

## **PLANEACIÓN, EJECUCIÓN E INFORMES**

**Manual para curso presencial**

---

**INSTITUTO DE CAPACITACIÓN Y DESARROLLO EN FISCALIZACIÓN SUPERIOR**

**Abril de 2019**

**Derechos Reservados ASF**

**ADVERTENCIA**

Queda estrictamente prohibido en cualquier formato copiar, reproducir, publicar, transmitir o distribuir todo o parte del manual para fines distintos al estudio sin previa autorización de la ASF.

La utilización de este manual con fines de lucro o diferentes al estudio constituye una violación de los derechos de autor y otros derechos de propiedad intelectual de la ASF.

# Índice

<b>I</b>	<b>Introducción</b>	
	I.1	La auditoría 5
	I.2	La fiscalización superior 5
<b>II</b>	<b>Normas de auditoría</b>	
	II.1	Normas de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 7
<b>III</b>	<b>Control interno</b>	
	III.1	Definición 11
	III.1	Mejores prácticas internacionales de control interno 12
<b>IV</b>	<b>Desarrollo de una auditoría con base en las Normas Internacionales</b>	
	IV.1	Planeación de la auditoría 16
	IV.2	Evaluación de riesgos 18
	IV.3	Pruebas de controles 21
	IV.4	Procedimientos sustantivos 23
	IV.5	Evidencia de auditoría 25
	IV.6	Muestreo de auditoría 27
	IV.7	Documentación de auditoría 28
	IV.8	Informe/dictamen 29
	<b>Bibliografía</b>	32

## Capítulo I

### Introducción

#### **ADVERTENCIA**

Queda estrictamente prohibido en cualquier formato copiar, reproducir, publicar, transmitir o distribuir todo o parte del manual para fines distintos al estudio sin previa autorización de la ASF.

La utilización de este manual con fines de lucro o diferentes al estudio constituye una violación de los derechos de autor y otros derechos de propiedad intelectual de la ASF.

## Objetivo

Comprender los conceptos fundamentales de auditoría y fiscalización.

## I. Introducción

### I.1 La Auditoría

Auditoría (financiera). Evaluación independiente, reflejada en una opinión de garantías razonables, de que la situación financiera presentada por una entidad, así como los resultados y la utilización de los recursos, se presentan fielmente de acuerdo con el marco de información financiera.

Auditoría de regularidad. De conformidad con la norma internacional comprende:

- a) La certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros;
- b) la certificación de la Cuenta General del Estado;
- c) la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras, así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
- d) la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría interna;
- e) la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada;
- f) el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la EFS considere que deba ser puesta de manifiesto. <sup>1</sup>

**Auditorías.** Proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa evidencia para determinar si las acciones llevadas a cabo por los entes sujetos a revisión se realizaron de conformidad con la normatividad establecida o con base en principios que aseguren una gestión pública adecuada. <sup>2</sup>

### I.2 La fiscalización superior

**Fiscalización superior.** La revisión que realiza la Auditoría Superior de la Federación, en los términos constitucionales y de esta Ley<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>ISSAI 1003.- Glosario de términos. - Directrices de Auditoría Financiera de la INTOSAI

<sup>2</sup> Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

## Capítulo II

### Normas de auditoría

**ADVERTENCIA**

Queda estrictamente prohibido en cualquier formato copiar, reproducir, publicar, transmitir o distribuir todo o parte del manual para fines distintos al estudio sin previa autorización de la ASF.

La utilización de este manual con fines de lucro o diferentes al estudio constituye una violación de los derechos de autor y otros derechos de propiedad intelectual de la ASF.

## Objetivo

Dominar el esquema general de las normas internacionales de auditoría.

## II. Normas de auditoría

La práctica profesional de las diversas disciplinas y especialidades regularmente se desarrolla dentro de un marco normativo específico; dicho marco de referencia, emitido por alguna autoridad, o por organizaciones independientes, constituidas por entidades líderes del sector público y/o privado, tiene como propósito desarrollar normas y lineamientos de actuación que proporcionen elementos para la homogeneidad y objetividad en la prestación de un servicio, así como el aseguramiento de la calidad, confiabilidad y transparencia para los usuarios y terceros interesados en dicho servicio. La práctica profesional de la fiscalización y la auditoría no son ajenas a la observancia de normatividad o mejores prácticas para su desarrollo. Las normas de auditoría fueron desarrolladas para:

- Proporcionar lineamientos uniformes a los auditores
- Generar credibilidad y confianza en la profesión de auditoría
- Informar a los interesados acerca del rol de la auditoría
- Establecer una base para estar en posibilidad de realizar revisiones de calidad de las auditorías.

### II.1 Normas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

La INTOSAI es la organización profesional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, de los países que pertenecen a las Naciones Unidas o a sus organismos especializados; las Normas de Auditoría fueron emitidas por el Comité de Normas de Auditoría en el XIV Congreso de la INTOSAI de 1992 en Washington y se modificaron en el XV Congreso de INTOSAI de 1995 en el Cairo, Egipto.

#### Clasificación del marco normativo de la INTOSAI

##### **Nivel 1 (ISSAI 1). Principios Fundamentales**

La ISSAI 1, hace un llamado al establecimiento de Entidades Fiscalizadoras Superiores independientes, efectivas y provee lineamientos en preceptos de auditoría.

##### **Nivel 2 (ISSAI 10-99). Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS**

Contienen los pronunciamientos de la INTOSAI sobre las condiciones previas necesarias para el adecuado funcionamiento y conducción profesional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Éstos incluyen principios y lineamientos sobre independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética y control de calidad.

##### **Nivel 3 (ISSAI 100 – 999). Principios Fundamentales de Auditoría**

Expresan la esencia de la auditoría del Sector Público. Contienen los pronunciamientos comunes sobre los principios profesionales que sustentan la práctica de auditoría.

ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público. Establece un marco de referencia de alto nivel con respecto a los principios fundamentales de auditoría del sector público.

ISSAI 200 Principios Fundamentales de Auditoría Financiera. Contiene criterios generales de fiscalización para abordar conceptos clave relacionados con la auditoría de estados financieros.

ISSAI 300 Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño. Establece un marco de referencia con respecto a los principios básicos para la auditoría de desempeño.

ISSAI 400 Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento. Brinda los principios y lineamientos para la auditoría de cumplimiento con una variedad de temas, enfoques y formatos de informe.

#### **Nivel 4 (ISSAI 1000 – 5999). Directrices de Auditoría - directrices generales y directrices sobre temas específicos-**

Las directrices de auditoría traducen los principios fundamentales en lineamientos más específicos, detallados y operativos que pueden ser utilizados de manera cotidiana en la conducción de auditorías. Su propósito es proporcionar una base para las normas y manuales de auditoría del sector público, que puedan ser utilizados individualmente por los miembros de la INTOSAI.

#### *Tipos de auditoría del sector público*

- Auditoría financiera
- Auditoría de desempeño
- Auditoría de cumplimiento.

#### *Elementos de la auditoría del sector público*

Las auditorías del sector público involucran al menos a tres partes diferentes: el auditor, una parte responsable y los usuarios. La relación entre las partes se debe ver dentro del contexto de arreglos constitucionales específicos para cada tipo de auditoría.

Asunto, criterios e información de la materia en cuestión.

La materia o asunto en cuestión se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría.

#### *Principios de la auditoría del sector público*

##### Principios generales

- Ética e independencia. Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes

- Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo. Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría
- Control de calidad. Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad
- Gestión y habilidades del equipo de auditoría. Los auditores deben poseer o tener acceso a las habilidades necesarias
- Riesgo de auditoría. Los auditores deben gestionar el riesgo de proporcionar un informe que sea inapropiado bajo las circunstancias de la auditoría
- Materialidad. Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría
- Documentación. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas
- Comunicación. Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría.

#### Principios relacionados con el proceso de auditoría

- *Planeación de una auditoría.* Los auditores deben asegurarse que los términos de la auditoría se establezcan con claridad; deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar; conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría; Identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría, así como planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente
- *Realización de una auditoría.* Los auditores deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría; y evaluar la evidencia de auditoría y sacar conclusiones
- *Elaboración de informes y seguimiento.* Los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas.

#### **Plan de Desarrollo Estratégico del Marco Normativo de la INTOSAI**

En el año 2016, se desarrolló el Plan de Desarrollo Estratégico 2017 – 2019 para el Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI, cuya prioridad es garantizar la migración de las normas ISSAI existentes a un nuevo marco normativo claro, consistente y adecuado. Las prioridades de dicho plan son las siguientes:

Prioridad 1.- Reclasificación y re - numeración sin enmiendas adicionales.

Prioridad 2.- Garantizar que todas las Directrices de la INTOSAI incluidas en el marco revisado apoyen la implementación de las ISSAI y la realización de auditorías con base en ellas.

Prioridad 3.- Delinear e iniciar nuevas mejoras en las ISSAI y los Principios de la INTOSAI.

## Capítulo III

### Control interno

**ADVERTENCIA**

Queda estrictamente prohibido en cualquier formato copiar, reproducir, publicar, transmitir o distribuir todo o parte del manual para fines distintos al estudio sin previa autorización de la ASF.

La utilización de este manual con fines de lucro o diferentes al estudio constituye una violación de los derechos de autor y otros derechos de propiedad intelectual de la ASF.

## Objetivo

Determinar el concepto de control interno, así como identificar de manera práctica, sus componentes y su integración como sistema.

## III. Control interno

### III.1 Definición

Control Interno es un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y otro personal de la organización, diseñado para proporcionar una garantía razonable sobre el logro de objetivos relacionados con operaciones, reporte y cumplimiento.

#### Objetivos del Control Interno

##### a) Operacionales:

- Están relacionados con la misión y la visión de la entidad
- Varían en función de las decisiones de la conducción relacionadas con el modelo de operaciones, consideraciones de la industria y rendimiento
- Se abren en subobjetivos para los distintos componentes de la estructura de la entidad
- Incluyen el resguardo de activos.

##### b) De reporte:

- Reportes financieros externos. - Estados contables y cuenta de inversión
- Reportes no financieros externos. - De sustentabilidad y de información al público.
- Reportes internos financieros y no financieros. - Ejecución Presupuestaría e informes sobre nivel de actividad.

##### c) De cumplimiento:

- Objetivos relacionados con el cumplimiento de leyes y regulaciones
- El cumplimiento de políticas y procedimientos de la entidad.

#### Componentes del control interno

- Ambiente de Control
- Evaluación de Riesgos
- Actividades de Control
- Información y Comunicación
- Monitoreo.

#### Limitaciones del control interno

Un sistema de control interno efectivo, sin importar cuan bien concebido y administrado puede dar sólo una seguridad razonable –no así absoluta– a la gerencia sobre el logro de los objetivos de la entidad o sobre su supervivencia.

Un efectivo sistema de control interno reduce la probabilidad de no alcanzar los objetivos. De cualquier manera, siempre habrá riesgo de que el control interno sea diseñado de manera deficiente o falle en operar como se espera.

Dado que el control interno depende del factor humano, es sujeto a las debilidades en el diseño, errores de juicio o interpretación, mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos.

## **III.2 Mejores prácticas internacionales de control interno (COSO)**

### **AMBIENTE DE CONTROL**

El ambiente de control abarca el tono de una organización. Los factores del ambiente de control incluyen la filosofía de la administración, la integridad, los valores éticos y competencia de su personal, así como la forma en que la dirección asigna la autoridad y responsabilidad y organiza y desarrolla a sus empleados.

- 1) La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos. Dado que la reputación de una entidad es tan valiosa, las normas de conducta deben ir más allá del mero cumplimiento de la ley. Los directivos aceptan cada vez más la idea de que la ética es rentable.
- 2) El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno
- 3) La dirección establece, con la supervisión del consejo, las estructuras, las líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.
- 4) La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes en alineación con los objetivos de la organización.
- 5) La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.

### **EVALUACIÓN DE RIESGOS**

La organización define objetivos con la suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de riesgos. La evaluación de riesgos permite a una entidad considerar la amplitud con que los eventos potenciales impactan en la consecución de objetivos. La dirección evalúa estos acontecimientos desde una doble perspectiva - probabilidad e impacto- y normalmente usa una combinación de métodos cualitativos y cuantitativos. Los impactos negativos de los eventos potenciales deben examinarse individualmente.

La incertidumbre de los eventos potenciales se evalúa en dos perspectivas –probabilidad e impacto-. La primera representa la posibilidad de que ocurra un evento determinado, mientras que la segunda refleja su efecto. La dirección reconoce que generalmente no merece mayor consideración un riesgo con poca probabilidad de ocurrencia y un escaso impacto potencial. Por otro lado, exige una atención considerable un riesgo con alta probabilidad de ocurrencia y significativo impacto potencial. Las circunstancias entre ambos extremos normalmente requieren juicios difíciles.

- 6) La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.

- 7) La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la organización y los analiza como base sobre la cual determinar cómo se deben gestionar.
- 8) La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.
- 9) La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.

## **ACTIVIDADES DE CONTROL**

Las actividades de control tienen lugar a través de la organización, a todos los niveles y en todas las funciones.

- 10) La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos.
- 11) La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de organización sobre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos.
- 12) La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos que llevan dichas políticas a la práctica.

### **Tipos de actividades de control.**

Existen muchos tipos de actividades de control, incluyendo los controles de prevención, detección, manuales, automáticos y de dirección. Las actividades de control también pueden tipificarse según objetivos concretos de control, tales como los de asegurar la integridad y la exactitud del procesamiento de datos. Algunas de las actividades de control pueden ser las siguientes:

- ✓ Revisiones de alto nivel. - La alta dirección revisa el funcionamiento real en contraste con presupuestos, proyecciones y datos de periodos previos
- ✓ Gestión directa de funciones o actividades. - Los directivos que gestionan las funciones o actividades revisan los informes de rendimiento. Por ejemplo, realización de conciliaciones diarias de flujos de caja para reportar la posición neta a la oficina central
- ✓ Procesamiento de información. - Se lleva a cabo una variedad de controles para verificar la exactitud y autorización de las transacciones. Los datos introducidos están sometidos a comprobaciones en línea y conciliaciones con archivos de control aprobados. Por ejemplo, se aceptará un pedido de un cliente sólo tras contrastarse con un archivo de clientes y verificarse el límite de crédito autorizado
- ✓ Controles físicos. - Los equipos, existencias, valores, efectivos y demás activos están físicamente asegurados, se someten periódicamente a recuentos y se contrastan con las cantidades de los registros de control
- ✓ Indicadores de rendimiento. - Por ejemplo, las tasas de rotación de personal por unidad. Al investigar resultados inesperados, la dirección identifica las circunstancias en que una capacidad insuficiente para completar los procesos claves puede significar que los objetivos tengan una menor probabilidad de alcanzarse

- ✓ Segregación de funciones. - Las funciones se dividen entre diferentes personas para reducir el riesgo de error o fraude. Por ejemplo, separar las responsabilidades para autorizar las transacciones, registrarlas y manejar el activo correspondiente.

## **INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN**

La información pertinente se identifica, captura y comunica de una forma y en un marco de tiempo que permite a las personas llevar a cabo sus responsabilidades. Los sistemas de información usan datos generados internamente y de fuentes externas de información para la toma de decisiones relativas a los objetivos. También existe una comunicación efectiva que fluye hacia abajo, a través y hacia arriba de la organización. También debe haber una comunicación efectiva con terceros tales como los clientes, proveedores, reguladores y público en general.

- 13) La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.
- 14) La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del control interno.
- 15) La organización se comunica con las partes interesadas externas sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.

## **ACTIVIDADES DE SUPERVISIÓN Y MEJORA CONTINUA (MONITOREO)**

La administración del sistema de control interno se monitorea –revisando la presencia y funcionamiento de sus componentes a lo largo del tiempo, lo que se lleva a cabo mediante actividades permanentes de monitoreo, evaluaciones independientes o una combinación de ambas técnicas. Durante el transcurso normal de las actividades de gestión, tiene lugar un monitoreo permanente. El alcance y frecuencia de las evaluaciones independientes dependerá fundamentalmente de la evaluación de riesgos y la eficacia de los procedimientos de monitoreo permanente.

- 16) La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.
- 17) La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la alta dirección y el consejo, según corresponda.

## Capítulo IV

# DESARROLLO DE UNA AUDITORÍA CON BASE EN LAS NORMAS INTERNACIONALES

### **ADVERTENCIA**

Queda estrictamente prohibido en cualquier formato copiar, reproducir, publicar, transmitir o distribuir todo o parte del manual para fines distintos al estudio sin previa autorización de la ASF.

La utilización de este manual con fines de lucro o diferentes al estudio constituye una violación de los derechos de autor y otros derechos de propiedad intelectual de la ASF.

## Objetivo

Determinar la adecuada aplicación de la Normativa Internacional, como mejor práctica de auditoría, en la selección de procedimientos y pruebas en las actividades de fiscalización

## IV. Desarrollo de una auditoría con base en las Normas Internacionales

### IV.1 Planeación de la auditoría

Conceptualmente, la planeación consiste en definir los objetivos, trazar políticas y determinar la naturaleza, el alcance, la extensión y el calendario de aplicación de los procedimientos y de las comprobaciones necesarias para el logro de los objetivos.

De acuerdo con la INTOSAI, el primer paso consiste en definir los lineamientos generales de fiscalización o auditoría e identificar los sujetos de revisión (programas, proyectos o partidas), en función a criterios de importancia relativa y riesgo.

Planear una auditoría implica establecer una estrategia general de la auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría.

#### a) Actividades preliminares.

1. Continuidad de la relación con el cliente. Antecedentes de las relaciones inapropiadas de la entidad con auditores anteriores.

El auditor deberá quedar satisfecho de que se han seguido los procedimientos apropiados respecto de la aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de los trabajos de auditoría, y deberá determinar que las conclusiones alcanzadas al respecto son apropiadas. Información como la siguiente ayuda al auditor a determinar si las conclusiones alcanzadas respecto de la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente son adecuadas:

- La integridad de los funcionarios clave y de los encargados del gobierno de la entidad.
- Si el equipo de trabajo es competente para desempeñar el trabajo de auditoría y tiene las capacidades necesarias, incluyendo tiempo y recursos.
- Si el equipo de trabajo puede cumplir con los requisitos éticos.
- Asuntos importantes que hayan surgido durante el trabajo de auditoría actual o el anterior, y sus implicaciones para la continuación de la relación.

En el sector público, pudiera no ser aceptable declinar la aceptación o continuación de relaciones de cliente y de trabajos de auditoría. Sin embargo, la información reunida como resultado del proceso descrito puede ser valiosa a los auditores para desempeñar las valoraciones del riesgo y para la planeación de la auditoría.

2.- Requisitos éticos relevantes. Durante toda la auditoría, el auditor deberá permanecer alerta, mediante la observación y con investigaciones, cuando sea necesario, en cuanto al cumplimiento de los requisitos éticos relevantes por parte de los miembros del equipo de trabajo, como son:

- Integridad
- Objetividad
- Competencia profesional y debido cuidado

- Confidencialidad, y
- Conducta profesional.

Cuando existan circunstancias que puedan afectar la independencia de los auditores del sector público, o firmas que lleven a cabo auditorías del sector público, pueden hacer una revelación de las circunstancias que hayan surgido, las cuales, si fueran en el sector privado, llevarían al auditor a retirarse.

Establecer un entendimiento de los términos del trabajo. Los términos acordados del trabajo deben incluir como mínimo los siguientes aspectos:

- Objetivo y alcance de la auditoría
- Responsabilidades del auditor
  - Aplicación de normas en la práctica de la auditoría
  - La posibilidad de que pudieran no detectarse errores de importancia relativa
  - Los procedimientos para dictaminar estados financieros no tienen el propósito de opinar sobre la efectividad del control interno de la entidad.
- Responsabilidades de la administración
  - Elaboración de estados financieros con base en normatividad adecuada
  - Que los estados financieros se encuentran libres de errores de importancia relativa, ya sea debido a fraude o error; y
  - Proporcionar a los auditores toda la información necesaria para la auditoría.

En las auditorías al sector público, generalmente la legislación expone las responsabilidades y facultades del auditor, incluyendo el poder acceder a registros y otra información de la entidad. Cuando la ley u otra norma prevén con suficiente detalle los términos del trabajo de auditoría, el auditor del sector público puede no obstante considerar que existen ventajas en emitir una carta compromiso más completa que lo previsto en esta norma.

3.- Marco de referencia de la información que va a ser revisada. - Si el auditor ha determinado que el marco de referencia de información financiera sería aceptable, debe aceptar el trabajo de auditoría sólo si están presentes las siguientes condiciones:

- La administración acepta incluir en los estados financieros las revelaciones adicionales que se requieran para evitar que los estados financieros sean engañosos.

#### **a) Estrategia general.**

El auditor debe establecer una estrategia general de auditoría que fije el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría. Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor debe:

- Identificar las características del trabajo que definan su alcance
- Considerar los factores que, a juicio profesional del auditor, sean importantes para dirigir los esfuerzos del equipo de trabajo

- Considerar los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, cuando sea aplicable, si el conocimiento obtenido en otros trabajos desempeñados para la entidad es relevante; y
- Confirmar la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para desempeñar el trabajo
  - Uso de auditores con experiencia en determinadas áreas o uso de expertos
  - Personal necesario para atender diversas localidades
  - Fechas en que se van a aplicar procedimientos específicos
  - Programación de reuniones para evaluación del avance del trabajo.

**b) Plan de auditoría.**

El auditor debe desarrollar un plan de auditoría que debe incluir una descripción de:

- La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación de riesgo planeados, según determina la NIA 315
- La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planeados a nivel aseveración, según determina la NIA 330
- Otros procedimientos de auditoría planeados que se requiera llevar a cabo de modo que el trabajo cumpla con las NIA.

## IV.2 Evaluación de riesgos

### Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación de riesgos

- El auditor deberá desempeñar procedimientos de evaluación de riesgos para proporcionar una base para la identificación y valoración de riesgos de error material a los niveles de estado financiero y de aseveración
- En primer lugar, deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad. El entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce su juicio profesional durante su desarrollo, por ejemplo:
  - ✓ Evalúa los riesgos de error material de los estados financieros
  - ✓ Determina la importancia relativa. Al establecer la estrategia general, el auditor deberá determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo.

### Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno

El control interno está constituido por una serie de acciones que están relacionadas con las actividades de la entidad; se diseña desde adentro de la organización, de tal manera que se vuelve parte integrada de los procesos de planificación, ejecución y seguimiento de la gerencia.

Componentes del control interno

a) Entorno de control

La administración, con la supervisión de los encargados del gobierno institucional, son los responsables de crear y mantener una cultura de honestidad y conducta ética.

**b) El proceso de evaluación del riesgo de la entidad.**

La entidad debe contar con acciones para:

- Identificar riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera.
- Estimar la importancia de los riesgos.
- Evaluar la probabilidad de su ocurrencia.
- Decidir sobre las acciones para tratar esos riesgos.

Si la entidad ha establecido un proceso de evaluación del riesgo, el auditor deberá obtener un entendimiento del mismo, y los resultados correspondientes. Si el auditor identifica riesgos que la administración dejó de identificar, el auditor deberá evaluar si hubo un riesgo fundamental de un tipo que el auditor espere que hubiera sido identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad.

El proceso de evaluación de riesgos por parte de la entidad ayuda al auditor a identificar los riesgos de error material. Es poco probable que exista un proceso establecido de evaluación de riesgos en las entidades pequeñas; en esos casos, es probable que la administración identifique los riesgos mediante el involucramiento directo en el negocio

**c) Actividades de control**

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas de la administración se llevan a cabo. Las actividades de control, ya sea dentro de TI o de sistemas manuales, tienen diversos objetivos y se aplican en diversos niveles funcionales y organizacionales. Los ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relativas a:

- Autorización.
- Revisiones del desempeño.
- Procesamiento de información.
- Controles físicos.
- Segregación de funciones.

El juicio del auditor respecto a si una actividad de control es relevante a la auditoría es influido por el riesgo que el auditor ha identificado que puede dar origen a un error material. El énfasis del auditor puede estar en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control que se refieren a las áreas donde el auditor considera que es probable que sean mayores los riesgos de error material.

**d) Sistema de información y comunicación**

Los sistemas de información y comunicación comprenden los procesos relacionados de negocio, relevantes a la información financiera, incluyendo las áreas siguientes:

- Las clases de transacciones en operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros

- Procedimientos tanto de TI como de sistemas manuales con los que se registran y procesan las transacciones
- Registros contables e información soporte para registrar y reportar operaciones
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones que no sean transacciones, que son importantes para los estados financieros
- El proceso de información financiera que se usa para preparar estados financieros.
- Controles sobre las operaciones recurrentes y las inusuales.

La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración de tomar decisiones apropiadas en la administración y control de las actividades de la entidad y de preparar reportes financieros confiables.

#### e) Monitoreo

El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno después de un tiempo. Implica evaluar la efectividad de los controles oportunamente y tomar las acciones correctivas necesarias. La administración logra el monitoreo de los controles a través de actividades continuas, evaluaciones por separado, o una combinación de las dos. Las actividades de monitoreo continuo a menudo están incorporadas en las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de la administración y de supervisión. Las actividades de monitoreo de la administración pueden incluir usar información de comunicaciones de partes externas como reclamaciones de clientes y comentarios de reguladores que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras.

#### **Función de auditoría interna.**

Si la entidad tiene función de auditoría interna, el auditor deberá obtener un entendimiento de lo siguiente para determinar si es probable que la función de auditoría interna sea relevante a la auditoría:

- La naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y cómo encaja la función de auditoría interna en la estructura organizacional de la entidad
- Las actividades desempeñadas, o por desempeñar, por la función de auditoría interna.

Es probable que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante a la auditoría si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, y el auditor espera usar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza u oportunidad, o reducir la extensión de los procedimientos de auditoría a desempeñar.

La información obtenida en la aplicación de procedimientos de evaluación del riesgo puede usarla el auditor como evidencia de auditoría para soportar evaluaciones de los riesgos de error material.

El auditor usa su juicio profesional para determinar la extensión del entendimiento que se requiere. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor es menos que la que posee la administración para administrar la entidad.

***Evaluación de Riesgos. Los procedimientos de evaluación del riesgo deben incluir lo siguiente***

## 1.- Investigación con la administración y otros dentro de la entidad

Mucha de la información obtenida con las investigaciones del auditor se obtiene de la administración y de los responsables de la información financiera. Sin embargo, el auditor puede obtener también información mediante investigaciones con otros dentro de la entidad y con otros empleados con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:

Investigaciones dirigidas a los encargados del gobierno de la entidad

Investigaciones con el personal de auditoría interna

Investigaciones con empleados involucrados en el procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales

Investigaciones dirigidas a la asesoría legal.

## 2.- Procedimientos analíticos.

Los procedimientos analíticos desempeñados para la evaluación de riesgo pueden identificar aspectos de la entidad de los cuales el auditor pudiera no estar consciente y pueden ayudar a evaluar los riesgos de error material.

Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, montos y tendencias que podrían indicar asuntos que tengan implicaciones de auditoría.

## 3.- Observación e inspección.

La observación e inspección puede soportar las investigaciones con la administración y otros, y pueden también proporcionar información sobre la entidad y su entorno. Ejemplos de estos procedimientos incluyen la observación e inspección de lo siguiente:

- Operaciones de la entidad
- Documentos (como plan y estrategia de negocios), registros y manuales de control interno
- Reportes preparados por la administración (como informes trimestrales de la administración y estados financieros) y los encargados del gobierno de la entidad (como minutas del consejo de directores).

## IV.3 Pruebas de controles

Los controles en las entidades se establecen al través de políticas y procedimientos que ayudan a asegurar el cumplimiento de los objetivos, así como a evitar que ocurran los riesgos identificados por la organización.

El examen de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes reviste una importancia particular en la fiscalización de los programas públicos, ya que los responsables de adoptar las decisiones deben saber si se han respetado las leyes y reglamentos, si sus resultados son conformes a los objetivos propuestos y, en su defecto, qué modificaciones se consideran necesarias.

## **La naturaleza del control**

Control es el proceso de asegurar que los planes logren los objetivos y metas deseados. La esencia del control es la retroalimentación de los resultados sobre las acciones tomadas por la entidad, a efectos de su medición y regulación. Medios para lograr el control:

- Organización. La organización como medio de control es una estructura intencional aprobada de funciones asignadas a la gente dentro de la empresa para que pueda alcanzar los objetivos eficiente y económicamente
- Políticas. Una política es cualquier principio establecido que requiere guía o restringe la acción
- Procedimientos. Los procedimientos son métodos empleados para realizar las actividades de acuerdo con las políticas prescritas. Los mismos principios aplicables a las políticas lo son para los procedimientos
- Personal. La gente contratada o asignada debe tener la capacidad para realizar el trabajo que se le encomienda
- Contabilidad. La contabilidad es el medio indispensable de control financiero sobre actividades y recursos. Más aún, es el indicador financiero de la entidad. En todo momento se debe tener presente la normatividad aplicable al diseño y registro de operaciones, así como a la elaboración de estados y otros reportes financieros
- Presupuesto. Un presupuesto es una declaración de resultados esperados expresados en términos numéricos
- Informes. En la mayoría de las organizaciones, la administración funciona y toma decisiones sobre la base de los informes que recibe. Por lo tanto, los informes deben ser oportunos, correctos, significativos y económicos.

## **Controles relevantes a la auditoría**

Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para brindar seguridad razonable sobre su logro. Los objetivos de la entidad y, por lo tanto, sus controles, se relacionan con la información financiera, operaciones y cumplimiento; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes a la evaluación del riesgo del auditor.

Los controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por la entidad pueden ser relevantes a la auditoría si el auditor propone hacer uso de la información para diseñar y realizar procedimientos adicionales de auditoría.

## **Naturaleza y extensión del entendimiento de los controles relevantes**

Al obtener un entendimiento de los controles relevantes a la auditoría, el auditor deberá evaluar el diseño de esos controles y determinar si se han implementado, realizando procedimientos además de investigación con el personal de la entidad.

Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva, los errores materiales.

### **Naturaleza y alcance de las pruebas de controles**

La investigación por sí sola no es suficiente para probar la efectividad operativa de los controles. En consecuencia, se realizan otros procedimientos de auditoría en combinación con la investigación. La investigación combinada con la inspección o reproceso puede proporcionar mayor confianza que la investigación y la observación, ya que una observación se refiere sólo al punto en el tiempo en el que se realiza.

### **Evaluación de la efectividad operativa de los controles**

En la evaluación de la efectividad operativa de los controles relevantes, el auditor debe evaluar si los errores materiales que se hubieran detectado a través de los procedimientos sustantivos indican que los controles no están operando de manera efectiva. Sin embargo, la ausencia de errores materiales identificados a través de procedimientos sustantivos no proporciona evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la aseveración son efectivos.

Si se detectan desviaciones en los controles en los que el auditor pretende confiar, debe hacer investigaciones específicas para entender estos asuntos y sus consecuencias potenciales, y para determinar si:

- a) Las pruebas de control que se han realizado proporcionan una base apropiada para confiar en los controles
- b) Son necesarias pruebas adicionales de controles; o
- c) Necesitan desarrollarse procedimientos sustantivos para cubrir los riesgos de error material potenciales.

El concepto de efectividad de la operación de los controles reconoce que pueden ocurrir algunas desviaciones en la forma en que los controles operan en la entidad. Las desviaciones de los controles prescritos pueden causarlas factores como cambios en personal clave, fluctuaciones en volumen de transacciones o por error humano.

## **IV.4 Procedimientos sustantivos**

Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones recogidas en una auditoría deben estar basados en pruebas. Dado que los auditores raramente tienen la oportunidad de opinar sobre toda la información de la entidad fiscalizada, es relevante que las técnicas de recopilación de datos y de muestreo sean cuidadosamente elegidas.

Para recopilar las pruebas correspondientes, los auditores deben ser expertos en técnicas y procedimientos de inspección, observación, investigación y confirmación. Las entidades fiscalizadoras superiores deben asegurarse de que las técnicas empleadas son suficientes para detectar de una forma razonable todos los errores e irregularidades cuantitativamente esenciales.

Sobre este tema, los boletines aplicables de las ISSAI establecen que, independientemente de la evaluación de riesgo de error material, el auditor debe diseñar y desarrollar procedimientos

sustantivos para cada clase significativa de transacciones, saldo de cuenta y revelación. El requerimiento de que el auditor desarrolle procedimientos sustantivos sin importar el riesgo de error material refleja que: (a) la evaluación del auditor del riesgo es cuestión de juicio y, por lo tanto, puede no identificar todos los riesgos de error material; y (b) existen limitaciones inherentes al control interno, incluyendo que la administración sobrepase los controles.

### **Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos.**

Los procedimientos sustantivos generalmente son aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo.

Debido a que la evaluación del riesgo de error material considera el control interno, el alcance de los procedimientos sustantivos puede necesitar aumentarse cuando los resultados de las pruebas de controles no son satisfactorios. Sin embargo, aumentar el alcance de un procedimiento de auditoría es apropiado sólo si el propio procedimiento de auditoría es relevante al riesgo específico.

### **Cierre de estados financieros.**

Los procedimientos sustantivos que el auditor lleva a cabo en relación con el proceso de cierre de estados financieros deben incluir lo siguiente:

- Verificar o conciliar los estados financieros con los registros contables
- Examinar las pólizas y otros ajustes de diario significativos, realizados durante el proceso de preparación de estados financieros.

### **Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos**

Si el auditor ha determinado que un riesgo de error material es significativo, debe realizar procedimientos sustantivos que respondan a dicho riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo significativo consiste sólo en procedimientos sustantivos, estos procedimientos deben incluir pruebas de detalle.

La evidencia de auditoría obtenida a través de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor, puede ayudarlo a obtener evidencia de auditoría con mayor nivel de confiabilidad para responder a los riesgos de error material con motivo de fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración tiene la presión de cumplir con metas de utilidades, puede haber un riesgo de que esté inflando las ventas o facturar ventas antes de su embarque. En estas circunstancias, el auditor puede diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para cantidades vigentes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fecha y cualquier derecho de devolución y términos de entrega. El auditor puede también investigar dentro de la entidad cualquier cambio en los acuerdos de ventas y términos de entrega.

### **Presentación y revelación**

El auditor debe realizar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, está de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

Se espera que los estados financieros se presenten de tal forma que reflejen la apropiada clasificación y descripción de la información financiera, incluyendo la presentación y contenido de los estados financieros y sus notas adjuntas.

## **Suficiencia de la evidencia de auditoría**

Con base en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor debe evaluar antes de la conclusión de la auditoría si la evaluación de los riesgos de error material continúa siendo apropiada.

Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e interactivo. La evidencia obtenida por el auditor puede originar que modifique la naturaleza o alcance de otros procedimientos planeados, por ejemplo:

- El monto de los errores materiales que el auditor detecta al aplicar procedimientos sustantivos puede generar que el juicio del auditor se modifique respecto de la evaluación del riesgo y pueda indicar una deficiencia importante en control interno
- El auditor puede darse cuenta de discrepancias en registros contables
- Los procedimientos analíticos realizados en la revisión de la auditoría pueden indicar un riesgo de error material no reconocido previamente.

En estas circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas clases de transacciones o saldos de cuentas.

El auditor debe concluir si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Al formarse una opinión, el auditor debe considerar toda la evidencia de auditoría relevante.

## **IV.5 Evidencia de auditoría**

El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de modo que permitan obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría para poder obtener conclusiones razonables en las cuales base su opinión.

### **Suficiente y apropiada evidencia de auditoría**

La evidencia de auditoría es necesaria para soportar la opinión del auditor. Es acumulativa en naturaleza y se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados. Las fuentes de información pueden ser internas o externas; además, en algunos casos, el auditor usa la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la administración de proporcionar información solicitada) y, por lo tanto, también constituye una evidencia de auditoría.

La mayor parte del trabajo del auditor para formar su opinión consiste en obtener y evaluar evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia pueden incluir los siguientes:

- Inspección
- Observación
- Confirmación
- Cálculo
- Reproceso
- Procedimientos analíticos
- Investigación.

Se obtiene seguridad razonable cuando el auditor ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inapropiada cuando los estados financieros están representados de una manera errónea) a un nivel aceptablemente bajo.

La suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría. La propiedad es la medida de la calidad de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y su confiabilidad para proporcionar soporte para las conclusiones en que se basa la opinión del auditor.

### **Información para ser usada como evidencia de auditoría**

Cuando diseña y realiza procedimientos de auditoría, el auditor debe considerar la relevancia y confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría.

*Relevancia.* La relevancia trata de la conexión lógica con algún concepto que se está evaluando; que tiene relación con el rubro o asunto bajo consideración, o con el sentido que se le quiere dar a la prueba. Un conjunto dado de procedimientos de auditoría puede dar evidencia de auditoría que sea relevante a ciertas aseveraciones, por ejemplo, la existencia de inventario no sustituye el obtener evidencia de auditoría respecto de otra aseveración, por ejemplo, la valuación de dicho inventario.

*Confiabilidad.* La confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría, es influenciada por su fuente y naturaleza, y por las circunstancias bajo las que se obtiene, incluyendo los controles sobre su preparación y mantenimiento cuando sean relevantes. Si bien pueden existir excepciones, pueden ser útiles las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría.

- La confiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad
- La confiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando son efectivos los controles relacionados, incluyendo aquellos sobre su preparación
- La evidencia de auditoría que obtiene directamente el auditor (por ejemplo, observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia de auditoría que se obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, investigación sobre la aplicación de un control)
- La evidencia documental de auditoría es más confiable que la evidencia que se obtiene de manera oral
- La evidencia de auditoría que brindan los documentos originales es más confiable que las fotocopias o documentos digitalizados.

### **Selección de partidas para obtener evidencia de auditoría**

Al diseñar pruebas de controles y pruebas de detalle, el auditor debe determinar los medios para seleccionar las partidas para pruebas que sean efectivas, para cumplir con el propósito del procedimiento de auditoría. Los medios disponibles al auditor para seleccionar partidas para pruebas son:

- Seleccionar todas las partidas (100%)

- Seleccionar partidas específicas
- Muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o una combinación de estos puede ser apropiada dependiendo de las circunstancias particulares.

*Seleccionar todas las partidas.* El auditor puede decidir que será más apropiado examinar toda la población de partidas que componen una clase de transacciones o saldo de cuenta (o un estrato dentro de la población). Un examen de 100% es poco probable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más común para pruebas de detalle. El examen de 100% puede ser apropiado cuando, por ejemplo:

- La población constituye un pequeño número de partidas de gran valor
- Hay un riesgo importante y otros medios no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría; o
- La naturaleza repetitiva de un cálculo u otro proceso desempeñado automáticamente por un sistema de información hace que un examen de 100% sea rentable.

*Seleccionar partidas específicas.* El auditor puede seleccionar partidas específicas de una población. Al tomar esta decisión, los factores que pueden ser relevantes incluyen el entendimiento de la entidad por el auditor, los riesgos evaluados del error material, y las características de la población que se pone a prueba. La selección por juicio de las partidas específicas está sujeta a un riesgo del muestreo no estadístico. Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir:

- Alto valor de partidas claves. El auditor puede seleccionar partidas específicas de una población porque son de alto valor, o muestran algunas otras características, por ejemplo, partidas que son sospechosas o inusuales, particularmente propensas al riesgo
- Todas las partidas por encima de una cierta cantidad
- Partidas para obtener información. El auditor puede examinar partidas para obtener información sobre asuntos como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

Si bien un examen selectivo de partidas específicas de una clase de transacciones o saldo de cuenta a menudo será un medio eficiente de obtener evidencia, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a partidas seleccionadas de esta manera no pueden proyectarse a una población entera; en consecuencia, el examen selectivo de partidas específicas no proporciona evidencia de auditoría concerniente al resto de la población.

*Muestro de auditoría.* El muestreo de auditoría se diseña para facilitar que se extraigan conclusiones sobre toda una población con base en pruebas a una muestra extraída de ella.

## **IV.6 Muestreo de auditoría**

Objetivo del auditor:

- Obtener una base razonable para llegar a conclusiones sobre la población de la cual se seleccionó la muestra que fue sujeta a examen o a prueba.

Requerimientos.

- Cuando el auditor diseña una muestra de auditoría, debe considerar el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la cual se obtendrá la muestra. Al considerar las características de la población, para efectos de las pruebas de controles, el auditor hace una evaluación del porcentaje esperado de desviación con base en el entendimiento de que éste tiene de los controles relevantes, o con base en el examen de un pequeño número de partidas de la población. Si la tasa esperada de desviación es inaceptablemente alta, el auditor decidirá no realizar pruebas de controles. De modo similar, para pruebas de detalle, el auditor hace una evaluación del error material esperado en la población; si éste es alto, puede ser apropiado realizar un examen de 100% o determinar un tamaño grande de la muestra

La decisión de aplicar un enfoque de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor; sin embargo, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre enfoques estadísticos y no estadísticos

- Tamaño de la muestra. El auditor debe determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo. Mientras menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor necesita ser el tamaño de la muestra.
- Selección de partidas. El auditor debe seleccionar las partidas a muestrear de tal modo que cada unidad de muestreo en la población tenga una oportunidad de ser seleccionada. En el muestreo no estadístico, se usa el juicio para seleccionar las partidas de la muestra

## IV.7 Documentación de auditoría

La documentación de auditoría brinda:

- Evidencia para lograr la conclusión del trabajo de auditoría; y
- Evidencia de que la auditoría fue planeada y desarrollada de acuerdo con las normas y requerimientos legales aplicables.

La documentación de auditoría sirve para un número de fines adicionales, incluyendo los siguientes:

- Ayudar al equipo de trabajo a planear y realizar la auditoría
- Ayudar a los miembros del equipo de trabajo a cargo de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo de auditoría y a delegar sus responsabilidades de revisión
- Facilitar al equipo de trabajo la rendición de cuentas sobre su trabajo
- Mantener un control de los asuntos significativos recurrentes para futuras auditorías
- Facilitar la conducción de revisiones e inspecciones de control de calidad.

El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:

- Suficiente y apropiada evidencia para soportar la opinión de auditoría; y
- Evidencia de que la auditoría fue planeada y desarrollada de acuerdo con las normas de auditoría y requerimientos legales y de regulación aplicables.

Requerimientos:

El auditor debe preparar oportunamente la documentación de auditoría para mejorar la calidad de la auditoría y facilitar la revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que finalice el dictamen del auditor.

### **El auditor debe preparar documentación de auditoría que permita entender**

- La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados para cumplir con las NIA y las regulaciones aplicables
- Los resultados de los procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida; y
- Los asuntos importantes que surgieron durante la auditoría, conclusiones alcanzadas y los juicios profesionales importantes adoptados para alcanzar esas conclusiones.

### **Al documentar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, el auditor debe registrar**

- Las características que identifican las partidas específicas o asuntos que se sometieron a prueba
- Quién realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó ese trabajo
- Quién revisó el trabajo de auditoría y la fecha de revisión. El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica la necesidad de que cada papel específico de trabajo incluya evidencia de la revisión. El requerimiento significa documentar, cuál trabajo de auditoría se revisó y quién y cuándo lo hizo.
- Se deben documentar las discusiones de asuntos importantes comentados con la administración y los resultados obtenidos.

### **Terminación y cierre de papeles de trabajo**

Se debe reunir la documentación de auditoría en un archivo y completar el proceso administrativo de concluir el archivo final de manera oportuna. Este procedimiento no implica la realización de nuevos procedimientos o la formulación de nuevas conclusiones.

Después de haber terminado de compilar el archivo final de auditoría, el auditor no debe borrar o desechar documentación de auditoría de ninguna naturaleza antes de que acabe su periodo de retención.

A continuación, se enlistan otras NIA que contienen de requerimientos y lineamientos para documentación específica. Los requerimientos de documentación específica de otras NIA no limitan la aplicación de esta NIA. La ley o regulaciones pueden establecer lineamientos de documentación adicional:

- NIA 210.- Acuerdo de los términos de trabajo de auditoría
- NIA 220.- Control de calidad para una auditoría de estados financieros
- NIA 240.- Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
- NIA 250.- Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros
- NIA 260.- Comunicación con los encargados de gobierno corporativo
- NIA 300.- Planeación de una auditoría de estados financieros
- NIA 315.- Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno

- NIA 320.- Materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría
- NIA 330.- Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
- NIA 450.- Evaluación de errores materiales identificados durante la auditoría
- NIA 540.- Auditoría de estimaciones contables incluyendo estimaciones contables del valor razonable, y revelaciones relacionadas
- NIA 610.- Uso del trabajo de auditores internos.

## IV.8 Informe/dictamen

La norma relativa a la elaboración de los informes establece:

- Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.
- Corresponde a la entidad fiscalizadora superior decidir en última instancia las acciones que deberán emprenderse en relación con las prácticas fraudulentas o a las graves irregularidades constatadas por los auditores.

La forma y contenido de las opiniones y de los informes de auditoría se fundamentan en los siguientes principios generales:

- Título. La opinión o el informe deben ir precedidos de un título o encabezamiento adecuado, que facilite al lector distinguirlos de las declaraciones e informaciones emitidas por otros.
- Destinatario. Debe dirigirse según lo requieran las circunstancias.
- Señalamiento de la materia a que se refiere.
- Responsabilidad de la administración. Aceptación de la responsabilidad de la preparación de los estados financieros y que están libres de errores significativos, ya sea por fraude o error.
- Responsabilidades del auditor.
  - La referencia a las normas utilizadas en la realización de la auditoría.
  - La responsabilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros para contrastarla con la responsabilidad de la administración por la preparación de los estados financieros.
- Opinión
 

*Sin salvedad.* Se da cuando el auditor está satisfecho con todo lo esencial, esto es:

  - si las cuentas se han elaborado aplicando las normas y directrices de contabilidad aceptables y esa aplicación ha sido consecuente
  - si las cuentas han cumplido con las exigencias legales y con los reglamentos pertinentes

- si la situación de las cuentas concuerda con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad fiscalizada y
- si existe una adecuada y completa presentación de las cuestiones importantes relacionadas con las cuentas.

*Con salvedad.* Al auditor puede serle imposible emitir una opinión sin salvedad cuando se den cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio, su repercusión en las cuentas sea o pueda ser importante:

- que haya existido alguna limitación en el ámbito de la fiscalización
- que el auditor considere que los estados son incompletos, o dan una impresión equivocada o se apartan, de forma injustificada, de las normas de contabilidad aceptables
- que exista una incertidumbre que afecte a las cuentas.

*Opinión adversa.* Una opinión adversa se da cuando el auditor es incapaz de formar una opinión sobre los estados financieros como un todo por un desacuerdo tan fundamental que repercute en la situación presentada hasta tal punto que una opinión con salvedad en algunos aspectos no fuera adecuada. Los términos en que está redactada la opinión indican claramente un resultado no satisfactorio de la fiscalización, seguido de una especificación clara y concisa de los aspectos con los cuales está en desacuerdo. También es este caso es de gran utilidad que los efectos financieros se cuantifiquen siempre que ello sea pertinente y factible.

*Abstención de opinión.* Cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre las cuentas, consideradas en su conjunto, debido a alguna duda o defecto tan fundamentales que una opinión con salvedad no sería adecuada. Los términos de la abstención deben dejar claro que no puede emitirse una opinión, especificando clara y concisamente todos los puntos de duda.

Al informar sobre los casos de irregularidades o incumplimiento de las leyes y reglamentos, los auditores deben procurar que los resultados se reflejen adecuadamente. El alcance del incumplimiento puede ser referido al número de casos examinados o cuantificado en términos monetarios.

- g) Firma y fecha. La opinión o el informe deben estar debidamente firmados. La inclusión de la fecha pone de manifiesto que el auditor ha tenido en cuenta los acontecimientos y las operaciones ocurridos hasta la misma. La fecha, en el caso de las auditorías de regularidad y financieras, puede ir más allá del período de las propias cuentas.

## Bibliografía

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. - Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ([www.issai.org](http://www.issai.org))

Federación Internacional de Contadores, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2010) Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Décima primera edición. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013) Control Interno – Marco Integrado. Instituto de Auditores Internos España. PwC España.