 - (a) Declarar que los objetivos del auditor son:
 - i. Obtener seguridad razonable respecto de si los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada material debida a fraude o error; y
 - ii. Emitir un reporte del auditor que incluya la opinión del auditor.
 - (b) Declarar que seguridad razonable es un nivel alto de aseguramiento, pero no una garantía de que la auditoría dirigida de acuerdo con los ISA siempre detectará una declaración equivocada material cuando exista; y
 - (c) Declarar que las declaraciones equivocadas pueden surgir de fraude o error, y ya sea:
 - i. Describir que se consideran materiales si, individualmente o en el agregado, razonablemente podría esperarse que

-
- influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman con base en esos estados financieros; o
- ii. Proporcionar una definición o descripción de la materialidad de acuerdo con la estructura de presentación de reporte financieros que sea aplicable.
- Esta sección adicionalmente tiene que:
 - (a) Declarar que, como parte de una auditoría de acuerdo con los ISA, el auditor ejerce juicio profesional y mantiene escepticismo profesional durante la auditoría; y
 - (b) Describir la auditoría mediante declarar que las responsabilidades del auditor son:
 - i. Identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros, sean debidos a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que sean respuesta a esos riesgos; y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una declaración equivocada material resultante de fraude es más alto que para una que resulte de error, dado que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionales, tergiversaciones, o eludir el control interno.
 - ii. Obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría en orden a diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En las circunstancias cuando el auditor también tenga una responsabilidad para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene que omitir la frase de que la consideración que el auditor hace del control interno no es para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.
 - iii. Evaluar lo apropiado de las políticas de contabilidad usadas y la razonabilidad de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas hechas por la administración.
-

-
- iv. Concluir sobre lo apropiado del uso que la administración haga de la base de contabilidad de empresa en marcha y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, el auditor está requerido a llamar la atención, en el reporte del auditor, hacia las revelaciones relacionadas contenidas en los estados financieros o, si tales revelaciones son inadecuadas, modificar la opinión. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría hasta la fecha del reporte del auditor. Sin embargo, eventos o condiciones futuras pueden causar que la entidad deje de continuar como empresa en marcha.
 - v. Cuando los estados financieros estén preparados de acuerdo con una estructura de presentación razonable, evaluar la presentación, estructura y contenido generales de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre la presentación razonable.
- (c) Cuando aplique el ISA 600, describir las responsabilidades del auditor en un compromiso de auditoría de grupo mediante declarar que:
- i. Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con la información financiera de las entidades o actividades de negocio dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - ii. El auditor es responsable por la dirección, supervisión y desempeño de la auditoría del grupo; y
 - iii. El auditor permanece responsable únicamente por la opinión del auditor.
- Esta sección también tiene que:
 - (a) Declarar que el auditor se comunica con quienes tienen a cargo el gobierno en relación con, entre otras cosas, el alcance y oportunidad planeados de la auditoría y los hallazgos de auditoría importantes, incluyendo cualesquiera deficiencias
-

importantes en el control interno que el auditor identifique durante la auditoría;

- (b) Para las auditorías de los estados financieros de entidades registradas, declarar que el auditor proporciona a quienes tienen a cargo el gobierno una declaración de que el auditor ha cumplido con los requerimientos éticos relevantes relacionados con independencia y comunica con ellos todas las relaciones y otras materias que razonablemente se pueda pensar que correspondan a la independencia del auditor, y cuando sea aplicable, las salvaguardas relacionadas; y
- (c) Para las auditorías de estados financieros de entidades registradas y cualesquiera otras entidades para las cuales las materias de auditoría clave sean comunicadas de acuerdo con el ISA 701 (Nuevo 2015), declarar que, de las materias comunicadas a quienes tienen a cargo el gobierno, el auditor determina las materias que fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período corriente y son por consiguiente las materias de auditoría clave. El auditor describe esas materias en el reporte del auditor a menos que ley o regulación impida la revelación pública de la materia o cuando, en circunstancias extremadamente raras, el auditor determine que una materia no deba ser comunicada en el reporte del auditor a causa de que las consecuencias adversas de hacerlo razonablemente se esperaría que superen los beneficios de interés público de tal comunicación.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros

- La descripción de las responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros tiene que estar incluida:
 - (a) Dentro del cuerpo del reporte del auditor;
 - (b) Dentro de un apéndice en el reporte del auditor, caso en el cual el reporte del auditor tiene que incluir una referencia a la ubicación del apéndice; o
 - (c) Por una referencia específica dentro del reporte del auditor a la ubicación de tal descripción en el sitio de la autoridad apropiada, cuando la ley, la regulación o los estándares nacionales de auditoría expresamente permitan que el auditor lo haga.
 - Cuando el auditor refiera a la descripción de las responsabilidades del auditor en el sitio web de la autoridad apropiada, el auditor tiene que determinar que tal descripción aborda, y no es inconsistente con, los requerimientos de este ISA.
-

Otras responsabilidades de presentación de reporte	• Si el auditor aborda, en el reporte del auditor sobre los estados financieros, otras responsabilidades de presentación de reporte que sean adicionales a las responsabilidades del auditor según los ISA, esas otras responsabilidades de presentación de reporte tienen que ser abordadas en una sección separada en el reporte del auditor con un encabezado titulado “Reporte sobre otros requerimientos legales y regulatorios” o de otra manera según sea apropiado para el contenido de la sección, a menos que esas otras responsabilidades de presentación de reporte aborden los mismos temas presentados según las responsabilidades de presentación de reporte requeridas por los ISA, caso en el cual las otras responsabilidades de presentación de reporte pueden ser presentadas en la misma sección que los elementos relacionados reportados requeridos por los ISA. • Si otras responsabilidades de presentación de reporte son presentadas en la misma sección que los elementos relacionados de presentación de reporte requeridos por los ISA, el reporte del auditor tiene que diferenciar de manera clara las otras responsabilidades de presentación de reporte de los reportes requeridos por los ISA. • Si el reporte del auditor contiene una sección separada que aborde otras responsabilidades de presentación de reporte, los requerimientos específicos de este ISA tienen que ser incluidos en una sección con el encabezado “Reporte sobre la auditoría de los estados financieros.” El “Reporte sobre otros requerimientos legales y regulatorios” tiene que aparecer después del “Reporte sobre la auditoría de los estados financieros.”
Nombre del socio del compromiso	• El nombre del socio del compromiso tiene que ser incluido en el reporte del auditor sobre los estados financieros de las entidades registradas a menos que, en circunstancias raras, tal revelación razonablemente se espere lleve a una amenaza importante de seguridad personal. En las circunstancias raras en que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del compromiso en el reporte del auditor, el auditor tiene que discutir esta intención con quienes tienen a cargo para informarles la valoración que el auditor haga de la probabilidad y severidad de la amenaza importante a la seguridad del auditor.
Firma del auditor	• El reporte del auditor tiene que ser firmado.
Dirección del auditor	• El reporte del auditor tiene que mencionar la ubicación en la jurisdicción donde el auditor ejerce.
Fecha del reporte del auditor	• El reporte del auditor tiene que ser fechado no antes de la fecha en la cual el auditor haya obtenido evidencia de auditoría

suficiente y apropiada en la cual basar la opinión del auditor sobre los estados financieros, incluyendo evidencia de que:

- (a) Todos los estados y revelaciones que comprenden los estados financieros hayan sido preparados; y
 - (b) Quienes con autoridad reconocida hayan afirmado que han asumido la responsabilidad por los estados financieros.
-

Reporte del auditor prescrito por ley o regulación

- Si el auditor está requerido por ley o regulación de una jurisdicción específica a usar un diseño específico, o redacción del reporte del auditor, el reporte del auditor tiene que referirse a los ISA solo si el reporte del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los siguientes elementos:
 - (a) Título
 - (b) Destinatario, tal y como sea requerido por las circunstancias del compromiso
 - (c) Sección de opinión, que contenga una expresión de opinión sobre los estados financieros y una referencia a la estructura de presentación de reportes financieros usada para preparar los estados financieros
 - (d) Identificación de los estados financieros de la entidad que hayan sido auditados
 - (e) Declaración de que el auditor es independiente de la entidad de acuerdo con los requerimientos éticos relevantes relacionados con la cumplida, y que ha cumplido las otras responsabilidades éticas del auditor de acuerdo con esos requerimientos-
 - (f) Cuando sea aplicable, una sección que aborde, y no sea consistente con, los requerimientos de presentación de reportes contenidos en el párrafo 22 del ISA 570 (Revisado 2015) sobre empresa en marcha.
 - (g) Cuando sea aplicable, la sección de base para la opinión calificada (o adversa) que aborde, y no sea inconsistente con, los requerimientos de presentación de reportes contenidos en el párrafo 23 del ISA 570 (Revisado) sobre empresa en marcha.
 - (h) Cuando sea aplicable, una sección que incluya la información requerida por el ISA 701 sobre comunicación de materias de auditoría clave, o información adicional acerca de la auditoría que esté prescrita por ley o regulación y que aborde, y no sea inconsistente con, los requerimientos de presentación de reporte contenidos en ese ISA.
 - (i) Cuando sea aplicable, una sección que aborde los requerimientos de presentación de reportes contenidos en el párrafo 24 del ISA 720 (Revisado 2015).

- (j) Una descripción de las responsabilidades de la administración por la preparación de los estados financieros y una identificación de los responsables por la vigilancia del proceso de presentación de reportes que aborde, y no sea inconsistente con, los requerimientos contenidos en los párrafos 33-36.
- (k) Una referencia a los ISA y a la ley o regulación, y una descripción de las responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros que aborde, y no sea inconsistente con los requerimientos contenidos en los párrafos 37-40.
- (l) Para las auditorías de conjuntos completos de estados financieros de propósito general de entidades registradas, el nombre del socio del compromiso a menos que, en circunstancias raras, tal revelación razonablemente se espere que lleve a una amenaza importante de seguridad personal.
- (m) La firma del auditor
- (n) La dirección del auditor
- (o) La fecha del reporte del auditor

Reporte del auditor para auditorías dirigidas de acuerdo con tanto estándares de auditoría de una jurisdicción específica como con los ISA

- El auditor puede estar requerido a dirigir la auditoría de acuerdo con los estándares de auditoría de una jurisdicción específica (los “estándares nacionales de auditoría”), y adicionalmente cumplir con los ISA. Si este es el caso, el reporte del auditor puede referirse a los ISA además de los estándares nacionales de auditoría, pero el auditor tiene que hacerlo solo si:
 - (a) No hay conflicto entre esos dos conjuntos, que llevarían a que el auditor (i) forme una opinión diferente, o (ii) no incluya un párrafo de énfasis de materia o un párrafo de otra materia que, en las circunstancias particulares, sea requerido por los ISA; y
 - (b) El reporte del auditor incluya, como mínimo, cada uno de los elementos requeridos para el “Reporte del auditor prescrito por ley o regulación” [ver sección anterior] cuando el auditor use el diseño o redacción especificado por los estándares nacionales de auditoría.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 700 (Revisado 2015) en relación con la información complementaria presentada con los estados financieros?

Si información complementaria que no es requerida por la estructura de presentación de reportes financieros es presentada con los estados financieros auditados, el auditor tiene que evaluar si, según el juicio profesional del auditor:

- Es considerada parte integral de los estados financieros debido a su naturaleza o a como es presentada. Cuando es parte integral, tiene que estar cubierta por la opinión del auditor.
- No es considerada parte integral de los estados financieros, el auditor tiene que evaluar si tal información complementaria es presentada de una manera que suficiente y claramente se diferencia de los estados financieros. Si este no es el caso, entonces el auditor tiene que pedirle a la administración que cambie cómo está presentada la información complementaria no auditada. Si la administración rehúsa hacerlo, el auditor tiene que identificar la información complementaria no auditada y explicar en el reporte del auditor que tal información complementaria no ha sido auditada.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda importante contiene el ISA 700 (Revisado 2015)?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 700 (Revisado 2015) tiene un Apéndice que ofrece ilustraciones de los reportes del auditor independiente sobre los estados financieros.

Comunicación de materias de auditoría clave

Esta es una temática completamente nueva y fue incluida en un estándar nuevo emitido como parte del 'nuevo modelo de reporte del auditor.'

¿Cuál es el alcance del ISA 701 (Nuevo 2015)?

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

De acuerdo con el ISA 701 (Nuevo 2015) los objetivos del auditor son determinar las materias de auditoría clave y, habiendo formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar esas materias mediante describirlas en el reporte del auditor.

¿Qué se entiende por materias de auditoría clave?

Materias de auditoría clave son las materias que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, fueron de la mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período corriente. Se seleccionan a partir de las materias comunicadas a quienes tienen a cargo el gobierno.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 701 (Nuevo 2015)?

El ISA 701 (Nuevo 2015) los organiza en cuatro grupos:

1. Determinación de las materias de auditoría clave
2. Comunicación de las materias de auditoría clave
3. Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno
4. Documentación

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la determinación de las materias de auditoría clave?

El auditor tiene que determinar:

- A partir de las materias comunicadas a quienes tienen a cargo el gobierno, las materias que requirieron atención importante del auditor en la ejecución de la auditoría. Al hacer esta determinación, el auditor tiene que tener en cuenta lo siguiente:
 - (a) Las áreas de riesgo de declaración equivocada material valoradas como más altas, o los riesgos importantes identificados de acuerdo con el ISA 315 (Revisado 2013).
 - (b) Los juicios importantes del auditor relacionados con áreas de los estados financieros que involucraron juicio importante de la administración, incluyendo los estimados de contabilidad que hayan sido identificados como que tienen alta incertidumbre de estimación.
 - (c) El efecto que en la auditoría tienen los eventos o transacciones importantes que ocurrieron durante el período.
- Cuáles de las materias determinadas de acuerdo con el párrafo 9 [viñetas (a) – (c) anteriores] fueron de la mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período corriente y por consiguiente son las materias de auditoría clave.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la comunicación de las materias de auditoría clave?

- El auditor tiene que describir cada materia de auditoría clave, usando un sub-encabezado apropiado, en una sección separada del reporte del auditor bajo el encabezado “**Materias de auditoría clave**,” a menos que apliquen las circunstancias contenidas en los párrafos 14 o 15 [Cfr. Adelante ‘Circunstancias en las cuales una materia que se determinó es una materia de auditoría clave no es comunicada en el reporte del auditor’ e ‘Interacción entre las descripciones de las materias de auditoría clave y otros elementos requeridos a ser incluidos en el reporte del auditor’]. El lenguaje introductorio de esta sección del reporte del auditor tiene que declarar que:
 - (a) Las materias de auditoría clave son las materias que, según el juicio profesional del auditor, fueron de la mayor importancia en la auditoría de los estados financieros [del período corriente]; y
 - (b) Esas materias fueron abordadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y el auditor no proporciona una opinión separada sobre esas materias.
- Adicionalmente, este estándar considera las siguientes situaciones específicas:
 - (a) *Las materias de auditoría clave no son un sustituto para la expresión de una opinión modificada:* El auditor no puede comunicar una materia en la sección de ‘Materias de auditoría clave’ cuando el auditor estaría requerido a modificar la opinión de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015) como resultado de la materia.
 - (b) *Descripciones de materias de auditoría clave individuales:* La descripción de cada materia de auditoría clave, en la sección de ‘Materias de auditoría clave’ tiene que incluir una referencia a las revelaciones relacionadas, contenidas en los estados financieros y tiene que abordar:
 - a. Por qué la materia fue considerada una de mayor importancia en la auditoría y por consiguiente determinada que es una materia de auditoría clave; y
 - b. Cómo la materia fue abordada en la auditoría.
 - (c) *Circunstancias en las cuales una materia que se determinó es una materia de auditoría clave no es comunicada en el reporte del auditor:* El auditor tiene que describir, en el reporte del auditor, cada materia de auditoría clave, a menos que:
 - a. Ley o regulación impida la revelación pública acerca de la materia; o
 - b. En circunstancias extremadamente raras, el auditor determine que la materia no deba ser comunicada en el reporte del auditor a causa de que las consecuencias adversas de hacerlo razonablemente se esperarían superen los beneficios del interés público de tal comunicación. Esto no aplica si la entidad ha revelado públicamente información acerca de la materia.

- (d) *Interacción entre las descripciones de las materias de auditoría clave y otros elementos requeridos a ser incluidos en el reporte del auditor:* Una materia que da origen a una opinión modificada de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015), o una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que pueden generar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha de acuerdo con el ISA 570 (Revisado 2015), son por su naturaleza materias de auditoría clave. Sin embargo, en tales circunstancias, esas materias no pueden describirse en la sección de 'Materias de auditoría clave' y no aplican los requerimientos contenidos en los párrafos 13-14 [Cfr. 'Descripciones de materias de auditoría clave individuales' y 'Circunstancias en las cuales una materia que se determinó es una materia de auditoría clave no es comunicada en el reporte del auditor' inmediatamente arriba]. Más bien, el auditor tiene que:
- a. Reportar sobre esas materias de acuerdo con los ISA que sean aplicables; y
 - b. Incluir una referencia a las secciones de Base para la opinión calificada (adversa) o de Incertidumbre material relacionada como empresa en marcha, en la sección de 'Materias de auditoría clave.'
- (e) *Forma y contenido de la sección de materias de auditoría clave en otras circunstancias:* Si, dependiendo de los hechos y circunstancias de la auditoría, el auditor determina que no hay materias de auditoría claves a comunicar o que solo las materias de auditoría clave son las materias abordadas por el párrafo 15 [Ver arriba '(d) Interacción entre las descripciones de las materias de auditoría clave y otros elementos requeridos a ser incluidos en el reporte del auditor'], el auditor tiene que incluir una declaración para este efecto en una sección separada del reporte, bajo el encabezado 'Materias de auditoría clave.'

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

El auditor tiene que comunicar con quienes tienen a cargo el gobierno:

- (a) Las materias que el auditor haya determinado son las materias de auditoría clave; o
- (b) Si es aplicable, dependiendo de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, la determinación del auditor de que no hay materias de auditoría clave a comunicar en el reporte del auditor.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 701 (Nuevo 2015) en relación con la documentación?

El auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría:

- (a) Las materias que requirieron atención importante del auditor, y la racionalidad para la determinación que el auditor haga de si o no cada una de esas materias es una materia de auditoría clave.

- (b) Cuando sea aplicable, la racionalidad para la determinación de que no hay materias de auditoría clave a comunicar en el reporte del auditor, o que las únicas materias de auditoría clave a comunicar son las materias abordadas por el párrafo 15 ['Interacción entre las descripciones de las materias de auditoría clave y otros elementos requeridos a ser incluidos en el reporte del auditor,' arriba]; y
- (c) Cuando sea aplicable, la racionalidad para la determinación que el auditor haga de no comunicar en el reporte del auditor una materia que determinó es una materia de auditoría clave.

Modificaciones a la opinión del auditor

¿Cuál es el alcance del ISA 705 (Revisado 2015)?

El ISA 705 (Revisado 2015) se refiere a la responsabilidad del auditor para emitir un reporte apropiado en las circunstancias cuando, en la formación de la opinión de acuerdo con el ISA 700 (Revisado 2015), el auditor concluye que es necesaria una modificación a la opinión del auditor sobre los estados financieros.

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

¿Qué objetivo tiene el auditor en relación con las modificaciones a la opinión?

El ISA 705 (Revisado 2015) señala que el objetivo del auditor es expresar de manera clara una opinión modificada de la manera apropiada sobre los estados financieros que sea necesaria cuando:

- (a) El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de declaración equivocada material; o
- (b) El auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada material.

¿Qué se entiende por opinión modificada?

Opinión modificada es una opinión calificada, una opinión adversa o una negación de opinión sobre los estados financieros.

¿Qué significa generalizado?

Generalizado es un término usado, en el contexto de las declaraciones equivocadas, para describir los efectos que en los estados financieros tienen las declaraciones equivocadas o los posibles efectos que en los estados financieros tienen las declaraciones equivocadas, si las hay, que no sean detectadas a causa de una incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Los efectos generalizados en los estados financieros son los que, según el juicio del auditor:

- (a) No están confinados a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- (b) Si están confinados, representan o podrían representar una parte importante de los estados financieros; o
- (c) En relación con las revelaciones, son fundamentales para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 705 (Revisado 2015)?

El ISA 705 (Revisado 2015) los organiza en tres grupos:

1. Circunstancias cuando es requerida la modificación de la opinión del auditor
2. Determinación del tipo de modificación a la opinión del auditor
3. Forma y contenido del reporte del auditor cuando la opinión es modificada
4. Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado) en relación con las circunstancias cuando es requerida la modificación de la opinión del auditor?

El auditor tiene que modificar la opinión contenida en el reporte del auditor cuando:

- (a) El auditor concluya que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de declaración equivocada material; o

- (b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada material.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado) en relación con la determinación del tipo de modificación a la opinión del auditor?

Tipo de modificación	Requerimientos
<i>Opinión calificada</i>	El auditor tiene que expresar una opinión calificada cuando: (a) El auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que las declaraciones equivocadas, individualmente o en el agregado, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o (b) El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la cual basar la opinión, pero el auditor concluye que los posibles efectos en los estados financieros de las declaraciones equivocadas no-detectadas, si los hay, podrían ser materiales, pero no generalizados.
<i>Opinión adversa</i>	El auditor tiene que expresar una opinión adversa cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que las declaraciones equivocadas, individualmente o en el agregado, son tanto materiales como generalizadas para los estados financieros.
<i>Negación de opinión</i>	El auditor tiene que negar una opinión cuando: • El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la cual basar la opinión, y el auditor concluye que los posibles efectos en los estados financieros de las declaraciones equivocadas no-detectadas, si los hay, podrían ser tanto materiales como generalizados. • En circunstancias extremadamente raras que involucren múltiples incertidumbres, el auditor concluye que, no obstante haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con cada una de las incertidumbres individuales, no es posible formar una opinión sobre los estados financieros debido a la potencial interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulado en los estados financieros.

En relación con lo anterior, el estándar considera las siguientes situaciones específicas:

Situación específica	Requerimientos
<i>Consecuencia de la incapacidad de</i>	• Si, después de aceptar el compromiso, el auditor es consciente de que la administración ha impuesto una limitación sobre el alcance

<i>obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada debido a una limitación impuesta por la administración luego que el auditor haya aceptado el compromiso</i>	de la auditoría que el auditor considere probablemente resulte en la necesidad de expresar una opinión calificada o negar una opinión sobre los estados financieros, el auditor tiene que solicitar que la administración elimine esa limitación. • Si la administración rechaza eliminar esa limitación, el auditor tiene que comunicar la materia a quienes tienen a cargo el gobierno, a menos que quienes tienen a cargo el gobierno estén involucrados en la administración de la entidad, y determinar si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. • Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor tiene que determinar las implicaciones tal y como sigue: (a) Si el auditor concluye que los posibles efectos en los estados financieros de las declaraciones equivocadas no-detectadas, si los hay, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor tiene que calificar la opinión; o (b) Si el auditor concluye que los posibles efectos en los estados financieros de las declaraciones equivocadas no detectadas, si los hay, podrían ser tanto materiales como generalizados de manera que la calificación de la opinión sería inadecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor tiene que: a. Retirarse de la auditoría, cuando sea practicable y posible según la ley o regulación aplicable; o b. Si retirarse de la auditoría antes de emitir el reporte del auditor no es practicable o posible, negar la opinión sobre los estados financieros. • Si el auditor se retira, antes de retirarse, el auditor tiene que comunicar a quienes tienen a cargo el gobierno cualesquiera materias relacionadas con las declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría que habrían dado origen a una modificación de la opinión.
<i>Otras consideraciones en relación con una opinión adversa o una negación de opinión</i>	• Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión adversa o negar una opinión sobre los estados financieros en su conjunto, el reporte del auditor tampoco puede incluir una opinión no-modificada con relación a la misma estructura de presentación de reportes financieros sobre un estado financiero individual o uno o más elementos, cuentas o partidas específicas del estado financiero. Incluir tal opinión no-modificada en el mismo reporte en esas circunstancias estaría en contradicción con la opinión adversa o la negación de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado) en relación con la forma y el contenido del reporte del auditor cuando la opinión es modificada?

Elemento	Requerimiento
<i>Opinión del auditor</i>	Cuando el auditor modifique la opinión de auditoría, el auditor tiene que usar el encabezado “Opinión calificada,” “Opinión adversa,” o “Negación de opinión,” según sea apropiado, para la sección de opinión.
<i>Opinión calificada</i>	Cuando el auditor exprese una opinión calificada debido a una declaración equivocada material contenida en los estados financieros, el auditor tiene que declarar que, en la opinión del auditor, excepto por los efectos de las materias que se describen en la sección ‘Base para la opinión calificada’: (a) Cuando reporta de acuerdo con una estructura de presentación razonable, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o dan un punto de vista verdadero y razonable [imagen fiel]) de acuerdo con [la estructura aplicable de presentación de reportes financieros]; o (b) Cuando reporta de acuerdo con una estructura de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con [la estructura aplicable de presentación de reportes financieros]. Cuando la modificación surja de la incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor tiene que usar la frase correspondiente “excepto por los posibles efectos de las materias...” para la opinión modificada.
<i>Opinión adversa</i>	Cuando el auditor exprese una opinión adversa, el auditor tiene que declarar que, en la opinión del auditor, dada la importancia de las materias que se describen en la sección ‘Base para la opinión adversa’: (a) Cuando reporta de acuerdo con una estructura de presentación razonable, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente (o dan un punto de vista verdadero y razonable [imagen fiel] de) [] de acuerdo con [la estructura aplicable de presentación de reportes financieros]; o (b) Cuando reporta de acuerdo con una estructura de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con [la estructura aplicable de presentación de reportes financieros].
<i>Negación de opinión</i>	Cuando el auditor niega una opinión debido a la incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor tiene que: (a) Declarar que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos; (b) Declarar que, dada la importancia de las materias que se describen en la sección ‘Base para la negación de opinión,’ el

	auditor no ha sido capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para una opinión de auditoría sobre los estados financieros; y (c) Enmendar la declaración requerida por el párrafo 24(b) del ISA 700 (Revisado 2015), que señala que los estados financieros han sido auditados, para declarar que el auditor estuvo comprometido a auditar los estados financieros.
<i>Base para la opinión</i>	• Cuando el auditor modifique la opinión sobre los estados financieros, el auditor, además de los elementos específicos requeridos por el ISA 700 (Revisado 2015), tiene que: (a) Enmendar el encabezado 'Base para la opinión' por 'Base para opinión calificada,' 'Base para opinión adversa,' o 'Base para negación de opinión,' según sea apropiado; y (b) Dentro de esta sección, incluir una descripción de la materia que da origen a la modificación. • Si hay una declaración equivocada material de los estados financieros que se relacione con cantidades específicas contenidas en los estados financieros (incluyendo revelaciones cuantitativas), en auditor tiene que incluir en la sección 'Base para la opinión' la descripción y cuantificación de los efectos financieros de la declaración equivocada, a menos que sea impracticable. Si no es practicable cuantificar los efectos financieros, el auditor tiene declararlo en esta sección. • Si hay una declaración equivocada material de los estados financieros que se relacione con revelaciones cualitativas, el auditor tiene que incluir en la sección 'Base para la opinión' una declaración de cómo las declaraciones están declaradas en forma equivocada. • Si hay una declaración equivocada material de los estados financieros que se relacione con la no-revelación de información requerida a ser revelada, el auditor tiene que: (a) Discutir la no-revelación con quienes tienen a cargo el gobierno; (b) Describir en la sección 'Base para la opinión' la naturaleza de la información omitida; y (c) A menos que esté prohibido por ley o regulación, incluir las revelaciones omitidas, provisto que sea practicable hacerlo y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de la información omitida. • Si la modificación resulta de la incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor tiene que incluir en la sección 'Base para la opinión' las razones para esa incapacidad. • Cuando el auditor exprese una opinión calificada o adversa, el auditor tiene que enmendar la declaración acerca de si la evidencia

	de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión del auditor requerida por el párrafo 28(d) del ISA 700 (Revisado 2015) para incluir la palabra 'calificada' o 'adversa,' según sea apropiado. • Cuando el auditor niegue una opinión sobre los estados financieros, el reporte del auditor no puede incluir los elementos requeridos por los párrafos 28(b) y 28(d) del ISA 700 (Revisado 2015). Esos elementos son: (a) La referencia a la sección del reporte del auditor donde se describen las responsabilidades del auditor; y (b) La declaración acerca de si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión del auditor. • Incluso si el auditor ha expresado una opinión adversa o negado una opinión sobre los estados financieros, en la sección 'Bases para la opinión' el auditor tiene que describir las razones para cualesquiera otras materias de las cuales el auditor sea consciente que habrían requerido una modificación de la opinión, y los efectos consiguientes.
<i>Descripción de las responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros</i>	Cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros debido a una incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor tiene que enmendar la descripción de las responsabilidades del auditor requeridas por los párrafos 39-41 del ISA 700 (Revisado 2015) para incluir solo lo siguiente: (a) Una declaración de que la responsabilidad del auditor es dirigir la auditoría de los estados financieros de la entidad de acuerdo con los ISA y emitir el reporte del auditor; (b) Una declaración de que, sin embargo, dadas las materias que se describen en la sección 'Base para la negación de opinión,' el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para una opinión sobre los estados financieros; y (c) La declaración acerca de la independencia del auditor y otras responsabilidades éticas requeridas por el párrafo 28(c) del ISA 700 (Revisado 2015).
<i>Consideraciones cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros</i>	A menos que esté requerido por ley o regulación, cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, el reporte del auditor no puede incluir la sección 'Materias de auditoría clave' de acuerdo con el ISA 701 (Nuevo 2015) o la sección 'Otra información' de acuerdo con el ISA 720 (Revisado 2015).

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 705 (Revisado) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

Cuando el auditor espere modificar la opinión contenida en el reporte del auditor, el auditor tiene que comunicar con quienes tienen a cargo el gobierno las circunstancias que llevaron a la modificación esperada y la redacción de la modificación.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 705 (Revisado 2015)?

Además del material y aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 705 (Revisado 2015) ofrece un Apéndice con ilustraciones de los reportes del auditor con modificaciones de la opinión.

Parágrafos de énfasis de materia y parágrafos de otra materia

¿Cuál es el alcance del ISA 706 (Revisado 2015)?

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

El ISA 706 (Revisado 2015) se refiere a la comunicación adicional, en el reporte del auditor, cuando el auditor considera que es necesario:

- (a) Llamar la atención de los usuarios ante una materia presentada o revelada en los estados financieros que sea de tal importancia que sea fundamental para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros; o
- (b) Llamar la atención de los usuarios ante cualquier materia diferente a las presentadas o reveladas en los estados financieros que sea relevante para el entendimiento de los usuarios respecto de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el reporte del auditor.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con los párrafos de énfasis de materia y los párrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor independiente?

El ISA 706 (Revisado 2015) señala que en relación con los párrafos de énfasis de materia y los párrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor independiente el objetivo del auditor, habiendo formado una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a juicio del auditor sea necesario hacerlo, por medio de una comunicación adicional clara en el reporte del auditor, ante:

- (a) Una materia, si bien apropiadamente presentada o revelada en los estados financieros, que sea de tal importancia que sea fundamental para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros; o
- (b) Según sea apropiado, cualquier otra materia que sea relevante para el entendimiento de los usuarios respecto de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el reporte del auditor.

¿Qué es un párrafo de énfasis de materia?

Un párrafo de énfasis de materia es un párrafo, incluido en el reporte del auditor, que se refiere a una materia apropiadamente presentada o revelada en los estados financieros que, a juicio del auditor, es de tal importancia que es fundamental para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros.

¿Qué es un párrafo de otra materia?

Un párrafo de otra materia es un párrafo, incluido en el reporte del auditor, que se refiere a una materia diferente a las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a juicio del auditor, es relevante para el entendimiento de los usuarios de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el reporte del auditor.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 706 (Revisado 2015)?

El ISA 706 (Revisado 2015) los organiza en tres grupos:

1. Párrafos de énfasis de materia contenidos en el reporte del auditor
2. Párrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor
3. Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 706 (Revisado 2015) en relación con los párrafos de énfasis de materia contenidos en el reporte del auditor?

Si el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis de materia, debe hacerlo provisto que:

- (a) El auditor no estaría requerido a modificar la opinión de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015) como resultado de la materia; y
- (b) Cuando el ISA 701 (Nuevo 2015) aplique, la materia no ha sido determinada que es una materia de auditoría clave a ser comunicada en el reporte del auditor.

Cuando incluya un párrafo de énfasis de materia, el auditor tiene que:

- (a) Incluir el párrafo dentro de una sección separada del reporte del auditor, con un encabezado apropiado que incluya el término 'Énfasis de materia';
- (b) Incluir en el párrafo una referencia clara a la materia que está siendo enfatizada y dónde se pueden encontrar en los estados financieros las revelaciones relevantes que describan plenamente la materia. El párrafo se tiene que referir solo a la información presentada o revelada en los estados financieros; y
- (c) Señalar que la opinión del auditor no es modificada con relación a la materia enfatizada.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 706 (Revisado 2015) en relación con los párrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor?

Si el auditor considera necesario comunicar otra materia diferente a las presentadas o reveladas en los estados financieros, debe hacerlo provisto que:

- (a) Ello no está prohibido por ley o regulación; y
- (b) Cuando el ISA 701 (Nuevo 2015) aplique, la materia no ha sido determinada que es una materia de auditoría clave a ser comunicada en el reporte del auditor.

Cuando el auditor incluye un párrafo de otra materia, tiene que incluir el párrafo en una sección separada con el encabezado 'Otra materia,' u otro encabezado apropiado.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 706 (Revisado 2015) en relación con la comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno?

Si el auditor espera incluir, en el reporte del auditor, un párrafo de 'énfasis de materia' o un párrafo de 'otra materia,' el auditor tiene que comunicar con quienes tienen a cargo el gobierno en relación con esta expectativa y la redacción de este párrafo.

¿Qué otros ISA contienen requerimientos para los párrafos de énfasis de materia?

La tabla que se ofrece a continuación señala cuáles son los ISA que contienen requerimientos para los párrafos de énfasis de materia:

ISA	Título	Parágrafo
210	<i>Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría</i>	19(b)
560	<i>Eventos subsiguientes</i>	12(b); 16
800 (Rev. 2016)	<i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial</i>	14

¿Qué otros ISA contienen requerimientos para los párrafos de otra materia?

La tabla que se ofrece a continuación señala cuáles son los ISA que contienen requerimientos para los párrafos de otra materia:

ISA	Título	Parágrafo
560	<i>Eventos subsiguientes</i>	12(b); 16
710	<i>Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos</i>	13-14; 16-17; 19

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otras ayudas tienen el ISA 706 (Revisado 2015)?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 706 (2015) tiene cuatro apéndices:

1. Lista de los ISA que contienen requerimientos de párrafos de énfasis de materia
2. Lista de los ISA que contienen requerimientos para otros párrafos de materia
3. Ilustración de un reporte del auditor que contiene una sección de materias de auditoría clave, un párrafo de énfasis de materia, y un párrafo de otra materia
4. Ilustración de un reporte del auditor que contiene una opinión calificada debido a un apartarse de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable y que incluye un párrafo de énfasis de materia.

Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos

¿Cuál es el alcance del ISA 710?

El ISA 710 se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros.

Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, también aplican los requerimientos y la orientación contenidos en el ISA 510 en relación con los saldos de apertura.

¿Cuáles son los objetivos del auditor en relación con las cifras correspondientes y los estados financieros comparativos?

De acuerdo con el ISA 710, los objetivos del auditor son:

- (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de si la información comparativa incluida en los estados financieros ha sido presentada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los requerimientos para la información comparativa contenidos en la estructura aplicable de información financiera; y
- (b) Reportar de acuerdo con las responsabilidades de presentación de reportes del auditor.

¿Cuál es la naturaleza de la información comparativa?

La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

Hay dos enfoques amplios de responsabilidad por la presentación de reportes del auditor en relación con la información comparativa:

1. Cifras correspondientes
2. Estados financieros comparativos

El enfoque a ser adoptado a menudo es especificado por ley o regulación, pero también puede ser especificado en los términos del compromiso.

Las diferencias esenciales entre los dos enfoques son:

- (a) En las cifras correspondientes, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere solo al período corriente; mientras que,
- (b) Para los estados financieros, la opinión del auditor se refiere a cada período para el cual se presentan los estados financieros.

¿Qué se entiende por información comparativa?

Información comparativa son las cantidades y revelaciones incluidas en los estados financieros con relación a uno o más períodos de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Qué son cifras correspondientes?

Cifras correspondientes es la información comparativa en la que las cantidades y otras revelaciones para el período anterior se incluyen como parte integral de los estados financieros del período corriente, y tiene la intención de ser leída solo en relación con las cantidades y otras revelaciones relacionadas con el período corriente.

¿Qué son estados financieros comparativos?

En los estados financieros comparativos la información comparativa en la que las cantidades y otras revelaciones para el período anterior se incluyen para comparación con los estados financieros del período corriente, pero si es auditada, es referida en la opinión del auditor.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 710?

El ISA 710 los organiza en dos grupos:

1. Procedimientos de auditoría
2. Presentación de reportes de auditoría

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 710 en relación con los procedimientos de auditoría?

El auditor tiene que determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por la estructura de presentación de reportes que sea aplicable y, si tal información está clasificada de la manera apropiada. Para este propósito, el auditor tiene que evaluar si:

- (a) La información comparativa está de acuerdo con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior o, cuando sea apropiado, han sido re-emitidas; y
- (b) Las políticas de contabilidad reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el período corriente o, si ha habido cambios en las políticas de contabilidad, si esos cambios han sido contabilizados de la manera apropiada y presentados y revelados adecuadamente.

Si cuando realiza la auditoría del período corriente el auditor se da cuenta de una posible declaración equivocada material en la información comparativa, tiene que aplicar los procedimientos adicionales de auditoría que sean necesarios en las circunstancias para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para determinar si existe una declaración equivocada material. Si el auditor ha auditado los estados financieros del período anterior, también tiene que seguir los requerimientos del ISA 560. Si los estados financieros del período anterior son enmendados, el auditor tiene que determinar que la información comparativa esté de acuerdo con los estados financieros enmendados.

Tal y como es requerido por el ISA 580, el auditor tiene que solicitar representaciones escritas para: (1) todos los períodos a los cuales se hace referencia en la opinión del auditor; y (2) cualquier re-emisión hecha para corregir una declaración equivocada material en estados financieros de período anterior que afecten la información comparativa.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 710 en relación con la presentación de reportes de auditoría?

Son varias las situaciones que contemplan estos requerimientos, las cuales se resumen en la tabla siguiente.

Situación	Requerimientos
<i>Cifras correspondientes</i>	La opinión del auditor no se puede referir a las cifras correspondientes, excepto en las siguientes circunstancias: • Si el reporte del auditor sobre el período anterior, tal y como fue emitido previamente, incluyó una opinión calificada, una negación de opinión, o una opinión adversa y la materia que dio origen a la modificación no está resuelta, el auditor tiene que modificar la opinión del auditor sobre los estados financieros del período corriente. El estándar detalla el contenido de las 'Bases para la modificación' referido a esto. • Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que una declaración equivocada material existe en los estados financieros del período anterior sobre la cual previamente ha sido emitida una opinión no-modificada, y las cifras correspondientes no han sido apropiadamente re-emitidas o no se han hecho las revelaciones apropiadas, el auditor tiene que expresar una opinión calificada o una opinión adversa en el reporte del auditor sobre los estados financieros del período corriente, modificada con relación a las cifras correspondientes allí incluidas.
<i>Cifras correspondientes</i> <i>– Estados financieros de período anterior auditados por auditor predecesor</i>	El auditor tiene que declarar en un párrafo de 'Otra materia' en el reporte del auditor: (a) Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por el auditor predecesor; (b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si la opinión fue modificada, las razones para ello; y (c) La fecha del reporte

<i>Cifras correspondientes – Estados financieros de período anterior no auditados</i>	• El auditor tiene que declarar en un párrafo de 'Otra materia' que las cifras correspondientes no están auditadas. • Tal declaración, sin embargo, no libera al auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los saldos de apertura no contienen declaraciones equivocadas que materialmente afecten los estados financieros del período corriente.
<i>Estados financieros comparativos</i>	• La opinión se tiene que referir a cada período para el cual se presenten estados financieros y sobre los cuales se expresó una opinión de auditoría. • Cuando se reporte sobre estados financieros de período anterior en conexión con la auditoría del período corriente, si la opinión del auditor sobre tales estados financieros de período anterior difiere de la opinión del auditor previamente expresada, el auditor tiene que revelar, en un párrafo de 'Otra materia' la razón importante para la diferente opinión, de acuerdo con el ISA 706 (Revisado 2015).
<i>Estados financieros comparativos – Estados financieros de período anterior auditados por auditor predecesor</i>	• El auditor tiene que declarar en un párrafo de 'Otra materia': (a) Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor; (b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si la opinión fue modificada, las razones para ello; y (c) La fecha de ese reporte, a menos que el reporte del auditor sobre los estados financieros de período anterior sea re-emitado con los estados financieros. • Si el auditor concluye que existe una declaración equivocada material que afecta los estados financieros de período anterior sobre los cuales el auditor predecesor previamente había reportado sin modificación, el auditor tiene que comunicar la declaración equivocada con el nivel apropiado de administración y, a menos que todos quienes tienen a cargo el gobierno estén involucrados en la administración de la anterior, a quienes tienen a cargo el gobierno y solicitar que el auditor predecesor sea informado. Si los estados financieros de período anterior son enmendados, y el auditor predecesor está de acuerdo con emitir un nuevo reporte de auditor sobre los estados financieros enmendados de período anterior, el auditor tiene que reportar solo sobre el período corriente.
<i>Estados financieros comparativos – Estados financieros de período anterior no auditados</i>	El auditor tiene que declarar en un párrafo de 'Otra materia' que los estados financieros comparativos no están auditados. Tal declaración, sin embargo, no libera al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los saldos de apertura no contienen declaraciones equivocadas que materialmente afecten los estados financieros del período corriente.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 710?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 710 ofrece un apéndice que contiene ilustraciones de los reportes del auditor independiente.

Responsabilidades del auditor en relación con otra información

¿Cuál es el alcance del ISA 720 (Revisado 2015)?

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

El ISA 720 (Revisado 2015) se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con la otra información, sea información financiera o no-financiera (diferente a los estados financieros y al consiguiente reporte del auditor).

El reporte anual de la entidad puede ser un solo documento o una combinación de documentos que sirven al mismo propósito.

Este ISA requiere que el auditor lea y considere la otra información porque otra información que sea materialmente inconsistente con los estados financieros o con el conocimiento del auditor obtenido en la auditoría puede señalar que hay una declaración equivocada material de los estados financieros o que existe una declaración equivocada material de la otra información, que pueda menoscabar ya sea la credibilidad de los estados financieros o del consiguiente reporte del auditor.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con la otra información?

El ISA 720 (Revisado 2015) señala que los objetivos del auditor, habiendo leído la otra información, son:

- (a) Considerar si hay una inconsistencia material entre la otra información y los estados financieros;
- (b) Considerar si hay una inconsistencia material entre la otra información y el conocimiento del auditor obtenido en la auditoría;

- (c) Responder de la manera apropiada cuando el auditor identifique que parece que existan tales inconsistencias materiales, o cuando el auditor de otra manera sea consciente de que la otra información parece que esté declarada equivocadamente en forma material;
y
- (d) Reportar de acuerdo con este ISA.

¿Qué entiende el ISA 720 (Revisado 2015) por reporte anual?

Reporte anual es un documento o una combinación de documentos, preparado típicamente sobre una base anual por la administración o por quienes tienen a cargo el gobierno, de acuerdo con la ley, regulación o costumbre, cuyo propósito es proporcionarle a los propietarios información sobre las operaciones de la entidad y los resultados financieros y la posición financiera que se establecen en los estados financieros. El reporte anual contiene o acompaña los estados financieros y el consiguiente reporte del auditor y usualmente incluye información acerca de los desarrollos de la entidad, su perspectiva, riesgos e incertidumbres futuros, una declaración del cuerpo que gobierna la entidad, y reportes que cubren asuntos de gobierno.

¿Qué es otra información?

Otra información es información financiera o no-financiera (diferente a los estados financieros y al consiguiente reporte del auditor) incluida en el reporte anual de la entidad.

¿Qué es declaración equivocada de la otra información?

Existe declaración equivocada de la otra información cuando la otra información está establecida de manera incorrecta o de otra manera conduce a engaño (incluyendo porque omite u oscurece información necesaria para el entendimiento apropiado de una materia revelada en la otra información).

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 720 (Revisado 2015)?

El ISA 720 (Revisado 2015) los organiza en siete grupos:

1. Obtención de la otra información
2. Lectura y consideración de la otra información
3. Responder cuando parece que existe una inconsistencia material o la otra información parece que está declarada de manera equivocada en forma material
4. Responder cuando el auditor concluye que existe una declaración equivocada material de la otra información

5. Responder cuando existe una declaración equivocada material en los estados financieros o necesita ser actualizado el entendimiento del auditor sobre la entidad y su entorno
6. Presentación de reportes
7. Documentación

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la obtención de la otra información?

El auditor tiene que:

- (a) Determinar, mediante discusión con la administración, cuáles documentos comprenden el reporte anual, y la manera y oportunidad planeadas por la entidad para la emisión de tales documentos;
- (b) Hacer acuerdos apropiados con la administración para obtener de manera oportuna y, si es posible, antes de la fecha del reporte del auditor, la versión final de los documentos que comprenden el reporte anual; y
- (c) Cuando algunos o todos los documentos determinados en (a) no estarán disponibles sino hasta después de la fecha del reporte del auditor, solicitar que la administración proporcione una representación escrita de que los documentos serán proporcionados al auditor cuando estén disponibles, y antes de la emisión por la entidad, de manera que el auditor pueda completar los procedimientos requeridos por este ISA.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la lectura y consideración de la otra información?

El auditor tiene que leer la otra información y, hacerlo de manera que:

- (a) Considere si hay una inconsistencia material entre la otra información y los estados financieros. Como la base para esta consideración, el auditor tiene que, para evaluar su consistencia, comparar cantidades seleccionadas u otras partidas contenidas en la otra información (que se tengan la intención sean los mismos que, resuman, o proporcionen mayor detalle acerca de, las cantidades u otras partidas contenidos en los estados financieros) con tales cantidades u otras partidas contenidos en los estados financieros; y
- (b) Considerar si hay una inconsistencia material entre la otra información y el conocimiento del auditor obtenido en la auditoría, en el contexto de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas en la auditoría.

Cuando lee la otra información, de acuerdo con lo anterior, el auditor tiene que permanecer alerta por indicadores de que la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento del auditor obtenido en la auditoría parezca que esté declarada equivocadamente en forma material.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con el responder cuando parece que existe una inconsistencia material o la otra información parece que está declarada de manera equivocada en forma material?

Si el auditor identifica que parece que existe una inconsistencia material (o es consciente de que la otra información parece que esté declarada equivocadamente en forma material), el auditor tiene que discutir la materia con la administración y, si es necesario, aplicar otros procedimientos para concluir si:

- (a) Existe una declaración equivocada material de la otra información;
- (b) Existe una declaración equivocada material de los estados financieros; o
- (c) El entendimiento que el auditor tiene de la entidad y su entorno necesita ser actualizado.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con el responder cuando el auditor concluye que existe una declaración equivocada material de la otra información?

Si el auditor concluye que	Tiene que
<i>Existe una declaración equivocada material de la otra información</i>	Solicitar a la administración que corrija la otra información. Si la administración: (a) Está de acuerdo con hacer la corrección, el auditor tiene que determinar que se haya hecho la corrección; o (b) Rehúsa hacer la corrección, el auditor tiene que comunicar la materia con quienes tienen a cargo el gobierno y solicitar que se haga la corrección.
<i>Existe una declaración equivocada material obtenida antes de la fecha del reporte del auditor</i>	Y la otra información no es corregida después de comunicar con quienes tienen a cargo el gobierno, el auditor tiene que realizar la acción apropiada, incluyendo: (a) Considerar las implicaciones para el reporte del auditor y comunicar con quienes tienen a cargo el gobierno acerca de cómo el auditor planea abordar, en el reporte del auditor, la declaración equivocada material; o (b) Retirarse del compromiso, cuando retirarse sea posible según la ley o regulación aplicable.
<i>Existe una declaración</i>	(a) Si la otra información es corregida, aplicar los procedimientos necesarios en las circunstancias; o

<i>equivocada material en la otra información obtenida después de la fecha del reporte del auditor</i>	(b) Si la otra información no es corregida luego de comunicar con quienes tienen a cargo el gobierno, realizar la acción apropiada considerando los derechos y obligaciones legales del auditor, para buscar que la declaración equivocada material no-corregida sea llevada, de la manera apropiada, a la atención de los usuarios para quienes es preparado el reporte del auditor.
--	---

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con el responder cuando existe una declaración equivocada material en los estados financieros o necesita ser actualizado el entendimiento del auditor sobre la entidad y su entorno?

Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos contenidos en los párrafos 14-15 [ver procedimientos específicos inmediatamente arriba], el auditor concluye que existe una declaración equivocada material en los estados financieros o que el entendimiento del auditor sobre la entidad y su entorno necesita ser actualizado, el auditor tiene que responder de la manera apropiada de acuerdo con los otros ISA.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la presentación de reportes?

Situación	Requerimientos específicos
<i>Sección separada con el encabezado 'Otra información'</i>	El reporte del auditor tiene que incluir esta sección, cuando, a la fecha del reporte del auditor: (a) Para una auditoría de los estados financieros de una entidad listada, el auditor ha obtenido o espera obtener, la otra información; o (b) Para una auditoría de los estados financieros de una entidad diferente a una entidad listada, el auditor ha obtenido alguna o toda la otra información.
<i>Qué tiene que incluir la sección 'Otra información'</i>	(a) Una declaración de que la administración es responsable por la otra información; (b) Una identificación de: a. La otra información, si la hay, obtenida por el auditor antes de la fecha del reporte del auditor; y b. Para una auditoría de los estados financieros de una entidad listada, la otra información, si la hay, que se espera sea obtenida después de la fecha del reporte del auditor; (c) Una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y que, de acuerdo con ello, el auditor no expresa (o no

	expresará) una opinión de auditoría o cualquier forma de conclusión de aseguramiento consiguiente;
	(d) Una descripción de las responsabilidades del auditor en relación con leer, considerar y reportar sobre la otra información tal y como es requerido por este ISA; Y
	(e) Si otra información ha sido obtenida antes de la fecha del reporte del auditor, ya sea: a. Una declaración de que el auditor no tiene nada para reportar; o b. Si el auditor ha concluido que hay una declaración equivocada material no-corregida de la otra información, una declaración que describa la declaración equivocada material no-corregida de la otra información.

<i>El auditor expresa una opinión calificada o adversa de acuerdo con el ISA 705 (Revisado 2015)</i>	El auditor tiene que considerar las implicaciones de la materia que den origen a la modificación de opinión para la declaración requerida en el párrafo 22(e) [Ver arriba 'cuando la otra información ha sido obtenida antes de la fecha del reporte del auditor'].
<i>Presentación de reporte prescrito por ley o regulación</i>	Adicional a la redacción requerida por ley o regulación, el reporte del auditor tiene que referirse a los ISA solo si el reporte del auditor incluye, como mínimo: (a) Identificación de la otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del reporte del auditor; (b) Una descripción de las responsabilidades del auditor con relación a la otra información; y (c) Una declaración explícita que aborde el resultado del trabajo del auditor para este propósito.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 720 (Revisado 2015) en relación con la documentación?

Al abordar los requerimientos del ISA 230 en lo que apliquen a este ISA, el auditor tiene que incluir en la documentación de la auditoría:

- (a) Documentación de los procedimientos aplicados según este ISA; Y
- (b) La versión final de la otra información en la cual el auditor haya realizado el trabajo requerido según este ISA.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 720 (Revisado 2015)?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 720 (Revisado 2015) tiene dos apéndices:

1. Ejemplos de cantidades u otros elementos que se pueden incluir en la otra información
2. Ilustraciones de los reportes del auditor relacionados con la otra información

¿Cuáles ISA fueron enmendados por efecto de la aprobación del ISA 720 (Revisado 2015)?

La revisión realizada en el año 2015 al ISA 720 realizó enmiendas importantes a otros estándares, las cuales se vuelven efectivas al mismo tiempo que el estándar revisado. La tabla adjunta menciona los estándares revisados e invita al lector a analizar con cuidado las enmiendas realizadas.

Estándar enmendado	Título
210	<i>Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría</i>
230	<i>Documentación de la auditoría</i>
260 (Revisado)	<i>Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno</i>
450	<i>Evaluación de declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría</i>
500	<i>Evidencia de auditoría</i>
510	<i>Compromisos iniciales de auditoría – Saldos de apertura</i>
560	<i>Eventos subsiguientes</i>
570 (Revisado)	<i>Empresa en marcha</i>
580	<i>Representaciones escritas</i>
600	<i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupo (incluyendo el trabajo de los auditores del componente)</i>
700 (Revisado)	<i>Formación de una opinión y requerimientos de presentación de reportes sobre los estados financieros</i>
701	<i>Comunicación de materias de auditoría clave contenidas en el reporte del auditor independiente</i>
705 (Revisado)	<i>Modificaciones a la opinión contenida en el reporte del auditor independiente</i>
706 (Revisado)	<i>Parágrafos de énfasis de materia y parágrafos de otra materia contenidos en el reporte del auditor independiente</i>
710	<i>Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos</i>
810	<i>Compromisos para reportar sobre estados financieros resumidos</i>

7. ÁREAS ESPECIALIZADAS

“Como en la auditoría de estados financieros de propósito general, la auditoría de estados financieros de propósito especial bajo marcos conceptuales especiales o la auditoría de un estado financiero o cuenta particular, requieren el cumplimiento de normas específicas.”

Juan Carlos Gutiérrez
Socio de Auditoría



¿Cuáles estándares integran esta sección?

Los estándares que se refieren a las áreas especializadas están cubiertos en las secciones 800 – 899. En el presente, son efectivos los siguientes tres estándares:

- ISA 800 (Revisado 2016) – *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial*
- ISA 805 (Revisado 2016) – *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero*
- ISA 810 – *Compromisos para reportar sobre estados financieros resumidos*

Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial

¿Cuál es el alcance del ISA 800 (Revisado 2016)?

El ISA 800 (Revisado 2016) se refiere a las consideraciones especiales en la aplicación de la serie 100 – 700 de los ISA a una auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con una estructura de propósito especial.



¿Qué objetivo tiene el auditor en relación con la auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con estructuras de propósito especial?

El ISA 800 (Revisado 2016) señala que el objetivo del auditor, cuando aplica los ISA en una auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con una estructura de propósito especial, es abordar de la manera apropiada las consideraciones especiales que sean relevantes para:

- (a) La aceptación del compromiso;
- (b) La planeación y ejecución del compromiso; y
- (c) La formación de una opinión y presentación de reporte sobre los estados financieros.

¿Qué se entiende por estados financieros de propósito especial?

Estados financieros de propósito especial son los estados financieros preparados de acuerdo con una estructura de propósito especial.

¿Qué es estructura de propósito especial?

Estructura de propósito especial es una estructura de información financiera diseñada para satisfacer las necesidades de información de usuarios específicos. La estructura de información financiera puede ser:

- (a) Una estructura de presentación razonable; o
- (b) Una estructura de cumplimiento.

¿Qué se entiende por estados financieros?

Para este estándar, es el conjunto completo de estados financieros de propósito especial. Los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera determinan la presentación, la estructura y el contenido de los estados financieros, y qué constituye estados financieros. La referencia a 'estados financieros de propósito especial' incluye las revelaciones relacionadas.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 800 (Revisado 2016)?

El ISA 800 (Revisado 2016) los organiza en tres grupos:

1. Consideraciones cuando se acepta el compromiso
2. Consideraciones cuando se planea y ejecuta la auditoría
3. Formación de la opinión y consideraciones relacionadas con la presentación de reportes

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 800 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se acepta el compromiso?

El ISA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad de la estructura de presentación de reportes financieros aplicada en la preparación de los estados financieros. En una auditoría de estados financieros de propósito especial, el auditor tiene que obtener un entendimiento de:

- (a) El propósito para el cual son preparados los estados financieros;
- (b) Los usuarios a quienes se destinan; y
- (c) Los pasos dados por la administración para determinar que la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable sea aceptable en las circunstancias.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 800 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se planea y ejecuta la auditoría?

- El ISA 200 requiere que el auditor cumpla con todos los ISA relevantes para la auditoría. En la aplicación y ejecución de una auditoría de estados financieros de propósito especial, el auditor tiene que determinar si la aplicación de los ISA requiere consideración especial en las circunstancias del compromiso.
- El ISA 315 (Revisado 2013) requiere que el auditor obtenga un entendimiento de la selección y aplicación que la entidad haga de las políticas de contabilidad. En el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las determinaciones de un contrato, el auditor tiene que obtener un entendimiento de cualesquiera interpretaciones importantes del contrato que la administración haga en la preparación de esos estados financieros. Una interpretación es importante cuando la adopción de otra interpretación razonable habría producido una diferencia material en la información presentada en los estados financieros.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 800 (Revisado 2016) en relación con la formación de la opinión y consideraciones relacionadas con la presentación de reportes?

Cuando forma una opinión y reporta sobre estados financieros de propósito especial, el auditor tiene que aplicar los requerimientos contenidos en el ISA 700 (Revisado 2015). Tales requerimientos se sintetizan en:

- Descripción de la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable
- Alertar a los lectores de que los estados financieros están preparados de acuerdo con una estructura de propósito especial

¿Además del material de apoyo y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 800 (Revisado 2016)?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 800 (Revisado 2016) ofrece un apéndice que contiene tres ilustraciones de los reportes del auditor independiente sobre estados financieros de propósito especial.

Auditoría de estados financieros individuales, elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero

¿Cuál es el alcance del ISA 805 (Revisado 2016)?

El ISA 805 (Revisado 2016) se refiere a consideraciones especiales en la aplicación de las series 100 – 700 de los ISA en una auditoría de un estado financiero individual o de un elemento, cuenta o partida, específico de un estado financiero.

Este ISA no aplica al reporte del auditor del componente, emitido como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente a solicitud del equipo del compromiso del grupo para los propósitos de la auditoría de los estados financieros del grupo.

¿Cuál es el objetivo del auditor en relación con las auditorías de estados financieros individuales o de elementos, cuentas, o partidas, específicos de un estado financiero?

De acuerdo con el ISA 805 (Revisado 2016), el objetivo del auditor, cuando aplica los ISA en la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento, cuenta o partida, específico de un estado financiero, es abordar de la manera apropiada las consideraciones especiales que sean relevantes para:

- (a) La aceptación del compromiso;
- (b) La planeación y ejecución de ese compromiso; y

- (c) La formación de una opinión y la presentación de reporte sobre el estado financiero individual o sobre el elemento, cuenta o partida, específico de un estado financiero.

¿Qué se entiende por elemento de un estado financiero?

Elemento de un estado financiero, o elemento, significa un elemento, cuenta o partida de un estado financiero.

¿Qué entiende este estándar por International Financial Reporting Standards?

Son las normas internacionales de información financiera (NIIF) emitidas por la International Accounting Standards Board.

¿Qué entiende este ISA por estado financiero individual?

Un estado financiero individual o un elemento específico de un estado financiero incluye las revelaciones relacionadas.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 805 (Revisado 2016)?

El ISA 805 (Revisado 2016) los organiza en tres grupos:

El Decreto 2132 de 2016, vigente en Colombia desde el 1 de enero de 2018, incluye las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014. El Decreto 2170 de 2017 incorpora la modificación de las NIAs 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 y adopta la NIA 701 (Cuestiones clave de auditoría) que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, las anteriores modificaciones no aplican a los reportes de Revisoría Fiscal al 31 de diciembre de 2018, en la medida que seguirán aplicando las normas incluidas en el Decreto 2132 de 2016.

1. Consideraciones cuando se acepta el compromiso
2. Consideraciones cuando se planea y ejecuta la auditoría
3. Formación de una opinión y consideraciones sobre la presentación de reportes

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 805 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se acepta el compromiso?

- *Aplicación de los ISA.* El ISA 200 requiere que el auditor cumpla con todos los ISA relevantes para la auditoría. En el caso de una auditoría de un estado financiero individual o

de un elemento específico de un estado financiero, este requerimiento aplica independiente de si el auditor también está comprometido para auditar el conjunto completo de estados financieros. Si el auditor no está comprometido a auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor tiene que determinar si la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de esos estados financieros de acuerdo con los ISA es practicable.

- *Aceptabilidad de la estructura.* El ISA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad de la estructura de presentación de reportes financieros aplicada en la preparación de los estados financieros. En el caso de una auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero, esto tiene que incluir si la aplicación de la estructura de presentación de reportes financieros resultará en una presentación que proporcione revelaciones adecuadas para permitirles a los usuarios destinatarios que entiendan la información transmitida en el estado financiero o en el elemento, y el efecto que transacciones y eventos materiales tengan en la información transmitida en el estado financiero o en el elemento.
- *Forma de la opinión.* El ISA 210 requiere que los términos acordados del compromiso de auditoría incluyan la forma esperada de cualesquiera reportes a ser emitidos por el auditor. En el caso de una auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor tiene que considerar si la forma esperada de la opinión es apropiada en las circunstancias.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 805 (Revisado 2016) en relación con las consideraciones cuando se planea y ejecuta la auditoría?

El ISA 200 establece que los ISA están escritos en el contexto de una auditoría de estados financieros; tienen que ser adaptados en cuanto sea necesario en las circunstancias cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica. Al planear y ejecutar la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor tiene que adaptar todos los ISA relevantes para la auditoría en cuanto sea necesario en las circunstancias del compromiso.

¿Qué requerimientos específicos hace el ISA 805 (Revisado 2016) en relación con la formación de una opinión y consideraciones sobre la presentación de reportes?

Cuando forma una opinión y reporta sobre un estado financiero individual o un elemento específico de un estado financiero, el auditor tiene que aplicar los requerimientos contenidos en el ISA 700 (Revisado 2015) y, cuando sea aplicable, el ISA 800 (Revisado 2016) adaptado en cuanto sea necesario en las circunstancias del compromiso. Este estándar detalla lo específico de esos estándares en lo relacionado con el ISA 805 (Revisado 2016).

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 805 (Revisado 2016)?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 805 (Revisado 2016) ofrece dos apéndices: uno, con ejemplos de elementos, cuentas o partidas, específicos de un estado financiero; y otro, con ilustraciones de reportes del auditor sobre un estado financiero individual y sobre un elemento específico de un estado financiero.

Compromisos para reportar sobre estados financieros resumidos

¿Cuál es el alcance del ISA 810?

El ISA 810 (Revisado 2016) se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con un compromiso para reportar sobre estados financieros resumidos derivados de estados financieros auditados de acuerdo con los ISA por el mismo auditor.

¿Qué objetivos tiene el auditor en los compromisos para reportar sobre estados financieros resumidos?

De acuerdo con el ISA 810 (Revisado 2016), los objetivos del auditor son:

- (a) Determinar si es apropiado aceptar el compromiso para reportar sobre estados financieros resumidos; y
- (b) Si se compromete a reportar sobre estados financieros resumidos:
 - a. Formar una opinión sobre los estados financieros resumidos con base en una evaluación de las conclusiones extraídas a partir de la evidencia obtenida; y
 - b. Expresar de manera clara esa opinión mediante un reporte escrito que también describa la base para esa opinión.

¿Qué se entiende por estados financieros resumidos?

El ISA 810 (Revisado 2016) define estados financieros resumidos como la información financiera histórica que es derivada de los estados financieros pero que contiene menos detalle que los estados financieros, si bien todavía proporciona una representación estructurada consistente con la proporcionada por los estados financieros sobre los recursos u obligaciones económicos de la entidad en un punto en el tiempo o los cambios consiguientes para un período de tiempo.

¿Qué son estados financieros auditados?

El ISA 810 (Revisado 2016) define estados financieros auditados como los estados financieros auditados por el auditor de acuerdo con los ISA, y de los cuales se derivan los estados financieros resumidos.

¿Qué son criterios aplicados?

Son los criterios aplicados por la administración en la preparación de los estados financieros resumidos.

¿Cuáles son los requerimientos del ISA 810 (Revisado 2016)?

El ISA 810 (Revisado 2016) los organiza en diez grupos:

1. Aceptación del compromiso
2. Naturaleza de los procedimientos
3. Forma de la opinión
4. Oportunidad del trabajo y eventos subsiguientes a la fecha del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados
5. Información contenida en documentos que contienen estados financieros resumidos
6. Reporte del auditor sobre estados financieros resumidos
7. Restricciones a la distribución o uso o alerta a los lectores sobre la base de contabilidad
8. Comparativos
9. Información complementaria no-auditada presentada con estados financieros resumidos
10. Asociación del auditor

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la aceptación del compromiso?

Solamente cuando el auditor haya realizado la auditoría, de acuerdo con los ISA, de los estados financieros de los cuales se deriven los estados financieros resumidos. Adicionalmente, antes de aceptar el compromiso para reportar sobre los estados financieros resumidos, el auditor tiene que:

- (a) Determinar si los criterios aplicados son aceptables;

- (b) Obtener acuerdo de la administración, que reconozca y entienda su responsabilidad por
 - (i) la preparación de los estados financieros resumidos de acuerdo con el criterio aplicado, (ii) de hacer disponibles, para los usuarios destinatarios, los estados financieros auditados, y (iii) incluir el reporte del auditor en cualquier documento que contenga los estados financieros resumidos y que señale que el auditor ha reportado sobre ellos.
- (c) Acordar con la administración la forma de opinión a ser expresada sobre los estados financieros resumidos.

Si el auditor concluye que los criterios aplicados son inaceptables o es incapaz de obtener el acuerdo de la administración que se establece en el literal (c) arriba, el auditor no puede aceptar el compromiso para reportar sobre los estados financieros resumidos, a menos que esté requerido por ley o regulación a hacerlo:

- El compromiso dirigido de acuerdo con tal ley o regulación no cumple con este ISA.
- De acuerdo con ello, el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos no puede señalar que el compromiso fue dirigido de acuerdo con este ISA.
- El auditor tiene que incluir referencia apropiada a este hecho en los términos del compromiso.
- El auditor también tiene que determinar el efecto que esto puede tener en el compromiso para auditar los estados financieros de los cuales se derivan los estados financieros resumidos.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la naturaleza de los procedimientos?

El auditor tiene que aplicar los siguientes procedimientos, además de cualesquiera otros que considere necesarios, como la base para la formación de la opinión del auditor sobre los estados financieros resumidos:

- (a) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan de manera adecuada su naturaleza resumida e identifican los estados financieros auditados.
- (b) Cuando los estados financieros resumidos no estén acompañados por los estados financieros auditados, evaluar si describen de manera clara: (i) de quién o de dónde los estados financieros auditados están disponibles; (ii) la ley o regulación que especifique que los estados financieros no necesitan estar disponibles para los usuarios destinatarios de los estados financieros resumidos y que establece el criterio para la preparación de los estados financieros resumidos.
- (c) Evaluar si revelan adecuadamente los criterios aplicado.
- (d) Compararlos con la información relacionada contenida en los estados financieros, para determinar si los estados financieros están de acuerdo con o pueden ser recalculados de esa información relacionada.
- (e) Evaluar si están preparados de acuerdo con los criterios aplicado.
- (f) Evaluar, en vista del propósito de los estados financieros resumidos, si los estados financieros resumidos contienen la información necesaria, y están a un nivel apropiado de agregación, de manera que no conduzcan a engaño en las circunstancias.
- (g) Evaluar si para los usuarios destinatarios están disponibles, sin dificultad indebida los estados financieros auditados, a menos que la ley o regulación determinen que no

necesitan estar disponibles y establezca el criterio para la preparación de los estados financieros resumidos.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la forma de la opinión?

Situación	Requerimiento
<i>Es apropiada la opinión no-modificada</i>	A menos que de otra manera sea requerido por ley o regulación, la opinión del auditor tiene que usar una de las siguientes frases: (a) Los estados financieros resumidos adjuntos son consistentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados, de acuerdo con [el criterio aplicado]; o (b) Los estados financieros adjuntos son un resumen razonable de los estados financieros auditados, de acuerdo con [el criterio aplicado].
<i>Ley o regulación prescribe la redacción en términos diferentes (a los del cuadro anterior; ver arriba)</i>	El auditor tiene que: (a) Aplicar los procedimientos que se describen en el párrafo 8 y cualesquiera procedimientos adicionales para permitirle al auditor expresar la opinión prescrita; y (b) Evaluar si los usuarios de los estados financieros resumidos pueden entender de manera equivocada la opinión del auditor sobre los estados financieros resumidos y, si es así, si explicación adicional en el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos puede mitigar el posible entendimiento equivocado. • Si el auditor concluye que la explicación en el reporte no puede mitigar el posible entendimiento equivocado, el auditor no puede aceptar el compromiso, a menos que esté requerido por ley o regulación para hacerlo. • El compromiso dirigido de acuerdo con tal ley o regulación no cumple con este ISA. De acuerdo con ello, el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos no puede señalar que el compromiso fue dirigido de acuerdo con este ISA.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la oportunidad del trabajo y eventos subsiguientes a la fecha del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados?

- El reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos puede fecharse después de la fecha del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados. En tales casos, el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos tiene que declarar que los estados financieros resumidos y los estados financieros auditados no reflejan los efectos de los eventos que ocurrieron subsiguiente a la fecha del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados.

- El auditor puede ser consciente de hechos que existieron a la fecha del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados, pero de los cuales el auditor previamente no era consciente. En tales casos, el auditor no puede emitir el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos hasta que haya sido completada la consideración que el auditor haga de tales hechos en relación con los estados financieros auditados de acuerdo con el ISA 560.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la otra información contenida en documentación que contiene estados financieros resumidos?

- El auditor tiene que leer la información incluida en el documento que contiene los estados financieros resumidos y el consiguiente reporte del auditor, y considerar si hay una inconsistencia material entre esa información y los estados financieros resumidos.
- Si el auditor identifica una inconsistencia material, el auditor tiene que discutir la materia con la administración y determinar si los estados financieros resumidos o la información incluida en el documento que contiene los estados financieros y el consiguiente reporte del auditor necesitan ser revisados. Si el auditor determina que la información necesita ser revisada y la administración rechaza revisar la información según sea necesario, el auditor tiene que realizar la acción apropiada en las circunstancias, incluyendo considerar las implicaciones para el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con el reporte del auditor sobre estados financieros resumidos?

El reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos tiene que incluir los elementos siguientes:

- (a) Un título que lo señale claramente como el reporte de un auditor independiente.
- (b) Un destinatario.
- (c) Identificación de los estados financieros resumidos sobre los cuales el auditor esté reportando, incluyendo el título de cada estado incluido en los estados financieros resumidos.
- (d) Identificación de los estados financieros auditados.
- (e) Sujeto al párrafo 20, una expresión clara de la opinión.
- (f) Una declaración que señale que los estados financieros resumidos no contienen todas las revelaciones requeridas por la estructura de presentación de reportes financieros aplicada en la preparación de los estados financieros auditados, y que la lectura de los estados financieros resumidos y del consiguiente reporte del auditor no sustituye la lectura de los estados financieros auditados y el consiguiente reporte del auditor.
- (g) Cuando sea aplicable, la declaración contenida por el párrafo 12.
- (h) Referencia al reporte del auditor sobre los estados financieros auditados, la fecha de ese reporte, y, sujeto a los párrafos 19-20, el hecho de que una opinión no-modificada es expresada sobre los estados financieros auditados.
- (i) Una descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros resumidos, explicando que la administración es responsable por la preparación de los estados financieros resumidos de acuerdo con los criterios aplicados.

- (j) Una declaración de que el auditor es responsable por expresar una opinión, basado en los procedimientos del auditor dirigidos de acuerdo con este ISA, o si los estados financieros son consistentes, en todos los aspectos materiales con [o *son un resumen fiel de*] los estados financieros auditados.
- (k) La firma del auditor.
- (l) La dirección del auditor.
- (m) La fecha del reporte del auditor.

Adicionalmente, contiene requerimientos específicos relacionados con:

- Diferencias de destinatarios
- Fecha del reporte
- Referencia al reporte del auditor sobre los estados financieros auditados
- Opinión modificada sobre los estados financieros resumidos

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con las restricciones a la distribución o uso o alerta a los lectores sobre la base de contabilidad?

Cuando la distribución o el uso del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados esté restringido, o el reporte del auditor sobre los estados financieros auditados alerte a los lectores de que los estados financieros auditados están preparados de acuerdo con una estructura de propósito especial, el auditor tiene que incluir una restricción o alerta similar en el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con los comparativos?

Si los estados financieros contienen comparativos:

- *Pero los estados financieros resumidos no*, el auditor tiene que determinar si tal omisión es razonable en las circunstancias del compromiso. El auditor tiene que determinar el efecto que una omisión no-razonable tiene en el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos.
- *Que fueron reportados por otro auditor*, el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos también tiene que contener las materias que el ISA 710 requiere que el auditor incluya en el reporte del auditor sobre los estados financieros auditados.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la información complementaria no-auditada presentada con estados financieros resumidos?

El auditor tiene que evaluar si cualquier información complementaria no-auditada presentada con los estados financieros resumidos está claramente diferenciada de los estados financieros resumidos. Si el auditor concluye que no está claramente diferenciada, el auditor tiene que pedirle a la administración que cambie la presentación de la información complementaria no-auditada. Si la administración rechaza hacerlo, el auditor tiene que explicar, en el reporte del

auditor sobre los estados financieros resumidos, que tal información no está cubierta por ese reporte.

¿Cuáles son los requerimientos específicos del ISA 810 (Revisado 2016) en relación con la asociación del auditor?

- Si el auditor se vuelve consciente de que la entidad planea declarar, que el auditor ha reportado sobre los estados financieros resumidos, en un documento que contiene los estados financieros resumidos, pero no planea incluir el reporte relacionado del auditor, el auditor tiene que solicitar que la administración incluya el reporte del auditor en el documento. Si la administración no lo hace, la administración tiene que determinar y llevar a cabo otras acciones apropiadas diseñadas para impedir que la administración asocie de manera inapropiada al auditor con los estados financieros resumidos en ese documento.
- El auditor puede comprometerse a reportar sobre los estados financieros de una entidad, al tiempo que no se comprometa a reportar sobre los estados financieros resumidos. Si, en este caso, el auditor se vuelve consciente de que la entidad planea hacer una declaración en un documento que se refiera al auditor y al hecho de que los estados financieros resumidos están derivados de los estados financieros auditados por el auditor, el auditor tiene que satisfacerse de que:

(a) La referencia al auditor se hace en el contexto del reporte del auditor sobre los estados financieros auditados; y

(b) La declaración no dé la impresión de que el auditor ha reportado sobre los estados financieros resumidos.

Si esto no se cumple, el auditor tiene que solicitar que la administración cambie la declaración para cumplirlo, o no referirse al auditor en el documento. Alternativamente, la entidad puede comprometer al auditor para que reporte sobre los estados financieros resumidos e incluya en el documento al reporte relacionado del auditor. Si la administración no cambia la declaración, que elimine la referencia al auditor, o incluya el reporte del auditor sobre los estados financieros resumidos.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISA 810 (Revisado 2016)?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISA 810 ofrece un apéndice que contiene ilustraciones de reportes sobre estados financieros resumidos.

8. AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

“La adaptabilidad para los servicios de auditoría es clave en las diferentes formas de evaluar el proceso de preparación de la información financiera.”

Nancy Reyes
Gerente de Auditoría



¿Cuáles estándares integran esta sección?

En el presente, las auditorías y revisiones de información financiera histórica están cubiertos por la serie 2000-2699 dedicada a los estándares internacionales sobre compromisos de revisión [International Standard on Review Engagements (ISRE)], de los cuales hay emitidos dos estándares:

- ISRE 2400 (Revisado 2012) – *Compromisos para revisar estados financieros* (Anteriormente ISA 910).
- ISRE 2410 – *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*

Compromisos para revisar estados financieros

¿Cuál es el origen del ISRE 2400 (Revisado 2012)?

El estándar original sobre compromisos para revisar estados financieros históricos fue emitido como ISA 910, el cual, luego de una revisión fue emitido como ISRE 2400 en el año 2009. La versión actual fue revisada en el año 2012.



¿Quién realiza la revisión de los estados financieros y qué estándares aplican?

Dependiendo de quién realiza la revisión de los estados financieros aplican estándares diferentes.

¿Quién realiza la revisión?

- El auditor de la entidad. Aplica el ISRE 2410
- Otro profesional, diferente al auditor de la entidad. Aplica el ISRE 2400 (Revisado 2021).

¿Cuál es el alcance del ISRE 2400 (Revisado 2012)?

El ISRE 2400 (Revisado 2012) se refiere a:

- (a) Las responsabilidades del profesional en ejercicio cuando se compromete a realizar una revisión de estados financieros históricos, cuando el profesional en ejercicio no es el auditor de los estados financieros de la entidad; y
- (b) La forma y el contenido del reporte, del profesional en ejercicio, sobre los estados financieros.

¿Qué objetivos tiene la revisión de estados financieros?

En una revisión de estados financieros según el ISRE 2400 (Revisado 2012) los objetivos del profesional en ejercicio son:

- (a) Obtener aseguramiento limitado mediante la realización de indagación y procedimientos analíticos, acerca de si los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada material, permitiendo por lo tanto que el profesional en ejercicio exprese una conclusión de si cualquier cosa ha llamado la atención del profesional en ejercicio que cause que el profesional en ejercicio considere que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera; y
- (b) Reportar sobre los estados financieros tomados en su conjunto y comunicar, tal y como es requerido por este ISRE.

¿Por qué es importante la referencia al glosario de términos?

La referencia al glosario de términos es importante porque incluye los términos que se definen en este ISRE, así como las descripciones de otros términos usados en este ISRE, para ayudar a la aplicación e interpretación consistentes.

¿Cuáles son las características del compromiso de revisión?

La revisión de estados financieros históricos es un compromiso de aseguramiento limitado, tal y como se describe en la *Estructura conceptual*.

¿Qué es aseguramiento limitado?

Aseguramiento limitado es el nivel de aseguramiento obtenido cuando el riesgo del compromiso es reducido a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del compromiso, pero cuando ese riesgo es mayor que para un compromiso de aseguramiento razonable, como la base para la expresión de una conclusión de acuerdo con este ISRE. La combinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es al menos suficiente para que el profesional en ejercicio obtenga un nivel significativo de aseguramiento. Para que sea significativo, el nivel de aseguramiento obtenido por el profesional en ejercicio es probable que mejore la confianza de los usuarios a quienes se dirige, acerca de los estados financieros.

¿Qué se entiende por profesional en ejercicio?

Profesional en ejercicio es un contador profesional en práctica pública. El término incluye al socio del compromiso u otros miembros del equipo de aseguramiento, o, según sea aplicable. Cuando este ISRE de manera expresa tiene la intención de que un requerimiento o responsabilidad sea cumplido por el socio del compromiso, el término “socio del compromiso” es usado más que “profesional en ejercicio.” “Socio del compromiso” y “firma” son para que sean leídos como que se refieren a sus equivalentes del sector público cuando sea relevante.

¿Cuáles son los requerimientos que hace el ISRE 2400 (Revisado 2012)?

Están clasificados en 13 grupos y son sintetizados en la tabla siguiente:

1 <i>Dirección del compromiso de revisión de acuerdo con este ISRE</i>	• Tener un entendimiento de todo el texto de este ISRE. • Cumplir con cada requerimiento de este ISRE, a menos que no sea relevante para el compromiso de revisión.
2 <i>Requerimientos éticos</i>	• El profesional en ejercicio tiene que cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los que corresponden a la independencia.
3 <i>Escepticismo profesional y juicio profesional</i>	• Planear y ejecutar el compromiso con escepticismo profesional • Ejercer juicio profesional en la dirección del compromiso
4 <i>Control de calidad a nivel del compromiso</i>	• El socio del compromiso tiene que poseer competencia en habilidades y técnicas de aseguramiento, y competencia en información

	financiera, apropiadas para las circunstancias del compromiso. - El socio del compromiso tiene que asumir responsabilidad por: (a) Calidad general de cada compromiso (b) Dirección, supervisión, planeación y desempeño del compromiso de revisión, de acuerdo con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables (c) Reporte, que sea apropiado en las circunstancias (d) Compromiso sea ejecutado de acuerdo con políticas de control de calidad de la firma (e) Estar satisfecho por seguimiento de procedimientos en relación aceptación y continuación de las relaciones con el cliente (f) Estar satisfecho de que el equipo del compromiso colectivamente tiene la competencia y capacidades apropiadas - Consideraciones relevantes después de la aceptación del compromiso - Cumplimiento con requerimientos éticos relevantes - Monitoreo
5	<i>Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y de los compromisos de revisión</i> - Factores que afectan la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y de los compromisos de revisión - Condiciones previas para aceptar un compromiso de revisión - Consideraciones adicionales cuando la redacción del reporte está prescrita por ley o regulación - Acuerdo de los términos del compromiso - Compromisos recurrentes - Aceptación de un cambio en los términos del compromiso
6	<i>Comunicación con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno</i> - Oportunamente durante el curso de la revisión - Todas las materias relacionadas con el compromiso que, según el juicio profesional, sean de importancia suficiente
7	<i>Ejecución del compromiso</i> - Determinación de la materialidad - Revisión de la materialidad cuando es consciente de nueva información - Entendimiento del profesional en ejercicio - Diseño y aplicación de procedimientos (generales y específicos)
8	<i>Eventos subsiguientes</i> Si requieren ajuste o revelación, pedir que la administración lo haga

	• Determinar procedimientos a seguir en las circunstancias
9 <i>Representaciones escritas</i>	• De la administración, respecto de que ha cumplido sus responsabilidades descritas en los términos acordados del compromiso.
10 <i>Evaluación de la evidencia obtenida a partir de los procedimientos aplicados</i>	• Evaluar si ha sido obtenida evidencia suficiente y apropiada • Aplicar otros procedimientos necesarios en las circunstancias • Evaluación del efecto en el reporte del auditor
11 <i>Formación de la conclusión del profesional en ejercicio sobre los estados financieros</i>	• Consideración de la estructura aplicable de presentación de reportes financieros • Forma de la conclusión • Conclusión no-modificada • Conclusión modificada • Estados financieros declarados equivocadamente en forma material • Incapacidad para obtener evidencia suficiente y apropiada
12 <i>El reporte del profesional en ejercicio</i>	(a) Título, que debe señalar claramente que es el reporte de un profesional independiente para un compromiso de revisión (b) Destinatario(s) (c) Parágrafo introductorio que: a. Identifique los estados financieros revisados b. Se refiera al resumen de las políticas de contabilidad importantes y otra información explicativa c. Declara que los estados financieros han sido revisados (d) Descripción de la responsabilidad de la administración por la preparación de los estados financieros (e) Si los estados financieros son de propósito especial, el estándar tiene requerimientos detallados al respecto (f) Descripción de la responsabilidad del profesional en ejercicio (g) Descripción de la revisión de los estados financieros y sus limitaciones, así como declaraciones específicas que el estándar pide sobre el particular. (h) Parágrafo de conclusión (i) Si la conclusión es modificada, el estándar requiere párrafos específicos que detalla

	(j) Referencia a la obligación del profesional según este ISRE para cumplir con los requerimientos éticos relevantes (k) Fecha del reporte (l) Firma del profesional (m) Localización en la jurisdicción donde el profesional ejerce El estándar detalla además requerimientos sobre parágrafos de énfasis de materia; otros parágrafos de materia; otras responsabilidades de presentación de reporte; fecha del reporte.
13 Documentación	(a) Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con este ISRE y con los requerimientos legales y regulatorios aplicables; (b) Resultados obtenidos de los procedimientos, y las conclusiones del profesional formadas con base en esos resultados; y (c) Materias importantes que surjan durante el compromiso, las consiguientes conclusiones y los juicios importantes hechos al llegar a esas conclusiones.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISRE 2400 (Revisado 2012)?

Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, el ISRE 2400 (Revisado 2012) ofrece dos apéndices:

1. Carta de compromiso ilustrativa para un compromiso para revisar estados financieros históricos
2. Reportes ilustrativos de la revisión que hace el profesional en ejercicio

Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad

¿Cuál es el propósito del ISRE 2410?

El propósito del ISRE 2410 es establecer estándares y proporcionar orientación sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando lleva a cabo un compromiso para revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría, así como sobre la forma y el contenido del reporte.

¿Qué uso se le da al término 'auditor' en el ISRE 2410?

El término 'auditor' se usa a través de este ISRE, no porque el auditor esté realizando una función de auditoría sino porque el alcance de este ISRE está limitado a la revisión de información financiera intermedia llevada a cabo por el auditor independiente de los estados financieros de la entidad.

¿Cuáles son los principios generales de la revisión de información financiera intermedia?

Son tres:

1. El auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad.
2. El auditor debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al compromiso individual.
3. El auditor debe planear y ejecutar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información financiera intermedia requiera un ajuste material para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.

¿Cuál es el objetivo de un compromiso de revisión de información financiera intermedia?

El objetivo de un compromiso de revisión de información financiera intermedia es permitirle al auditor expresar una conclusión respecto de si, con base en la revisión, cualquier cosa ha llamado la atención del auditor que cause que el auditor considere que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable.

¿Por qué acordar los términos del compromiso?

El auditor y el cliente deben acordar los términos del compromiso, lo cual normalmente se registra en una carta de compromiso. Tal carta ayuda a evitar interpretaciones equivocadas en relación con la naturaleza del compromiso y, en particular, el objetivo y alcance de la revisión, las responsabilidades de la administración, la extensión de las responsabilidades del auditor, el aseguramiento obtenido, y la naturaleza y forma del reporte. La comunicación ordinariamente cubre las siguientes materias:

- El objetivo de la revisión de información financiera intermedia
- El alcance de la revisión
- La responsabilidad de la administración por la información financiera intermedia

- La responsabilidad de la administración por establecer y mantener control interno efectivo relevante para la preparación de la información financiera intermedia
- La responsabilidad de la administración por hacer disponible para el auditor todos los registros financieros y la información relacionada
- Acuerdo de la administración para proporcionarle al auditor representaciones escritas que confirmen las representaciones hechas oralmente durante la revisión, así como las representaciones que estén implícitas en los registros de la entidad
- La forma y el contenido que se anticipan del reporte a ser emitidos, incluyendo la identidad del destinatario del reporte
- Acuerdo de la administración de que cualquier documento que contenga información financiera intermedia que señale que la información financiera intermedia ha sido revisada por el auditor de la entidad, el reporte de revisión también será incluido en el documento

¿Cuáles son los procedimientos para la revisión de información financiera intermedia?

Los principales son dos:

- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno
- Indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión

¿Cómo se evalúan los errores?

El auditor debe evaluar, individualmente y en el agregado, si los errores no corregidos que llamen la atención del auditor son materiales para la información financiera intermedia.

¿Qué papel juegan las representaciones de la administración?

El auditor debe obtener representaciones escritas de la administración respecto de que:

- a) Reconoce su responsabilidad por el diseño e implementación del control interno para prevenir y detectar fraude y error.
- b) La información financiera intermedia está preparada y presentada de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.
- c) Considera que el efecto de esos errores no corregidos, agregados por el auditor durante la revisión, es inmaterial, tanto individualmente como en el agregado, para la información financiera intermedia tomada en su conjunto. Un resumen de tales elementos se incluye en o se anexa a las representaciones escritas.
- d) Le ha revelado al auditor todos los hechos importantes relacionados con cualesquiera fraudes, o fraudes de los cuales se sospeche, conocidos por la administración y que puedan haber afectado a la entidad.
- e) Le ha revelado al auditor los resultados de su valoración de los riesgos de que la información financiera intermedia puede contar con error material como resultado de fraude.
- f) Le ha revelado al auditor todo el no-cumplimiento, actualmente conocido o posible, con leyes y regulaciones, cuyos efectos se deban considerar cuando se prepara la información financiera intermedia.

- g) Le ha revelado al auditor todos los eventos importantes que hayan ocurrido subsiguiente a la fecha del balance general y hasta la fecha del reporte de revisión, que puedan requerir ajuste a o revelación en la información financiera intermedia.

¿Cuál es la responsabilidad del auditor por la información que acompaña la información financiera intermedia?

El auditor debe leer la otra información que acompaña la información financiera intermedia, a fin de consideración si cualquiera de tal información es materialmente inconsistente con la información financiera intermedia.

¿Qué tipos de comunicación son necesarios?

- Cuando, como resultado de realizar la revisión de la información financiera intermedia, una materia llama la atención del auditor y causa que el auditor considere que es necesario hacer un ajuste material a la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera, el auditor debe comunicar esta materia tan pronto como sea posible al nivel apropiado de la administración.
- Cuando, a juicio del auditor, la administración no responda de manera apropiada dentro de un período de tiempo razonable, el auditor debe informar a quienes tienen a cargo el gobierno.
- Cuando, a juicio del auditor, quienes tienen a cargo el gobierno no responden de manera apropiada dentro de un período de tiempo razonable, el auditor debe considerar:
 - Si modifica el reporte; o
 - La posibilidad de retirarse del compromiso; y
 - La posibilidad de renunciar a la designación para auditar los estados financieros
- Cuando, como resultado de realizar la revisión de la información financiera intermedia, una materia llama la atención del auditor y causa que el auditor considere la existencia de fraude o no cumplimiento de la entidad con las leyes y regulaciones, el auditor debe comunicar la materia tan pronto como sea posible al nivel de administración que sea apropiado.
- El auditor debe comunicar las materias relevantes de interés de gobierno, que surjan de la revisión de la información financiera intermedia, a quienes tienen a cargo el gobierno.

¿Cómo se reporta la naturaleza, extensión y resultados de la revisión de la información financiera intermedia?

El auditor debe emitir un reporte escrito que contenga lo siguiente:

- a) Un título que sea apropiado
- b) Destinatario, tal y como sea requerido por las circunstancias del compromiso

- c) Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo la identificación del título de cada uno de las declaraciones contenidas en el conjunto completo o condensado de estados financieros, así como la fecha y el período cubierto por la información financiera intermedia
- d) Si la información financiera intermedia comprende el conjunto completo de estados financieros de propósito general preparado de acuerdo con una estructura de información financiera diseñada para lograr presentación razonable, una declaración de que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de la información financiera intermedia de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.
- e) En otras circunstancias, una declaración de que la administración es responsable por la preparación y presentación de la información financiera intermedia de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera.
- f) Una declaración de que con base en la revisión el auditor es responsable por expresar una conclusión sobre la información financiera intermedia.
- g) Una declaración de que la revisión de la información financiera intermedia fue realizada de acuerdo con el ISRE 2410, y una declaración de que tal revisión consiste en hacer indagaciones, principalmente con las personas responsables por materias financieras y de contabilidad, y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.
- h) Una declaración de que la revisión es sustancialmente de menor alcance que una auditoría realizada de acuerdo con los ISA y que en consecuencia no le permite al auditor obtener aseguramiento de que el auditor sería consciente de todas las materias importantes que se pueden identificar en una auditoría y que de acuerdo con ello no se expresa opinión de auditoría.
- i) Si la información financiera intermedia comprende el conjunto completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con una estructura de información financiera diseñada para lograr presentación razonable, la conclusión respecto de si cualquier cosa ha llamado la atención del auditor que cause que el auditor considere que la información financiera intermedia no da un punto de vista verdadero y razonable, o no presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera (incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen de la estructura de información financiera cuando ella no son los IFRS).
- j) En otras circunstancias, la conclusión de si cualquier cosa ha llamado la atención del auditor que cause que el auditor considere que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera (incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen de la estructura de información financiera cuando ella no son los IFRS).
- k) La fecha del reporte
- l) La localización en el país o jurisdicción donde el auditor ejerce
- m) La firma del auditor

¿Qué documentación se requiere?

El auditor debe preparar documentación de revisión que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para la conclusión del auditor y para proporcionar evidencia de que la revisión fue realizada de acuerdo con este ISA y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.

9. COMPROMISOS DE ASEGURAMIENTO

“De las Normas Internacionales sobre Trabajos para Atestiguar, la norma general ISAE 3000, que debe considerarse en los trabajos de Revisoría Fiscal en Colombia, establece dos alcances: “trabajo con seguridad limitada” y “trabajo con seguridad razonable”; si esto último fuera lo requerido por el artículo 209 del Código de Comercio, implicaría reducir el riesgo de aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo y expresar una conclusión positiva.”



Mario Burbano
Socio de Auditoría

¿Cuáles estándares integran esta sección?

En el presente, los compromisos de aseguramiento diferentes a las auditorías o revisiones de información financiera histórica están cubiertos por las series 3000 – 3699 correspondientes a los estándares internacionales sobre compromisos de aseguramiento [International Standards on Assurance Engagements (ISAE)].

Se dispone de cinco estándares, uno de carácter general (serie 3000-3399) y cuatro sobre temas específicos (serie 3400-3699):

- ISAE 3000 (Revisado 2013) – *Compromisos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica*
- ISAE 3400 – *El examen de información financiera prospectiva* (Anteriormente NIA 810)
- ISAE 3402 – *Reportes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicio*

- ISAE 3410 – *Compromisos de aseguramiento sobre declaraciones relacionadas con gas con efecto invernadero*
- ISAE 3420 – *Compromisos de aseguramiento para reportar sobre la compilación de información financiera pro forma incluida en un prospecto*

Compromisos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica

¿Cuál es el alcance del ISAE 3000 (Revisado 2013)?

El ISAE 3000 (Revisado 2013) cubre los compromisos de aseguramiento diferentes a las auditorías o revisiones de información financiera histórica, tal y como se describe en la *Estructura internacional para los compromisos de aseguramiento* (Estructura conceptual del aseguramiento). Cuando un ISAE específico es relevante para la materia sujeto de un compromiso particular, ese ISAE aplica además de este ISAE 3000 (Revisado 2013).

¿Por qué es importante diferenciar entre los distintos compromisos de aseguramiento?

El ISAE 3000 (Revisado 2013) deja claro que no todos los compromisos desempeñados por profesionales en ejercicio son compromisos de aseguramiento.

Tal y como lo define el párrafo 12(a), debe adicionalmente entre otros compromisos de aseguramiento frecuentemente desempeñados, que **no son compromisos de aseguramiento**, incluyen:

- (a) Compromisos cubiertos por los estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS), tales como los compromisos de acuerdos convenidos y los compromisos de compilación;
- (b) La preparación de declaraciones tributarias cuando no se expresa conclusión de aseguramiento; y
- (c) Los compromisos de consultoría (o asesoría), tales como consultoría gerencial y tributaria.

Debe tenerse claro que estos compromisos no están cubiertos por el ISAE 3000 (Revisado 2013).

Pero también, este estándar señala que un compromiso de aseguramiento según este ISAE puede ser parte de un compromiso más grande. Y agrega que los siguientes compromisos, que pueden ser consistentes con la descripción que hace el párrafo 12(a) **no son considerados compromisos de aseguramiento** en términos de este ISAE:

- (a) Compromisos para testificar en procesos legales en relación con contabilidad, auditoría, tributación u otras materias; y

- (b) Compromisos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o redacción de la cual un usuario puede derivar algún aseguramiento, si aplican todos los siguientes: (i) esas opiniones, puntos de vista o redacción son solamente incidentales al compromiso general; (ii) cualquier reporte escrito emitido que expresamente está restringido para uso por solo los usuarios a quienes se destina específicamente en el reporte; (iii) según un entendimiento escrito con los usuarios a quienes se dirige, el compromiso no tiene la intención de que sea un compromiso de aseguramiento; y (iv) en el reporte del contador profesional el compromiso no está representado como un compromiso de aseguramiento.

¿Qué objetivos tiene el profesional en relación con el compromiso de aseguramiento?

El ISAE 3000 (Revisado 2013) señala que, al dirigir un compromiso de aseguramiento, los objetivos del profesional en ejercicio son:

- (a) Obtener ya sea aseguramiento razonable o aseguramiento limitado, según sea apropiado, acerca de si la información de la materia sujeto está libre de declaración equivocada material;
- (b) Expresar una conclusión, en relación con el resultado de la medición o evaluación de la materia sujeto subyacente, mediante un reporte escrito que transmite ya sea una conclusión de aseguramiento razonable o de aseguramiento limitado, y describe la base para la conclusión; y
- (c) Comunicar adicionalmente tal y como esté requerido por este ISAE y cualquier otro ISAE que sea relevante.

¿Qué se entiende por compromiso de aseguramiento?

Compromiso de aseguramiento es un compromiso en el cual un profesional en ejercicio intenta obtener evidencia apropiada y suficiente en orden a expresar una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios a quienes se dirige diferentes a la parte responsable acerca de la información de la materia sujeto (esto es, el resultado de la medición o evaluación de la materia sujeto contra criterios).

Cada compromiso de aseguramiento es clasificado en dos dimensiones: (i) ya sea como un compromiso de aseguramiento razonable o un compromiso de aseguramiento limitado; (ii) ya sea un compromiso de atestación o un compromiso directo.

La tabla siguiente presenta las definiciones de cada uno de éstos.

<i>Compromiso de aseguramiento razonable</i>	Es un compromiso de aseguramiento en el cual el profesional reduce el riesgo del compromiso a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del compromiso como la base para la conclusión del profesional en ejercicio. La conclusión del profesional en ejercicio es expresada en una forma que transmite la opinión del profesional en ejercicio sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia sujeto subyacente contra los criterios.
<i>Compromiso de aseguramiento limitado</i>	Es un compromiso de aseguramiento en el cual el profesional reduce el riesgo del compromiso a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del compromiso pero donde ese riesgo es mayor que para un compromiso de aseguramiento razonable como la base para expresar una conclusión en una forma que transmita si, con base en los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida, una(s) materia(s) ha(n) llamado la atención del profesional en ejercicio para considerar que la información de la materia sujeto esté declarada equivocadamente en forma material. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos aplicados en un compromiso de aseguramiento limitado están limitadas en comparación con la necesaria en un compromiso de aseguramiento razonable, pero es planeado para obtener un nivel de aseguramiento que, a juicio del profesional en ejercicio, es significativo. Para que sea significativo, el nivel de aseguramiento obtenido por el profesional en ejercicio es probable que mejore la confianza de los usuarios a quienes se dirige, acerca de la información de la materia sujeto, en un grado que sea claramente más que sin consecuencias.
<i>Compromiso de atestación</i>	Es un compromiso de aseguramiento en el cual una parte diferente al profesional en ejercicio mide o evalúa la materia sujeto subyacente contra los criterios. Una parte diferente al profesional en ejercicio también a menudo presenta en un reporte o declaración la información resultante de la materia sujeto. En algunos casos, sin embargo, la información de la materia sujeto puede ser presentada por el profesional en ejercicio en el reporte de aseguramiento. En un compromiso de atestación, la conclusión del profesional en ejercicio aborda si la información de la materia sujeto está libre de declaración equivocada material. El estándar señala redacciones específicas para ello.
<i>Compromiso directo</i>	Es un compromiso de aseguramiento en el cual el profesional en ejercicio mide o evalúa la materia sujeto subyacente contra los criterios aplicables y el profesional en ejercicio presenta la información resultante de la materia sujeto como parte de, o acompañante de, el reporte de aseguramiento. En un compromiso

directo, la conclusión del profesional en ejercicio aborda el resultado reportado de la medición o evaluación de la materia sujeto subyacente contra los criterios.

¿Qué requerimientos hace el ISAE 3000 (Revisado 2013)?

El ISAE 3000 (Revisado 2013) es un estándar de alcance amplio y por ello sus requerimientos son extensos y detallados, según los diferentes tipos de compromisos de aseguramiento. Los requerimientos específicos los presenta en 15 grupos:

1. Dirección de un compromiso de aseguramiento de acuerdo con los ISAE
2. Requerimientos éticos
3. Aceptación y continuación
4. Control de calidad
5. Escepticismo profesional, juicio profesional, y destrezas y técnicas de aseguramiento
6. Planeación y ejecución del compromiso
7. Obtención de evidencia
8. Eventos subsiguientes
9. Otra información
10. Descripción de los criterios aplicables
11. Formación de la conclusión de aseguramiento
12. Preparación del reporte de aseguramiento
13. Conclusiones no-modificada y modificada
14. Otras responsabilidades de comunicación
15. Documentación

En términos generales estos requerimientos son muy similares a los de la auditoría de estados financieros, reducidos o limitados según el nivel de aseguramiento. Sin embargo, el lector debe acudir al estándar en cuando se refiere a cada circunstancia específica.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3000 (Revisado 2013)?

El ISAE 3000 (Revisado 2013) ofrece un apéndice sobre los roles y responsabilidades asociados con los diferentes compromisos de aseguramiento. Usa algunas gráficas que permiten entender con facilidad las diferencias existentes.

El examen de información financiera prospectiva

¿Cuál es el propósito del ISAE 3400?

El ISAE 3400 fue anteriormente el ISA 810. Su propósito es establecer estándares y aportar orientación sobre los compromisos para examinar y reportar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos de examen para los mejores estimados y para los

supuestos hipotéticos. Este ISAE no aplica al examen de la información financiera prospectiva expresada en términos generales o narrativos, tal como la que se encuentra en la discusión y análisis de la administración contenida en el reporte anual de la entidad, si bien muchos de los procedimientos que aquí se señalan pueden ser confiables para tal examen.

¿Qué tipo de evidencia debe obtener el auditor en un compromiso para examinar información financiera prospectiva?

El auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada respecto de si:

- (a) Los supuestos del mejor estimado de la administración en los cuales se base la información financiera prospectiva no son excesivos y, en el caso de los supuestos hipotéticos, son consistentes con el propósito de la información;
- (b) La información financiera prospectiva está adecuadamente preparada con base en los supuestos;
- (c) La información financiera prospectiva está adecuadamente presentada y todos los supuestos materiales están adecuadamente revelados, incluyendo un indicativo claro de si son supuestos mejor estimados o supuestos hipotéticos;
- (d) La información financiera prospectiva está preparada sobre una base consistente con los estados financieros históricos, usando principios de contabilidad que sean apropiados.

¿Qué es información financiera prospectiva?

Es la información financiera basada en supuestos sobre eventos que pueden ocurrir en el futuro y las posibles acciones de la entidad. Es de naturaleza altamente subjetiva y su preparación requiere el ejercicio de considerable juicio. La información financiera prospectiva puede tener la forma de:

- **Pronóstico** = información financiera prospectiva preparada con base en supuestos sobre eventos futuros que la administración espera que ocurran y sobre las acciones que la administración espera tomar para la fecha en que se prepare la información (= supuestos mejor estimados)
- **Proyección** = información financiera prospectiva preparada con base en: (a) supuestos hipotéticos sobre el futuro y acciones de la administración que no necesariamente se espera que ocurran; ó (b) una mezcla de supuestos mejor estimados y supuestos hipotéticos.
- **Combinación de pronóstico y proyección**

¿Qué aseguramiento da el auditor en relación con la información financiera prospectiva?

La información financiera prospectiva se relaciona con eventos y acciones que no han ocurrido y que pueden no ocurrir. Si bien puede estar disponible evidencia para respaldar los supuestos en los cuales se base la información financiera prospectiva, tal evidencia por sí misma generalmente está orientada al futuro y, por consiguiente, es de naturaleza especulativa, a diferencia de la evidencia ordinariamente disponible en la auditoría de información financiera

histórica. El auditor, por lo tanto, no está en posición de expresar una opinión respecto de si se lograrán los resultados que se muestran en la información financiera prospectiva.

¿Cómo se acepta el compromiso?

Antes de aceptar el compromiso para examinar información financiera prospectiva, el auditor consideraría, entre otras cosas:

- (a) El uso que se le intenta dar a la información
- (b) Si la información será para distribución general o limitada
- (c) La naturaleza de los supuestos, esto es, si son mejor estimado o supuestos hipotéticos
- (d) Los elementos a ser incluidos en la información
- (e) El período cubierto por la información

En todo caso:

- (a) el auditor no debe aceptar, o debe retirarse de, un compromiso cuando los supuestos claramente son no realistas o cuando el auditor considera que la información financiera prospectiva será inapropiada para el uso que se le intenta dar
- (b) el auditor y el cliente deben acordar los términos del compromiso

¿Por qué es importante el conocimiento del negocio?

El auditor debe:

- (a) Obtener un nivel suficiente de conocimiento del negocio para ser capaz de evaluar si se han identificado todos los supuestos importantes requeridos para la preparación de la información financiera prospectiva;
- (b) Considerar la extensión en la cual se justifica la confianza en la información financiera histórica de la entidad.

¿Cuál es el período cubierto?

El auditor debe considerar el período de tiempo cubierto por la información financiera prospectiva. Dado que los supuestos se vuelven más especulativos en la extensión en que se incrementa el período cubierto, cuando se alarga el período disminuye la capacidad de la administración para hacer estimados que sean mejores supuestos. El período no debería extenderse más allá del tiempo para el cual la administración tenga una base razonable para los supuestos.

¿Cuáles son los procedimientos de examen?

Cuando determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de examen, las consideraciones del auditor deben incluir:

- (a) La probabilidad de declaración equivocada material;

- (b) El conocimiento obtenido durante cualesquiera compromisos anteriores;
- (c) La competencia de la administración en relación con la preparación de información financiera prospectiva;
- (d) La extensión en la cual la información financiera prospectiva es afectada por el juicio de la administración
- (e) Lo adecuado y la confiabilidad de los datos subyacentes.

En todo caso: el auditor debe obtener representaciones escritas de la administración en relación con el uso que se le intenta dar a la información financiera prospectiva, la integridad de los supuestos importantes de la administración, y la aceptación que la administración hace de su responsabilidad por la información financiera prospectiva.

¿Cuáles son los requerimientos de presentación y revelación?

Cuando valora la presentación y revelación de la información financiera prospectiva, además de los requerimientos específicos de cualesquiera estatutos, regulaciones o estándares profesionales, que sean relevantes, el auditor necesitará considerar si:

- (a) La presentación de la información financiera prospectiva es informativa y no engañosa;
- (b) Las políticas de contabilidad están claramente reveladas en las notas a la información financiera prospectiva;
- (c) Los supuestos están adecuadamente revelados en las notas a la información financiera prospectiva;
- (d) Se revelan la fecha a partir de los cuales fue preparada la información financiera prospectiva;
- (e) La base del establecimiento de los puntos en un rango está señalada claramente y el rango no está seleccionado de una manera sesgada o engañosa;
- (f) Es revelado cualquier cambio en la política de contabilidad desde los estados financieros más recientes, junto con la razón para el cambio y sus efectos en la información financiera prospectiva.

¿Cómo es el reporte sobre el examen de información financiera prospectiva?

El reporte del auditor sobre el examen de información financiera prospectiva debe contener lo siguiente:

- (a) Título
- (b) Destinatario
- (c) Identificación de la información financiera prospectiva
- (d) Una referencia al ISAE o a los estándares o prácticas nacionales relevantes aplicables al examen de la información financiera prospectiva
- (e) Una declaración de que la administración es responsable por la información financiera prospectiva incluyendo los supuestos en los cuales se base
- (f) Cuando sea aplicable, una referencia al propósito y/o la distribución restringida de la información financiera prospectiva
- (g) Una declaración de aseguramiento negativo respecto de si los supuestos proporcionan una base razonable para la información financiera prospectiva

- (h) La opinión de si la información financiera prospectiva está preparada adecuadamente con base en los supuestos y está presentada de acuerdo con la estructura relevante de información financiera;
- (i) Advertencias adecuadas en relación con la posibilidad de que se logren los resultados señalados por la información financiera prospectiva;
- (j) Fecha del reporte, la cual debe ser la fecha de cuando hayan sido completados los procedimientos
- (k) Dirección del auditor
- (l) Firma

¿Qué situaciones específicas se deben considerar en el reporte del auditor sobre el examen de información financiera prospectiva?

Principalmente las siguientes:

- Cuando el auditor considere que la presentación y revelación de la información financiera prospectiva no es adecuada, en el reporte el auditor debe expresar una opinión calificada o adversa, o retirarse del compromiso, según sea apropiado.
- Cuando el auditor considere que uno o más supuestos importantes no proporcionen una base razonable para la información financiera prospectiva preparada con base en el supuesto mejor estimado o que uno o más supuestos importantes no proporcionan una base razonable para la información financiera prospectiva dados los supuestos hipotéticos, el auditor debe ya sea expresar en el reporte sobre la información financiera prospectiva una opinión adversa, o retirarse del compromiso.
- Cuando el examen sea afectado por condiciones que impidan la aplicación de uno o más procedimientos que se consideren necesarios en las circunstancias, el auditor debe, ya sea retirarse del compromiso o negar la opinión y describir la limitación del alcance en el reporte sobre la información financiera prospectiva.

Reportes de aseguramiento sobre los controles de una organización de servicio

¿Cuál es el alcance del ISAE 3402?

El ISAE 3402 se refiere a los compromisos de aseguramiento llevados a cabo por un contador profesional en ejercicio profesional público (= el profesional) para proporcionar un reporte para uso por parte de las entidades usuarias y sus auditores sobre los controles en la organización de servicio que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente es relevante para el control interno de las entidades usuarias en cuanto se relaciona con la información financiera.

Complementa el ISA 402, en que los reportes preparados de acuerdo con este ISA son capaces de proporcionar evidencia apropiada según el ISA 402.

¿Qué alcances están expresamente excluidos del ISAE 3402?

Este ISAE aplica solamente cuando la organización de servicio es responsable por, o de otra manera es capaz de hacer una aseveración sobre, el diseño confiable de los controles. Este ISAE no se refiere a los compromisos de aseguramiento:

- Para reportar solamente respecto de si los controles en la organización de servicio operaron tal y como se describe, o
- Para reportar sobre los controles en la organización de servicio diferentes a los relacionados con el servicio, que es probable que sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias en lo que se refiere a la información financiera (p.ej., controles que afectan la producción o el control de calidad de las entidades usuarias).

¿Cuáles son los objetivos del ISAE 3402?

Los objetivos para el auditor del servicio son:

- Obtener seguridad razonable respecto de si, en todos los aspectos materiales, con base en el criterio confiable:
 - a) La descripción que la organización de servicio respecto de su sistema representa fielmente al sistema tal y como está diseñado e implementado durante el período especificado (o en el caso del reporte tipo 1, para la fecha especificada);
 - b) Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos en la descripción que la organización de servicio hace de su sistema estuvieron diseñados confiablemente durante el período especificado (o en el caso del reporte tipo 1, para la fecha especificada);
 - c) Estando incluidos en el alcance del compromiso, los controles operaron efectivamente para proporcionar seguridad razonable de que los objetivos de control establecidos en la descripción que la organización hace de su sistema fueron logrados durante el período especificado.
- Reportar sobre las materias contenidas en (a) arriba de acuerdo con los hallazgos del auditor del servicio.

¿Cuáles son las definiciones clave que usa el ISAE 3402?

Las principales se resumen en la tabla siguiente:

<i>Método excluyente</i> [carve-out method]	Método para manejar los servicios prestados por una organización de sub-servicio, en el que la descripción que la organización de servicio hace de su sistema incluye la naturaleza de los servicios prestados por una organización de sub-servicio, pero en el que los objetivos de control relevantes de la organización de sub-servicio y los controles relacionados se excluyen de la descripción que la organización de servicio hace de su sistema y del alcance del compromiso del auditor de servicio.
<i>Controles complementarios de la entidad usuaria</i>	Controles que la organización de servicio asume, en el diseño de su servicio, serán implementados por las entidades usuarias, y que, si son necesarios para lograr los objetivos de control establecidos en la descripción que la organización de servicio hace de su sistema, son identificados en esa descripción.
<i>Objetivo de control</i>	La intención o el propósito de un aspecto particular de los controles. Se relaciona con los riesgos que los controles buscan mitigar.
<i>Control en la organización de servicio</i>	Controles sobre el logro de un objetivo de control que está cubierto por el reporte de aseguramiento del auditor del servicio.
<i>Controles en la organización de sub-servicio</i>	Controles en la organización de sub-servicio para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de un objetivo de control.
<i>Criterios</i>	Comparaciones usadas para evaluar o medir una materia sujeto incluyendo, cuando sea relevante, comparaciones para presentación y revelación.
<i>Método inclusivo (o incluyente)</i>	Método para tratar los servicios prestados por una organización de sub-servicio, por el cual la descripción que la organización de servicio hace de su sistema incluye la naturaleza de los servicios prestados por la organización de sub-servicio, y que los objetivos de control relevantes de la organización de sub-servicio y los controles relacionados se incluyen en la descripción que la organización de servicio hace de su sistema y en el alcance del compromiso del auditor del servicio.
<i>Función de auditoría interna</i>	La actividad de evaluación establecida o prestada como un servicio a la organización de servicio. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear lo adecuado y la efectividad del control interno.
<i>Reporte tipo 1</i>	Reporte sobre la descripción y el diseño de los controles en la organización de servicio.
<i>Reporte tipo 2</i>	Reporte sobre la descripción, el diseño y la efectividad de la operación de los controles en la organización de servicio.

<i>Auditor de servicio</i>	Contador profesional en ejercicio profesional público quien, a solicitud de la organización de servicio, proporciona un reporte de aseguramiento sobre los controles en la organización de servicio.
<i>Organización de servicio</i>	La organización tercera parte (o segmento de una organización tercera parte) que presta servicios a las entidades usuarias que es probable sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias en cuanto se relaciona con la información financiera.
<i>Sistema de la organización de servicio</i>	Es el sistema, esto es, las políticas y los procedimientos diseñados e implementados por la organización de servicio para prestarles a las entidades usuarias los servicios cubiertos por el reporte de aseguramiento del auditor del servicio.
<i>Organización de sub-servicio</i>	La organización de servicio usada por otra organización de servicio para realizar algunos de los servicios prestados a las entidades usuarias que probablemente son relevantes para el control interno de las entidades usuarias en cuanto se relacionan con la información financiera.

¿Cuáles son los requerimientos del ISAE 3402?

Están organizados en 16 grupos y son resumidos en la tabla siguiente:

<i>ISAE 3000 (Revisado 2013)</i>	El auditor del servicio no puede representar el cumplimiento con este ISAE a menos que haya cumplido con los requerimientos del ISAE 3402 y del ISAE 3000.
<i>Requerimientos éticos</i>	El auditor del servicio tiene que cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los que corresponden a independencia, relacionados con los compromisos de aseguramiento.
<i>La administración y quienes tienen a cargo el gobierno</i>	Cuando este ISAE requiere que el auditor del servicio indague a, solicite representaciones de, se comunice con, o de otra manera interactúe con la organización de servicio, el auditor del servicio tiene que determinar las personas apropiadas dentro de la administración o estructura de gobierno de la organización de servicio con quienes interactúa.
<i>Aceptación y continuación</i>	Antes de acordar aceptar, o continuar, un compromiso, el auditor del servicio tiene que: (a) Determinar si: (i) El auditor del servicio tiene las capacidades y competencias para ejecutar el compromiso; (ii) Los criterios a ser aplicados por la organización de servicio para preparar la descripción de su sistema serán confiables y estarán disponibles para las entidades usuarias y sus auditores; y (iii) El alcance del compromiso y la descripción que la organización

	de servicio hace de su sistema no estarán tan limitados que es improbable que sean útiles para las entidades usuarias y sus auditores. (b) Obtener un acuerdo de la organización de servicio que reconozca y entienda su responsabilidad por: (i) La preparación de la descripción de su sistema, y la aseveración anexa de la organización de servicio, incluyendo la integridad, exactitud y el método de presentación de esa descripción y de esa aseveración; (ii) Tener una base razonable para la aseveración de la organización de servicio que acompaña la descripción de su sistema; (iii) Señalar, en la aseveración de la organización de servicio, los criterios usados para preparar la descripción de su sistema, (iv) Señalar en la descripción de su sistema: (a) los objetivos de control; y (b) cuando ello sea especificado por ley o regulación, o por otra parte (p.ej., un grupo usuario o una asociación profesional), la parte que los especificó; (v) Identificar los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de control establecidos en la descripción de su sistema, y diseñar e implementar controles para proporcionar seguridad razonable de que esos riesgos no impedirán el logro de los objetivos de control, y que por consiguiente se lograrán los objetivos de control señalados; (vi) Proporcionarle al auditor del servicio: (a) acceso a toda la información; (c) Información adicional que el auditor de servicio pueda solicitar; y (d) Acceso irrestricto a las personas de la organización de servicio a quienes el auditor de servicio determine necesarias para obtener evidencia.
<i>Valoración de la confiabilidad del criterio</i>	Tal y como es requerido por el ISAE 3000, el auditor del servicio tiene que valorar si la organización de servicio ha usado un criterio confiable: (a) al preparar la descripción de su sistema, (b) al evaluar si los controles están adecuadamente diseñados, y (c) en el caso del reporte tipo 2, al evaluar si los controles están operando de manera efectiva.
<i>Materialidad</i>	Cuando planea y ejecuta el compromiso, el auditor del servicio tiene que considerar la materialidad con relación a: (a) la presentación razonable de la descripción, (b) la confiabilidad del diseño de los controles, y (c) en el caso del reporte tipo 2, la efectividad de la operación de los controles.
<i>Obtención de un entendimiento del sistema de la organización de servicio</i>	El auditor del servicio tiene que obtener un entendimiento del sistema de la organización de servicio, incluyendo los controles que se incluyan en el alcance del compromiso.

<i>Obtención de evidencia en relación con la descripción</i>	El auditor del servicio tiene que obtener y leer la descripción que la organización de servicio hace de su sistema, y tiene que evaluar si los aspectos de la descripción que se incluyen en el alcance del compromiso están fielmente representados.
<i>Obtención de evidencia en relación con la efectividad de los controles</i>	El auditor del servicio tiene que determinar cuáles controles de la organización de servicio son necesarios para lograr los objetivos de control establecidos en la descripción que la organización de servicio hace de su sistema, y tiene que valorar si esos controles fueron diseñados de manera confiable.
<i>El trabajo de la función de auditoría interna</i>	Los aspectos a considerar acá son: (a) Obtención de un entendimiento de la función de auditoría interna (b) Determinación de sí y en qué extensión usar el trabajo de los auditores internos (c) Uso del trabajo de la función de auditoría interna (d) Efecto en el reporte de aseguramiento del auditor del servicio.
<i>Representaciones escritas</i>	El auditor del servicio tiene que solicitarle a la organización de servicio que proporcione representaciones escritas: (a) Que reafirmen la aseveración que acompaña a la descripción del sistema; (b) Que le ha proporcionado al auditor del servicio toda la información relevante y el acceso acordado; y (c) que le ha revelado al auditor del servicio cualquiera de los siguientes de los cuales es consciente: (i) no-cumplimiento con leyes y regulaciones, fraude o desviaciones no-corregidas atribuibles a la organización de servicio que puedan afectar a una o más entidades usuarias; (ii) deficiencias en el diseño de los controles; (iii) casos en que los controles no han operado como se describe; y (iv) cualesquiera eventos subsiguientes.
<i>Otra información</i>	El auditor del servicio tiene que leer la otra información, si la hay, incluida en el documento que contiene la descripción que la organización de servicio hace de su sistema, así como el reporte de aseguramiento del auditor del servicio, para identificar inconsistencias materiales, si las hay, con esa descripción.
<i>Eventos subsiguientes</i>	El auditor del servicio tiene que indagar si la organización de servicio es consciente de cualesquiera eventos subsiguientes al período cubierto por la descripción que la organización de servicio hace de su sistema, hasta la fecha del reporte de aseguramiento del auditor de servicio, que podrían tener un efecto importante en el reporte de aseguramiento del auditor del servicio.

<i>Documentación</i>	El auditor del servicio tiene que preparar documentación que sea suficiente para permitirle a un auditor de servicio experimentado, que no tenga vinculación previa con el compromiso, entender: (a) La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con este ISAE y con los requerimientos legales y regulatorios aplicables; (b) Los resultados de los procedimientos aplicados, y la evidencia obtenida; y (c) Materias importantes que surjan durante el compromiso, y las conclusiones alcanzadas al respecto, así como los juicios profesionales importantes hechos al llegar a esas conclusiones.
<i>Preparación del reporte de aseguramiento del auditor del servicio</i>	Los elementos a tener en cuenta son: (a) Contenido del reporte de aseguramiento del auditor del servicio (b) Opiniones modificadas
<i>Otras responsabilidades de comunicación</i>	Si el auditor del servicio es consciente de no-cumplimiento con leyes y regulaciones, fraude o errores no-corregidos atribuibles a la organización de servicio, que no sean claramente triviales y que puedan afectar a una o más entidades usuarias, el auditor del servicio tiene que determinar si el hallazgo ha sido comunicado de manera apropiada a las entidades usuarias afectadas. Si el hallazgo no ha sido comunicado y la organización de servicio no está dispuesta a hacerlo, el auditor del servicio tiene que tomar la acción que sea apropiada.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3402?

El ISAE 3402 tiene tres apéndices que son una ayuda muy importante:

1. Ejemplo de declaraciones de la organización de servicio
2. Ilustraciones de reportes de aseguramiento del auditor de servicio
3. Ilustraciones de reportes de aseguramiento modificados del auditor del servicio

Compromisos de aseguramiento sobre declaraciones relacionadas con el gas con efecto invernadero

¿Cuál es el alcance del ISAE 3410?

El ISAE 3410 se refiere a los compromisos de aseguramiento para reportar sobre una declaración GHG de la entidad. Dados los distintos tipos de aseguramiento, el estándar señala que se refiere solo a compromisos basados-en-aseveración (esto es, los compromisos de presentación directa de reporte no están dentro de su alcance), ya se traten de aseguramiento razonable o de aseguramiento limitado.

¿Qué es una declaración GHG?

GHG significa Greenhouse gas, esto es, gas con efecto invernadero.

Las declaraciones GHG pueden ser de tres tipos:

- Parte del régimen regulatorio de revelación
- Parte de un esquema de comercialización de emisiones
- Para informar voluntariamente a inversionistas y a otros.

¿Cuáles son los objetivos en relación con las declaraciones GHG?

El ISAE 3410 señala que los objetivos del profesional en ejercicio son:

- (a) Obtener aseguramiento razonable o limitado, según sea apropiado, acerca de si la declaración GHG está libre de declaración equivocada material, sea debida a fraude o error, por consiguiente, permitiéndole al profesional en ejercicio expresar una conclusión que transmita un nivel de aseguramiento.
- (b) Reportar, de acuerdo con los hallazgos del profesional en ejercicio, acerca de si:
 - i. En el caso de un compromiso de aseguramiento razonable, la declaración GHG está preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios aplicables; o
 - ii. En el caso de un compromiso de aseguramiento limitado, cualquier cosa que haya llamado la atención del profesional en ejercicio que cause que el profesional en ejercicio considere, con base en los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida, que la declaración GHG no está preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios aplicables; y
- (c) Comunicar, lo requerido por este ISAE, de acuerdo con los hallazgos del profesional en ejercicio.

¿Qué definiciones están asociadas con el ISAE 3410?

Dado que la práctica relacionada con los compromisos de aseguramiento sobre declaraciones relacionadas con el gas con efecto invernadero es relativamente nueva, este estándar incorpora una serie de definiciones que precisan el alcance del mismo y condicionan su aplicación. Las principales se presentan en la tabla siguiente.

<i>Declaración GHG</i>	Declaración que establece los elementos constituyentes y cuantifica las emisiones de GHG de la entidad durante un período y, cuando sea aplicable, la información comparativa y las notas explicativas incluyendo un resumen de las políticas importantes de cuantificación y de presentación de reportes.
------------------------	--

<i>Gases con efecto invernadero (GHG)</i>	Dióxido de carbono (CO ₂) y otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GHG tales como; metano, óxido nitroso, hexafluoruro de azufre, hidrocarburos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos.
<i>Techo y comercio</i>	Un sistema que establece límites generales a las emisiones, asigna concesiones específicas de emisiones de los participantes, y les permite negociar las concesiones y los créditos de emisión unos con otros.
<i>Emisiones</i>	Los GHG que, durante el período relevante, hayan sido emitidos a la atmósfera o podrían haber sido emitidos a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados a un vertedero. Hay diferentes tipos de emisiones, que el estándar considera.
<i>Frontera organizacional</i>	La frontera que determina cuáles operaciones incluir en la declaración GHG de la entidad.

¿Cuáles son los requerimientos del ISAE 3410?

El ISAE 3410 también es un estándar de alcance amplio y por ello sus requerimientos son extensos y detallados, según los diferentes tipos de compromisos de aseguramiento. Los requerimientos específicos los presenta en 16 grupos:

1. ISAE 3000 (Revisado 2013)
2. Aceptación y continuación
3. Planeación
4. Materialidad en la planeación y ejecución del compromiso
5. Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, e identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material
6. Responsabilidades generales ante los riesgos valorados de declaración equivocada material y procedimientos adicionales
7. Uso del trabajo de otros profesionales
8. Representaciones escritas
9. Eventos subsiguientes
10. Información comparativa
11. Otra información
12. Documentación
13. Revisión del control de calidad del compromiso
14. Formación de las conclusiones de aseguramiento
15. Contenido del reporte de aseguramiento
16. Otros requerimientos de comunicación

En términos generales estos requerimientos son muy similares a los de la auditoría de estados financieros, reducidos o limitados según el nivel de aseguramiento. Sin embargo, el lector debe acudir al estándar en cuando se refiere a cada circunstancia específica.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3410?

El ISAE 3410 tiene dos apéndices que complementan al material de aplicación y otro de carácter explicativo:

1. Emisiones, remociones y deducciones de emisiones
2. Ilustraciones de reportes de aseguramiento sobre declaraciones de GHG

Compromisos de aseguramiento para reportar sobre la compilación de información financiera pro forma incluida en un prospecto

¿Cuál es el alcance del ISAE 3420?

El ISAE 3420 se refiere a los compromisos de aseguramiento razonable emprendidos por un profesional en ejercicio para reportar sobre la compilación que la parte responsable hace de la información financiera pro forma incluida en un prospecto.

Este ISAE 3420 aplica cuando:

- Tal presentación de reporte está requerida por las leyes de valores o por la regulación de la bolsa de valores en la jurisdicción en la cual se va a emitir el prospecto; o
- La presentación de reportes es práctica generalmente aceptada en tal jurisdicción.

¿Cuáles son los objetivos del profesional en ejercicio en los compromisos de aseguramiento para reportar sobre la compilación de información financiera pro forma incluida en un prospecto?

De acuerdo con el ISAE 3420, los objetivos del profesional en ejercicio son:

- (a) Obtener seguridad razonable acerca de si la información financiera pro forma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por la parte responsable con base en los criterios aplicables; y
- (b) Reportar de acuerdo con los hallazgos del profesional en ejercicio.

¿Qué se entiende por información financiera pro forma?

Información financiera pro forma es la información financiera mostrada junto con ajustes para ilustrar el impacto que un evento o transacción tiene en la información financiera no-ajustada como si el evento hubiera ocurrido o la transacción hubiera sido realizada en una fecha temprana seleccionada para propósitos de ilustración.

¿Qué es un prospecto?

Prospecto es un documento emitido según requerimientos legales o regulatorios en relación con los valores de la entidad que tiene la intención que un tercero tome una decisión de inversión.

¿Cuáles son los requerimientos del ISAE 3420?

El ISAE 3420 es un estándar de alcance limitado (específico), sus requerimientos tienen algún detalle. Están organizados en 7 grupos:

1. ISAE 3000 (Revisado 2013)
2. Aceptación del compromiso
3. Planeación y ejecución del compromiso
4. Representaciones escritas
5. Formación de la opinión
6. Forma de la opinión
7. Preparación del reporte de aseguramiento

En términos generales estos requerimientos son muy similares a los de la auditoría de estados financieros, reducidos o limitados según el nivel de aseguramiento. Sin embargo, el lector debe acudir al estándar en cuando se refiere a cada circunstancia específica.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISAE 3420?

El ISAE 3420 ofrece un apéndice que contiene el reporte ilustrativo del profesional en ejercicio, con una opinión modificada.

10. SERVICIOS RELACIONADOS

“En los compromisos de compilación el profesional en ejercicio se compromete a ayudarle a la administración con la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener ningún aseguramiento de esa información, y a reportar sobre el compromiso de acuerdo con el ISRS 4410.”



**ISRS 4410
(Revisado 2012)**

¿Cuáles estándares integran esta sección?

En el presente, los servicios de aseguramiento están cubiertos por la serie 4400 – 4499 que corresponde a los International Standards on Related Services (ISRS) [Estándares internacionales sobre servicios relacionados].

Actualmente se dispone de dos estándares:

- ISRS 4400 – *Compromisos para aplicar procedimientos acordados en relación con información financiera* (Anteriormente ISA 920)
- ISRS 4410 (Revisado 2012) – *Compromisos de compilación*

Compromisos para aplicar procedimientos acordados en relación con información financiera

¿Cuál es el propósito del ISRS 4400?

El propósito del ISRS 4400 es establecer estándares y proporcionar orientación sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando lleva a cabo un compromiso para realizar



procedimientos acordados en relación con información financiera y, sobre la forma y el contenido que el auditor emite en vinculación con tal compromiso.

¿Qué ocurre cuando se trata de información no-financiera?

El ISRS 4400 está dirigido a contratos en relación con información financiera. Sin embargo, puede proporcionar información útil para los compromisos relacionados con información no-financiera, provisto que el auditor tiene conocimiento adecuado de la materia sujeto en cuestión y que existe un criterio razonable a partir del cual basar los hallazgos. La orientación contenida en los ISA puede serle útil al auditor en la aplicación de este ISRS.

¿Cuál es el objetivo de los compromisos para realizar procedimientos acordados?

El objetivo del compromiso para realizar procedimientos acordados es que el auditor lleve a cabo procedimientos de naturaleza de auditoría que el auditor y la entidad, y cualquier tercero apropiado hayan acordado, así como para reportar sobre los hallazgos actuales.

¿Cuáles son los principios del compromiso para realizar procedimientos acordados?

Básicamente son dos:

1. El auditor debe cumplir con el *Código de Ética para Contadores Profesionales* emitido por IESBA.
2. El auditor debe llevar a cabo el compromiso para realizar procedimientos acordados, de acuerdo con el ISRS 4400 y los términos del compromiso.

¿Cómo se definen los términos del compromiso?

El auditor debe asegurar con los representantes de la entidad y, ordinariamente, con las otras partes especificadas que recibirán copias del reporte de los hallazgos, que hay un entendimiento claro en relación con los procedimientos acordados y las condiciones del compromiso. Las materias a ser acordadas incluyen las siguientes:

- Naturaleza del compromiso, incluyendo el hecho de que los procedimientos aplicados no constituirán una auditoría o una revisión y que de acuerdo con ello no se expresará aseguramiento.
- El propósito que se establece para el compromiso.
- Identificación de la información financiera a la cual se aplicarán los procedimientos acordados.
- Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos específicos a ser aplicados.
- Forma que se anticipa para el reporte de los hallazgos.
- Limitaciones a la distribución del reporte sobre los hallazgos. Cuando tal limitación estaría en conflicto con los requerimientos legales, si los hay, el auditor no aceptaría el compromiso.

¿Cómo se planea el compromiso?

El auditor debe planear el trabajo de manera que se llevará a cabo un compromiso.

¿Cómo se documenta el compromiso?

El auditor debe documentar las materias que sean importantes para proporcionar evidencia que respalde el reporte de los hallazgos, y evidencia de que el compromiso fue llevado a cabo de acuerdo con el ISRS 4400 y los términos del compromiso.

¿Qué procedimientos y qué evidencia son necesarios?

El auditor debe llevar a cabo los procedimientos acordados y usar la evidencia obtenida como la base para el reporte sobre los hallazgos. Los procedimientos aplicados en el compromiso para realizar procedimientos acordados pueden incluir los siguientes:

- Indagación y análisis
- Re-cálculo, comparación y otras verificaciones de la exactitud de las cifras o Observación o Inspección
- Obtención de confirmaciones

¿Cómo se presentan los reportes sobre los compromisos para realizar procedimientos acordados?

El reporte sobre el compromiso para realizar procedimientos acordados necesita describir el propósito y los procedimientos acordados del compromiso con suficiente detalle para permitirle al lector entender la naturaleza y la extensión del trabajo realizado. El reporte sobre los hallazgos debe contener:

- (a) Título
- (b) Destinatario
- (c) Identificación de la información financiera o no-financiera a la cual se han aplicado los procedimientos acordados
- (d) Declaración de que los procedimientos aplicados fueron los acordados
- (e) Declaración de que el compromiso fue llevado a cabo de acuerdo con los ISRS aplicables a los compromisos para realizar procedimientos acordados, o con los estándares o prácticas nacionales relevantes
- (f) Cuando sea relevante, declaración de que el auditor no es independiente de la entidad
- (g) Identificación del propósito para el cual fueron aplicados los procedimientos convenidos
- (h) Listado de los procedimientos específicos aplicados
- (i) Descripción de los hallazgos del auditor, incluyendo detalles suficientes de los errores y excepciones encontrados
- (j) Declaración de que los procedimientos aplicados no constituyen ni auditoría ni revisión y que, por lo tanto, no se expresa aseguramiento
- (k) Declaración de que el auditor habiendo aplicado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, otras materias podrían salir a la luz y habrían sido reportadas

- (l) Declaración de que el reporte está restringido a las partes que han acordado los procedimientos a ser aplicados
- (m) Cuando sea aplicable, declaración de que el reporte se relaciona solamente con los elementos, cuentas, o información financiera o no-financiera especificados y que no se extiende a los estados financieros de la entidad tomados en su conjunto
- (n) Fecha del reporte
- (o) Dirección del auditor
- (p) Firma del auditor

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISRS 4400?

El ISRS 4400 contiene dos apéndices:

1. Ilustración de una carta de compromiso para un compromiso de procedimientos acordados
2. Ilustración de un reporte de hallazgos factuales en vinculación con cuentas por pagar

Compromisos de compilación

¿Cuál es el alcance del ISRS 4410 (Revisado 2012)?

El ISRS 4410 (Revisado 2012) se refiere a las responsabilidades del profesional en ejercicio cuando se compromete a ayudarle a la administración con la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener ningún aseguramiento de esa información, y a reportar sobre el compromiso de acuerdo con este ISRS.

¿Cuáles son los objetivos en relación con los compromisos de compilación?

Los objetivos del profesional en ejercicio en un compromiso de compilación, según el ISRS 4410 (Revisado 2012) son:

- (a) Aplicar experticia en contabilidad e información financiera para ayudarle a la administración en la preparación y presentación de información financiera de acuerdo con la estructura de presentación de reportes financieros que sea aplicable, con base en la información proporcionada por la administración; y
- (b) Reportar de acuerdo con los requerimientos de este ISRS.

¿Qué se entiende por compromiso de compilación?

El compromiso de compilación cubre la preparación y presentación de información financiera de la entidad. Su valor radica en la aplicación de la experticia profesional en contabilidad e información financiera y en el cumplimiento con los estándares profesionales, incluyendo los

estándares éticos relevantes, y la comunicación clara de la naturaleza y extensión de la participación del profesional en ejercicio con la información financiera compilada.

No es un compromiso de aseguramiento y no requiere que el profesional en ejercicio:

- Verifique la exactitud o completitud de la información proporcionada por la administración para la compilación
- Obtenga evidencia para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la preparación de la información financiera.

¿Cuáles son los requerimientos del ISRS 4410?

El ISRS 4410 es un estándar de alcance limitado (específico), sus requerimientos tienen algún detalle. Están organizados en 9 grupos:

1. Dirigir el compromiso de compilación de acuerdo con este ISRS
2. Requerimientos éticos
3. Juicio profesional
4. Control de calidad a nivel del compromiso
5. Aceptación y continuación del compromiso
6. Comunicación con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno
7. Ejecución del compromiso
8. Documentación
9. El reporte del profesional en ejercicio

En términos generales estos requerimientos son muy similares a los de la auditoría de estados financieros, reducidos o limitados según el nivel de aseguramiento. Sin embargo, el lector debe acudir al estándar en cuando se refiere a cada circunstancia específica.

¿Además del material de aplicación y otro de carácter explicativo, qué otra ayuda ofrece el ISRS 4410?

El ISRS 4410 ofrece dos apéndices:

1. Carta de compromiso ilustrativa para un compromiso de compilación
2. Reportes de compilación, ilustrativos, presentados por el profesional en ejercicio

11. CONTROL DE CALIDAD DE LA FIRMA

“La firma tiene responsabilidades por su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como para los otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados.”

ISQC 1



¿Cuál es el alcance del ISQC 1?

El ISQC 1, *Control de calidad de las firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados*, se refiere a las responsabilidades de la firma por su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como para los otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados. Tiene que leerse y aplicarse junto con los requerimientos éticos relevantes, particularmente con los relacionados con la independencia.

¿Qué autoridad tiene el ISQC 1?

El ISQC 1 aplica a todas las firmas de contadores profesionales con relación a las auditorías y revisiones de estados financieros, y otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados.

¿Cuál es el objetivo del control de calidad de la firma?

El objetivo de la firma es establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione seguridad razonable de que:

- (a) La firma y su personal cumplen con los estándares profesionales y con los requerimientos legales y regulatorios aplicables; y

- (b) Los reportes emitidos por la firma o por los socios del compromiso son apropiados en las circunstancias.

¿Qué se entiende por firma?

De acuerdo con el ISQC 1 firma es un profesional individual, una sociedad o corporación u otra entidad de contadores profesionales.

¿Qué se entiende por revisión del control de la calidad del compromiso?

Es el proceso diseñado para proporcionar una evaluación objetiva, en o antes de la fecha del reporte, de los juicios importantes que hizo el equipo del compromiso y las conclusiones a las cuales llegó en la formulación del reporte. El proceso de revisión del control de calidad del compromiso es para las auditorías de estados financieros de entidades registradas, y para los otros compromisos, si los hay, para los cuales la firma haya determinado que la revisión del control de calidad del compromiso está requerida.

¿Quién es el revisor del control de la calidad del compromiso?

Es un socio, otra persona en la firma, persona externa confiablemente calificada, o un equipo conformado por tales individuos, ninguno de los cuales hace parte del equipo del compromiso, con experiencia y autoridad suficientes para evaluar de manera objetiva los juicios importantes que hizo el equipo del compromiso y las conclusiones a las cuales llegó en la formulación del reporte.

¿Qué es monitoreo?

Monitoreo es el proceso que comprende la consideración y evaluación continua del control de calidad de la firma, incluyendo la inspección periódica de una selección de compromisos completados, diseñado para proporcionar a la firma seguridad razonable de que su sistema de control de calidad está operando de manera efectiva.

¿Qué se entiende por persona externa calificada confiable?

Es un individuo de fuera de la firma con la competencia y capacidades para actuar como un socio del compromiso, por ejemplo, un socio de otra firma, o un empleado (con experiencia apropiada) de ya sea una asociación de contadores profesionales cuyos miembros puedan realizar auditorías y revisiones de información financiera histórica, u otros compromisos de aseguramiento o servicios relacionados, o de una organización que preste servicios relevantes de control de calidad.

¿Qué requerimientos hace el ISQC 1 en relación con el control de la calidad de la firma?

Los organiza en nueve grupos, los cuales se resumen en la tabla siguiente.

<i>Aplicar, y cumplir, los requerimientos relevantes</i>	- El personal de la firma responsable por establecer y mantener el sistema de control de calidad de la firma tiene que tener un entendimiento de todo el texto de este ISQC, incluyendo su material de aplicación y otro de carácter explicativo, para que entienda su objetivo y aplique apropiadamente sus requerimientos. - La firma tiene que cumplir con cada requerimiento de este ISQC a menos que, en las circunstancias de la firma, el requerimiento no sea relevante para los servicios prestados.
<i>Elementos del sistema de control de calidad</i>	La firma tiene que establecer y mantener un sistema de control de calidad que incluya políticas y procedimientos que aborden cada uno de los siguientes elementos: (a) Responsabilidades del liderazgo por la calidad de la firma (b) Requerimientos éticos relevantes (c) Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y compromisos específicos (d) Recursos humanos (e) Desempeño del compromiso (f) Monitoreo La firma tiene que documentar sus políticas y procedimientos, y comunicarlos al personal de la firma.
<i>Responsabilidades del liderazgo por la calidad dentro de la firma</i>	- La firma tiene que establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que reconozca que la calidad es esencial en la ejecución de los compromisos. Tales políticas y procedimientos tienen que requerir que el director ejecutivo jefe de la firma (o su equivalente) o, si es apropiado, la junta de socios que administra la firma (o su equivalente) asuman la responsabilidad última por el sistema de control de calidad de la firma. - Cualquier persona que tenga asignada responsabilidad operacional por el sistema de control de calidad de la firma tiene que tener experiencia y destreza, suficientes y apropiadas, así como la autoridad necesaria, para asumir esa responsabilidad.
<i>Requerimientos éticos relevantes</i>	- La firma tiene que establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que la firma y su personal cumple con los requerimientos éticos relevantes. - El estándar detalla requerimientos en relación con independencia.

<i>Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y compromisos específicos</i>	La firma tiene que establecer políticas y procedimientos para la aceptación y continuación de la relación con el cliente y compromisos específicos, diseñados para proporcionarle a la firma seguridad razonable de que solo emprenderá o continuará relaciones y compromisos cuando la firma: (a) Es competente para ejecutar el compromiso y tiene las capacidades, incluyendo tiempo y recursos, para hacerlo; (b) Puede cumplir con los requerimientos éticos relevantes; y (c) Ha considerado la integridad del cliente, y no tiene información que le llevaría a concluir que el cliente carece de integridad.
<i>Recursos humanos</i>	• La firma tiene que establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que tiene personal suficiente con la competencia, capacidades, y compromiso para con los principios éticos necesarios para: (a) Ejecutar procedimientos de acuerdo con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables; y (b) Permitir que la firma o los socios del compromiso emitan reportes que sean apropiados en las circunstancias. • El estándar detalla requerimientos en relación con la asignación de los equipos del compromiso
<i>Ejecución del compromiso</i>	• La firma tiene que establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que los compromisos sean desempeñados de acuerdo con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y que la firma o el socio del compromiso emitan reportes que sean apropiados en las circunstancias. • El estándar detalla requerimientos en relación con tales políticas y procedimientos, especialmente en relación con: (a) Consulta (b) Revisión del control de la calidad del compromiso (c) Documentación de la revisión del control de la calidad del compromiso (d) Diferencias de opinión (e) Documentación del compromiso (f) Retención de la documentación del compromiso
<i>Monitoreo</i>	• La firma tiene que establecer un proceso de monitoreo diseñado para proporcionarle seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son relevantes, adecuados, y operan de manera efectiva. • El estándar ofrece detalles de estos requerimientos, y especialmente en relación con: (a) Evaluación, comunicación y remediación de deficiencias identificadas (b) Quejas y alegatos

Documentación del sistema de control de calidad

La firma tiene que establecer políticas y procedimientos que requieran documentación apropiada para proporcionar evidencia de la operación de cada elemento de su sistema de control de calidad.

PROYECTOS DE IAASB, activos a diciembre 31 de 2018:

Los siguientes proyectos están activos. Constituyen el horizonte inmediato de cambio que posiblemente tengan los estándares internacionales de auditoría.

- ISA 315 (Revisado)
- Administración de la calidad a nivel de la firma – ISQM 1
- Revisiones de la calidad del compromiso – ISQM 2
- Administración de la calidad a nivel del compromiso – ISA 220
- Auditoría de grupos – ISA 600
- Procedimientos de acuerdo convenido – ISRS 4400
- Formas emergentes de aseguramiento de la presentación de reportes externos

Para estar al tanto de estos desarrollos, consulte:

<https://www.iaasb.org/projects>

Esta publicación fue realizada gracias a la colaboración de:



Juan Carlos Sánchez.
Socio Director de Auditoría



Gustavo Ramírez R.
NPPD Colombia-Perú



Samuel Alberto Mantilla
Gerente de Auditoría, asesor de investigación contable



Nancy Reyes
Gerente de Auditoría



Andrés Espinosa Escallón
Director LATCO | Mercadeo y Comunicaciones



Carolina Martínez Apráez
Brand & Design | Mercadeo y Comunicaciones



Adriana Guevara Olier
Brand & Design | Mercadeo y Comunicaciones



Deloitte se refiere a uno o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía ("DTTL"), su red de firmas miembros, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Para conocer más acerca de nuestra red global de firmas miembros, por favor vea www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría & aseguramiento, consultoría, asesoría financiera, asesoría en riesgo, impuestos y relacionados a clientes públicos y privados que se extienden a través de múltiples industrias. Deloitte sirve a cuatro de cinco compañías de Fortune Global 500® mediante una red conectada globalmente de firmas miembros en más de 150 países y territorios ofreciendo capacidades de clase mundial, perspectivas y servicio para abordar los desafíos de negocio más complejos de los clientes. Para conocer más acerca de cómo los 264,000 profesionales de Deloitte generan un impacto que trasciende, por favor conéctese con nosotros en Facebook, LinkedIn, o Twitter.

Esta comunicación solo contiene información general, y nadie de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red de Deloitte"), por medio de esta comunicación, está prestando asesoría o servicios profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus finanzas o sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la red de Deloitte será responsable por cualquier pérdida que de cualquier manera sea sostenida por cualquier persona que se base en esta comunicación.

© 2019 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Diseñado y producido por Mercadeo y Comunicaciones – Deloitte Colombia.