

# ISSAI DE AUDITORÍA FINANCIERA MANUAL DE IMPLEMENTACIÓN

Versión 1

---

29 de abril de 2019

© INTOSAI Development Initiative

Stenersgata 2  
N-0184  
Oslo, Noruega

# ÍNDICE DE CONTENIDO

Declaración de calidad para el Manual de Implementación de la ISSAI de Auditoría Financier Versión 1 .....	10
Agradecimiento .....	11
<b>CAPÍTULO 1.....</b>	<b>12</b>
<b>Acerca del manual.....</b>	<b>12</b>
Antecedentes .....	12
Propósito del manual.....	12
Proceso de elaboración del manual.....	13
Contenido del manual.....	13
<b>CAPÍTULO 2.....</b>	<b>15</b>
<b>Introducción al marco de las ISSAI y a la auditoría financiera en el sector público.....</b>	<b>15</b>
Marco de las ISSAI y Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI .....	15
Principios generales de auditoría del sector público .....	16
Importancia de la auditoría financiera en el sector público .....	18
Objetivos generales del auditor del sector público externo cuando realiza una auditoría financiera de conformidad con las ISSAI .....	20
¿Cómo hacer referencia a las normas de auditoría financiera en el informe de auditoría de una EFS? .....	21
Circunstancias en las que no es posible hacer referencia a las Directrices de Auditoría Financiera (ISSAI 1000-1810) como normas autorizadas .....	21
Las ISSAI de auditoría financiera - Evaluación de los efectos del marco legal y normativo sobre los estados financieros .....	23
<b>CAPÍTULO 3.....</b>	<b>26</b>
<b>Proceso de auditoría financiera .....</b>	<b>26</b>
Actividades preliminares del compromiso.....	26
Planificación de la auditoría.....	27
Realización de una auditoría.....	27
Finalización y revisión .....	27
Elaboración del informe.....	28
Procedimientos de seguimiento .....	28
Revisión del aseguramiento de calidad .....	29
<b>CAPÍTULO 4.....</b>	<b>30</b>
<b>Actividades preliminares del compromiso .....</b>	<b>30</b>
Evaluación para determinar si están dadas las condiciones preliminares para una auditoría.....	31
Obtención de un acuerdo de la gerencia acerca de la comprensión de sus responsabilidades .....	38

Otros requisitos.....	38
Comunicación con la gerencia y los encargados de la gobernanza .....	40
<b>CAPÍTULO 5.....</b>	<b>41</b>
<b>Planificación de la auditoría.....</b>	<b>41</b>
Conocimiento de la entidad y su entorno.....	42
Identificación de los riesgos de error material mediante el conocimiento del proceso .....	46
Identificación de las actividades de control interno para prevenir la ocurrencia de riesgos .....	49
Determinación de la materialidad en la planificación y en la realización de la auditoría .....	52
Evaluación de riesgos de errores materiales .....	57
Diseño de procedimientos adicionales de auditoría en respuesta al riesgo .....	58
Consideración de leyes y normas en una auditoría de los estados financieros .....	64
<b>CAPÍTULO 6.....</b>	<b>69</b>
<b>Realización de una auditoría.....</b>	<b>69</b>
Realización de los procedimientos de auditoría y documentación de la conclusión .....	70
Confirmaciones externas .....	73
Selección de ítems a someter a prueba .....	77
Uso del muestreo .....	77
Pasos clave en el proceso de muestreo de auditoría .....	78
<b>CAPÍTULO 7.....</b>	<b>81</b>
<b>Terminación y revisión de la auditoría .....</b>	<b>81</b>
Otros procedimientos de terminación.....	83
Documentación del proceso de revisión .....	86
Reunión de cierre de la auditoría.....	86
<b>CAPÍTULO 8.....</b>	<b>87</b>
<b>Elaboración del informe de auditoría .....</b>	<b>87</b>
Formación de una opinión de los estados financieros .....	89
Determinación de los tipos de modificaciones de la opinión del auditor .....	92
Párrafo de Énfasis en la materia .....	97
Párrafos de Otros asuntos o materias en el Informe del auditor .....	97
Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente.....	98
Forma y contenido del informe del auditor sobre los estados financieros .....	99
Informe sobre otros requisitos legales y normativos .....	100
Reporte de incumplimiento identificado o presunto .....	100
<b>CAPÍTULO 9.....</b>	<b>102</b>
<b>Procedimientos de seguimiento.....</b>	<b>102</b>
<b>CAPÍTULO 10.....</b>	<b>105</b>
<b>Aseguramiento de calidad a nivel del compromiso.....</b>	<b>105</b>

## TABLA DE FIGURAS

<b>Capítulo 2</b>	<b>Introducción al marco de las ISSAI y a la auditoría financiera del sector público</b>	
Figura 2(a)	Principios generales de auditoría de los estados financieros del sector público	19
Figura 2(b)	Marco de gestión estratégica de la EFS	20
Figura 2(c)	Árbol de decisiones para clarificar el alcance de la ISSAI 1250	25
<b>Capítulo 3</b>	<b>Proceso de auditoría financiera</b>	
Figura 3(a)	Proceso de auditoría financiera	26
<b>Capítulo 4</b>	<b>Actividades preliminares del compromiso de auditoría</b>	
Figura 4(a)	Panorama de las actividades preliminares del compromiso	30
Figura 4(b)	Árbol de decisiones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera (MIF)	37
<b>Capítulo 5</b>	<b>Planificación de la auditoría</b>	
Figura 5(a)	Proceso detallado de planificación de la auditoría	42
Figura 5(b)	Panorama del conocimiento de la entidad y su entorno	43
Figura 5(c)	Panorama del proceso de evaluación de riesgo	47
Figura 5(d)	Panorama de la determinación de la materialidad en la planificación y en la realización de la auditoría	53
Figura 5(e)	Diseño de procedimientos de auditoría adicionales como respuesta a los riesgos evaluados de errores materiales	59
Figura 5(f)	Enfoque sistemático para diseñar procedimientos de auditoría	62
Figura 5(g)	Panorama para la consideración de las leyes y normas durante la planificación y realización de una auditoría de los estados financieros	65
<b>Capítulo 6</b>	<b>Realización de la auditoría</b>	
Figura 6(a)	Panorama de la fase de realización de la auditoría (aplicación de procedimientos de auditoría y recolección de la evidencia de auditoría)	69
<b>Capítulo 7</b>	<b>Terminación y revisión de la auditoría</b>	
Figura 7(a)	Panorama de la fase de revisión y revisión de la auditoría	82
<b>Capítulo 8</b>	<b>Elaboración del informe (Ilustraciones acerca del Informe del auditor)</b>	
Figura 8(a)	Panorama de la elaboración del informe de auditoría	87
Figura 8(b)	Proceso de revisión del control de calidad del informe de auditoría	89
Figura 8(c)	Análisis del juicio profesional para formular los diferentes tipos de opinión de auditoría modificada	93
Figura 8(d)	Forma y contenido de la opinión calificada del auditor	94
Figura 8(e)	Formación de una opinión adversa del auditor sobre los estados financieros	95
Figura 8(f)	Condiciones necesarias que deben describirse en la base para una opinión	96
Figura 8(g)	Marco de toma de decisiones para las cuestiones clave de auditoría (KAM por sus siglas en inglés)	99
Figura 8(h)	Relación entre el párrafo de Énfasis en la materia y las Cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor	99
<b>Capítulo 9</b>	<b>Procedimientos de seguimiento</b>	
Figura 9(a)	Panorama del proceso de seguimiento	103
<b>Capítulo 10</b>	<b>Aseguramiento de calidad a nivel del compromiso</b>	
Figura 10(a)	Panorama de revisión del aseguramiento de calidad en los estados financieros	107

## TABLA DE ILUSTRACIONES

<b>Capítulo 1</b>	<b>Acerca del Manual</b>	
Ilustración 1.1	Comparación entre las normas y el manual de auditoría financiera	14
<b>Capítulo 2</b>	<b>Introducción al marco de las ISSAI y a la auditoría en el sector público</b>	
Ilustración 2.1	Marco de las ISSAI	15
Ilustración 2.2	Marco revisado de las ISSAI	16
Ilustración 2.3	Principios generales de la auditoría del sector público conforme a lo prescrito en la ISSAI 100, y su vinculación con los requisitos específicos de la auditoría financiera	17
Ilustración 2.4	Ejemplo de un compromiso de aseguramiento	22
<b>Capítulo 4</b>	<b>Actividades preliminares del compromiso de auditoría</b>	
Ilustración 4.1	Marco de información financiera (MIF) aceptable	33
Ilustración 4.2	Situación típica de un MIF en el sector público	34
<b>Capítulo 5</b>	<b>Planificación de la auditoría</b>	
Ilustración 5.1	Riesgo y qué puede salir mal en los estados financieros	48
Ilustración 5.2	Identificación de actividades de control que abordan el riesgo	49
Ilustración 5.3	Aseveraciones y ejemplos de estados financieros	51
Ilustración 5.4	Cálculo de la materialidad de los estados financieros en su conjunto	54
Ilustración 5.5	Cálculo de la materialidad para tipos de operaciones o transacciones	55
Ilustración 5.6	Cálculo de la materialidad de desempeño de los estados financieros en su conjunto	55
Ilustración 5.7	Cálculo de la materialidad de desempeño para tipos de operaciones	56
Ilustración 5.8	Diseño de pruebas de control con respecto al riesgo identificado y la actividad de control	60
Ilustración 5.9	Diseño de procedimientos de auditoría sustantivos (prueba de detalles) con respecto al riesgo identificado	60
Ilustración 5.10	Procedimientos analíticos sustantivos y pruebas de detalles	61
Ilustración 5.11	Aseveración de auditoría, riesgos y procedimientos de auditoría	62
Ilustración 5.12	Consideraciones durante el diseño de los procedimientos de auditoría	63
Ilustración 5.13	El incumplimiento de normas y su efecto directo sobre los estados financieros	66
Ilustración 5.14	El incumplimiento de normas y su efecto indirecto sobre los estados financieros	67
Ilustración 5.15	Procedimientos de auditoría para detectar incumplimientos con leyes y normas	68
<b>Capítulo 6</b>	<b>Realización de la auditoría</b>	
Ilustración 6.1	Importancia de documentar las conclusiones de los procedimientos de auditoría realizados	70
Ilustración 6.2	Documentación de la conclusión alcanzada después de la realización de una prueba de control	71
Ilustración 6.3	Documentación de la conclusión alcanzada después de la aplicación de procedimientos de auditoría sustantivos	72
<b>Capítulo 8</b>	<b>Elaboración del informe</b>	
Ilustración 8.1	Consideraciones del auditor en la formación de una opinión	90
Ilustración 8.2	MIF aplicable y opinión del auditor	91

## TABLA DE PLANTILLAS DE PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA (PTA)

<b>Actividades preliminares del compromiso de auditoría</b>		
PTA 4.1	Evaluación de la aceptabilidad del Marco de información financiera aplicable (MIF)	109
PTA 4.2	Matriz de competencias del equipo de auditoría	113
PTA 4.3	Declaración del auditor para cumplir con el Código de ética en la realización de la auditoría	115
PTA 4.4	Declaración de No conflicto de intereses	120
PTA 4.5	Declaración de conflicto de intereses	121
PTA 4.6	Evaluación de amenazas éticas y salvaguardas	122
PTA 4.7	Ejemplo de una carta de compromiso de auditoría	124
<b>Planificación de la auditoría</b>		
PTA 5.1	Conocimiento de la entidad y su entorno	128
PTA 5.1a	Conocimiento de la función de auditoría interna, incluida la confiabilidad en su trabajo	133
PTA 5.1b	Plantilla de solicitud al representante autorizado para contar con la asistencia directa de los auditores internos	136
PTA 5.1c	Plantilla del acuerdo, por escrito, del representante autorizado de la entidad permitiendo la asistencia directa de los auditores internos	137
PTA 5.2	Evaluación del entorno de control	139
PTA 5.3	Documentación del flujo del proceso para identificar los riesgos de error material en los estados financieros (relacionados con ítems específicos en los estados financieros)	143
PTA 5.4	Registro de riesgos	146
PTA 5.5	Registro de actividades de control	149
PTA 5.6	Determinación de la materialidad en la planificación y realización de la auditoría	151
PTA 5.7	Evaluación de riesgo	159
PTA 5.8	Respuesta ante el riesgo	163
<b>Realización de la auditoría</b>		
PTA 6.1	Realización de procedimientos de auditoría para probar la eficacia operativa (EO) de los controles	170
PTA 6.2	Aplicación de los procedimientos sustantivos de auditoría	174
PTA 6.3	Ejemplo de una carta de confirmación de saldo positivo con referencia al saldo pendiente de pago o por cobrar del personal, contratistas o proveedores	177
PTA 6.4	Ejemplo de una carta de confirmación de saldo negativo con referencia al saldo pendiente de pago o por cobrar del personal, contratistas o proveedores	179
PTA 6.5	Ejemplo de una carta de confirmación de saldo bancario	180
PTA 6.6	Uso del cuaderno de muestreo por unidad monetaria	182
<b>Terminación y revisión de la auditoría</b>		
PTA 7.1	Evaluación del efecto de errores no corregidos en los estados financieros	185
PTA 7.2	Procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión y terminación	188
PTA 7.3	Plantilla estándar de una carta de aseveración de la gerencia	190
PTA 7.4	Documentación del papel de trabajo	192

## TABLA DE APÉNDICES

<b>Capítulo 8 Elaboración del informe (Ilustraciones del informe del auditor)</b>		
Apéndice 8.1	Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de Presentación Razonable (ISSAI 1700)	193
Apéndice 8.2	Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de Cumplimiento (ISSAI 1700)	198
Apéndice 8.3	Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de presentación razonable de propósito general (ISSAI 1705)	202
Apéndice 8.4	Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de Cumplimiento de propósito general (ISSAI 1705)	207
Apéndice 8.5	Opinión calificada debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, con respecto al reconocimiento del valor del nuevo edificio en los Libros Contables (ISSAI 1705)	211
Apéndice 8.6	Opinión adversa debido a una incorrección o representación errónea de los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un marco de presentación razonable de propósito general (ISSAI 1705)	216
Apéndice 8.7	Abstención de una opinión debido a la imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, a causa de la destrucción por incendio de los registros contables (ISSAI 1705)	221
Apéndice 8.8	Un informe del auditor que incluye una sección de Cuestiones clave de auditoría, un párrafo de Énfasis en la materia y un párrafo de Otros asuntos (ISSAI 1706)	224
Apéndice 8.9	Un informe de un auditor independiente que contiene una opinión calificada debido a una desviación del marco de información financiera aplicable y que incluye un párrafo de Énfasis en la materia, así como un párrafo de Otros asuntos (ISSAI 1706)	229
<b>Capítulo 9 Procedimientos de seguimiento</b>		
Apéndice 9.1	Resumen de un informe de seguimiento y de un informe detallado de seguimiento sobre la acción realizada por la entidad en el(los) informe(s) de auditoría de año(s) previo(s)	233

# Lista de acrónimos

---

PTA	Papel de trabajo de auditoría
COTABD	Tipos de operaciones, saldos de cuenta o divulgaciones
AF	Auditoría Financiera (AF)
FAAS	Subcomité de Auditoría Financiera y Rendición de Cuentas de la INTOSAI
MIF	Marco de Información Financiera (MIF)
FIPP	Foro para Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
INCOSAI	Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IFPP	Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI
IDI	Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF por sus siglas en español)
IPSAS	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
KAM	Asuntos de Auditoría Clave
NP	Nota Práctica de la ISSAI (NP)
PSC	Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI
AC	Aseguramiento de Calidad (AC)
ISA	Normas Internacionales de Auditoría
ROMM	Riesgo de error material
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior (EFS)
ODS	Objetivo de desarrollo sostenible (ODS)

## Declaración de calidad para el Manual de Implementación de la ISSAI de Auditoría Financiera, Versión 1

### Protocolo de Aseguramiento de Calidad (AC)

El Protocolo de Aseguramiento de Calidad (AC) de los Bienes Públicos Globales de la IDI define las medidas para asegurar la calidad. Estas medidas incluyen: aprobación por parte de la Junta Directiva de la IDI para crear el Bien Público Global (*GPG* por sus siglas en inglés); conformación de un equipo competente para el desarrollo del producto; revisión del producto por parte de expertos externos a dicho equipo; modificaciones basadas sobre las revisiones; corrección del texto; edición y traducción del documento por personas calificadas; exposición pública del mismo por un periodo de 90 días; modificación del documento basada sobre los comentarios recibidos durante su exposición pública; y las debidas aprobaciones de la versión 1 por parte del *GPG*.

### Actualizaciones de este Bien Público Global (*GPG* por sus siglas en inglés)

Con el fin de asegurar que este *GPG* continúe siendo relevante, siempre que se produzcan cambios en las ISSAI de auditoría financiera (que se espera ocurran después del año 2019), la IDI llevará a cabo una revisión extensa de este manual de auditoría financiera. Las principales revisiones se harán conforme al Protocolo de Aseguramiento de Calidad de la IDI. A ello hay que agregar las revisiones más superficiales que se efectúan anualmente, en base a las actualizaciones del FAAS. Estas revisiones no estarán sujetas a dicho Protocolo.

### Proceso de revisión del aseguramiento de calidad (AC)

El Sr. Martin Aldcroft (miembro de la Unidad de Apoyo Estratégico de la IDI) ha realizado una revisión de AC del proceso que se llevó adelante siguió para el desarrollo de este *GPG*. El revisor de AC está familiarizado con el protocolo de IDI para el control de calidad del *GPG* y no estuvo involucrado en la elaboración del *GPG*. El proceso de AC en cuestión ha sido diseñado para proporcionarles a todas las partes interesadas, la garantía de que la IDI ha implementado las medidas de aseguramiento de calidad mencionadas anteriormente.

### Resultados de la revisión del aseguramiento de calidad (AC)

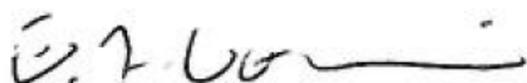
La revisión del AC del proceso que se llevó a cabo para el desarrollo de este *GPG* concluyó afirmando que el Protocolo ha sido seguido, en la mayor parte de los aspectos, con excepción de lo siguiente:

- El desarrollo de este Bien Público Global (*GPG*) se inició antes de la introducción del Protocolo. Como consecuencia, no se prepararon Términos de Referencia que establezcan el proceso propuesto para desarrollar el *GPG* en referencia. No obstante, el proceso real seguido se asemeja en gran medida al del Protocolo.

El revisor del aseguramiento de calidad concluye afirmando que tales asuntos no socavan fundamentalmente la calidad de este *GPG*.

### Conclusión

Sobre la base de la revisión de aseguramiento de calidad, la IDI asegura a los usuarios de este Bien Público Global (*GPG* por sus siglas en inglés) que este documento ha sido sometido a un proceso de AC equivalente al debido proceso establecido por el Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (*IFPP* por sus siglas en inglés), incluida su exposición pública transparente por un período prolongado.



Mr. Einar Gørrissen  
Director General  
Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI  
21 de diciembre de 2018

## Agradecimiento

El Manual de Implementación de la ISSAI de Auditoría Financiera de la IDI ha sido diseñado y preparado por el personal de la IDI y las personas que aparecen a continuación. Deseamos expresarle nuestro agradecimiento a todos los que han aportado sus conocimientos y experticia técnica en el desarrollo de esta herramienta.

No.	Nombre	Organización
1	Carolyn Lewis	EFS de Jamaica
2	Hedwig Beukes	EFS de Namibia
3	Josephine Manalo	EFS de Filipinas
4	Sonam Wangdi	EFS de Bután
5	Sonia Fernandes	EFS de Portugal
6	Tornike Shermadini	EFS de Georgia

Nuestro agradecimiento se dirige también, por la revisión y comentarios que permitieron mejorar de forma significativa el presente instrumento a los expertos en auditoría financiera que se presentan de continuación.

No.	Nombre	Organización
1	Alan Findlay	Tribunal de Cuentas Europeo
2	Agnes Tuiyai-Aruwafu	Secretaría de PASAI
3	Alexandra Popovic	EFS de Suecia
4	Shelmadene Petzer	EFS de Sudáfrica

Finalmente, no podemos dejar de expresar nuestra gratitud al Subcomité de Auditoría Financiera y Rendición de Cuentas de la INTOSAI (FAAS por sus siglas en inglés), particularmente a su Presidente y Secretario (la EFS de los Emiratos Árabes Unidos), por asegurar la integridad técnica de esta herramienta durante su revisión, tanto antes como después de que el producto fuera expuesto para sus comentarios. Esta fructífera colaboración es una manifestación más de la valiosa asociación que existe entre la IDI y el FAAS. La Presidencia de este Subcomité nos ha brindado siempre su apoyo y ha servido de fuente de inspiración durante todo el proceso de elaboración de esta herramienta.

# CAPÍTULO 1

## Acerca del manual

### Antecedentes

- 1.1 Durante la Fase I de la Iniciativa para la implementación de las **ISSAI**<sup>1</sup> (conocida también como **Programa 3i**<sup>2</sup>) de la Iniciativa para el Desarrollo de la **INTOSAI**<sup>3</sup>, se elaboró un Manual de Implementación de las ISSAI de Auditoría Financiera para abordar los asuntos estratégicos e institucionales que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) pueden tener que manejar al momento de realizar auditorías financieras, de conformidad con las ISSAI aplicables. Se partió, de este modo, del supuesto de que previo a la implementación de las ISSAI, las EFS deben comprender el medio ambiente externo e interno que sirve de soporte a las auditorías basadas sobre la ISSAI (cf. ISSAI 100). Por este motivo, dicho manual no se extendió mayormente en las normas de auditoría financiera y su aplicación (o en el material y/o, metodologías de aplicación correspondientes, etc.). A ello hay que agregar que la IDI también recibió *feedback* en el que se le informaba que las EFS necesitaban un manual que el auditor financiero pudiera usar al realizar una auditoría que cumpliera con las ISSAI.
- 1.2 La IDI se ha dedicado a facilitar la implementación de las ISSAI en las EFS desde el año 2012, y el apoyo se extendió a nivel internacional, regional y de las EFS, de acuerdo con un enfoque de entrega basado en programas que, generalmente, tenía una perspectiva de corto a mediano plazo, de dos a tres años. En su plan estratégico 2019-23, la IDI prevé brindar apoyo a las EFS para la implementación de las ISSAI, a través de un enfoque basado en el flujo de trabajo, el cual tendrá una función de soporte a largo plazo, y de forma continua y regular. Dentro del flujo de trabajo, la asistencia y la capacitación estarán abiertas a todas las EFS de manera permanente y, no únicamente a las EFS participantes a determinados niveles, dentro de un programa.

### Propósito del manual

- 1.3 El Manual es una metodología de auditoría que contiene explicaciones del proceso de auditoría financiera de las ISSAI, así como plantillas de papeles de trabajo de auditoría, que están diseñadas para facilitar la aplicación de las ISSAI en la práctica. Las EFS pueden necesitar diseñar y desarrollar guías adicionales y plantillas de papeles de trabajo, siempre que sea necesario, para cumplir con los requisitos adicionales que pueden imponer sus leyes, reglamentos y prácticas.
- 1.4 Este Manual puede ser utilizado y adaptado por las EFS que adoptaron las ISSAI de auditoría financiera en el nivel 4, como sus normas de auditoría obligatorias para la auditoría de los estados financieros. La metodología sugerida en este manual es abarcativo del trabajo de auditoría a realizar y documentar, a nivel de un compromiso de auditoría.
- 1.5 El manual puede ser utilizado también por aquellas organizaciones que brindan apoyo a las EFS en la elaboración de una metodología de auditoría para la auditoría financiera.

---

<sup>1</sup> Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

<sup>2</sup> El Plan Estratégico de la **INTOSAI** y el Modelo de introducción de las **ISSAI**, aprobados por el Comité Directivo de la **INTOSAI** en octubre de 2011, le asignaron a la IDI el mandato de "apoyar la implementación de las ISSAI". Con el fin de cumplir con este mandato, la IDI ha lanzado un programa de desarrollo integral de capacidad llamado "Iniciativa para la implementación de las ISSAI (**Programa 3i**)".

<sup>3</sup> Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

## Proceso de elaboración del manual

- 1.6** La IDI siguió el *Protocolo de aseguramiento de calidad de sus bienes públicos internacionales* o globales para el diseño y desarrollo del presente manual, el cual establece el debido proceso a seguir para garantizar la calidad del producto, el cual se describe a continuación:
- El primer borrador de este manual fue desarrollado por un equipo internacional de especialistas constituido por personas procedentes de diferentes regiones de la INTOSAI y por el personal de la IDI. Terminado el primer borrador, el equipo responsable del diseño y desarrollo del producto, conjuntamente con el personal de la IDI, revisaron y finalizaron el borrador.
  - El borrador en referencia fue luego revisado, de forma independiente, por un grupo de expertos en auditoría financiera. El borrador se modificó y presentó luego como *versión 0*, tomando como base los comentarios recibidos de este grupo de expertos.
  - El borrador de la versión 0 del presente manual se expuso al público durante un período de 90 días, para así poder recibir *feedback* y comentarios de las partes interesadas. El borrador se colocó en los sitios web de la IDI y la INTOSAI, al mismo tiempo que se envió una comunicación, por correo electrónico, a todas las partes interesadas relevantes, tanto internas como externas a la IDI, informando de su disponibilidad para proveer opiniones y apreciaciones.
  - Tras recibir comentarios de las partes interesadas sobre el borrador de la versión 0 de este manual, expuesto por 90 días en cuatro idiomas IDI (inglés, árabe, español y francés), la presente versión (*Versión 1*) se finalizó con la colaboración del Subcomité de Auditoría Financiera y Rendición de Cuentas de la INTOSAI.
- 1.7** El presente manual sustituye a la versión 0, el cual será sacado de circulación a partir de la fecha en que esta Versión 1 esté disponible. Aun cuando este manual será objeto de una revisión más profunda siempre que se produzcan cambios en las ISSAI de auditoría financiera (lo que se espera ocurra luego del año 2019), anualmente, se efectuarán revisiones generales basadas sobre las actualizaciones del Subcomité de Auditoría Financiera y Rendición de Cuentas (*FAAS* por sus siglas en inglés).

## Contenido del manual

- 1.8** Este Manual incluye una metodología de auditoría basada en ISSAI que tiene como propósito abordar, entre las treinta y siete normas (ISSAI 1200-1810) existentes en el nivel 4, aquellas que son clave y las de aplicación más común en las auditorías de estados financieros realizadas por las EFS en el entorno del sector público.
- 1.9** La estructura de numeración de las ISSAI de auditoría financiera se rige por la estructura de numeración de las Normas Internacionales de Auditoría (*ISAs* por sus siglas en inglés) desarrolladas por la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (*IAASB* por sus siglas en inglés), en razón de que las ISA se han incorporado en el marco de las ISSAI sin modificación alguna. Las ISSAI de auditoría financiera pueden incluir números iniciales adicionales a los efectos de cumplir con la estructura de numeración de ISSAI, y estos números iniciales pueden eventualmente cambiar.
- 1.10** Además de describir la diferencia entre las normas y el presente Manual, la **Ilustración 1.1** también establece la complementariedad que existe entre ambos, es decir, los requisitos de las normas constituyen la base para proponer un enfoque de metodología de auditoría.

**Ilustración 1.1: Comparación entre las normas y el manual de AF**

ISSAI de AF (nivel 4)	Auditoría financiera basada en las ISSAI	Manual de implementación de las ISSAI de AF
Suposición básica: ¿Qué se debe hacer en una auditoría de los estados financieros para declarar que la misma fue realizada de conformidad con las ISSAI?		Suposición básica: ¿Cómo efectuar una auditoría de los estados financieros que cumpla con los requisitos de las ISSAI?
Fija un marco comparativo - de referencia mínimo - de calidad de la auditoría financiera.		Proporciona un mecanismo (método) para alcanzar el marco de referencia mínimo en auditoría financiera
<p><b>¿En qué consiste todo esto?</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Requisitos</li> <li>• Aplicación y otras notas explicativas de los requisitos</li> <li>• Notas prácticas</li> </ul>	<p><b>¿En qué consiste todo esto?</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Definición del proceso de auditoría financiera</li> <li>• Herramientas y técnicas</li> <li>• Ilustraciones</li> <li>• Plantillas para los papeles de trabajo de auditoría</li> </ul>	

- 1.11** El manual promueve las mejores prácticas internacionales. Las EFS necesitan adaptar la metodología descrita en este manual a sus necesidades locales, considerando el marco de información financiera aplicable (MIF), así como otras responsabilidades de información que tengan.
- 1.12** El presente manual consta de 12 capítulos: el Capítulo 2 proporciona el contexto y los antecedentes del marco de las ISSAI, tal y como fue presentado en el nuevo Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (*IFPP* por sus siglas en inglés), conjuntamente con una comprensión del marco de información financiera pertinente en una auditoría de los estados financieros. Se pretende asimismo, que el manual aporte un claro conocimiento y la comprensión del proceso de auditoría financiera; por este motivo, el capítulo 3 explica el proceso de auditoría financiera como tal, mientras que los capítulos subsiguientes, del 4 al 11, siguen el orden del proceso de auditoría.
- 1.13** Dado que las auditorías son procesos iterativos, al momento de redactar cada capítulo y de elaborar las plantillas de los papeles de trabajo, se prestó especial cuidado en mantener el vínculo entre las diversas etapas de la auditoría. Las referencias cruzadas que se hacen a estas plantillas de los papeles de trabajo permiten asegurar, también, que los usuarios entiendan la necesidad de mantener ese vínculo en el marco de la implementación de la auditoría de los estados financieros.
- 1.14** Otros productos generales de la IDI complementan este manual y deben leerse de modo conjunto, tal como son los casos del Marco de Medición de Desempeño de las EFS 2016, de la Herramienta de evaluación de necesidades de implementación de la ISSAI ¡CAT, así como de la Guía y Herramienta de Aseguramiento de Calidad.

## CAPÍTULO 2

### Introducción al marco de las ISSAI y a la auditoría financiera en el sector público

- 2.1. El capítulo 2 explica la historia de la elaboración y desarrollo de las ISSAI de auditoría financiera e introduce los principios generales de auditoría del sector público demostrando, a cada paso, los vínculos que hay entre estos principios y los requisitos de las ISSAI de auditoría financiera.

#### Marco de las ISSAI y Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI

- 2.2. La presente sección describe el Marco de Pronunciamientos Profesionales (*IFPP* por sus siglas en inglés) revisado, incluyendo las ISSAI como un conjunto de normas profesionales desarrolladas por el Comité de Normas Profesionales (*IPSC* por sus siglas en inglés) de la INTOSAI.
- 2.3. Previo a la adopción de las ISSAI, la INTOSAI contaba con normas de auditoría, aprobadas en el **INCOSAI**<sup>4</sup> de 1998, y actualizadas en el año 2001, pero no integradas entre sí. No obstante, en su plan estratégico 2005-2010, la INTOSAI decidió "proporcionar un marco actualizado de normas profesionales" y, como consecuencia, el PSC resolvió fusionar las normas y directrices nuevas con las existentes, dentro de un marco único. El marco inicial de las ISSAI clasificó los pronunciamientos oficiales en cuatro niveles, tal y como se puede apreciar en la **Ilustración 2.1**:

**Ilustración 2.1: Marco de las ISSAI**

<b>NIVEL 1</b>	<b>Principios rectores (ISSAI 1-2)</b> El nivel 1 del marco de las ISSAI contiene los principios rectores de la INTOSAI. La ISSAI 1, "Declaración de Lima" de 1977, hace un llamado para el establecimiento de Instituciones de Auditoría Superiores que sean eficaces, y proporciona, asimismo, las directrices acerca de los preceptos de auditoría.
<b>NIVEL 2</b>	<b>Pre requisitos para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 10-99)</b> Los pre requisitos para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores contienen los pronunciamientos de la INTOSAI sobre las condiciones previas necesarias para un funcionamiento y conducción adecuados de las EFS. Dichas condiciones incluyen principios y orientaciones sobre independencia, transparencia y rendición de cuentas, así como ética y control de calidad. Estos pre requisitos pueden hacer referencia al mandato de la institución y a la legislación necesaria, así como a los procedimientos establecidos y a las prácticas cotidianas de la organización y su personal.
<b>NIVEL 3</b>	<b>Principios fundamentales de auditoría (ISSAI 100-999)</b> El nivel 3 de las ISSAI está conformado por los principios fundamentales para la auditoría del sector público, los cuales proporcionan la base conceptual para la auditoría de este sector, y aseguran su consistencia con el marco de las ISSAI. La ISSAI 100 incluye los principios fundamentales de auditoría del sector público y establece los principios y conceptos básicos que comparten las tres áreas de auditoría (financiera, de cumplimiento y de desempeño). Los principios específicos para estos tres tipos de auditoría se pueden encontrar en las ISSAI 200, 300 y 400.
<b>NIVEL 4</b>	<b>Directrices de auditoría (ISSAI 1000-4999)</b> Las normas de auditoría de nivel 4 traducen los principios fundamentales de auditoría en normas más específicas, detalladas y operacionales, a las cuales los auditores pueden recurrir para la implementación diaria de las tareas auditoras. El propósito de estas normas es suministrar una base para la elaboración de metodologías de auditoría (y manuales) acerca de la auditoría del sector público que los miembros individuales de la INTOSAI pueden aplicar. Las directrices de auditoría (ISSAI 1000-4999) contienen los requisitos recomendados para las auditorías financiera, de cumplimiento y de desempeño, y ofrecen una mayor orientación al auditor. Definen las mejores prácticas actuales, reconocidas internacionalmente, dentro de su alcance de aplicación.

<sup>4</sup> Congreso de INTOSAI.

## Principios generales de auditoría del sector público

- 2.4. Un marco revisado y luego refrendado en el INCOSAI 2016, reclasificó los Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI de la siguiente manera:

**Ilustración 2.2: Marco revisado**

<p><b>Principios de la INTOSAI (P-INTOSAI)</b></p>	<p>Los principios de la INTOSAI están conformados por los <i>principios rectores</i> y los <i>principios fundamentales</i>. Los principios rectores tienen una significación histórica, y especifican el rol y las funciones a los que las EFS deben aspirar. Estos principios son de carácter informativo para los Gobiernos y los Parlamentos, así como para las EFS y el público en general, y se pueden utilizar como referencia para establecer los mandatos nacionales para las EFS. Los principios fundamentales sirven de soporte a los principios básicos de una EFS, al clarificar su rol en la sociedad, del mismo modo que los pre requisitos de alto nivel son necesarios para su adecuado funcionamiento y conducta profesional.</p>
<p><b>Normas internacionales de las EFS (ISSAI)</b></p>	<p>Las ISSAI constituyen las normas internacionales obligatorias para la auditoría del sector público. Las ISSAI comprenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El conjunto básico de principios y conceptos que definen la auditoría del sector público y los diferentes tipos de compromiso respaldados por las ISSAI.</li> <li>• Los principios fundamentales que la INTOSAI ha definido como normas profesionales de aplicación universal. Las prácticas de auditoría de las EFS deben estar en consonancia tanto con estas normas, como con toda norma nacional de auditoría del sector público.</li> <li>• Los requisitos a nivel de la organización y a nivel de las exigencias del compromiso de auditoría que tanto las EFS como el auditor deben satisfacer si afirman estar cumpliendo con las ISSAI (en lugar de las normas nacionales).</li> <li>• El material de aplicación que permite asegurar que los principios y requisitos fundamentales han sido entendidos y aplicados de manera pertinente en las circunstancias particulares del compromiso de auditoría individual.</li> </ul>
<p><b>Guía de la INTOSAI (GUID por sus siglas en inglés)</b></p>	<p>La guía de la INTOSAI (<i>GUID</i> por sus siglas en inglés) provee orientación que ayuda a las EFS a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mejorar su desempeño organizativo, en la práctica relacionado con los requisitos organizativos y la implementación de las ISSAI.</li> <li>• Implementar mecanismos y programas para el desarrollo de competencias acordes con las ISSAI.</li> </ul> <p>Los pronunciamientos de la guía (<i>GUID</i> por sus siglas en inglés) aportan orientación y apoyo al auditor acerca de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La forma de aplicar las ISSAI, en la práctica, en los procesos de auditoría financiera, de cumplimiento y desempeño.</li> <li>• El modo de aplicar las ISSAI, en la práctica, en otros compromisos.</li> <li>• La comprensión de un determinado tema o materia y la aplicación de las ISSAI pertinentes.</li> </ul>
<p><b>Pronunciamientos de competencia (COMP por sus siglas en inglés)</b></p>	<p>Los <i>COMP</i> establecerán las competencias y habilidades profesionales, conocimientos, ética, valores y actitudes que el auditor del sector público necesita, para llevar a cabo auditorías conformes con las ISSAI.</p>

- 2.5. La ISSAI 100 “Principios fundamentales de auditoría del sector público” define tanto la obligatoriedad de la ISSAI como la forma con la que el auditor puede asegurar que cumple con la ISSAI en su informe de auditoría. Esta ISSAI traduce u operacionaliza los principios de la INTOSAI en normas: proporciona

los principios fundamentales que son aplicables a los compromisos de auditoría de cumplimiento, financiera y de desempeño del sector público.

2.6. La ISSAI 200 “Principios fundamentales de auditoría financiera” se basa en la ISSAI 100 y profundiza el desarrollo de los principios a aplicar en el contexto específico de la auditoría financiera.

**Ilustración 2.3: Principios generales de auditoría del sector público establecidos en la ISSAI 100, y su vinculación con los requisitos específicos de la auditoría financiera**

Principios generales de auditoría		Explicación del principio en la ISSAI 100	Requisitos detallados en relación con los principios generales de la ISSAI 200 y las ISSAI 1200-1810*
<b>Principio 1</b>	Ética e independencia	Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y deben ser independientes.	<b>ISSAI 130, ISSAI 200</b> No se requiere un Código de ética distinto a nivel del compromiso de auditoría. No obstante, para aquellas EFS que hayan adoptado las ISSAI, a este nivel, como sus normas autorizadas u obligatorias o que aplican las ISA <sup>5</sup> (cf. <b>ISSAI 200:13</b> ), los auditores deben cumplir con el Código de Ética para Profesionales de Contabilidad ( <b>IESBA Code</b> por sus siglas en inglés) emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores ( <b>IESBA</b> por sus siglas en inglés) o, en su defecto, adoptar los requisitos nacionales que tengan el mismo nivel de exigencia, por lo menos.
<b>Principio 2</b>	Juicio profesional, debido cuidado y atención y escepticismo	Los auditores deben mantener una conducta profesional adecuada mediante la aplicación del escepticismo profesional, el juicio profesional, y el debido cuidado, y atención durante toda la auditoría	<b>ISSAI 200, ISSAI 1200</b>
<b>Principio 3</b>	Control de calidad	Los auditores deben realizar la auditoría de conformidad con las normas profesionales sobre control de calidad	<b>ISSAI 140, ISSAI 200, ISSAI 1200, ISSAI 1220</b>
<b>Principio 4</b>	Gestión y habilidades del equipo de auditoría	Los auditores deben poseer o tener acceso a las habilidades necesarias	<b>ISSAI 200, ISSAI 1200, ISSAI 1220</b>
<b>Principio 5</b>	Riesgo de auditoría	Los auditores deben manejar el riesgo de proporcionar un informe inadecuado en relación a las circunstancias de la auditoría	<b>ISSAI 200, ISSAI 1000, ISSAI 1315</b>
<b>Principio 6</b>	Materialidad o importancia relativa	Los auditores deben considerar la materialidad o importancia relativa durante todo el proceso de auditoría	<b>ISSAI 200, ISSAI 1320</b>
<b>Principio 7</b>	Documentación	Los auditores deben preparar la documentación de auditoría de modo suficientemente detallado como para proporcionar una clara comprensión	<b>ISSAI 200, ISSAI 1230</b> , todas las ISSAI

<sup>5</sup> Normas Internacionales de Auditoría

Principios generales de auditoría		Explicación del principio en la ISSAI 100	Requisitos detallados en relación con los principios generales de la ISSAI 200 y las ISSAI 1200-1810*
		del trabajo realizado, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas	
<b>Principio 8</b>	Comunicación	Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría	<b>ISSAI 200, ISSAI 1200, ISSAI 1210, ISSAI 1240, ISSAI 1260, ISSAI 1265</b>

*(\*) Es importante destacar que todos estos ocho principios generales son críticos en el contexto de la auditoría financiera. Por este motivo, los requisitos relativos a estos principios y las referencias con respecto a ellos pueden existir en muchas otras normas de auditoría financiera aplicables a los niveles de compromiso, como se indicó anteriormente.*

**2.7.** Los principios antes mencionados aplican durante todo el proceso de auditoría. Con el fin de asegurar el cumplimiento de los principios generales de auditoría, las EFS necesitan contar con políticas y manuales que definan dichos principios en el contexto de su propio entorno.

**2.8.** Tal y como se explicó en la ISSAI 100.8, los principios se pueden utilizar como base para la elaboración de las normas autorizadas de tres maneras:

- Como una base sobre la cual la EFS elabora sus normas (aun cuando esta opción posiblemente no sea factible en la práctica).
- Como una base para la adopción de normas nacionales consistentes.
- Como una base para la adopción de las directrices generales de auditoría (ISSAI) como normas.

## Importancia de la auditoría financiera en el sector público

**2.9.** El propósito principal de la auditoría del sector público es defender y promover la rendición de cuentas entre las entidades públicas y los órganos democráticamente electos. De conformidad con los principios enumerados en la ISSAI 12 "Valor y beneficios de las EFS - Haciendo una diferencia en la vida de los ciudadanos", las EFS deben llevar a cabo auditorías, con el fin de asegurar que los Gobiernos y los organismos públicos den cuenta de la administración y uso de los recursos públicos, así como de la transparencia de las operaciones gubernamentales; y, en última instancia, contribuir a mantener la disciplina financiera de un país.

**2.10.** La ISSAI 100.18 declara, "En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia objetivamente, con el fin de determinar en qué medida la información o las condiciones reales están en conformidad con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial debido a que le proporciona al Legislativo y a los organismos de supervisión, así como a los responsables de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones objetivas acerca de la administración y desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales".

**2.11.** La rendición de cuentas financiera tiene que ver con una gestión financiera sólida (legal y regular); la imparcialidad y exactitud con la cual la entidad ha reportado su condición financiera, resultados y uso de recursos financieros; y el cumplimiento de ese informe con el MIF aplicable.

**2.12.** La auditoría en el sector público es comúnmente reconocida como un mecanismo de control del Estado para asegurar la rendición de cuentas financiera: mejores mecanismos de rendición de cuentas financieros dentro de los Estados apoyan el funcionamiento de sistemas para transmitir información a los Parlamentos, o sus equivalentes, acerca del funcionamiento de las ramas ejecutiva y administrativa del Estado.

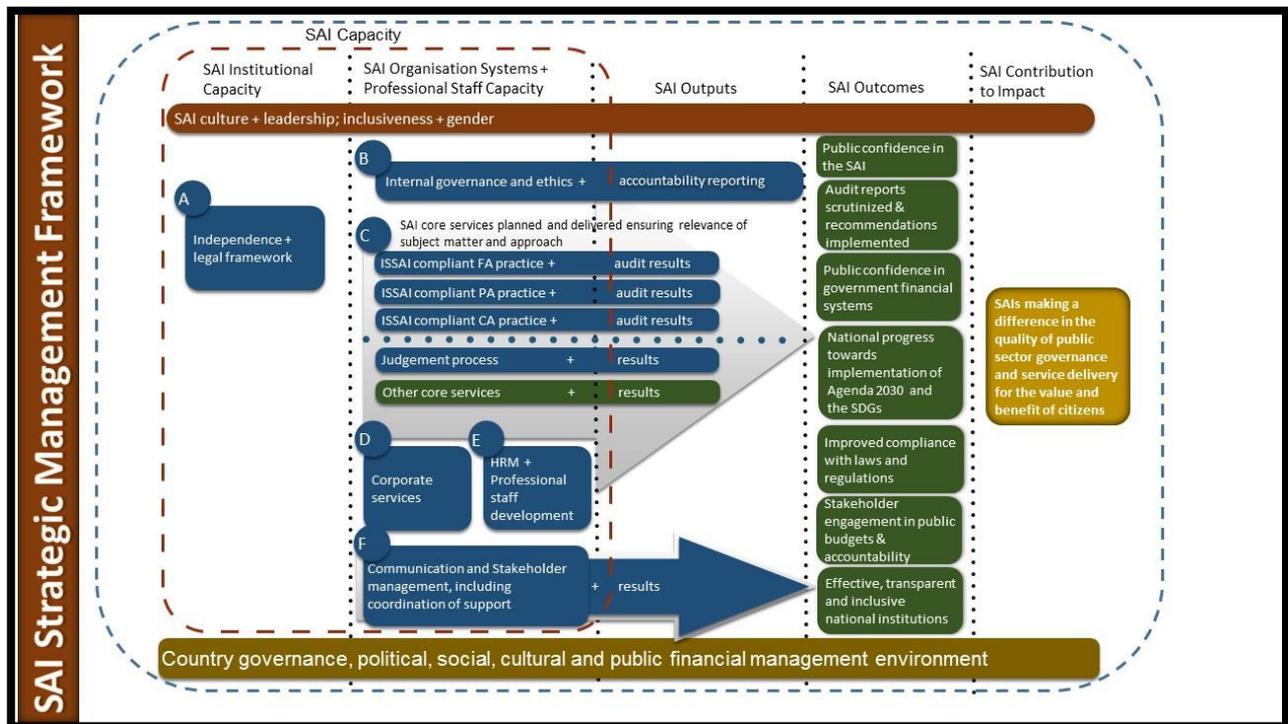
- 2.13.** En consecuencia, al examinar el dinero gastado en programas públicos, los auditores del sector público tienen un importante rol que desempeñar. Ese rol incluye la provisión de una seguridad razonable acerca de si la información preparada por el Gobierno presenta adecuadamente la situación financiera de las instituciones del sector público, incluidos los ministerios o entidades gubernamentales o la totalidad del Gobierno.
- 2.14.** En el sector público, el ciclo de rendición de cuentas se inicia con el proceso presupuestario y se cierra con la presentación de los informes al Parlamento. Los informes de auditoría publicados por las EFS pueden incluir una opinión sobre la presentación razonable de la información financiera histórica y pueden incluir, asimismo, los hallazgos de auditoría sobre la regularidad de las operaciones subyacentes, las debilidades de los sistemas de control interno, el fraude, la mala administración de fondos, etc.
- 2.15.** La Figura 2(a), que aparece a continuación, explica cómo la implementación de los principios generales de auditoría del sector público en la auditoría de los estados financieros, le permite a las EFS cumplir con las expectativas de las partes interesadas, y agregar valor mediante el fortalecimiento de la rendición de cuentas del gobierno:
- Primero, las políticas de auditoría financiera de la EFS y la guía de auditoría necesitan explicar cómo cumplir con esos principios en el contexto específico del mandato de la EFS, es decir, esos principios deben traducirse en procedimientos de auditoría (en los manuales aprobados de auditoría) y ser implementados en la práctica.
  - Segundo, cada auditoría financiera contribuirá directamente al rol de la EFS de fortalecer la rendición de cuentas, integridad y transparencia del gobierno, y las entidades del sector público, tal y como están definidas en la ISSAI 12.

**Figura 2(a) Principios generales de auditoría de los estados financieros del sector público**



- 2.16.** Sin embargo, a los efectos de obtener y añadir valor a través de las auditorías financieras, las EFS deben asegurarse, además, que su trabajo sea adecuadamente reportado y esté a disposición del público en general; y sea presentado de forma clara y accesible a las distintas audiencias (Cf. Nota de buena práctica del Comité de Desarrollo de Capacidades de la INTOSAI acerca de “Cómo incrementar el uso e impacto de los informes de auditoría”, octubre de 2013, preparado para el XXI INCOSAI, Beijing). El Marco de gestión estratégica de la IDI que se presenta en la Ilustración 2(b) demuestra, igualmente, cómo la auditoría financiera en el sector público contribuye a lograr una gobernanza de calidad de dicho sector y una prestación de servicios en beneficio de los ciudadanos.

**Figura 2(b) Marco de gestión estratégica de la EFS**



- 2.17. En el contexto de los ODS, la auditoría financiera contribuye al logro del Objetivo 16: Paz, Justicia e Instituciones Fuertes, ya que proporciona garantías acerca de la presentación de los estados financieros de las entidades del sector público y a nivel del gobierno en general, en relación al objetivo de instituciones que sean efectivas, responsables y transparentes en todos sus niveles.
- 2.18. La obtención de los objetivos antes indicados exige la aplicación de la ISSAI que incluye las disciplinas de auditoría de cumplimiento, financiera y de desempeño. El objetivo de una ISSAI de auditoría financiera se explica en la sección siguiente.

### Objetivos generales del auditor del sector público externo cuando realiza una auditoría financiera de conformidad con las ISSAI

- 2.19. La ISSAI 1200 está relacionada con las responsabilidades generales propias de un auditor independiente al momento de efectuar una auditoría de los estados financieros, de conformidad con la ISSAI. De manera específica, establece los objetivos globales de un auditor independiente, y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada de forma tal que le permita al auditor independiente cumplir con esos objetivos.
- 2.20. El propósito de una auditoría financiera es mejorar la confianza de los usuarios previstos en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión de una opinión del auditor indicando si los estados financieros fueron preparados, en todos sus aspectos sustanciales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- 2.21. Las normas restantes (ISSAI 1210–1810), que se abordan extensamente en la ISSAI 1200, tratan los requisitos específicos que un auditor independiente debe cumplir al realizar una auditoría de los estados financieros.

## ¿Cómo hacer referencia a las normas de auditoría financiera en el informe de auditoría de una EFS?

2.22. La ISSAI 200.11 establece, “La referencia a la ISSAI 200 en los informes de auditoría o en el informe del auditor debe ser hecha únicamente si se han elaborado o adoptado normas de auditoría que cumplen totalmente con todos los principios relevantes de la ISSAI 200. "De ahí que, cuando se adoptan o desarrollan normas de auditoría basadas en los principios fundamentales de auditoría, se debe hacer referencia a las mismas en los informes de auditoría, afirmando lo siguiente (ISSAI 200.12):

---

*“Hemos realizado nuestra auditoría de conformidad con las [normas], que están basadas en [o son consistentes con] los Principios de Auditoría Fundamentales (ISSAI 100-999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”.*

---

2.23. La ISSAI 200.13 menciona que las EFS que adoptan las directrices de auditoría financiera, a nivel del compromiso, como sus normas de auditoría autorizadas deben hacer referencia a ellas en sus informes de auditoría. Dependiendo de la norma aplicada y del mandato de la EFS, esto se puede lograr de dos maneras:

- De conformidad con la ISSAI 1000–1810, esto es, cumpliendo plenamente con todas las ISA pertinentes, así como con la guía adicional establecida en las Notas Prácticas de la INTOSAI (NP);  
o
- De conformidad con la ISA—esto es, cumpliendo con todas las ISA relevantes.

Cualquiera sea la manera como se haga, a nivel del compromiso el auditor no declarará el cumplimiento de las ISA en el informe del auditor, hasta tanto no haya satisfecho completamente los requisitos de todas las ISA pertinentes para la auditoría (cf. ISSAI 1200.20). Esto significa que la EFS no puede decidir seguir únicamente algunos aspectos particulares de una ISSAI o ISA y afirmar, al mismo tiempo, que ha cumplido con la ISA o ISSAI aplicable.

Al hacer alusión al cumplimiento de las ISSAI, es aconsejable hacer una referencia en el informe del auditor de la forma siguiente **(tomado del párrafo 10 de la ISSAI 100)**:

---

*“Hemos realizado nuestra(s) auditoría(s) de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”*

---

## Circunstancias en las que no es posible hacer referencia a las Directrices de Auditoría Financiera (ISSAI 1000-1810) como normas autorizadas

### i. Cuando el compromiso no es un compromiso de aseguramiento

2.24. Las EFS deben llevar a cabo investigaciones, revisiones o compromisos de procedimientos acordados. Tales compromisos, por lo regular, no están cubiertos por las ISSAI existentes en la actualidad. De acuerdo con la ISSAI 200.38<sup>6</sup> una auditoría financiera es un compromiso de aseguramiento, es decir, un compromiso mediante el cual el auditor expresa una opinión destinada

---

<sup>6</sup> Ver también §7 el Marco del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés), disponible en el siguiente enlace: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf>

a aumentar la confianza de los usuarios finales previstos (distintos de la parte responsable) en el resultado, evaluación o medición de un tema o materia con respecto a determinados criterios.

- 2.25.** De conformidad con la ISSAI 100.24 y la ISSAI 200.32–39, los elementos de un compromiso de aseguramiento son la existencia de una relación tripartita que involucra a un profesional, una parte responsable y usuarios finales; un tema o materia objeto; criterios para evaluar la materia en estudio; y la información resultante acerca del tema (los estados financieros).

#### **Ilustración 2.4: Ejemplo de un compromiso de aseguramiento**

La gerencia (parte responsable) de la institución Y cumplió con su responsabilidad de preparar los estados financieros que abarcan el estado de la situación financiera de la entidad; el estado del desempeño financiero; el estado de los cambios en el patrimonio o los activos netos; el estado de los flujos de efectivo y las notas, (estos cinco componentes de los estados financieros son, en términos breves, la materia objeto), de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*IPSAS* por sus siglas en inglés) - los criterios. Estos elementos (activos, pasivos, etc.) se reconocen, miden, presentan y divulgan en los estados financieros (la información sobre la materia objeto), de acuerdo con los requisitos de las *IPSAS*. Un profesional (auditor) de la EFS expresa su opinión (aseguramiento), en forma de un informe, sobre la presentación razonable y exacta de los estados financieros. El auditor concluye que los estados financieros (materia objeto de la información) preparados por la gerencia (la parte responsable) han sido presentados de acuerdo con los criterios (*FRF-IPSAS* por sus siglas en inglés) e informa que la presentación de la información de la materia objeto representa de manera razonable, en todos sus aspectos materiales, la situación financiera de la entidad, el desempeño financiero, el patrimonio neto y los flujos de efectivo (la materia objeto).

- 2.26.** En caso de que uno o más de los elementos antes mencionados no esté presente, no se puede hablar de un compromiso de aseguramiento razonable. En otros términos, si el auditor tiene una tarea que no involucra los elementos que constituyen un compromiso de aseguramiento, entonces, no se puede hablar de auditoría financiera. Por ejemplo, si se le solicitó a la EFS llevar a cabo una revisión sobre la ejecución presupuestaria de los ministerios e informar acerca de hallazgos de auditoría relativos a desviaciones con respecto al presupuesto aprobado por el Parlamento sin emitir una opinión general.

#### **ii. Cuando el auditor presenta un informe sobre información financiera que no constituye información financiera histórica**

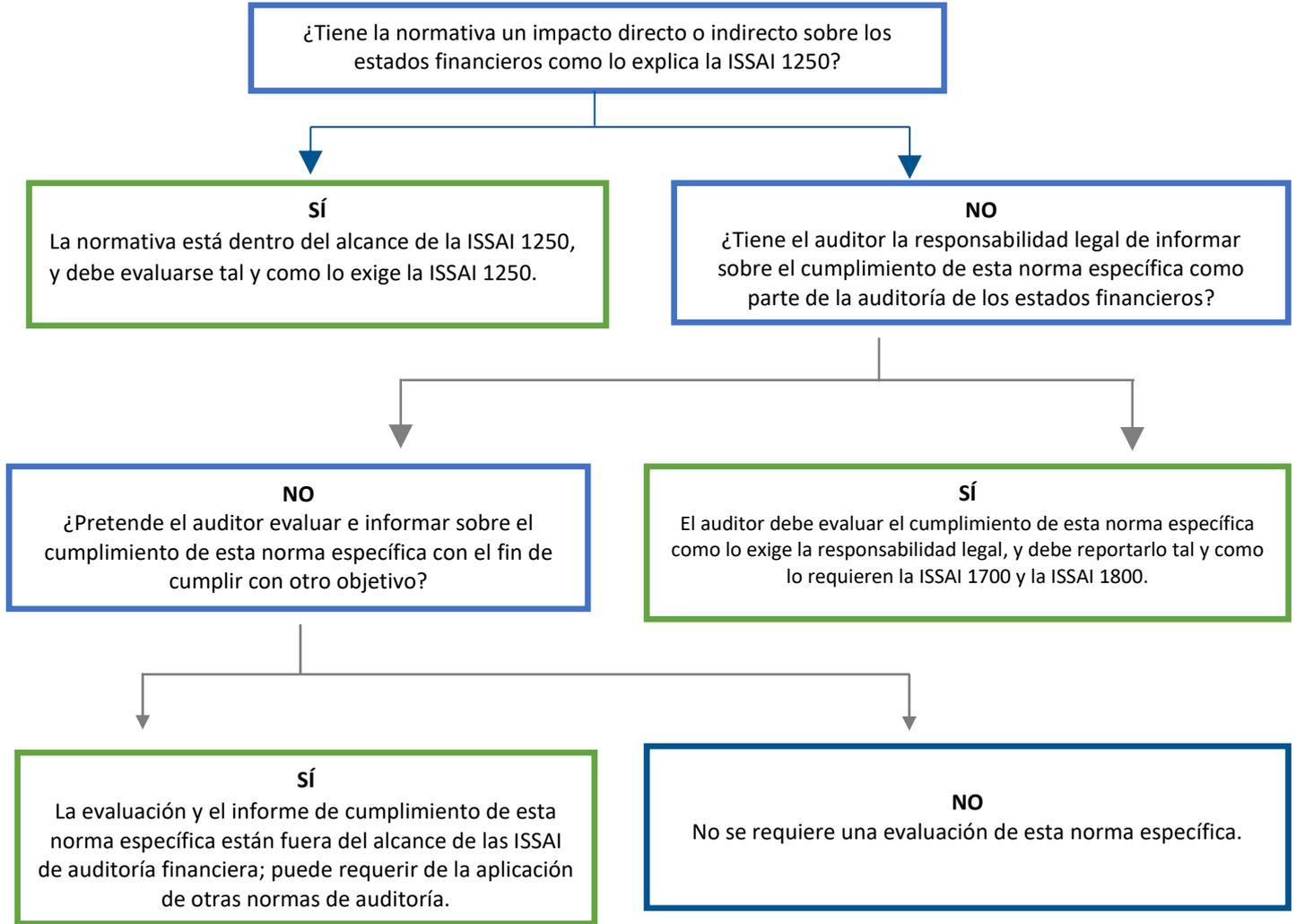
- 2.27.** De conformidad con la ISSAI 200.16, el propósito de una auditoría de estados financieros es mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos en los estados financieros. Las auditorías financieras tratan con información financiera histórica, expresada en términos financieros en relación con una entidad, y que se deriva primordialmente del sistema contable de esa entidad, acerca de eventos económicos ocurridos en periodos pasados o sobre condiciones o circunstancias económicas en momentos específicos anteriores. En el caso de que una EFS deba reportar una información financiera que no es histórica, no se puede hacer referencia a las Directrices de auditoría financiera en el Nivel 4 como normas autorizadas u obligatorias. Tal es el caso, por ejemplo, de una EFS que emite un informe sobre la exactitud de las previsiones presupuestarias en el que no puede hacer referencia al Nivel 4 de las ISSAI como norma autorizada.
- 2.28.** Cuando el mandato de la EFS incluye la emisión de una opinión o declaración sobre el cumplimiento con leyes o normas diferentes del marco de información financiero aplicable, la EFS debe considerar el uso de la ISSAI 400 y la ISSAI 4000 como guía para hacer esas opiniones o declaraciones.

- 2.29.** El objetivo de una ISSAI de auditoría financiera es mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos en los estados financieros auditados. Esto se logra mediante la expresión de una opinión del auditor sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Al momento de realizar una auditoría de este tipo, la materia objeto que se audita son los estados financieros y los criterios con respecto a los cuales el auditor evalúa dicha materia es el marco de referencia de información financiera aplicable.
- 2.30.** El objetivo de una ISSAI de auditoría de cumplimiento es evaluar si una materia objeto determinada cumple con una ley o norma (autoridad) pertinente. Al llevar a cabo una auditoría de esta naturaleza, la materia objeto que se audita es la actividad que realiza la parte responsable, la cual debe cumplir con la autoridad pertinente que no es otra que los criterios para esa auditoría.
- 2.31.** Las ISSAI de auditorías financiera y de cumplimiento, por lo tanto, tienen diferentes objetivos establecidos, los cuales con frecuencia convergen debido a la naturaleza legislativa de los entornos del sector público.
- 2.32.** Al aplicar una ISSAI de auditoría financiera, existe un requisito que demanda considerar los efectos del marco legal y normativo de la entidad auditada en los estados financieros. En el sector público, el marco legal y normativo puede tener efectos significativos en los estados financieros. Dicho marco puede incluso conformar el marco de información financiera aplicable que se utiliza para preparar los estados financieros. Por esta razón, las leyes y otras regulaciones pertinentes pueden, en ciertos casos, convertirse en el criterio para evaluar la preparación de los estados financieros al realizar una auditoría financiera. Cuando esto ocurre, los objetivos de las auditorías financieras y de cumplimiento de ambas ISSAI convergen.
- 2.33.** La ISSAI 1250 define dos tipos de efectos que un marco legal y normativo puede tener sobre los estados financieros y que el auditor, por consiguiente, debe tomar en consideración: directo e indirecto.
- 2.34.** Se considera que un marco legal y normativo tiene un efecto directo sobre los estados financieros cuando impacta clara y directamente en la información que debe presentarse en los estados financieros. Por eso, cuando los estados financieros del sector público se preparan con base en las normativas o directrices antes descritas, se considera que éstas tienen un efecto directo en los estados financieros y deben, por lo tanto, evaluarse según lo exige la ISSAI 1250. Cuando los estados financieros del sector público se elaboran aplicando un marco contable que no se basa en normativa alguna, toda otra norma relevante que tenga un impacto directo sobre los estados financieros recae dentro del alcance de la ISSAI 1250. Por ejemplo, una norma que requiere que un tipo particular de gasto se registre a un valor específico, o que exige una divulgación de información determinada en los estados financieros, tiene un efecto directo en los estados financieros.
- 2.35.** El marco legal y reglamentario tiene un efecto indirecto en los estados financieros cuando no tiene un efecto directo en los estados financieros, tal y como el descrito anteriormente, pero puede tener un efecto sobre ellos de producirse un incumplimiento. Por ejemplo, se considera que el incumplimiento de una norma que pudiera dar lugar a una multa u otro pasivo potencial tiene un efecto indirecto en los estados financieros en caso de ocurrir un incumplimiento.
- 2.36.** Normalmente los auditores del sector público tienen la responsabilidad de evaluar el cumplimiento de las normas como parte de su mandato. Parte de esta responsabilidad se puede cumplir con la

aplicación de la ISSAI 1250 anteriormente descrita, pero a los auditores del sector público se les puede exigir o ellos pueden elegir evaluar el cumplimiento de otras normas que pueden estar o no incluidas dentro del alcance de la ISSAI 1250. Con frecuencia, resulta más eficiente evaluar el cumplimiento de esas otras normas como parte del proceso anual de auditoría de estados financieros, debido a que el auditor usualmente evalúa las actividades económicas importantes que se han producido al examinar los estados financieros y, que, esas mismas muestras que han sido seleccionadas y evaluadas para asegurarse con respecto a los estados financieros, también pueden ser relevantes para la prueba de cumplimiento con esas otras normativas. Por ejemplo, cuando se analiza una muestra de compras para verificar la exactitud de las aseveraciones de los estados financieros relevantes, un auditor puede evaluar, asimismo, el cumplimiento con una norma en materia de adquisiciones que controla un elemento del proceso de compra, pero que no tiene un efecto directo o indirecto sobre los estados financieros como tal.

- 2.37.** Las ISSAI de auditoría financiera permiten informar los resultados de las pruebas de cumplimiento con las normas en el informe del auditor, cuando la preparación de este informe es necesaria para cumplir con un requisito legal específico de información. Esta información debe ser reportada en un párrafo, por separado, en el informe del auditor que se titula "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios". Estas normas pueden estar o no dentro del alcance de la ISSAI 1250.
- 2.38.** Los incumplimientos con las normas pueden necesitar ser reportados en el informe del auditor por razones que no obedecen a un requisito legal de informar como, por ejemplo, un "asunto clave de auditoría" o como "otro asunto", dependiendo de la naturaleza y significación del incumplimiento, y de su impacto en los estados financieros. Estas normas pueden encontrarse o no dentro del alcance de la ISSAI 1250, debido a que los auditores pueden abarcar normas que están fuera del alcance de la ISSAI 1250 en su plan de auditoría, por las razones anteriormente expuestas. El auditor debe asegurarse de que el incumplimiento se informe adecuadamente, de conformidad con los requisitos de la auditoría financiera. Puede ocurrir que sea necesario aplicar el juicio profesional para determinar el modo más apropiado para reportarlo, especialmente cuando se trata de normativas que están fuera del alcance de la ISSAI 1250 y que no tienen un impacto sobre los estados financieros pero que, sin embargo, puede ser importante que los usuarios de los estados financieros las conozcan.
- 2.39** En algunos entornos, es posible que se requiera que los auditores informen, de manera objetiva en el informe del auditor, acerca de todos los incumplimientos con las normas que han identificado al realizar su auditoría de los estados financieros, lo cual no es una práctica con respecto al informe exigida por las ISSAI de auditoría financiera. Cuando un auditor se ve en la necesidad de reportar el incumplimiento de una norma bajo una modalidad que se desvía de los requisitos descritos en las ISSAI de auditoría financiera, dicha desviación se debe evaluar a los efectos de asegurarse de que todas las exigencias pertinentes de las ISSAI de auditoría financiera continúen siendo, efectivamente, cumplidas.
- 2.40.** La **Figura 2(c)** muestra el árbol de decisiones para clarificar el alcance de la ISSAI 1250.

**Figura 2(c) Árbol de decisiones para clarificar el alcance de la ISSAI 1250**

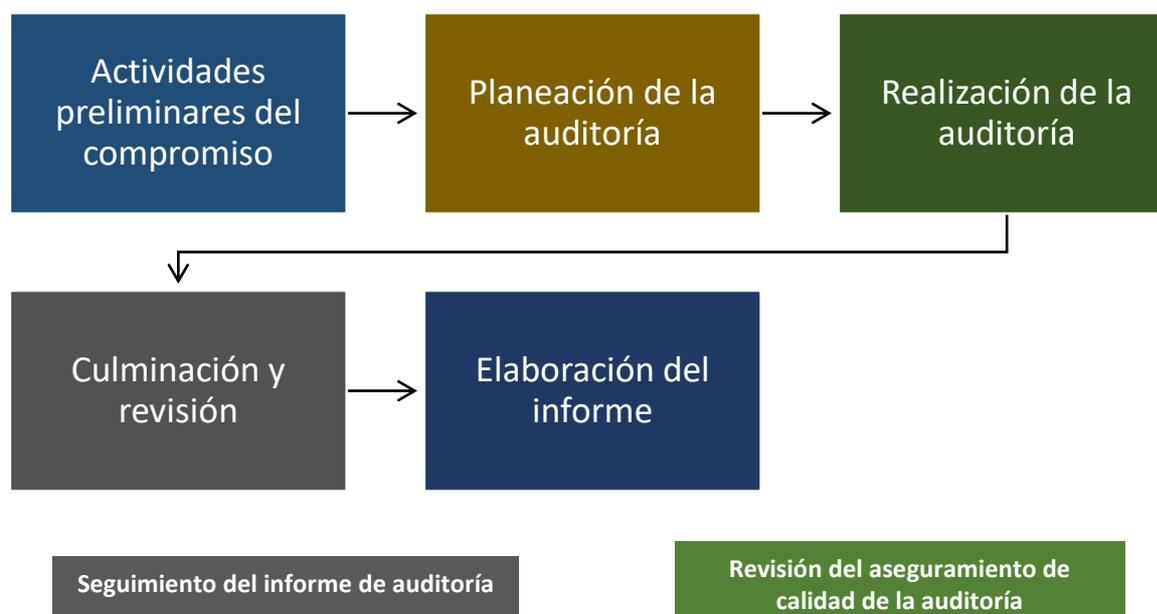


## CAPÍTULO 3

### Proceso de auditoría financiera

- 3.1. El objetivo de la ISSAI de auditoría financiera es incrementar el grado de confianza de los usuarios previstos en los estados financieros auditados. Esto se obtiene mediante la expresión de una opinión del auditor indicando si los estados financieros en cuestión han sido preparados, en todos sus aspectos sustanciales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- 3.2. Para poder emitir una opinión, el auditor necesita reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada, mediante el diseño y la realización de procedimientos adecuados de auditoría<sup>7</sup>, de acuerdo con lo exigido en las ISSAI. Al hacer esto, el proceso de auditoría financiera necesita de un seguimiento, tal y como se sugiere en la **Figura 3(a)**. Los procesos de auditoría están vinculados entre sí y deben mantenerse de esta manera durante todo el proceso de auditoría, y sólo culminan una vez que se emite el informe de auditoría.

**Figura 3(a): Proceso de auditoría financiera**



#### Actividades preliminares del compromiso

- 3.3. El proceso de auditoría se inicia con las actividades preliminares del compromiso. En el contexto de la auditoría del sector privado, el auditor lleva a cabo una evaluación a los fines de determinar si se puede aceptar el compromiso de auditoría o si hay razones profesionales para no asumirlo. En ciertos casos resulta aplicable la práctica de obtener una aclaración profesional del auditor previo antes de aceptar el compromiso. En el sector público, no obstante, las EFS están obligadas, por su legislación y otras leyes y normas relevantes, a realizar la auditoría financiera de las entidades que el mandato establece. En consecuencia, no aceptar el compromiso es una situación que rara vez ocurre en la auditoría del sector público. Uno de los propósitos al efectuar las actividades

<sup>7</sup> Refiriendo por ello, a la “implementación” de la auditoría.

preliminares del compromiso, es examinar en qué medida están dadas las condiciones previas para una auditoría tal y como sería el caso de un marco de información financiera aceptable, incluyendo la adecuada comprensión de sus responsabilidades por parte de la gerencia junto con otros aspectos preliminares a la auditoría. Los auditores realizan, adicionalmente, otras actividades específicas: evaluación de los requisitos éticos y de la competencia del equipo; preparación y emisión de una carta de compromiso de la auditoría; celebración de una reunión inicial de auditoría, etc. Una vez concluidas, estas actividades preliminares deben ser revisadas y firmadas por parte de todos los revisores. Por lo general, el revisor suele ser el supervisor del compromiso de auditoría en el contexto de un equipo típico de un compromiso de una EFS.

---

*Los procesos y metodologías para realizar las actividades preliminares del compromiso se describen en detalle en el capítulo 4 del presente manual.*

---

## Planificación de la auditoría

- 3.4. Con base en las actividades preliminares del compromiso, el siguiente paso consiste en preparar un plan de auditoría detallado para llevar a cabo la auditoría de los estados financieros. Las ISSAI se han elaborado a partir de un enfoque de auditoría basada en riesgo. A esta altura del proceso, los auditores identifican y evalúan principalmente los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa o errores materiales en los estados financieros debido a fraude o error y determinan la materialidad. La ISSAI 1315 requiere de una evaluación de riesgos de incorrecciones materiales a través de la obtención de un buen conocimiento de la entidad y su entorno. Tomando en cuenta la evaluación de riesgo, el auditor debe identificar los controles vigentes para eliminar o mitigar esos riesgos, y probar su eficacia operativa. Como una respuesta de riesgo (ISSAI 1330), se les exige a los auditores diseñar los procedimientos de auditoría, a saber, someter a prueba los controles y realizar exámenes sustantivos. El plan de auditoría debe ser revisado y firmado por el responsable de la revisión y, como exige la ISSAI, debe actualizarse continuamente hasta la conclusión de la auditoría y la emisión del informe.

---

*Los procesos y metodologías detallados para la preparación y finalización de un plan de auditoría están presentados en el capítulo 5 del presente manual.*

---

## Realización de una auditoría

- 3.5. En la fase de ejecución, que implica, sobre todo, trabajo de campo, los auditores llevan a cabo los procedimientos de auditoría diseñados en la fase de planificación, documentan las conclusiones basadas sobre los procesos de auditoría efectuados, y reúnen evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría realizados por los auditores y las conclusiones documentadas deben ser revisados y firmados por los responsables de la revisión.

---

*Los procesos y metodologías detallados para la realización de los procesos de auditoría, la documentación de las conclusiones y la reunión de evidencia de auditoría están destacados en el capítulo 6 del presente manual.*

---

## Finalización y revisión

- 3.6. La ISSAI 1500 requiere que los auditores reúnan evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una opinión sobre los estados financieros. La evidencia es recolectada mediante la

aplicación de procedimientos de auditoría específicos que responden a los riesgos identificados en el nivel de aseveración o en el nivel del estado financiero. En esta fase del proceso de auditoría, los auditores evalúan la evidencia de auditoría recabada en la fase de realización de la auditoría. La evidencia de auditoría necesita ser evaluada para determinar su suficiencia y adecuación, y conforma la base para proveer una opinión de auditoría sobre los estados financieros e informar sobre el cumplimiento o no de las leyes, normas y reglamentos, de existir.

- 3.7. En esta fase, el auditor supervisor o el responsable de la revisión consideran la opinión y las observaciones preparadas por el auditor, asegurándose que ambas estén debidamente sustentadas por evidencias de auditoría y que se haya aplicado el juicio profesional. Tanto los auditores como los responsables de la revisión deben también asegurarse de que en la realización / implementación de la auditoría se ha seguido el plan de auditoría trazado, y por tal motivo, el trabajo efectuado por los auditores debe ser revisado y firmado por los responsables de la revisión.

---

*Los procesos y metodologías para la evaluación y revisión se describen en detalle en el capítulo 7 del presente manual.*

---

## Elaboración del informe

- 3.8. Con base en la evaluación y revisión del trabajo llevado a cabo por los auditores, el siguiente paso consiste en preparar y emitir el informe de auditoría. Normalmente, el informe de auditoría contiene la opinión del auditor sobre los estados financieros. Esta opinión se sustenta en la evidencia y consiste en determinar si los estados financieros han sido presentados de manera razonable y fiel, y se han presentado de conformidad con el marco de información financiera, y toda ley o norma aplicable que afecte su presentación. Adicionalmente, el mandato de la EFS pudiera establecer otras responsabilidades de información, las cuales pueden exigir la aplicación de otras normas de auditoría no incluidas en el alcance de las ISSAI de auditoría financiera. Las opciones que hay para elaborar el informe dentro del alcance de dichas ISSAI se explican en la sección dedicada al informe de este manual.

---

*Los detalles relativos a los procesos y metodologías para la preparación de los informes de auditoría están destacados en el capítulo 8 del presente manual.*

---

## Procedimientos de seguimiento

- 3.9. La ISSAI 100 (Nivel 3) afirma que las EFS tienen la obligación de efectuar el seguimiento de las acciones tomadas por la parte responsable, en respuesta a aquellos asuntos puestos de manifiesto en el informe de auditoría: este seguimiento se centra en determinar en qué medida la entidad auditada ha abordado de forma adecuada dichos asuntos, incluyendo cualesquiera otras implicaciones de carácter más amplio. De producirse una acción insuficiente o insatisfactoria por parte de la entidad auditada, puede ser necesario que la EFS remita un informe adicional.
- 3.10. Es importante señalar que los procedimientos de seguimiento se consideran una buena práctica a realizar conforme al principio 3 de la ISSAI 20. De no contar con este proceso de seguimiento luego de la emisión del informe de auditoría, la EFS no estará en capacidad de medir si se ha producido el impacto deseado como resultado de la auditoría. Por consiguiente, la auditoría de seguimiento constituye un importante componente del proceso de auditoría.

## **Revisión del aseguramiento de calidad**

- 3.11.** Mientras que la revisión del trabajo de auditoría efectuado (control de calidad) tiene lugar en distintos momentos a lo largo del proceso de auditoría, tal y como lo requiere la ISSAI 1220, será necesario contar con un sistema de aseguramiento de calidad independiente (AC) para poder revisar el trabajo ejecutado por la EFS una vez terminado. A nivel de la auditoría, el proceso de revisión de AC ayuda a los titulares de las EFS a poder concluir si se ha seguido el proceso de auditoría, y si la auditoría de los estados financieros se ha llevado a cabo conforme a las exigencias de las ISSAI o sus equivalentes. El aseguramiento de calidad de las auditorías realizadas se lleva a cabo sobre la base de muestras acordes con el Elemento 6: Monitoreo de la ISSAI 40 (el principio clave (a) de este elemento establece que el proceso de seguimiento debe incluir un análisis y evaluación continuas del sistema de control de calidad de la EFS, incluida la revisión de una muestra del trabajo cumplido, extraída de toda la gama de trabajos efectuados por la EFS). Esto también se refiere a ISQC1.48 (a).

---

*En este Manual, el Capítulo 10 presenta una visión general de la necesidad de llevar a cabo la revisión del aseguramiento de calidad, a nivel del compromiso de auditoría, aunque no proporciona una guía y metodologías detalladas para realizar el aseguramiento de calidad de una auditoría financiera. Eso será abordado en un documento por separado, que comprende una guía para el aseguramiento de calidad.*

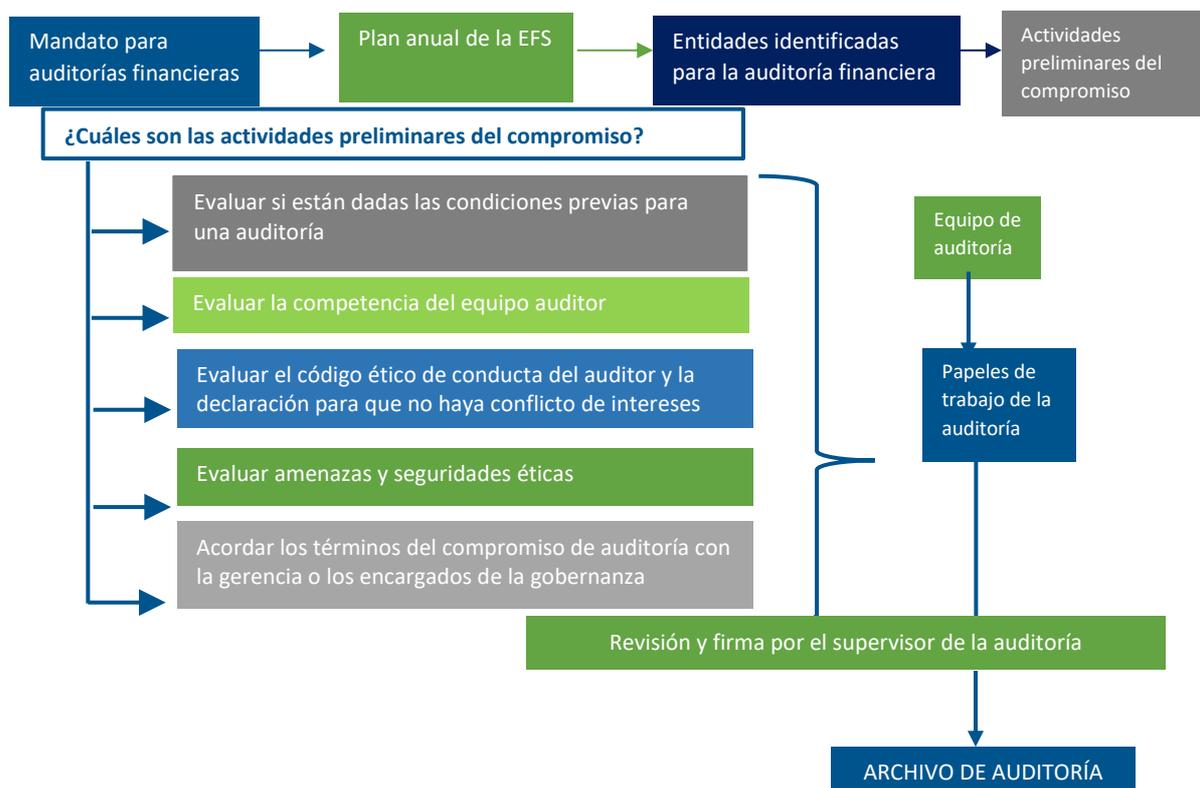
---

## CAPÍTULO 4

### Actividades preliminares del compromiso

- 4.1. La ISSAI 1210 prescribe los requisitos relacionados con el acuerdo de los términos del compromiso de auditoría y una práctica de auditoría más en consonancia con el sector público que la observada en el privado. Los auditores deben evaluar ciertas condiciones antes de aceptar el compromiso y, basados en la evaluación, pueden aceptar o rechazar el compromiso de auditoría.
- 4.2. La Ley y las normas, por lo general, obligan a las EFS a realizar ciertas auditorías y es probable, que el auditor del sector público no tenga la opción de declinar o retirarse de una auditoría. A pesar de ello, los requisitos que son adecuados en la práctica de auditoría para el sector privado pueden también aplicarse y son relevantes para la auditoría del sector público.
- 4.3. La realización de actividades preliminares al compromiso tiene por objeto contribuir a asegurar que el auditor haya tomado en consideración cualquier evento o circunstancia que pudiera afectar adversamente la capacidad de planificar y realizar el compromiso de auditoría, a los efectos de reducir los riesgos de la auditoría a un nivel bajo relativamente aceptable. **La Figura 4(a)** que se presenta a continuación, ofrece un panorama de las actividades preliminares del compromiso que se pueden identificar dentro de las auditorías llevadas a cabo por las EFS.

**Figura 4(a): Panorama de las actividades preliminares del compromiso**



- 4.4. Para determinar si las condiciones preliminares de un compromiso de auditoría están dadas, uno de los requisitos es definir si el marco de información financiero utilizado por la entidad para preparar los estados financieros es o no aceptable. De seguidas, se ofrece la guía a tal efecto.

### Evaluación para determinar si están dadas las condiciones preliminares para una auditoría

- 4.5. La presente sección explica el proceso para evaluar el marco de información financiera (MIF por sus siglas en inglés) aplicado por la entidad auditada al preparar los estados financieros. En el ámbito del sector público, el auditor puede encontrar una variedad de MIF. Por lo tanto, es importante conocer:
- cómo determinar si un marco de información financiera aplicado es o no aceptable (cf. ISSAI 1210. 6 y Párrafos A2-A10);
  - la diferencia entre un marco de presentación de información razonable y un marco de cumplimiento; y
  - cómo el tipo de marco de información financiera afectará la redacción de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

### Definiciones relevantes para la comprensión del marco de información financiera (MIF)

- 4.6. Los estados financieros generalmente se refieren a un conjunto completo de estados financieros según lo determinan los requisitos del marco de información financiera aplicable, pero también pueden referirse a un solo estado financiero. Las divulgaciones comprenden la información explicativa o descriptiva, presentada de acuerdo con lo requerido, expresamente permitido o establecido de otro modo por el marco de información financiera aplicable con respecto a los estados financieros en referencia, o en las notas, o incorporados en el mismo por referencia cruzada<sup>8</sup>.
- 4.7. La información financiera histórica es una información expresada en términos financieros en relación con una entidad particular, que se deriva principalmente del sistema de contabilidad de esa entidad, acerca de los acontecimientos económicos que han tenido lugar en un periodo pasado o sobre las condiciones o circunstancias económicas habidas en determinados momentos del pasado<sup>9</sup>.
- 4.8. El marco de información financiera aplicable (MIF) es el marco de información financiera que la gerencia - y, cuando ello sea indicado, los encargados de la gobernanza - , ha adoptado para la preparación de los EF, y que es aceptable en términos de la naturaleza de la entidad y el objetivo de los EF, o que es exigido por la Ley o las normas<sup>10</sup>. Existen dos tipos de MIF que se explican más en detalle en la ISSAI 1200:

**El marco de presentación razonable** se utiliza para referirse al MIF que exige el cumplimiento de los requisitos del marco y que:

- i. reconoce, explícita o implícitamente que, para lograr una presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario para la gerencia divulgar informaciones que van más allá de las específicamente requeridas por el marco; o que
- ii. reconoce, explícitamente, que puede ser necesario para la gerencia desviarse de un requisito del marco para lograr una presentación razonable de los estados financieros. Se espera que tales desviaciones ocurran únicamente en circunstancias extremadamente raras.

---

<sup>8</sup> ISSAI 1200, Párrafo 13(f)

<sup>9</sup> ISSAI 1200, Párrafo 13(g)

<sup>10</sup> ISSAI 1200, Párrafo 13(a)

El **Marco de cumplimiento** se utiliza para referirse al MIF que exige el cumplimiento de los requisitos del marco, pero que no incluye reconocimientos en cuanto a los puntos (i) e (ii) antes señalados.

Tanto el marco de información financiera de presentación razonable como el de cumplimiento existen en el entorno del sector público.

- 4.9.** Adicionalmente a la preparación de los EF de propósito general, las entidades del sector público pueden preparar también estados financieros para terceros (tales como los órganos de gobierno, el Parlamento u otras partes que ejercen funciones de supervisión) que pueden solicitar estados financieros especialmente diseñados para cumplir con necesidades específicas de información. Estos serían estados financieros con un propósito especial y se pueden preparar usando un marco de información de propósito especial.

### Evaluación de la aceptabilidad del MIF

- 4.10.** El MIF constituye el criterio de auditoría y el patrón de referencia comparativo con respecto al cual la materia objeto (los estados financieros) será evaluada. Sin un MIF aceptable, el auditor no estará en condiciones de poder cumplir con los objetivos de auditoría. De igual modo, la gerencia necesita contar con criterios aceptables a usar al momento de preparar los EF. Esto es en razón de que la existencia de un MIF aceptable es una de las condiciones previas para auditar los EF. En consecuencia, la EFS o el auditor pueden llevar a cabo los pasos que las siguientes preguntas implican, para poder definir en qué medida existe un MIF aplicable y si éste es aceptable, y cómo manejar la materia en cuestión en caso de que dicho marco no sea aceptable. Tomando en cuenta que existen entidades similares en todas las EFS, a los efectos de realizar auditorías financieras, los pasos que se presentan, a continuación, se pueden efectuar a nivel de la EFS, en lugar de hacerlo a nivel de cada compromiso de auditoría:

- Paso 1:** ¿Existe un marco de información financiera (MIF) aplicable a todas las entidades del sector público?
- Paso 2:** ¿Es el MIF aceptable?
- Paso 3:** ¿Es el MIF aplicable un marco de propósito general o un marco de propósito especial?
- Paso 4:** ¿Es el MIF un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento?  
¿Cómo informar como corresponde?
- Paso 5:** ¿Qué opciones tiene la EFS si el MIF se considera inaceptable?

### **Paso 1: ¿Existe un marco de información financiera (MIF) aplicable a todas las entidades del sector público?**

- 4.11.** En muchos casos, las leyes, normas y reglamentos prescriben el MIF para las entidades del sector público. Los EF de las entidades del sector público pueden prepararse sobre “base devengado”, “base caja” o ambas:
- En el primer caso, pueden incluir un estado de la situación financiera, un estado de resultados financieros, un estado de flujos de efectivo, y notas que incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.
  - En el supuesto que la entidad haya preparado los EF sobre una “base caja”, puede presentar un estado de pagos de efectivo, un estado de pagos, notas asociadas y una comparación presupuestaria, así como los montos reales. En ciertos ámbitos, de acuerdo con el MIF, un conjunto completo de EF puede incluir, igualmente, otros informes tales como reportes sobre desempeño y reportes de asignaciones. Sin embargo, las leyes, normas y reglamentos pueden también prescribir una presentación diferente de la información financiera histórica.

4.12. Para concluir, en relación con el primer paso de evaluación del MIF, las EFS necesitan identificar si existe un MIF aplicable a las entidades del sector público en el entorno o jurisdicción de la EFS.

## Paso 2: ¿Es el MIF un marco aceptable?

4.13. La aceptación del MIF se evalúa en relación a la naturaleza de la entidad y el objetivo de sus estados financieros. Las características de un MIF aceptable son abarcadas en la ISSAI 200 y la ISSAI 1210 (véase Apéndice 2 de la ISSAI 1210). Normalmente los MIFs aceptables poseen los atributos que se exhiben en la **Ilustración 4.1**.

**Ilustración 4.1: Marco de información financiera (MIF) aceptable**

Características	Descripción
<b>Relevante</b>	<p>La información suministrada en los estados financieros es pertinente para la naturaleza de la entidad auditada y el propósito de los estados financieros.</p> <p>La relevancia está sujeta a la naturaleza de la entidad, tal y como se refleja en la Ilustración 4.2 que figura más adelante. Es claro que la relevancia es una decisión crítica para la EFS y debe evaluarse en consulta con las partes interesadas.</p>
<b>Integral</b>	<p>No se omiten operaciones y eventos, saldos de cuentas y divulgaciones que puedan afectar las conclusiones basadas en los estados financieros</p> <p>El propósito de los estados financieros puede variar desde los propósitos de financiamiento o inversión, como se explica en la Ilustración 4.2 que aparece abajo, hasta la certificación y aprobación del presupuesto anual. Esto se debe evaluar en el contexto de las necesidades de las partes interesadas y el ciclo de rendición de cuentas.</p>
<b>Confiable</b>	<p>La información proporcionada en los estados financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>refleja, de ser aplicable, la sustancia económica de los eventos y operaciones y no simplemente su forma legal; y</li> <li>da lugar a una evaluación, medición, presentación y divulgación razonablemente consistentes cuando se utiliza en circunstancias similares.</li> </ul> <p>La confiabilidad refleja si la información proporcionada está en un formato que se vincula con las políticas contables o los procedimientos financieros, o ambos.</p>
<b>Neutral</b>	<p>La información presentada en los estados financieros está libre de prejuicios. En otras palabras, la información suministrada en los estados financieros no aporta una interpretación que pueda dar lugar a prejuicios hacia ciertos resultados o entidades.</p>
<b>Comprensible</b>	<p>La información en los estados financieros es clara y no está sujeta a interpretaciones diversas significativas. Esto pone de relieve que los estados financieros "se ajustan al propósito", y se utilizan y entienden conforme al modo y fin para los cuales fueron concebidos.</p>

4.14 La aceptabilidad de los resultados de MIF refiere a la información suministrada en los estados financieros que es útil para los usuarios previstos. Para determinar esa utilidad, se deben identificar los usuarios y comprender sus requerimientos.

**4.15** En el sector público normalmente habrá usuarios de estados financieros de varios tipos de entidades y por diferentes motivos. La **Ilustración 4.2** presenta situaciones dentro del entorno del sector público. La última columna enumera ejemplos de MIF de uso común; sin embargo, su inclusión no significa que los MIF correspondientes sean aceptables. Las EFS deben tomar esa decisión en el contexto de su práctica de auditoría.

#### 4.2: Situación típica de un MIF en el sector público

Tipo de entidad	Usuario típico	Tipo de requisito	MIF comúnmente utilizado
Ministerio	Comité de cuentas públicas de los ministerios, ministerios	Responsabilidad/Rendición de cuentas por los gastos del Gobierno y evaluación de la gestión financiera	Base Caja Base Caja modificada Base devengada
Organismos que no generan ingresos	Comité de cuentas públicas y ministerios responsables, comunidad de donantes	Responsabilidad/Rendición de cuentas del financiamiento y evaluación del desempeño de las entidades con respecto a sus mandatos	Base Caja Base Caja modificada Base devengada
Entidades y corporaciones que generan ingresos	Comité de Cuentas Públicas, ministerios, autoridades de inversión, bancos, etc.	Evaluación del retorno de la inversión y sostenibilidad; evaluación de los efectos de las políticas y normas de las entidades	Estados financieros sobre una base devengada y, con frecuencia, en consonancia con el marco de información reconocido (por ejemplo, NIIF e IPSAS)

**4.16** Para concluir con el segundo paso para evaluar los MIF, las EFS deben identificar si los MIF, en cuestión, son aceptables.

#### Paso 3: ¿Es el MIF aplicable un marco de propósito general o un marco de propósito especial?

**4.17** Los marcos se pueden clasificar como *general* o *de propósito especial*. Un marco de propósito especial es aquel que está diseñado para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Un marco de propósito general, en cambio, es aquel que está diseñado para cumplir con las necesidades de una amplia gama de usuarios.

**4.18.** En algunos entornos, los EF de propósito especial son los únicos que hay preparados para las entidades del sector público. Es, por consiguiente, importante determinar cuidadosamente si el MIF está diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de un grupo grande de usuarios ("marco de propósito general") o las necesidades de información financiera de usuarios determinados (cf. ISSAI 1800).

**4.19.** Por lo tanto, basadas sobre las ISSAI 200 y 1200, las EFS necesitan examinar en qué medida el MIF aplicable es un marco de propósito general o específico. Por ejemplo, en muchos casos, las cuentas consolidadas del Gobierno y los estados financieros de agencias o ministerios del sector público están diseñados para cumplir con necesidades de información financiera de un número amplio de usuarios, y el marco de información aplicable puede, en consecuencia, clasificarse como de propósito general.

**4.20.** Cuando el auditor concluye que el marco contable que se aplica para preparar los estados financieros a ser auditados es un marco de propósito especial, el auditor debe aplicar la ISSAI 1800 que aborda las consideraciones especiales relevantes para:

- la aceptación del compromiso;
- la planificación y el desempeño de ese compromiso; y
- la formación de una opinión y la elaboración del informe sobre los estados financieros.

La ISSAI 1800 no anula los requisitos de las otras ISSAI. Como consecuencia, el auditor debe continuar cumpliendo con todos los requisitos relevantes de otras ISSAI al aplicar la ISSAI 1800.

Como se indica en la ISSAI 200, los ejemplos de marcos de propósito especial pertinentes para el sector público pueden incluir los siguientes:

- Las bases de contabilidad de los cobros y desembolsos de efectivo, a los efectos de la información de los flujos de efectivo, que un órgano gubernamental le puede solicitar preparar a una entidad;
- Las disposiciones en materia de información financiera establecidas por una organización o mecanismo internacional de financiamiento;
- Las disposiciones con respecto a la información financiera establecidas por un organismo gubernamental, el Parlamento o un tercero que efectúa funciones de supervisión, a los fines de satisfacer los requisitos de ese organismo; y
- Las disposiciones en cuanto a información financiera de un contrato, como sería el caso de un proyecto de subvenciones.

**4.21.** *Para concluir con el tercer paso para evaluar el MIF, las EFS necesitan determinar si el MIF es un marco de propósito general o un marco de propósito especial*

#### **Paso 4: ¿Es el marco de información financiera un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento? ¿Cómo informar como corresponde?**

**4.22.** El MIF puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento. El tipo de marco usado para preparar los EF afecta la redacción de la opinión del auditor. En el caso de **un marco de presentación razonable**, las EFS necesitan evaluar en qué medida los estados financieros logran, en efecto, una presentación razonable, para lo cual es necesario (cf. ISSAI 1700.14) considerar:

- la presentación, estructura y contenido general de los estados financieros;
- si los estados financieros, incluidas las notas relacionadas, representan las operaciones y eventos subyacentes de modo tal que se obtiene una presentación razonable.

**4.23.** Al expresar una opinión sobre los EF preparados de conformidad con el marco de una presentación razonable, el informe del auditor incluye expresiones tales como *“estados financieros presentados razonablemente...”* o *“los estados financieros presentan de manera fiel y razonable la situación de...”*

**4.24.** Cuando los EF han sido preparados de conformidad con un marco de **cumplimiento**, el auditor no expresa una opinión sobre la razonabilidad de la presentación. En su lugar, el auditor debe evaluar si los EF han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con la presentación de los EF establecida que puede estar incluida dentro de un MIF específico o de las leyes y normas aplicables. El uso de un marco de cumplimiento no debe confundirse con una auditoría de cumplimiento. La redacción de la opinión sería la siguiente: *“Los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”*.

**4.25.** *Para concluir con respecto al cuarto paso que implica la evaluación del MIF:*

- Las EFS necesitan decidir si el MIF en cuestión es un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento; y
- dependiendo del MIF utilizado por una entidad para preparar los estados financieros, la EFS redacta la opinión del auditor de la manera que corresponde al marco utilizado.

#### **Paso 5: ¿Qué opciones tiene la EFS si se considera que el MIF es inaceptable?**

**4.26.** Tal y como se explicó en la ISSAI 1210.8, en caso de que las condiciones previas para efectuar una auditoría no existan, el auditor analizará el asunto con la gerencia. Salvo que sea exigido por la ley o reglamento, el auditor no aceptará el compromiso de auditoría propuesto.

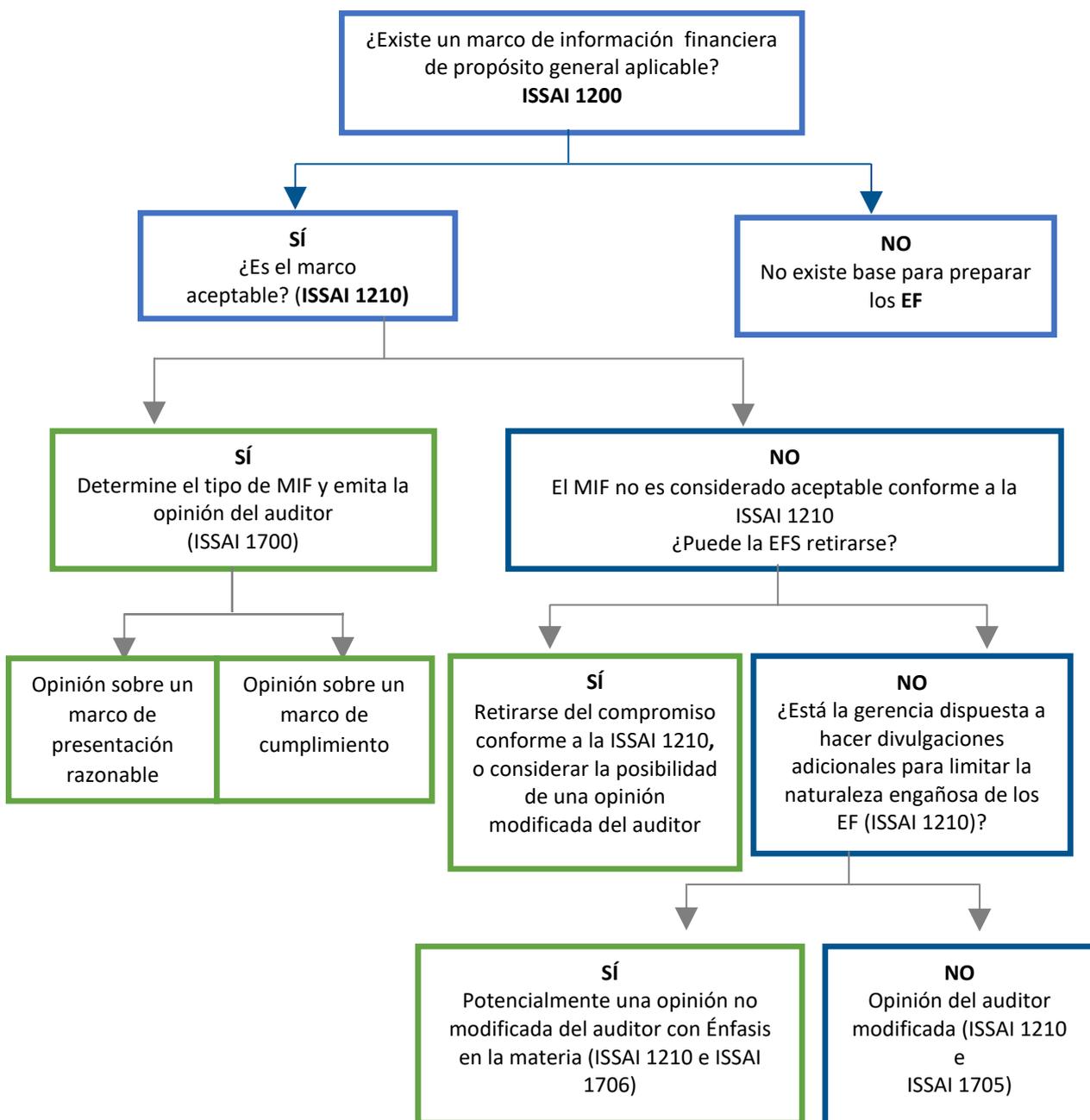
- 4.27.** La no aceptación del compromiso, con frecuencia, no es posible en el ámbito de las EFS, debido a que éstas deben llevar a cabo auditorías de acuerdo con su mandato legal. En este sentido, las EFS necesitan explorar vías alternativas para poder encargarse de MIF que son inaceptables.
- 4.28.** En el supuesto de que el auditor haya determinado que un MIF prescrito por ley o reglamento es inaceptable, la ISSAI 1210.19 exige que el auditor analice el asunto con la gerencia de la entidad auditada y le solicite proporcionar **divulgaciones de información adicionales** para prevenir que los EF resulten “engañosos” para los usuarios<sup>11</sup>. Incluso en caso de que la gerencia prepare estas divulgaciones adicionales, el informe del auditor sobre los EF debe incluir un párrafo de **Énfasis sobre la materia**, en el que llame la atención de los usuarios con relación a estas revelaciones adicionales (véase el **capítulo 8**).
- 4.29.** En el supuesto que la gerencia se rehúse a preparar las divulgaciones de información adicionales solicitadas por el auditor, y la EFS no pueda retirarse del compromiso, como se analizó en el párrafo 28 anterior, entonces, la EFS, de conformidad con la ISSAI 1210.20: a) evaluará el efecto de la naturaleza engañosa de los estados financieros en el informe del auditor; y b) incluirá la referencia adecuada a la materia en cuestión, en los términos del compromiso de auditoría.
- 4.30.** La ISSAI 1210:20 establece que si las condiciones descritas en la ISSAI 1210.19 no están presentes y el auditor está obligado por ley o reglamento a asumir el compromiso de auditoría, el auditor debe:
- evaluar el efecto que tendrá la naturaleza engañosa de los EF en el informe del auditor; e
  - incluir una referencia adecuada sobre este asunto en los términos del compromiso auditor.
- 4.31.** La Nota Práctica (NP) 5 para la ISSAI 1210 refiere a que si los auditores del sector público determinan que el marco prescrito por la ley o reglamento no es aceptable, la EFS puede considerar entonces:
- informar a la Legislatura; e
  - influir para que un profesional u organizaciones normativas establezcan normas.
- 4.32.** Para concluir, en relación con las medidas a tomar en caso de MIF inaceptables:
- La EFS debe solicitarle a la gerencia de la entidad auditada la preparación de divulgaciones de información adicionales.
  - De ser presentadas estas divulgaciones adicionales, entonces, la EFS deberá agregar un párrafo de "Énfasis sobre la materia" con su opinión.
  - En caso de que la gerencia se rehúse a presentar divulgaciones adicionales, la EFS podrá considerar retirarse del compromiso auditor; de no ser esto posible, la EFS puede considerar incluir una opinión modificada del auditor (descargo de responsabilidad) explicando la naturaleza engañosa de los EF.
  - La EFS debe considerar la posibilidad de informar a la Legislatura y a los órganos responsables de fijar normas, la inaceptabilidad del MIF en cuestión.
- 4.33.** El proceso de evaluación del MIF, tal y como se acaba de explicar, se encuentra sintetizado en el árbol de decisiones que se presenta en la **Figura 4(b)**. El auditor o el asesor puede documentar la conclusión a la que se llegó en la evaluación de la aceptabilidad del marco de información financiera utilizando la plantilla del papel de trabajo de auditoría **PTA 4.1**. Esta plantilla de papel de trabajo también sugiere registrar los riesgos que pueden dar lugar a errores materiales en los estados financieros los cuales se pueden identificar al momento de evaluar la aceptabilidad del marco de información financiera.

---

<sup>11</sup> El auditor debe determinar si los estados financieros son erróneos utilizando los criterios de aceptabilidad.

**4.34.** Los ejemplos de MIF aceptables incluyen *IFRS* e *IPSAS*. Los principios contables promulgados por las autoridades de contabilidad nacional se consideran igualmente aceptables, si se ha seguido el debido proceso para el pronunciamiento de las normas, tomando en cuenta las opiniones de un amplio número de partes interesadas. No obstante, en el ámbito del sector público puede también ocurrir que esas normas sean complementadas por una ley o reglamento y, en este caso, el auditor deberá establecer en qué medida existen **conflictos** entre las normas de información financiera y los requisitos adicionales (ISSAI 1210.18, A36). Los requisitos adicionales se refieren a aquellos requisitos que prescribe la ley o reglamento, además de los requisitos del marco de información financiera relativos a la preparación de los estados financieros. Un ejemplo de ello puede ser el caso de una ley o reglamento que prescribe divulgaciones adicionales, además de las exigidas por las normas de información financiera (ISSAI 1210.A36).

**Figura 4(b):** Árbol de decisiones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera (MIF)



- 4.35.** En algunos países, los EF de las entidades gubernamentales son preparados exclusivamente de acuerdo con un conjunto de normas y reglamentos financieros emitidos por el Parlamento, el Ministerio de Finanzas o el Departamento del Tesoro. Según la ISSAI 1210. A9, en ausencia de disposiciones en contrario, se presume que el MIF prescrito por ley o reglamento es aceptable para los estados financieros de propósito general preparados por dichas entidades. En el supuesto de que no sea aceptable, entonces se aplican los pasos que se señalaron anteriormente.

### Obtención de un acuerdo de la gerencia acerca de la comprensión de sus responsabilidades

- 4.36.** Según lo exigido en la ISSAI 1210.6(b), el auditor necesita obtener un acuerdo, por escrito, de la gerencia de la entidad en el que ésta reconozca y comprenda sus responsabilidades en cuanto a la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el cual debe incluir, cuando sea pertinente, su presentación razonable; establecer los controles internos que la gerencia estime necesarios para preparar EF libres de errores significativos; y proporcionarle a los auditores acceso a la información y a las personas dentro de la entidad, y a toda otra información que puedan necesitar. Los auditores deben asegurarse de que estos requisitos estén especificados en la carta de compromiso de la auditoría y que hayan sido explicados claramente a la gerencia durante la reunión de apertura celebrada al inicio del compromiso de auditoría.

### Otros requisitos

- 4.37.** Los requisitos relativos a otras actividades preliminares del compromiso de auditoría están, igualmente, destacados en la ISSAI 1220 y en la ISSAI 1300, como, por ejemplo, si hubo un cambio de auditores sería conveniente comunicarse con el auditor previo, de conformidad con los requisitos éticos pertinentes.
- 4.38.** Con el fin de asegurar la calidad, es importante contar con el equipo correcto, en términos de calificaciones, competencia y experiencia. Por lo general, se recomienda tener algunos auditores con experiencia previa en auditorías de una entidad o área en particular, en razón de que estarán al tanto de los sistemas y procedimientos existentes, y esto contribuirá a mejorar tanto la planificación de la auditoría como la eficiencia en su conducción.
- 4.39.** Es asimismo importante, tener un equipo bien estructurado, cuyas responsabilidades estén claramente definidas y asignadas, y contar con un proceso de revisión de calidad. En el contexto de las EFS, el equipo de auditoría habitualmente está compuesto por miembros del equipo, un líder (el gerente de auditoría) y un supervisor o gerente del compromiso de auditoría. Es de señalar que estos miembros pueden tener cargos diferentes en diversas EFS. El equipo auditor puede usar el **PTA 4.2**, sugerido como Matriz de Competencias del Equipo, para indicar y documentar que el equipo del compromiso de auditoría cuenta, considerado en conjunto con las calificaciones necesarias para llevar a cabo un compromiso de auditoría dado.
- 4.40.** A objeto de asegurar que una auditoría sea realizada de forma objetiva e independiente, los auditores deben cumplir con un Código de conducta ético (por ejemplo, la ISSAI 30 “Código de ética”<sup>12</sup>). Es, igualmente, esencial asegurarse que no haya conflicto de intereses entre los auditores y la entidad a auditar. La plantilla del **PTA 4.3** sugiere un formato para declarar la conformidad con el código de

---

<sup>12</sup>Cf. EFS-4: Ambiente de control organizativo, dimensión (i) “Ambiente de control interno – Ética, integridad y estructura organizativa”, del MMD-EFS.

ética; el **PTA 4.4** presenta un formato que los auditores pueden adaptar para declarar que No hay conflicto de intereses; y el **PTA 4.5** es una muestra o ejemplo de una declaración de conflicto de intereses.

- 4.41.** Pueden surgir amenazas éticas durante una auditoría, tal y como amenaza de auto revisión, amenaza de interés propio, amenaza de familiaridad, amenaza de demanda, amenaza de intimidación, etc. El líder del equipo o el gerente de auditoría, o el supervisor o gerente de línea deberán establecer las salvaguardas necesarias a los fines de reducir dichas amenazas a un nivel aceptable, conforme al juicio profesional del líder, gerente o supervisor del equipo. El **PTA 4.5** sugiere una plantilla para registrar la evaluación de las amenazas éticas y salvaguardas.
- 4.42.** El siguiente paso en las actividades preliminares del compromiso consiste en acordar los términos del compromiso de auditoría con el auditado, particularmente con la gerencia, o en su defecto, con los encargados de la gobernanza. La ISSAI 1210.10 afirma, "... los términos acordados con respecto al compromiso de auditoría se registrarán en una carta de compromiso de auditoría o en otro tipo de acuerdo, por escrito, que se considere adecuado". Los términos del compromiso de auditoría deben incluir, entre otros, lo siguiente:
- El objetivo y alcance de los estados financieros
  - Las responsabilidades del auditor
  - Las responsabilidades de la gerencia
  - La identificación del MIF para la preparación de los estados financieros
  - Referencia al formato y contenido de cualquier informe que emitirá el auditor
  - Una declaración estableciendo que se pueden presentar circunstancias en las cuales un informe puede diferir con relación a su forma y contenido esperado; y
  - Las leyes y normas pertinentes que afectan la auditoría.
- 4.43.** El equipo del compromiso de auditoría puede además incluir otros términos y condiciones en la carta del compromiso de auditoría, de considerarlo conveniente y necesario. La plantilla del **PTA 4.7** presenta el ejemplo de una carta de compromiso de auditoría que puede utilizar el equipo del compromiso de una EFS. Dicha carta se puede adaptar a las necesidades específicas de las distintas EFS.
- 4.44.** La carta de compromiso de la auditoría se debe remitir a la gerencia o, en su defecto, a los encargados de la gobernanza, y solicitándoles su reconocimiento y aceptación de los términos del acuerdo mediante firma de una copia de la carta de compromiso. El equipo del compromiso también puede informar a la gerencia que los términos del compromiso se pueden analizar en la conferencia de apertura de la auditoría antes de ser firmados, ya que algunos términos pueden necesitar de una explicación por parte del propio equipo del compromiso. La conferencia de apertura de la auditoría se suele convocar luego de haber enviado la carta de compromiso de auditoría.
- 4.45.** Cualquier modificación de los términos del compromiso distinta de los inicialmente establecidos aquellos en la carta del compromiso de auditoría deberá documentarse en forma de notas o actas de la reunión entre la gerencia y el equipo del compromiso de auditoría.
- 4.46.** Por lo general, no se producirá una falta de acuerdo con los términos del compromiso por parte de la gerencia y los encargados de la gobernanza, en razón de que las leyes y reglamentos usualmente obligan a las EFS a realizar auditorías, y los términos y condiciones de auditoría definidos en la carta del compromiso deben ser consistentes con ciertas leyes y reglamentos.

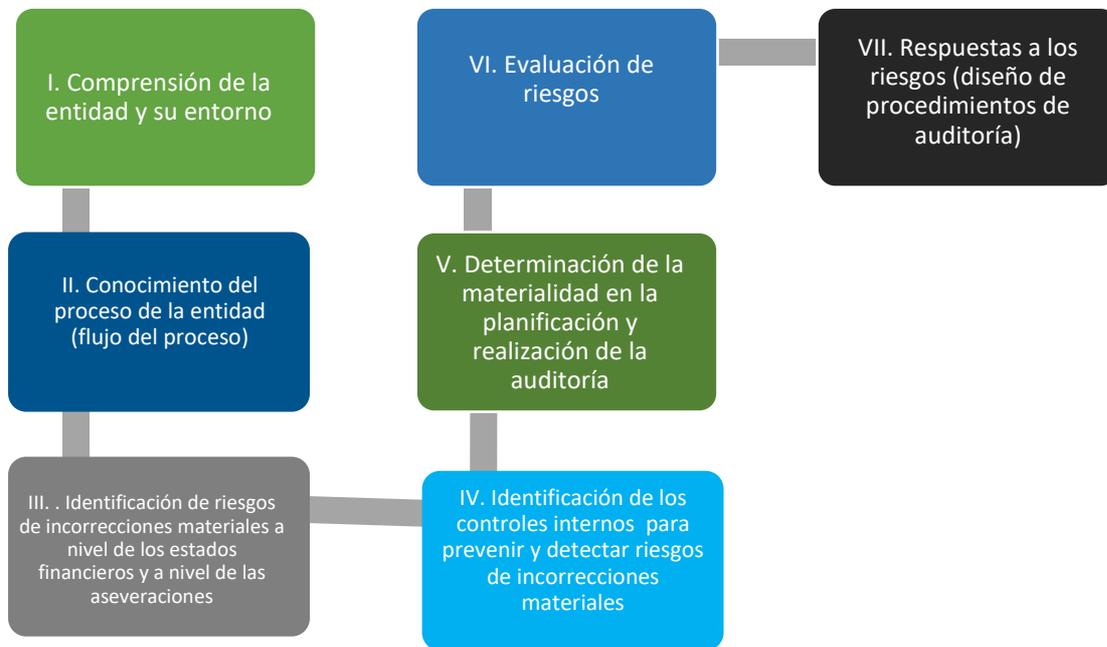
- 4.47.** La comunicación con la gerencia y los encargados de la gobernanza de la entidad **durante todo el proceso** de auditoría es muy importante y facilita la realización adecuada de la auditoría. Para algunas entidades del sector público, en algunas jurisdicciones, la gerencia puede incluir a algunos o a todos los responsables de la gobernanza.
- 4.48.** Según la ISSAI 1260.9, los objetivos del auditor en la comunicación con los encargados de la gobernanza son:
- (a) Comunicarles claramente a los encargados de la gobernanza las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, y una visión general del alcance y cronogramas planificados para la auditoría;
  - (b) Obtener de los encargados de la gobernanza información que sea relevante para la auditoría;
  - (c) Proporcionarles, oportunamente, a los encargados de la gobernanza, las observaciones que surjan de la auditoría que sean significativas y pertinentes para sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera; y
  - (d) Promover una comunicación bidireccional eficaz entre el auditor y los encargados de la gobernanza.
- 4.49.** El equipo del compromiso necesita considerar tres aspectos vinculados con la comunicación:
- Determinar las personas apropiadas con quienes comunicarse dentro de la estructura de gobernanza de la entidad (lo que puede tener lugar en la reunión de apertura de la auditoría, antes de que comience la auditoría).
  - Determinar los asuntos a comunicar (es decir, la responsabilidad del auditor, el alcance y cronograma planificados de la auditoría, los hallazgos significativos de la auditoría y la independencia del auditor).
  - Establecer el proceso de comunicación (el proceso, la forma, la oportunidad y la adecuación de la comunicación).
- 4.50.** El equipo del compromiso debe organizar una **reunión de apertura de la auditoría** con la gerencia de la entidad y los encargados de su gobernanza como un proceso de comunicación. Como parte de la agenda específica de esta reunión, el equipo de trabajo puede querer discutir los términos del compromiso de auditoría mencionados en la carta de compromiso de la auditoría.

## CAPÍTULO 5

### Planificación de la auditoría

- 5.1. Una vez finalizadas las actividades preliminares del compromiso, el auditor debe preparar un plan de auditoría tomando en cuenta los requisitos prescritos en la ISSAI 1300.
- 5.2. Se recomienda a los auditores adoptar un enfoque basado en riesgos para la auditoría de los EF. Esto implica dedicar una cantidad considerable de tiempo a evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa o error material en los estados financieros, de conformidad con las ISSAI. Se pueden añadir otras áreas en las cuales enfocarse, dependiendo de los recursos que se necesiten y de su disponibilidad.
- 5.3. Existen otros requisitos de las ISSAI que son relevantes para la planificación de una auditoría de los estados financieros, tal como lo indican: la ISSAI 1220 “Control de calidad para una auditoría de los estados financieros”; la ISSAI 1240 “Responsabilidades del auditor relativas al fraude en una auditoría de los estados financieros”; la ISSAI 1250 “Consideraciones de leyes y normas en una auditoría de los estados financieros”; y la ISSAI 1230 “Documentación de auditoría”. Dado que las treinta y siete ISSAI están interrelacionadas entre sí, puede haber otros requisitos de las ISSAI, distintos a los antes citados, que pudieran ser pertinentes para la planificación de una auditoría de los estados financieros y, como consecuencia, también deben ser considerados por el auditor.
- 5.4. El equipo responsable del compromiso de auditoría debe estimar el tiempo que se requiere para completar la auditoría y debe, igualmente, considerar cuán eficientemente usará ese tiempo. El equipo debe asignar tiempo suficiente a las áreas que han sido identificadas como *expuestas a incorrecciones materiales de alto riesgo* en los estados financieros. El equipo puede, además, preparar un presupuesto programado en el tiempo que sirva de guía; éste puede revisarse a medida que la auditoría progresa.
- 5.5. El cronograma de la auditoría necesita también ajustarse dentro del ciclo de información financiera de las entidades que están siendo auditadas. De forma típica, la mayoría de las EFS preparan un plan anual que entra en vigencia al inicio del año, y con base al cual las respectivas divisiones funcionales realizarán las auditorías.
- 5.6. El auditor necesita considerar si la gerencia ha preparado los EF de conformidad con el MIF aplicable. Suele suceder con frecuencia, que la auditoría haya sido programada, pero la gerencia no haya todavía preparado los EF. Esto afectará no solo a la auditoría programada, sino también al plan general anual de la EFS. Los estados financieros del año anterior se pueden usar para planificar el compromiso de auditoría, en aquellos casos en los que los resultados del año actual no sean aún conocidos, dado que los estados financieros, por naturaleza, suelen ser recurrentes. Se puede actualizar el plan de la auditoría al momento de recibir el borrador de los estados financieros del año en cuestión.
- 5.7. El auditor debe, asimismo, considerar la ubicación de la entidad auditada, sus divisiones y unidades, etc., a los fines de planificar adecuadamente las visitas necesarias a efectuar fuera de su oficina matriz. El supervisor del compromiso de auditoría, en consulta con el líder o gerente de auditoría del equipo, puede asignar el trabajo de auditoría a los miembros correspondientes del equipo.
- 5.8. La fase de planificación de la auditoría se presenta en la **Figura 5(a)**.

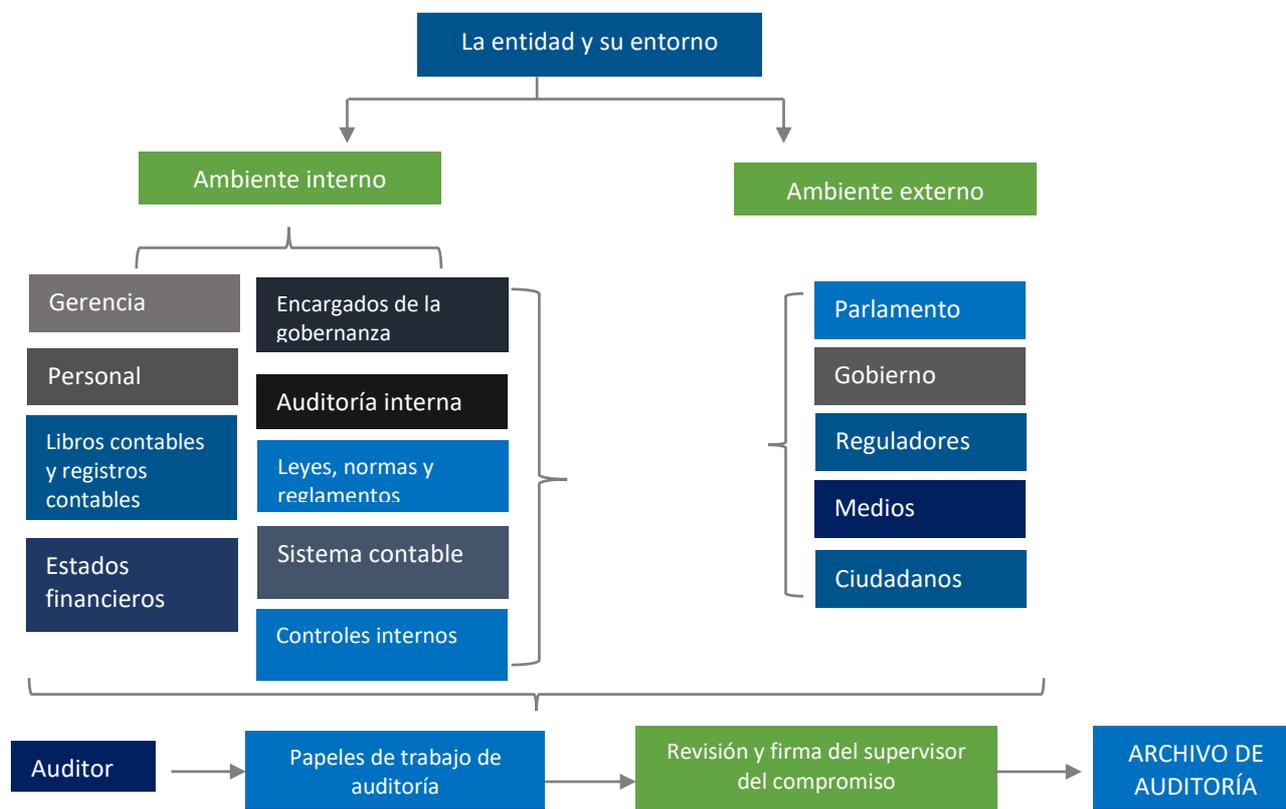
Figura 5. (a): Proceso detallado de planificación de una auditoría



## Conocimiento de la entidad y su entorno

5.9. A nivel de los EF y de las aseveraciones, la ISSAI 1315 les exige ampliamente a los auditores, identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales debidos a fraude o error, mediante el desarrollo de un buen conocimiento y comprensión de la entidad y su entorno, incluido su control interno. Este conocimiento provee una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados de errores materiales. La referida ISSAI contiene veintiocho requisitos extensos con los que el auditor debe cumplir al realizar una auditoría de los EF. A continuación, en La Figura 5(b) se presenta un panorama del proceso de evaluación de riesgos.

**Figura 5(b): Panorama del conocimiento de la entidad y su entorno**



- 5.10.** El conocimiento de una entidad es importante para realizar la auditoría de manera eficaz y eficiente. Aun cuando se espera que los auditores tengan un conocimiento previo de las entidades auditadas en el transcurso de los años, una auditoría de una nueva entidad exige más tiempo para poder obtener el conocimiento y comprensión detallados requeridos. En aquellos casos en los que las entidades fueron auditadas en el pasado por los mismos auditores, debe identificarse y documentarse cualquier cambio que haya ocurrido.
- 5.11.** La comprensión de la entidad, en su conjunto, ayuda al auditor a identificar los riesgos del negocio y los riesgos de la entidad que pueden tener un impacto sobre los estados financieros.
- 5.12.** El auditor puede registrar el conocimiento de la entidad a través de la documentación del proceso de flujo, mediante una descripción narrativa, que luego puede validar la gerencia a los efectos de asegurar la exactitud de lo comprendido por el auditor con relación a los procesos de negocio de la entidad y otros asuntos operativos. En **PTA 5.1** figura un ejemplo de cómo el auditor puede registrar el conocimiento de una entidad y su entorno.

### El conocimiento del marco legal de la entidad

- 5.13.** Es responsabilidad de la gerencia y de los encargados de la gobernanza asegurar que las operaciones de la entidad sean llevadas a cabo, de conformidad con las disposiciones de las leyes y normas aplicables, incluido el cumplimiento de aquellas disposiciones que determinan los importes y revelaciones de información en los estados financieros de una entidad. Es responsabilidad del auditor identificar cualquier riesgo relativo a incumplimientos de leyes y normas que pudiera dar lugar a consecuencias financieras en los EF (véase al respecto la ISSAI 1250).
- 5.14.** En una auditoría de estados financieros, el auditor necesita tener una clara comprensión del marco legal y normativo dentro del cual funciona la EFS. Esto incluye **identificar las leyes, normas y reglamentos aplicables que afectan las operaciones de la entidad**. En el contexto de las entidades del sector público, esas leyes y normas pueden revestir la forma de normas ambientales, leyes de

finanzas públicas, normas financieras, normas de adquisición, leyes laborales, resoluciones parlamentarias, etc.

- 5.15.** Adicionalmente, el gobierno está conformado por diferentes sectores -agricultura, forestal, finanzas, tesoro, educación, salud, transporte, comunicación, cultura, asuntos exteriores, etc., y, como consecuencia, el auditor necesita recolectar conocimientos del sector específico en lo que atañe a las leyes, normas y reglamentos aplicables y pertinentes para los diversos sectores. Las declaraciones de la visión y misión de la entidad, de existir, indican, igualmente, la naturaleza y la base de su existencia.
- 5.16.** En las operaciones del sector público, especialmente en el Gobierno, los importes reflejados en los estados financieros están fundados sobre las leyes promulgadas por el Parlamento, tales como, leyes presupuestarias, normas, reglamentos y otras órdenes y circulares de carácter permanente, emitidas por el Gobierno. A esto hay que agregar, que el marco de información financiera vigente que aporta la base para el tratamiento y preparación de los estados financieros debe también basarse en leyes y reglamentos. Los auditores del sector público deben considerar cuidadosamente el alcance de la ISSAI 1250 para identificar las leyes y normas que tienen efectos directos e indirectos sobre los estados financieros.

### Conocimiento del control interno de la entidad

- 5.17.** La entidad es responsable de establecer controles internos para prevenir y detectar errores materiales en los estados financieros. El auditor tiene la responsabilidad de verificar en qué medida los controles fueron diseñados e implementados de manera eficaz. No obstante, no todos los controles internos que han sido diseñados e implementados por la gerencia son relevantes para la auditoría. La ISSAI 1315.12 le exige al auditor adquirir un buen conocimiento de los controles internos que son pertinentes para la auditoría. Al adoptar el enfoque basado en el riesgo para la auditoría, se espera que los auditores identifiquen los controles que son relevantes a efecto de los riesgos reconocidos por el auditor. Esto se explica con más detalle en la sección del presente capítulo denominada "**Identificación y evaluación de riesgos de errores materiales**".
- 5.18.** La ISSAI 1315 requiere que al momento de identificar los controles internos, el auditor deba considerar y obtener un conocimiento claro de todos los cinco componentes de controles internos. Estos consisten en: control del entorno; proceso de evaluación de riesgos de la entidad; sistema de información, incluidos los procesos relacionados del negocio que son relevantes para el reporte financiero; comunicación; actividades de control; y monitoreo de los controles.

### Entorno de control

- 5.19.** La ISSAI 1315.A76 establece que el control del entorno incluye la gobernanza y las funciones de gestión; las actitudes, conciencia y acciones de los responsables de la gobernanza y gerencia con respecto al control interno de la entidad; y la importancia del control interno mismo dentro de la entidad.
- 5.20.** El control del entorno fija el tono de una organización, al ejercer influencia sobre la conciencia, en cuanto al control, de su gerencia y de su personal. Como tal, determina la efectividad de otros componentes de los controles internos, a saber: las actividades de control interno no funcionarán hasta tanto no haya una cultura de honestidad, integridad y conducta ética en la organización. Las deficiencias en el ambiente de control socavan la eficacia de los controles existentes, particularmente en relación con el fraude. Por consiguiente, al evaluar los riesgos de incorrecciones materiales por causa de error o fraude, la evaluación del ambiente de control de la EFS es fundamental. La lista de chequeo para evaluar el ambiente de control se puede encontrar en **PTA 5.2**.

## Proceso de evaluación de riesgos de la entidad

- 5.21.** De acuerdo con la ISSAI 1315.15, para el conocimiento de la entidad y su entorno se requiere que el auditor obtenga un buen conocimiento del proceso de evaluación de riesgo de la entidad. Ese proceso es un componente del control interno que está dirigido a gerenciar los riesgos que la entidad enfrenta en las operaciones de su negocio y que son considerados por el auditor para la identificación de riesgos de errores materiales.
- 5.22.** En este sentido, el alcance de los procedimientos de auditoría a llevar a cabo depende del entorno de la entidad y de la existencia de un proceso de evaluación de riesgo. De existir este proceso, el auditor debe enfocarse en conocerlo y documentar sus resultados, como se sugiere en el **PTA 5.1**. La responsabilidad del auditor no se limita a comprender solamente el proceso de evaluación de riesgo de la entidad, sino también, la forma como la gerencia ha respondido ante los riesgos evaluados (acciones de la gerencia).
- 5.23.** De no existir un proceso de evaluación, el auditor deberá evaluar el impacto de este hecho sobre la preparación y presentación de los **EF**. Dependiendo de las circunstancias y la dimensión de la entidad, la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos puede constituir una deficiencia significativa en los controles internos.

## El sistema de información, incluidos los procesos relacionados del negocio, que es relevante para el informe financiero y la comunicación

- 5.24.** La ISSAI 1315.18 exige a los auditores obtener un buen conocimiento y comprensión del sistema de información, incluidos los procesos del negocio que son relevantes para el informe financiero.
- 5.25.** La información pertinente se debe identificar, capturar y comunicar en una forma y un periodo de tiempo que permita a las personas cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas de información producen reportes que contienen información operativa, financiera y relacionada con el cumplimiento que hacen posible ejecutar y controlar las operaciones de la organización. Manejan no solo los datos generados internamente, sino también la información de los eventos externos, las actividades y las condiciones que son necesarias para una toma informada de decisiones del negocio y la elaboración de los informes externos. Debe también haber una comunicación eficaz, en el sentido más amplio de la palabra, que fluya hacia abajo, hacia arriba y en toda la organización.

## Control de actividades relevantes para la auditoría

- 5.26.** Todo el personal debe recibir un mensaje claro de la alta gerencia indicando que las responsabilidades de control deben tomarse seriamente. Deben comprender su propio rol en el sistema de control interno, así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Deben tener un medio de comunicar información importante en sentido ascendente. También debe haber una comunicación efectiva con partes externas. La comprensión del sistema de información, incluidos los procesos de negocios, puede documentarse, tal y como se sugiere en la plantilla del **PTA 5.1**.
- 5.27.** Las actividades de control están conformadas por las políticas y procedimientos que contribuyen a asegurar que las actividades de una organización sean realizadas en la forma requerida y que los estados financieros estén libres de errores significativos.
- 5.28.** Es responsabilidad de la gerencia establecer actividades de control que prevengan y detecten errores, omisiones y fraude en la preparación y presentación de los **EF**. La responsabilidad del auditor consiste en determinar si los controles están diseñados e implementados, y si están funcionando eficazmente, a los efectos de preparar y presentar estados financieros que estén libres de inexactitudes importantes.

**5.29.** En las entidades del sector público, las actividades de control pertinentes para la preparación de los EF son definidas en gran parte por las normas, reglamentos y procedimientos operativos estándares. La aplicación efectiva y la adhesión a estas normas y reglamentos servirá para prevenir errores importantes en los estados financieros, dependiendo de la actitud (ética e integridad) de la gerencia y de los encargados de la gobernanza. El auditor debe obtener un buen conocimiento de esas normas y reglamentos, así como de otros controles que son pertinentes para auditar e identificar riesgos.

### Seguimiento del control

**5.30.** Con el fin de hacer cumplir la adhesión a los controles internos (cuyos componentes incluyen, entre otros, el control del entorno, el proceso de evaluación de riesgo, el sistema de información y actividades de control), se espera que una entidad cuente con un sistema de seguimiento para asegurar que los controles han sido diseñados e implementados adecuadamente, y funcionan eficazmente.

**5.31.** Por lo general, la alta gerencia es la encargada de monitorear la implementación de los controles internos. Contar con una adecuada división de obligaciones contribuye también a asegurar que los controles sean implementados conforme a lo previsto. En consecuencia, un control interno apropiado, así como su implementación y seguimiento en el proceso de información financiera puede prevenir la ocurrencia de riesgos y reducir los errores materiales.

**5.32.** La **función de auditoría interna** desempeña un importante rol en el monitoreo de la implementación de los controles internos dentro de una entidad. Constituye una herramienta gerencial importante, y su eficacia depende de cuán independientemente está situada dentro de la estructura de la entidad, a quién le reporta, y qué acciones son tomadas por la gerencia y los encargados de la gobernanza con respecto al informe del auditor interno.

**5.33.** Una función de auditoría interna eficaz puede reducir el nivel de trabajo a efectuar por parte de los auditores externos. No obstante, no toda la labor de auditoría interna será relevante para una auditoría de los estados financieros.

**5.34.** En aquellos casos en los que una entidad tiene una función de auditoría interna, el auditor está en la obligación de obtener una comprensión y un conocimiento claros de esa función, sus responsabilidades, su estatus organizacional y las actividades que lleva a cabo. La forma de obtener esta comprensión se encuentra sugerida en el **PTA 5.1a**.

**5.35.** El trabajo realizado por la auditoría interna puede también afectar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría, de contar la entidad con una función de auditoría interna cuyo trabajo puede usarse, después de una evaluación positiva de la función AI como lo establece la ISSAI 1610. En este sentido, el auditor puede confirmar si la entidad tiene una función de auditoría interna, en qué áreas y con qué alcance se puede utilizar el trabajo de los auditores internos.

**5.36.** Dado que se espera que los auditores internos realicen el seguimiento de la implementación de los controles internos y que tengan un conocimiento más amplio de la entidad, están en condiciones de brindar asistencia directa a los auditores externos para planificar y realizar la auditoría. La asistencia directa, según la ISSAI 1610.14, refiere a apoyarse en los auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo. Si es que se planea buscar la asistencia directa del auditor interno, el auditor debe acordar ello con entidad, según se sugiere en la plantilla del papel de trabajo de auditoría **PTA 5.1b** y **PTA 5.1c**.

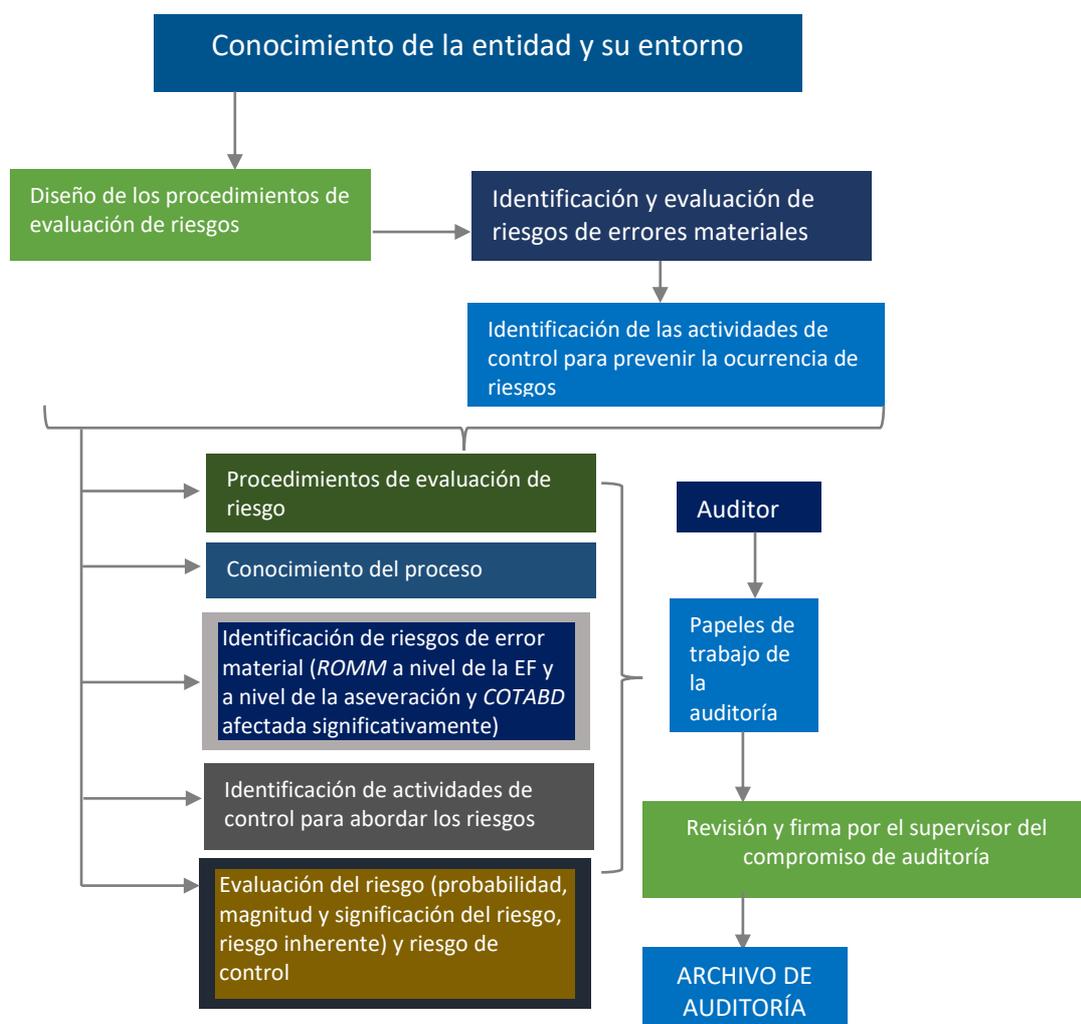
### Identificación de los riesgos de error material mediante el conocimiento del proceso

**5.37.** La ISSAI 1315.25 le exige al auditor **identificar** y **evaluar** el riesgo de errores materiales importantes a **nivel de los EF** y a **nivel de la aseveración** para tipos de operaciones, saldos de cuentas y

revelaciones de información particulares, con el fin de tener una base para diseñar y ejecutar auditorías adicionales de los procedimientos de auditoría.

**5.38.** Luego de haber obtenido un conocimiento completo de la entidad y su entorno, tal y como se explicó en los párrafos 5.9 a 5.36, el siguiente paso es identificar los procesos involucrados en la entidad que incluirán procesos rutinarios y no rutinarios, a los que deberán someterse los tipos de operaciones, saldos de cuentas y las divulgaciones presentadas en los estados financieros para identificar el riesgo de error material. La **Figura 5 (c)** que se presenta a continuación, proporciona la secuencia del proceso de evaluación de riesgos, que incluye la identificación de riesgos. La guía sobre la evaluación del riesgo identificado, en cuanto a su probabilidad, magnitud e importancia, se presenta después de la sección sobre materialidad en este capítulo.

**Figura 5(c): Secuencia del proceso de evaluación de riesgo**



**5.39.** Mientras documenta el conocimiento de este proceso, el auditor necesita **identificar** los riesgos en cada etapa del proceso. Dicho en otros términos, el auditor debe ser capaz de identificar “*qué puede salir mal*” en cada una de las fases del proceso o a nivel de la aseveración dada, por ejemplo, los riesgos cuando está procesando el pago al proveedor (tal y como se presenta en la **Ilustración 5.1**).

### Ilustración 5.1: Riesgos y qué puede salir mal en los estados financieros

Proceso de pago	Riesgo	¿Qué puede salir mal?
Procesamiento del pago final por concepto de compra de un equipo de computación	Tarifa “inflada” en la factura final (por encima del precio cotizado)	Sobre estimación del gasto

- 5.40.** Se puede documentar un flujo de proceso en forma de una descripción o narración explicativa, diagrama de flujo, etc., siguiendo la guía que se ofrece en la plantilla del **PTA 5.3**.
- 5.41.** Se espera que el auditor aplique su juicio profesional al identificar los riesgos de representación errónea o incorrección material importantes en los estados financieros. Los riesgos identificados por el auditor se pueden documentar en el registro de riesgos (se puede utilizar la plantilla del **PTA 5.4**) y vincularlos a cada etapa del proceso documentado por el auditor.
- 5.42.** Al identificar los riesgos de errores significativos en el nivel de aseveración, el auditor debe identificar tipos significativos de transacciones, saldos de cuentas, declaraciones y sus aseveraciones relevantes, que están afectadas por esos riesgos. (Una clase significativa de transacciones, saldo de cuenta y divulgación son aquellas donde hay una o más afirmaciones relevantes).

#### Identificación y evaluación de riesgo de error material por causa de fraude

- 5.43.** La ISSAI 1240 prescribe lo que se espera del auditor en una auditoría de los estados financieros acerca del fraude. La presente norma indica los requisitos relacionados con los procedimientos de evaluación de riesgos y otras actividades relacionadas, respuestas a los riesgos evaluados de errores materiales debido a fraude, evidencia de auditoría, etc. Esta sección del capítulo abarca los procedimientos de evaluación de riesgo y las actividades relacionadas. Los demás requisitos están presentados en los capítulos pertinentes del presente manual.
- 5.44.** A diferencia del error, el fraude es un acto intencional de engaño por parte de uno o más individuos con el propósito de obtener una ventada injusta o ilegal. Sus consecuencias pueden ser un reporte financiero fraudulento o una apropiación indebida de activos.
- 5.45.** La responsabilidad primordial por la prevención y detección de fraude descansa en la gerencia y en los responsables de la gobernanza de la entidad, mediante la implementación y funcionamiento de un sistema de contabilidad / rendición de cuentas y control interno adecuados.
- 5.46.** Salvo que la auditoría revele evidencia en contrario, el auditor está autorizado a aceptar las aseveraciones como verdaderas, y las registrará y documentará como genuinas. No obstante, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con una actitud profesional de escepticismo, reconociendo que pueden hallarse condiciones o eventos indicativos de la ocurrencia de un fraude. A pesar de ello, el auditor no debe asumir que la gerencia de la entidad o los empleados son deshonestos, ni tampoco que su integridad es incuestionable. Al contrario, el auditor debe evaluar objetivamente las condiciones y circunstancias observadas.
- 5.47.** Independientemente de la experiencia del auditor, el riesgo de incorrección material por causa de fraude puede surgir debido a cambios en las circunstancias, de las cuales el auditor necesita estar consciente (ISA 240.12).
- 5.48.** El riesgo de representación errónea de importancia relativa puede ocurrir por causa de un error o fraude. Los riesgos identificados y documentados en el *Registro de riesgos* (véase la plantilla del PTA 5.4) incluirán los riesgos debido a fraude o error. Todo riesgo de fraude identificado es, por naturaleza, un riesgo significativo. La ISSAI 1240.27 le exige al auditor manejar esos riesgos de error material por causa de fraude o error como riesgos significativos y, por consiguiente, si ello no se ha

hecho previamente, el auditor debe obtener un buen conocimiento de los controles relacionados con la entidad, incluidas las actividades de control relevantes para esos riesgos.

- 5.49. Sujeto a la condición de que los procedimientos de auditoría estén diseñados adecuadamente, los auditores estarán en capacidad de detectar una indicación de fraude en una auditoría de los estados financieros. En el caso de las EFS que poseen el mandato de investigar fraudes, será necesario informar cualquier posible indicación de fraude a la autoridad responsable de su investigación (ISSAI 1240.43).
- 5.50. En los países en desarrollo suele ocurrir que una porción importante de los presupuestos nacionales está destinada a la adquisición, construcción y desarrollo de infraestructura. Como parte de la identificación y evaluación de riesgos de errores materiales debido a fraude en los departamentos gubernamentales, el auditor puede revisar los componentes del gasto de capital e identificar las cantidades gastadas en la construcción de infraestructura pública.
- 5.51. Con diferentes leyes en distintas jurisdicciones, las entidades del sector público necesitan contar con sistemas y procedimientos que les permitan identificar y responder ante riesgos de fraude. De existir esos sistemas, el auditor debe evaluar si funcionan eficazmente y documentar las conclusiones al respecto. Dependiendo de la efectividad del sistema, los procedimientos de evaluación de riesgo que el auditor necesita llevar a cabo se pueden reducir sustancialmente.

**Identificación de las actividades de control interno para prevenir la ocurrencia de riesgos**

- 5.52. A los efectos de mitigar los riesgos de incorrecciones materiales en la preparación y presentación de los EF, se espera que la gerencia y, cuando ello sea pertinente, los encargados de la gobernanza establezcan controles internos en las entidades. Basado en el conocimiento y comprensión de la entidad a través de un diagrama de flujo o un recuento, por escrito, (como se suministra en el **PTA 5.3**) y vinculando los riesgos a cada etapa del proceso, el auditor necesita identificar aquellos controles que están previstos para mitigar los riesgos identificados, a nivel de la aseveración. Estas actividades de control deben ser incorporadas en un registro, tal y como se sugiere en el **PTA 5.5**.
- 5.53. En las entidades del sector público, las actividades de control relevantes para el proceso de información financiera pueden estar bajo la forma de normas financieras y reglamentos, circulares gubernamentales, políticas gubernamentales, normas y reglamentos de adquisición, etc. Al seguir un enfoque para la auditoría basado en el riesgo, se espera que el auditor tenga en cuenta esas normas, reglamentos y políticas que están relacionadas con riesgos identificados de errores materiales. Véase la **Ilustración 5.2** en la que se presenta un ejemplo.

**Ilustración 5.2: Identificación de actividades de control que abordan el riesgo**

Riesgo	Actividad de control
Reclamo de pago por un viaje de un empleado que está siendo pagado a una tarifa incorrecta.	Se debe efectuar un chequeo independiente de los datos existentes (por ejemplo, tarifas aprobadas por el Gobierno para pagos de viaje) en relación con el reclamo de pago procesado por un empleado.

*Nota: Este riesgo ocurrirá a nivel de la aseveración en los estados financieros. Las aseveraciones de auditoría se explicarán más adelante, en la presente sección.*

- 5.54. Con base en la plantilla del papel de trabajo **PTA 5.5**, se espera que el auditor, en aquellos casos en los que las actividades de control son registradas, transfiera estos controles al Cuadro del **PTA 5.8**) y los registre dentro de cada riesgo ya anotado. Esto garantiza que cada una de las actividades de control esté vinculada con los riesgos de errores materiales importantes identificados y evaluados a nivel de la aseveración. Adicionalmente, mediante el seguimiento de este proceso, se le recuerda

constantemente al auditor que debe tener en consideración el vínculo entre los riesgos y las actividades de control internas.

- 5.55.** Es muy importante para el auditor comprender la conexión que hay entre la evaluación de riesgo y las aseveraciones de auditoría. El auditor identifica los riesgos que pueden causar incorrecciones materiales en los EF. La gerencia de la entidad hace diversas aseveraciones mientras está preparando los EF. En consecuencia, el auditor debe asegurarse que el riesgo identificado sea relevante para la(s) aseveración(es). Después de haber identificado el riesgo, el auditor debe evaluar *"qué puede salir mal"*, a nivel de la aseveración, como resultado de ese riesgo. Esto se explicará más ampliamente, en la próxima sección sobre el diseño de procedimientos adicionales de auditoría, en la cual se ilustrará la relación entre aseveración de auditoría, riesgo y procedimientos adicionales de auditoría.
- 5.56.** De conformidad con la ISSAI 1315.A124, las aseveraciones usadas por el auditor para considerar diferentes tipos de potenciales errores materiales que pueden ocurrir, se pueden clasificar dentro de las tres categorías que aparecen en el siguiente cuadro y pueden asumir las modalidades allí descritas.

<b>A Aseveraciones acerca de tipos de operaciones y eventos para el periodo</b>		
<b>No.</b>	<b>Aseveración</b>	<b>Descripción</b>
1	Ocurrencia	Las operaciones y eventos que se han registrado y divulgado han ocurrido, y esas operaciones y eventos pertenecen a la entidad.
2	Integridad o totalidad	Se han registrado todas las operaciones y eventos que se debían registrar, y se han incluido todas las divulgaciones que se debían incluir en los estados financieros.
3	Exactitud	Los montos y otros datos referentes a operaciones y eventos han sido registrados adecuadamente, y las divulgaciones relacionadas se han medido y descrito apropiadamente.
4	Medición o corte	Las operaciones y eventos han sido registrados en el periodo contable o fiscal correcto.
5	Clasificación	Las operaciones y eventos han sido registrados en las cuentas adecuadas.
6	Presentación	Las operaciones y eventos han sido correctamente agregados o desagregados, y claramente descritos, y las divulgaciones relacionadas son relevantes y comprensibles en el contexto de los requisitos del marco de información financiera aplicable.
6	Conformidad	Las operaciones y eventos han sido realizados de conformidad con la ley, normas u otras autoridades.
<b>B. Aseveraciones acerca de los saldos contables y las divulgaciones relacionadas a final del periodo</b>		
<b>No.</b>	<b>Aseveración</b>	<b>Descripción</b>
1	Existencia	Los activos, pasivos y participaciones en el capital en una determinada fecha.
2	Derechos y obligaciones	La entidad tiene o controla el derecho a los activos y pasivos, los cuales son obligación de la entidad.
3	Integridad o totalidad	Todos los activos, pasivos y participaciones de capital que se debían registrar, han sido registrados, y todas las divulgaciones relacionadas que se debían incluir han sido incluidas.
4	Exactitud, valuación y asignación	Los activos, pasivos y participaciones de capital están incluidos en los estados financieros en los montos correspondientes, y todo ajuste de valuación o asignación resultante ha sido adecuadamente registrado, así como toda divulgación relacionada ha sido apropiadamente medida y descrita.
5	Clasificación	Los activos, pasivos y participaciones han sido registrados en las cuentas correspondientes.

<b>6</b>	Presentación	Los activos, pasivos y participaciones de capital han sido correctamente agregados o desagregados, y claramente descritos, y las divulgaciones relacionadas son relevantes y comprensibles, en el contexto de los requisitos del marco de información financiera aplicable.
----------	--------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**5.57.** Tal y como reconoce la ISSAI 1315.A31, las aseveraciones adicionales en la auditoría de los estados financieros del sector público deben ser consideradas al planificar la auditoría. Esto se encuentra estrechamente relacionado con los riesgos de incorrecciones materiales causados por el incumplimiento de las leyes, reglamentos y normas, los cuales establecen el diseño de los procedimientos de auditoría apropiados (aseveración adicional incluida en el cuadro precedente como "cumplimiento"). La aseveración de "cumplimiento" que aparece más abajo, es un ejemplo de una aseveración no prescrita por la ISSAI de auditoría financiera, que puede añadirse, de considerarse necesario, para evaluar eficazmente los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros. No sería adecuado agregar una aseveración de esta naturaleza para evaluar el cumplimiento con todas las leyes y reglamentos que pueden ser evaluados por un auditor del sector público, incluidas aquellas que pudieran ser no relevantes para la auditoría de los estados financieros en cuestión. El alcance de la ISSAI se debe entender y respetar al fijar el alcance de la ISSAI de auditoría financiera. En el presente capítulo, se incluye, por separado, una sección en la que se consideran estos aspectos, y cómo debe el auditor abordarlos (ISSAI 1250" Consideración de leyes y normas en una auditoría de los estados financieros").

### **Ilustración 5.3: Aseveraciones y ejemplos de estado financiero**

#### **Operaciones y eventos**

*Para una operación como la compra de equipo de oficina, la gerencia asevera en los estados financieros que:*

Ocurrencia	La compra realmente tuvo lugar.
Integridad	Todas las operaciones de compra están incluidas en los estados financieros.
Exactitud	Las cantidades y los precios han sido declarados correctamente.
Medición o corte	La operación fue tratada en el periodo contable apropiado.
Clasificación	Realmente es una compra de equipo, no un costo de nómina o un vehículo de motor, y se ha contabilizado en la forma correspondiente.
Conformidad	El pago de la asignación por concepto de viajes fue hecho de conformidad con los reglamentos de viaje.

#### **Saldos de cuentas al cierre del año**

*Para los saldos de cuentas al cierre del año, las aseveraciones son ligeramente distintas por cuanto las cosas acerca de las cuales se hacen las aseveraciones son diferentes.*

Existencia:

- ¿Son todos estos vehículos automotores, equipos de oficina, terrenos y edificaciones inventarios reales? ¿Existen realmente?
- ¿Son estas cuentas comerciales por cobrar reales? ¿Les hemos vendido algo por lo que nos deben dinero?
- ¿Se compró efectivamente algo de estas cuentas por pagar y, por lo tanto, se les debe realmente dinero?

Derechos y obligaciones:

- ¿Somos dueños de la empresa? ¿Del carro? ¿De la computadora?
- Las cuentas comerciales por cobrar pueden existir, pero, ¿las hemos contabilizado y facturado o les hemos transferido, de otro modo, nuestros derechos sobre ellas?

Valuación:

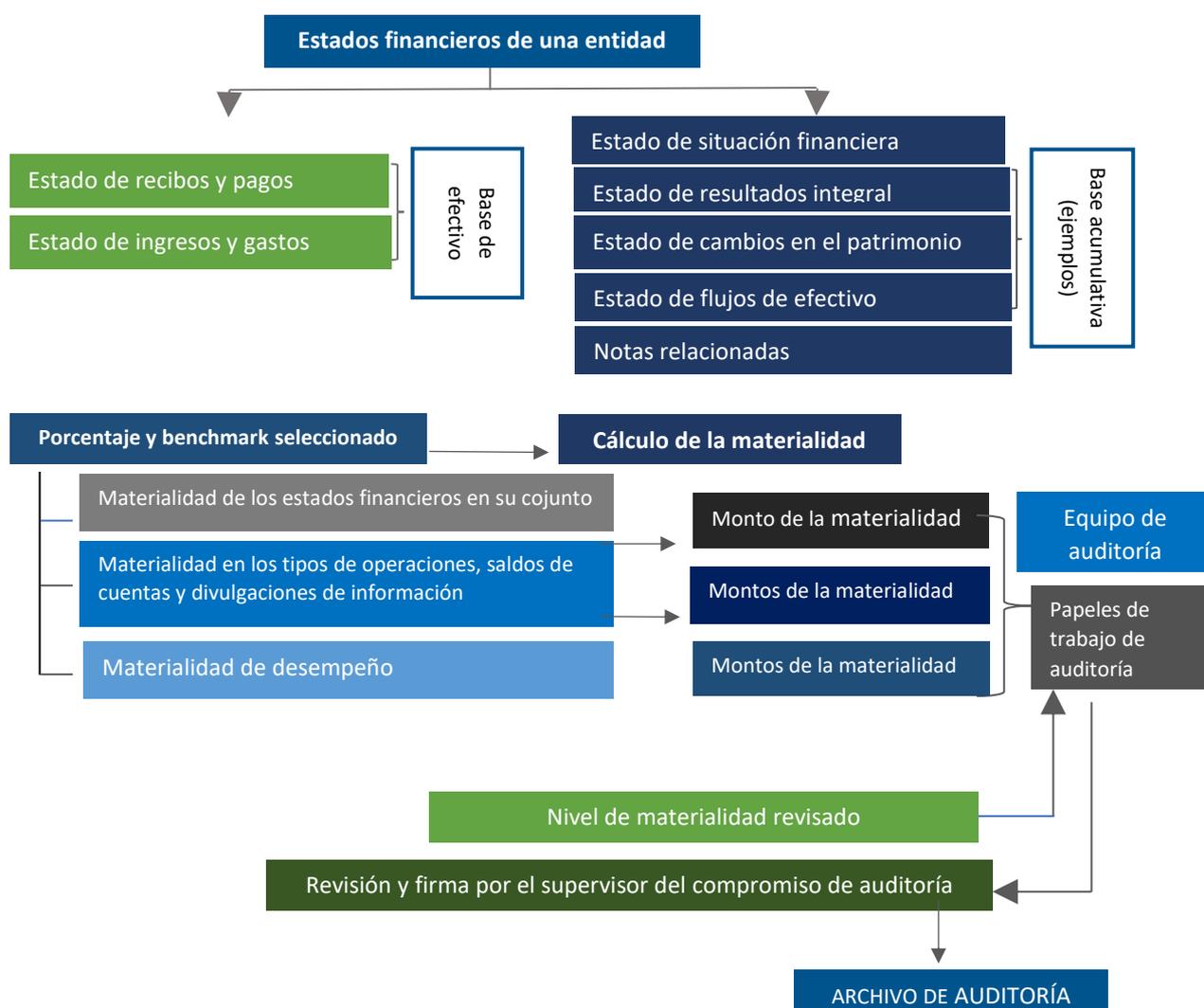
- ¿Se ha calculado correctamente la depreciación sobre los activos no corrientes o circulantes?
- ¿Los deudores comerciales nos van a pagar lo adeudado?
- ¿Se encuentra el inventario dañado, tiene una baja rotación o está obsoleto?

- 5.58.** De conformidad con el *Marco del Consejo Internacional de Normas de Contabilidad para la preparación y presentación de los estados financieros* la información es material "en caso de que su omisión o su representación errónea pueda influenciar las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros".
- 5.59.** No existe una norma estandarizada para determinar cómo calcular la materialidad o importancia relativa. La **ISSAI 1320** hace referencia al "juicio profesional" y al "monto" y la "naturaleza" de las incorrecciones como consideraciones a efectuar. El juicio profesional se puede fundamentar en un conocimiento y comprensión de la entidad, la naturaleza y alcance de las incorrecciones en las auditorías previas, etc. La base para la emisión del juicio profesional para determinar la materialidad deberá registrarse en el papel de trabajo.
- 5.60.** La gerencia de la EFS quizás debería tener una política que abarque los patrones comparativos de referencia (*benchmarks*) que pueden ser pertinentes, y el porcentaje a utilizar para establecer la materialidad.
- 5.61.** La ISSAI 1320 define un marco de referencia que los auditores pueden utilizar para determinar la materialidad o importancia relativa, de no existir discrepancia alguna con relación a este concepto en el MIF aplicable:
- Se considera que una información es material si su omisión o representación errónea puede influenciar las decisiones económicas de los usuarios, tomadas con base en los estados financieros.
  - Los juicios sobre la materialidad están influenciados por las circunstancias que los rodean y la magnitud o naturaleza de las incorrecciones significativas, o por ambos a la vez.
  - Los juicios sobre asuntos que son materiales o sustanciales para los usuarios de los estados financieros están basados en la consideración de las necesidades de información financiera común de sus usuarios, como grupo claramente identificable.

Resumiendo, la materialidad debe ser más bien relevante para el usuario que para quien confecciona los estados financieros. La materialidad debe ser considerada en las fases de planificación, ejecución y evaluación de la auditoría.

- 5.62.** El proceso para determinar la materialidad se presenta en la **Figura 5(d)** que aparece a continuación— tanto en la planificación como en la realización de una auditoría.

**Figura 5(d): Panorama de la determinación de la materialidad en la planificación y en la realización de la auditoría**



### El concepto de materialidad aplicado a la planificación de una auditoría

- 5.63.** Al momento de establecer el plan general de auditoría, el auditor debe determinar la materialidad o importancia relativa a aplicar para los estados financieros, en su conjunto, durante la auditoría (ISSAI 1320.10).
- 5.64.** Puede haber algunos ítems (tipos de operaciones, saldos de cuentas, divulgaciones de información) donde sea razonable esperar que ciertas incorrecciones con respecto a montos de menor significación tendrán influencia sobre las decisiones económicas y no económicas de los usuarios de los EF. En el supuesto de que el auditor concluya que tales posibilidades existen deberá, entonces, proceder a calcular una materialidad más baja para esos tipos específicos de operaciones, saldos de cuentas o divulgaciones de información.
- 5.65.** El equipo responsable del compromiso necesita analizar el asunto de la materialidad desde la perspectiva de los usuarios. Cuando la materialidad o importancia relativa a aplicar haya sido determinada, deberá documentarse y comunicársele a todo el equipo involucrado, debido a que la misma afectará tanto el alcance del trabajo de auditoría a realizar, como la fase de evaluación de la auditoría.

- 5.66.** En aquellos casos en los que el equipo auditor pueda identificar componentes significativos y tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información de importancia relativa, la materialidad se determina con base en el borrador de los **EF** suministrado por la gerencia de la entidad. Esto aportará una visión global, al menos, al gerente o supervisor de línea, lo que le facilitará la identificación de áreas en las que existe un alto riesgo de error material, y en las que el equipo necesita enfocar y concentrar su atención.
- 5.67.** Con base en la identificación de componentes significativos y tipos materiales de operaciones, saldos de cuentas y divulgaciones, el equipo del compromiso puede haber identificado áreas donde puede haber un alto riesgo de incorrección material. En consecuencia, el líder del equipo, el gerente de auditoría o el supervisor de auditoría pueden asignar esas áreas de alto riesgo a auditores competentes y con experiencia en el equipo. Estas áreas pueden incluso necesitar de la atención del supervisor o del líder del equipo.
- 5.68.** Para determinar la materialidad de los EF como un todo, se pueden utilizar diversos patrones comparativos de referencia (*benchmarks por sus siglas en inglés*) tal y como recibos de pagos totales, gastos totales, o gastos netos (gastos menos recibos de pago) sobre una base contable de efectivo. En el caso de una base contable acumulativa, se pueden utilizar los activos basados en patrones comparativos tales como patrimonio o valor neto de los activos, así como estado de ingresos basado en patrones comparativos tales como beneficios antes de impuestos, ingreso bruto y gastos totales. El beneficio obtenido antes de los impuestos se usa, con frecuencia, para entidades orientadas a ganancias (cf. ISSAI 1320.A5) El siguiente ejemplo ilustra el cálculo de la materialidad para los estados financieros, basado sobre este posible enfoque:

**Ilustración 5.4: Cálculo de la materialidad de los estados financieros en su conjunto**

<i>Benchmark</i>	Monto (UC)	Porcentaje usado	Monto materialidad (UC)
Total recibos o ingresos	10.000.000	0,5%	50.000
<i>Razón para aplicar 0,5% - por qué 0,5%?</i>			

*Nota: El porcentaje aquí utilizado es tan solo un ejemplo. No debe usarse como una base prescrita para el cálculo de la materialidad al realizar una auditoría. La EFS o el auditor deben hacer uso de su juicio profesional para determinar el porcentaje a emplear para calcular la materialidad. La EFS debe tener su propia política para determinar el nivel de materialidad.*

- 5.69.** La identificación de un patrón comparativo de referencia (*benchmark por sus siglas en inglés*) dependerá de muchos factores, tales como importancia o nivel crítico de ese patrón para los usuarios de los estados financieros, naturaleza de la entidad, etc. En la ilustración anterior, de tratarse de una entidad generadora de ingresos, los recibos de pago total se convierten en un factor crítico para los usuarios de los estados financieros. Representaciones erróneas superiores a 50.000 UC (como se muestra en la citada ilustración) serán consideradas como errores materiales en los estados financieros. La Tabla A de la plantilla del papel de trabajo **PTA 5.6** sugiere una plantilla para calcular y documentar la materialidad planeada para los estados financieros en su conjunto.
- 5.70.** El mismo principio aplica para el cálculo de la materialidad o importancia relativa de los distintos tipos de operaciones, saldos de cuentas y divulgaciones de información. La **Ilustración 5.5** es un ejemplo de un cálculo de materialidad en este sentido.

### Ilustración 5.5: Cálculo de la materialidad para tipos de operaciones o transacciones

Benchmark	Monto (UC)	Porcentaje usado	Monto de la materialidad (UC)
<b>Tipos de operaciones</b>			
Viajes	1.000.000	0,1 %	1.000
Costo del empleado	5.000.000	0,2%	10.000
<i>Razones para aplicar los porcentajes dados</i>			

*Nota: El porcentaje aquí utilizado es tan solo un ejemplo. No debe usarse como una base prescrita para el cálculo de la materialidad al realizar una auditoría. La EFS o el auditor deben hacer uso de su juicio profesional para determinar el porcentaje a emplear para calcular la materialidad.*

- 5.71.** A partir de esta ilustración, todo gasto incorrecto por concepto de viajes superior a 1.000 UC se considerará material. No obstante, en comparación con la importancia relativa de los estados financieros considerados como un todo, la incorrección pudiera no ser material y, a pesar de ello, tener aún influencia en las decisiones de los usuarios de los estados financieros; los gastos por concepto de viajes pudiera ser un área crítica de gastos.
- 5.72.** La Tabla C de la plantilla del papel de trabajo de auditoría **PTA 5.6** sugiere una plantilla para determinar la materialidad para tipos particulares de operaciones, saldos contables o divulgaciones.

### La materialidad de desempeño aplicada en la planificación de una auditoría

- 5.73.** Además del nivel de materialidad general, la ISSAI 1320 exige que el auditor determine el **nivel de materialidad de desempeño**, a los efectos de evaluar los riesgos de error material y determinar la naturaleza, duración y alcance de los procesos de auditoría adicionales. Este concepto se refiere al monto o montos fijados, por el auditor, a una materialidad menor para los EF considerados como un todo, con el fin de reducir a un nivel bajo adecuado, la probabilidad de que un agregado de presentaciones erróneas, no corregidas o detectadas exceda la materialidad de los estados financieros en su conjunto. En otros términos, la materialidad en el desempeño es fijada por debajo de la materialidad de los EF como un todo. La determinación de la materialidad de desempeño no es un simple cálculo mecánico e implica el ejercicio del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de evaluación de riesgos; y la naturaleza y el alcance de las representaciones erróneas identificadas en auditorías previas y, por lo tanto, las expectativas del auditor en relación con las representaciones erróneas en el período actual. La reducción de la materialidad general para llegar a la materialidad de desempeño se conoce, por lo regular, como un "corte de pelo" y el juicio profesional debe aplicarse para determinar el corte de pelo más apropiado. Cuanto mayor sea el corte de pelo, mayor será la diferencia entre la materialidad general y el desempeño. Se necesita que haya una diferencia mucho más grande, para permitir un mayor riesgo de que el auditor no pueda detectar errores materiales importantes.
- 5.74.** El siguiente ejemplo proporciona una ilustración para el cálculo de la materialidad de desempeño para los estados financieros en su totalidad. La Tabla No. B de la plantilla del **PTA 5.6** sugiere una plantilla para calcular y documentar la materialidad de desempeño:

### Ilustración 5.6: Cálculo de la materialidad de desempeño para los estados financieros en su conjunto

Benchmark	Materialidad total (de la ilustración 5.4 (UC)	Porcentaje usado	Monto de la materialidad de desempeño (UC)
Total recibos	50.000	75%	37.500

*Nota: como principio general, la materialidad de desempeño pudiera ubicarse en un rango de 60-80% de la materialidad total. Normalmente, los auditores utilizan 75% de la materialidad total como materialidad de desempeño.*

5.75. El mismo principio se aplica para determinar la materialidad de desempeño para tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información. La **Ilustración 5.7** muestra un ejemplo de cálculo de la materialidad de desempeño para un tipo de operación, saldo contable o divulgación.

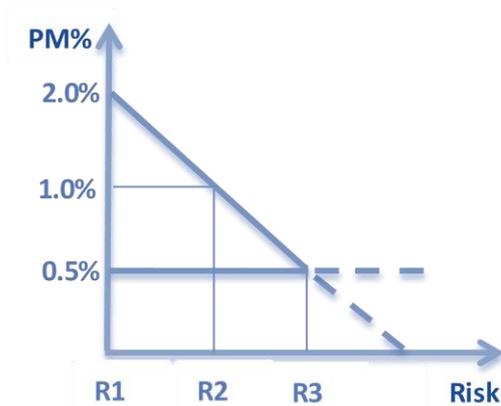
**Ilustración 5.7: Cálculo de la materialidad en la ejecución para tipos de operaciones o transacciones**

Benchmark	Materialidad (de la ilustración 5.5) (UC)	Porcentaje usado	Monto de la materialidad (UC)
<b>Tipos de operaciones</b>			
Viajes	1.000.000	0,05 %	500
Costo del empleado	5.000.000	0,1%	5.000

5.76. La Tabla No. C de la plantilla del **PTA 5.6** incluye también la determinación de la materialidad para tipos específicos de operaciones, saldos de cuenta y revelaciones de información.

### Materialidad de desempeño y riesgo

5.77. La selección de los niveles de materialidad de desempeño dependerá del riesgo de error material: mientras mayor sean los riesgos de detección, menor será riesgo de materialidad de desempeño, lo que dará lugar a la realización de más pruebas de controles o procedimientos sustanciales (y viceversa). Por consiguiente, existe una relación "inversa" entre la materialidad de desempeño y los riesgos de detección de errores materiales.



*Nota: De tratarse del riesgo de detección más bajo (R1), se podrá aplicar el porcentaje de materialidad de desempeño más alto posible. Si, por el contrario, el riesgo de detección es el más alto (R3), entonces, el auditor puede aplicar el porcentaje más bajo. En caso de que el riesgo de detección se encuentre hacia el medio (R2), entonces, se puede seleccionar un porcentaje ubicado entre el más alto y el más bajo posible, en términos de porcentajes.Cuál sea el tipo de porcentaje correspondiente a seleccionar, dependerá del juicio del auditor.*

5.78. En el proceso de determinar la materialidad, la **sensibilidad en relación con** los ítems de las cuentas subyacentes debe ser, igualmente tomada en consideración por el auditor. En el supuesto de que la entidad auditada o los estados financieros sean más sensibles, el auditor deberá disminuir el nivel de materialidad correspondiente. La sensibilidad es considerada en términos de los usuarios de los estados financieros: en el sector público, los principales usuarios de la información a considerar al definir la materialidad pueden ser el Parlamento, los medios de comunicación, las autoridades del Estado y el público en general. Basado en las expectativas de los usuarios, se pueden aplicar distintos umbrales de materialidad.

### Revisión del nivel de materialidad o importancia relativa a medida que la auditoría avanza

5.79. Durante una auditoría pueden presentarse nuevas situaciones o cambios en las circunstancias no previstos al momento de determinar los niveles de materialidad. En esas circunstancias, la ISSAI 1320.12 exige que el auditor revise la materialidad de los estados financieros en su conjunto y, de ser aplicable, el nivel o niveles de materialidad para tipos particulares de operaciones, saldos de

cuentas o revelaciones de información. La revisión de esos niveles de materialidad y las razones que la fundamentan deben documentarse en el archivo de auditoría.

- 5.80.** Como resultado de lo que acabamos de mencionar, el auditor necesita determinar también si existe la necesidad de chequear la materialidad de desempeño basada en la materialidad general revisada de los estados financieros en su conjunto, o de los tipos particulares de operaciones, saldos de cuentas o revelaciones de información, o de todos ellos a la vez. Una vez revisada la materialidad de desempeño deberá documentarse de modo similar al anterior.
- 5.81.** La forma en que se puede calcular y documentar la materialidad o importancia relativa está sugerida en la plantilla del papel de trabajo sobre materialidad (sugerida en el **PTA 5.6**).

## Evaluación de riesgos de errores materiales

- 5.82.** Como se explica en la ISSAI 1320.5.A1, la materialidad y el riesgo de auditoría se verifican al identificar y evaluar el riesgo de error material en los tipos de operaciones, saldos de cuentas y divulgaciones. Para mantener el enlace y seguir el proceso de evaluación de riesgos, se incluye la metodología para determinar la materialidad previa sección sobre evaluación de riesgos. Sin embargo, esta metodología debe seguirse y entenderse como un proceso iterativo, y la materialidad se puede determinar simultáneamente al identificar y evaluar los riesgos de error material.
- 5.83.** Una vez completado el proceso de identificación de riesgos, el auditor debe **evaluar** los riesgos de errores materiales a nivel de los estados financieros y el nivel de aseveración.
- 5.84.** A nivel de los estados financieros, el auditor determina en qué medida los riesgos de incorrecciones materiales se relacionan de manera generalizada con el estado financiero en su conjunto y afectan muchas de las aseveraciones. De ser aplicable, el auditor necesita identificar las aseveraciones afectadas.
- 5.85.** A nivel de la aseveración, el auditor debe evaluar los riesgos de errores materiales, en términos de probabilidad y magnitud (riesgos inherentes) y su importancia e impacto en la presentación de los estados financieros, que puede dar lugar a errores materiales en los estados financieros. Al mismo tiempo, el auditor debe evaluar el riesgo de control que tendrá un impacto en el plan del auditor para probar la efectividad operativa de los controles.
- 5.86.** La ISSAI 1315.6 establece que los **procedimientos de evaluación** de riesgo, que incluyen las indagaciones de la gerencia y de otras personas dentro de la entidad, procedimientos analíticos, observaciones e inspecciones.
- 5.87.** En qué medida un riesgo que ha sido identificado requiere especial consideración en la auditoría, es decir, se trata o no de un **riesgo significativo**, es algo que también debe ser evaluado por el auditor utilizando su juicio profesional de auditoría y tomar en cuenta de la probabilidad y magnitud de incorrecciones materiales como resultado de evaluaciones de riesgos inherentes. Sin embargo, al respecto la ISSAI 1315.28 prescribe que el auditor debe, al menos considerar si el riesgo, en cuestión, implica:
- una posibilidad de fraude;
  - desarrollos significativos recientes (por ejemplo, reformas contables, inestabilidad económica o política, nuevos acuerdos contractuales por cantidades significativas, etc.) que requieren de una atención específica a los riesgos;
  - operaciones complejas;
  - operaciones significativas relacionadas con terceros;
  - operaciones que están fuera del curso normal de la actividad de la entidad, o parecen ser inusuales;

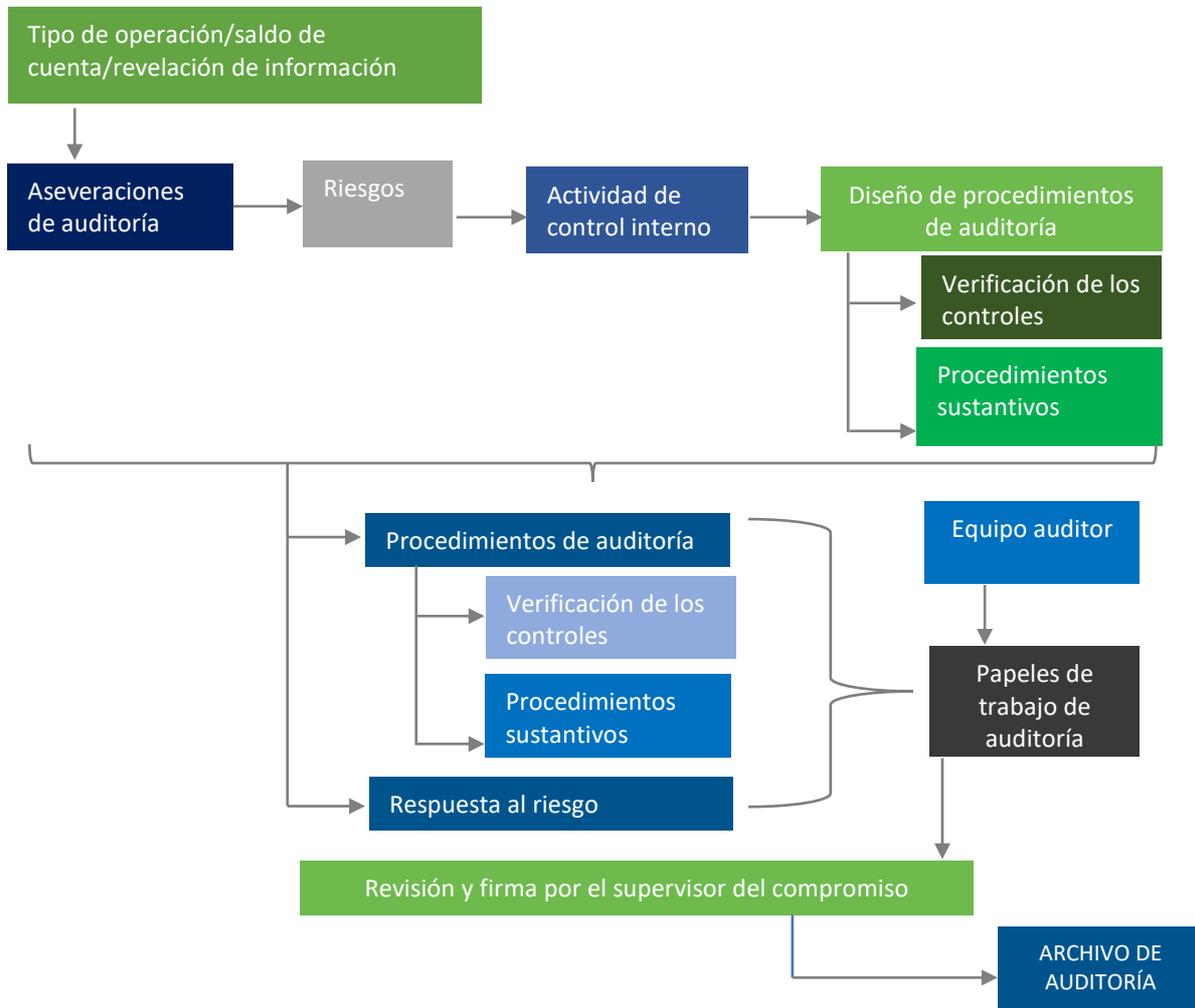
- un cierto grado de subjetividad en la medición de la información financiera en relación con los riesgos, especialmente cuando existe un amplio margen de incertidumbre en cuanto a la medición.

- 5.88.** En esta evaluación también se debe dar cuenta, de un cierto grado de subjetividad en la medición de la información financiera de la entidad en su conjunto, o de la complejidad de las operaciones o de eventos que sus estados financieros pueden representar.
- 5.89.** La necesidad de identificar tipos significativos de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones con base en los riesgos identificados de errores materiales, es abordado en la sección que identifica el riesgo de errores materiales, a nivel de la aseveración. Puede haber tipos de operaciones, saldos de cuentas o revelaciones que son cuantitativa y cualitativamente importantes, pero que no fueron definidas como significativas. Estos deben identificarse, ya que se requiere que el auditor realice los procedimientos de auditoría sustantivos mínimos que exige la ISSAI 1330.18.
- 5.90.** El auditor puede usar la plantilla del **PTA 5.7** para evaluar y documentar el riesgo de errores materiales tanto a nivel del estado financiero, como a nivel de aseveración. Esas clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones identificadas como importantes pero significativas pueden extraerse de PTA 5.6 y documentadas en **PTA 5.7** y ser tratados adecuadamente en la fase de conducción de la auditoría.
- 5.91.** Los riesgos identificados y evaluados, ya sea por fraude o error, pueden cambiar durante una auditoría a medida que el auditor obtiene evidencia de auditoría adicional. La ISSAI 1315.31 requiere que el auditor revise la evaluación de riesgos y modifique los procedimientos de auditoría planificados (vea también la ISSAI 1330 "Respuesta del auditor a los riesgos evaluados"). Las revisiones hechas a la evaluación y las razones de las mismas deben ser documentadas y firmadas por el revisor.

### Diseño de procedimientos adicionales de auditoría en respuesta al riesgo

- 5.92.** El propósito de diseñar procedimientos de auditoría es recolectar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los procedimientos de evaluación de riesgo se consideran procesos de auditoría, de acuerdo con lo prescrito en la ISSAI 1315. Una vez que el auditor ha identificado y evaluado los riesgos de error material, se espera que el auditor responda apropiadamente a esos riesgos, mediante el diseño de "procedimientos adicionales de auditoría", tal y como los define la ISSAI 1330. La **Figura 5(e)** ofrece un panorama general del diseño de esos procedimientos.

**Figura 5(e): Diseño de procedimientos de auditoría adicionales como respuesta a los riesgos evaluados de errores materiales**



**5.93.** En un enfoque de auditoría basado en el riesgo, los procedimientos de auditoría que no estén vinculados con los riesgos evaluados carecen de utilidad. Los riesgos identificados y evaluados, tanto a nivel de los estados financieros como a nivel de las aseveraciones, se transfieren a la plantilla del papel de trabajo de auditoría Respuesta al riesgo **PTA 5.8**.

**5.94.** Antes de sugerir la forma como los requisitos de la **ISSAI 1330** se pueden cumplir, es importante que los auditores entiendan las diversas categorías de procedimientos de auditoría como se indican en la **ISSAI 1330.4** y se detallan a continuación:

**Pruebas de los controles:** Un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles para prevenir o detectar y corregir las incorrecciones materiales a nivel de las aseveraciones.

- Estas pruebas son necesarias cuando la evaluación de riesgo incluye una expectativa en cuanto a la efectividad operativa de los controles, lo que exige el examen de esos controles para respaldar la evaluación de riesgo; y cuando los procedimientos sustantivos, por sí solos, no aportan evidencia de auditoría suficiente y apropiada, lo que hace necesario pruebas de control para obtener evidencia de auditoría acerca de su eficacia funcional.
- Tomando en cuenta la **Ilustración 5.2** anterior, veamos cómo el auditor puede diseñar una prueba de control como la indicada en la siguiente **Ilustración 5.8**. Esto está relacionado con la incorrección material a nivel de la aseveración. Aquí, el auditor necesita vincular el riesgo y

la actividad de control con la aseveración de auditoría para diseñar una prueba de los procedimientos de control.

**Ilustración 5.8: Diseño de pruebas de control con respecto al riesgo identificado y la actividad de control**

Riesgo	Actividad de control	Prueba del procedimiento de control	Aseveración de estados financieros
Reclamo de viaje de un empleado pagado a una tasa incorrecta.	Se debe efectuar un examen independiente de los datos existentes (ej.: tasas del Gobierno aprobadas en concepto de reclamos de viaje) para los reclamos de viaje procesados por un empleado.	Revisión del reclamo de viaje de un empleado para obtener evidencia que se realizó un examen independiente del mismo.	Exactitud <i>(verificar si las tasas para reclamos de viaje fueron correctamente aplicadas).</i>

**Procedimiento sustantivo:** Es el procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales a nivel de la aseveración. Los procesos sustantivos comprenden pruebas de detalles (tipos de operaciones, saldo de cuentas y revelaciones de información), así como procedimientos analíticos sustantivos.

- Siguiendo el razonamiento de la **Ilustración 5.8** anterior, se examina cómo puede el auditor diseñar procedimientos de auditoría sustantivos como los que se muestran en la siguiente **Ilustración 5.9**:

**Ilustración 5.9: Diseño de procedimientos de auditoría sustantivos (prueba de detalles) con respecto al riesgo identificado**

Riesgo	Actividad de control	Prueba del procedimiento de control	Procedimiento de auditoría sustantivo	Aseveración de estados financieros
Reclamo de pago por un viaje de un empleado pagado a una tasa incorrecta.	Se debe efectuar un chequeo independiente de los datos existentes (por ejemplo, tarifas aprobadas por el Gobierno para pagos de viaje) en relación con el reclamo de pago procesado por un empleado.	Revisión del reclamo de viaje de un empleado para obtener evidencia que se realizó un examen independiente del mismo.	Obtenga la impresión de los datos existentes (por ejemplo, tarifas aprobadas por el Gobierno para pagos de viaje) y <i>compare</i> con las tarifas que están siendo aplicadas en el reclamo de viaje del empleado.	Exactitud <i>(verificar si las tasas para reclamos de viaje fueron correctamente aplicadas).</i>

- Como se puede ver de la ilustración 5.9, tanto las pruebas de control como los procedimientos de auditoría sustantivos tratan sobre la detección de errores significativos a nivel de aseveración. La diferencia es que la prueba de controles se ocupa de evaluar la efectividad operativa de los controles internos que se supone deben prevenir y detectar errores importantes a nivel de afirmación, mientras que el procedimiento sustantivo es una prueba detallada que debe diseñarse y realizarse en clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de información, independientemente de si existen controles internos o no. La base

para diseñar y realizar pruebas de controles dependerá de los controles internos establecidos por la entidad.

- Procedimientos sustantivos incluyen el **teste de detalles** de los componentes, clases de transacciones, saldo de cuentas o revelaciones de información — por ejemplo, reconciliar los totales del libro mayor general con el registro de compras; reconciliar (una muestra de) cantidades de facturas de compras de bienes recibidos. Ellos también incluyen **procedimientos analíticos sustantivos** – por ejemplo, calculando el periodo promedio de espera del inventario y comparándolo con el año anterior (análisis de proporción); calculando el crecimiento del porcentaje de ingresos y comparándolo con la previsión y con el año anterior (análisis de tendencias); realizando un cálculo para testar la razonabilidad del interés recibido como, por ejemplo, el saldo bancario promedio frente a la tasa de interés promedia del año (prueba en total).
- En resumen, la **prueba de detalles** incluye datos de rastreo de documentos de respaldo relevantes para determinar la validez de las transacciones, la clasificación adecuada y la exhaustividad. Los **procedimientos analíticos sustantivos** consisten en comparar la información financiera en los estados financieros con otra información confiable o con la expectativa del auditor, para determinar si la información reportada es precisa. Las variaciones o diferencias inesperadas identificadas al realizar procedimientos analíticos pueden llevar a revisión e investigación adicionales. Un ejemplo de procedimientos analíticos sustantivos se ilustra en la **Ilustración 5.10**:

**Ilustración 5.10: Diseño de procedimientos de auditoría sustantivos (prueba de detalles) con respecto al riesgo identificado**

Aseveración de estados financieros	Saldo de la cuenta	Procedimientos analíticos sustantivos
Exactitud	Costo de la nómina	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Defina la tolerancia aceptable para la diferencia entre la expectativa independiente del gasto salarial básico total del empleado para 20X1 y el gasto salarial básico total real del empleado reconocido en los estados financieros de 20X1.</li> <li>• Elabore una expectativa independiente del gasto salarial básico total del empleado para 20X1.</li> <li>• Determine el gasto salarial básico real reconocido en los estados financieros de 20X1.</li> <li>• Calcule la diferencia entre la expectativa independiente y el resultado real.</li> <li>• Explique la diferencia que exceda la tolerancia aceptable.</li> </ul>

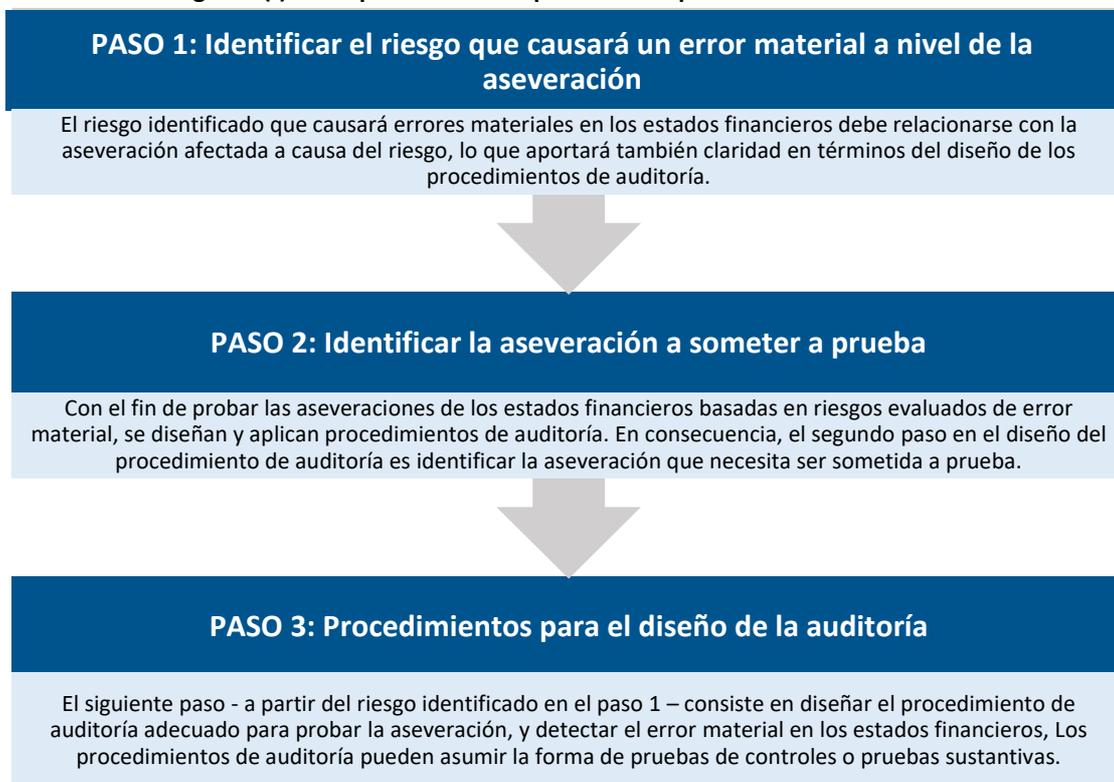
- La selección de los procedimientos adecuados es un asunto de juicio profesional en las circunstancias dadas. Los factores a considerar para la determinación de la combinación relativa de pruebas de detalles y los procedimientos analíticos incluyen los siguiente:
  - Naturaleza de las operaciones y saldos en relación con las aseveraciones involucradas.

- Disponibilidad de datos históricos o de otros criterios a utilizar en los procedimientos analíticos. De no contar con datos históricos para el año financiero en referencia o para el año inmediatamente precedente, se trata entonces de un área problemática.
- Disponibilidad de los registros necesarios para pruebas eficaces de detalles y naturaleza de las pruebas a las cuales son susceptibles.

5.95. Conforme a los distintos tipos de procedimientos de auditoría que se acaban de explicar, existen diversas técnicas para el diseño y realización de procedimientos de auditoría tales como examen, indagación, recálculo, confirmación de los ítems u operaciones, inspección y observaciones.

5.96. Al diseñar cada “procedimiento adicional de auditoría”, es importante establecer la aseveración que será examinada, el procedimiento de auditoría, y la razón para ese procedimiento. Los pasos en la **Figura 5(f)**, que se figuran abajo, se pueden seguir para el diseño de procedimientos adicionales de auditoría:

**Figura 5(f): Enfoque sistemático para diseñar procedimientos de auditoría**



5.97. La siguiente ilustración explica la vinculación entre la aseveración, el riesgo y el procedimiento de auditoría.

**Ilustración 5.11: Aseveración de auditoría, riesgos y procedimientos de auditoría**

Aseveración de estados financieros	Exactitud
Saldo de cuentas	Saldo de cierre (Efectivo y banco)
Riesgo	Saldo erróneo de efectivo al cierre
Procedimiento de auditoría sustantivo	Obtención de una carta de confirmación bancaria independiente del banco, y comparación del saldo provisto por el banco con el saldo final que aparece reflejado en el Libro Caja y los estados financieros para asegurarse que estén conformes

5.98. Al momento de diseñar los procedimientos de auditoría, los auditores pueden tomar nota de las recomendaciones sugeridas en la **Ilustración 5.12** que aparece a continuación.

**Ilustración 5.12: Consideraciones durante el diseño de los procedimientos de auditoría**

**Asegurar la claridad del procedimiento de auditoría**

Los procedimientos de auditoría deben ser diseñados de tal modo que incluso hasta un auditor nuevo o un auditor junior y un auditor revisor de un equipo auditor, sean capaces de comprender lo que debe hacerse. Los procedimientos no deben fijarse en términos vagos tales como *"Comprobar los reclamos de viaje de los empleados"*. Esto no especifica, en modo alguno, lo que se debe examinar en los reclamos de viaje. De modo típico, un reclamo de viaje debe contener muchos detalles como fechas del viaje, el *per diem* o los viáticos diarios, la cantidad de millas para uso del vehículo personal o el pago de las tarifas de taxi, duración del viaje, etc. Por consiguiente, el procedimiento debe especificar lo que necesita ser verificado en los reclamos de viaje.

**Mencionar la razón para realizar el procedimiento de auditoría**

Debe existir un propósito para el diseño y realización de un procedimiento de auditoría. En el ejemplo del reclamo de viaje, un procedimiento de auditoría como *"Comprobar los reclamos de viaje de los empleados"* no menciona por qué el reclamo de viaje debe verificarse. En su lugar, este procedimiento se puede denominar como *"Comparar el per diem o monto del viático diario reflejado en el formulario de reclamo de un empleado con las tarifas aprobadas por el Gobierno, para asegurar que este subsidio diario sea pagado de conformidad con las tarifas gubernamentales aprobadas"*. El diseño y realización de este procedimiento confirma que el *per diem* o viático diario de gastos se pagó de acuerdo con las tasas aprobadas por el gobierno, a tal efecto.

**¿Cuál es la aseveración que está siendo sometida a prueba?**

Se supone que los procedimientos de auditoría examinan las aseveraciones hechas en los estados financieros. En otras palabras, la razón para llevar a cabo un procedimiento de auditoría, como se acaba de mencionar, es someter a prueba la aseveración. Sin embargo, es importante que un auditor entienda cuál es la aseveración a comprobar antes de iniciar el diseño del procedimiento de auditoría. Retomando el ejemplo del viaje: *"Comparar el per diem o monto del viático diario reflejado en el formulario de reclamo de un empleado con las tarifas aprobadas por el gobierno<sup>(1)</sup>, para asegurar que este subsidio diario sea pagado de conformidad con las tasas gubernamentales aprobadas<sup>(2)</sup>"*). Esto confirmará la aseveración de exactitud de los gastos por concepto de viaje en los estados financieros <sup>(3)</sup>.

[<sup>1</sup> procedimiento de auditoría; <sup>2</sup> la causa del procedimiento de auditoría; y <sup>3</sup> la aseveración] La presencia de estos tres componentes asegura la integridad del procedimiento de auditoría.

**Terminología comúnmente utilizada en el diseño de los procedimientos de auditoría**

Los términos relativos a la auditoría tales como *"conciliar"*, *"totalizar"*, *"comparar"* se pueden utilizar al momento de diseñar procedimientos de auditoría de modo que sean muy específicos.

El término *"totalización"* significa totalizar una lista, por ejemplo, emitir los gastos de viaje reflejados en los estados financieros. Las palabras *"conciliar"* o *"rastrear"* significan emparejar o conciliar información de dos documentos o registros; por ejemplo, conciliar el reclamo por concepto de viático diario realizado por un empleado con la tasa aprobada por el gobierno a tal efecto, o rastrear el gasto total de viajes en los estados financieros en los gastos de viajes asentados en el Libro Mayor para confirmar la exactitud del mismo.

5.99. Las ilustraciones proporcionadas para el diseño de los procedimientos de auditoría son, asimismo, corroboradas por la plantilla del papel de trabajo **PTA 5.8**. Las EFS o los auditores pueden adaptar la presente metodología para documentar procedimientos adicionales de auditoría en una auditoría de los estados financieros.

**5.100.** La fase de planificación de la auditoría de los estados financieros termina con el diseño de procedimientos adicionales de auditoría basados sobre los riesgos de errores materiales identificados y evaluados, a nivel de los estados financieros y a nivel de la aseveración. No obstante, los procedimientos de auditoría diseñados en la fase de planificación pueden cambiar en la fase de realización de la auditoría, al tomar en consideración las nuevas circunstancias y situaciones que pueden surgir en el área y que no fueron consideradas al momento de planificar. La fase de planificación de la auditoría es un proceso muy iterativo, y debe actualizarse a medida que la auditoría avanza.

### Consideración de leyes y normas en una auditoría de los estados financieros

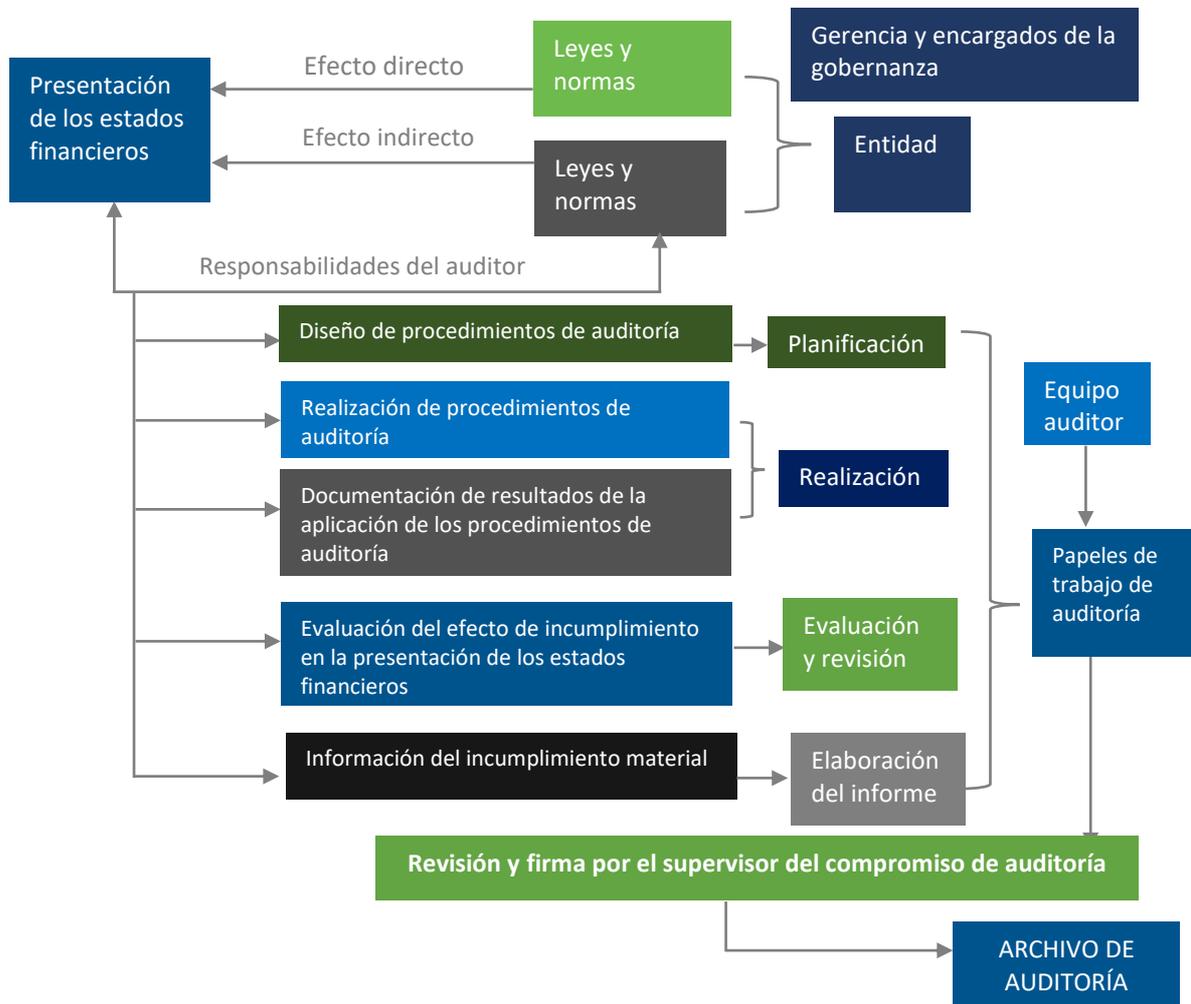
**5.101.** Los principios relacionados con la consideración de las leyes y normas en una auditoría de estados financieros se analizan en el Capítulo 2 (véanse los párrafos 2.32 al 2.36). Esta sección se fundamenta en esos principios y describe la metodología para la consideración de leyes y normas en una auditoría de estados financieros.

**5.102.** Al considerar las leyes y normas en una auditoría de estados financieros, los objetivos del auditor según la ISSAI 1250.10 son:

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las disposiciones de estas leyes y normas, las cuales, como generalmente se reconoce, tienen un efecto directo sobre la determinación de los montos materiales o significativos y sobre las revelaciones de información de los estados financieros.
- Ejecutar procedimientos de auditoría específicos para ayudar a identificar las instancias de no cumplimiento con otras leyes y normas que pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros.
- Responder apropiadamente en caso de incumplimiento o sospecha de incumplimiento con las leyes y normas identificadas durante la auditoría.

**5.103.** En tanto que algunas de las leyes aplicables pueden tener efectos directos sobre la presentación de los EF, en otros, los efectos pueden ser indirectos. El incumplimiento de las leyes y normas puede tener un efecto importante sobre los EF. La siguiente **Figura 5(g)** proporciona un panorama de cómo debe el auditor considerar las leyes y normas al momento de la planificación y realización de la auditoría.

**Figura 5(g): Panorama para la consideración de las leyes y normas durante la planificación y realización de una auditoría de los estados financieros**



**5.104.** Es responsabilidad de la gerencia y de los encargados de la gobernanza asegurar que las operaciones de la entidad sean llevadas a cabo de conformidad con las disposiciones de las leyes y normas aplicables, incluido el cumplimiento con aquellas disposiciones que determinan los importes y revelaciones de información reportados en los estados financieros.

**5.105.** A los efectos de adquirir un buen conocimiento y comprensión de la entidad en una auditoría de los estados financieros, el auditor debe, en la fase de planificación, identificar las leyes y normas aplicables que afectan las operaciones de la entidad. En el contexto de las entidades del sector público, esas leyes y normas pueden revestir la forma de normas ambientales, ley de finanzas públicas, normas financieras, normas de adquisición, leyes laborales, resoluciones parlamentarias, etc.

**5.106.** En las operaciones del sector público, especialmente en el Gobierno, los importes reflejados en los estados financieros están fundados sobre las leyes promulgadas por el Parlamento, tales como, leyes presupuestarias, normas, reglamentos y otras órdenes y circulares de carácter permanente, emitidas por el Gobierno. A esto hay que agregar, el marco de información financiera vigente que aporta la base para la preparación de los estados financieros. Estas leyes y normas pueden tener un efecto directo en la determinación de los montos sustanciales y revelaciones de información en los estados financieros. El incumplimiento de estas leyes y normas puede tener un efecto material sobre los estados financieros, tal y como aparece en la siguiente **Ilustración 5.13:**

**Ilustración 5.13: El incumplimiento de normas y su efecto directo sobre los estados financieros**

Tipo de operación	Reglamento del Ministerio de Finanzas – Viajes al exterior	Importe pagado	Monto autorizado por las finanzas gubernamentales (elegible para 50% de SDS)	Importe pagado en exceso
Viaje	La sección 9 establece; "Se le pagará a un empleado 50% del subsidio diario de subsistencia (SDS-viático por día), conforme a la tasa aplicable del país al cual viaja, en caso de que el alojamiento sea suministrado por el anfitrión"	5000 UC	2500 UC	2500 UC
<p><b>Caso:</b> Un empleado de una entidad X efectúa un viaje de negocios al exterior para asistir a un seminario sobre desafíos y oportunidades en la implementación de las <i>IPSAS</i> (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público) en el Gobierno. Una invitación del organizador y anfitrión del seminario indica que el alojamiento por el periodo completo del seminario será provisto por el anfitrión. El Seminario tuvo una duración de cinco días y se celebró en Faraway Land. La tasa de <i>SDS</i> aplicable para un funcionario en Faraway Land, de acuerdo con la Lista 9 del Ministerio de Finanzas del Gobierno de Homeland, es 1000 UC por día.</p>				
<p><b>Hecho:</b> La cláusula 9 de la Norma del Ministerio de Finanzas determina el monto del Subsidio diario de subsistencia (viático) a pagar a un empleado por asistir al seminario de 5 días en Faraway Land, que resultó ser 2500UC. No obstante, a un empleado se le pagó 5000UC, lo que constituía una desviación de la Cláusula 9 de la Norma del MdF. En consecuencia, éste es un caso de incumplimiento de la Cláusula 9 de la Norma del MdF. En este caso, se asume que hubo un pago en exceso de 2500UC lo que tiene un efecto material sobre los estados financieros. Empero, en un escenario real, que un pago por exceso tenga un efecto material o no dependerá de la materialidad determinada para cada viaje (tipo de gasto).</p>				

**5.107.** Una entidad, en sus operaciones diarias también debe cumplir con otras leyes y normas, tales como leyes ambientales, leyes laborales, leyes de contratación, etc., las cuales no tienen un efecto directo sobre la determinación de los montos y revelaciones de información en los EF. Sin embargo, el incumplimiento de estas leyes y normas tiene un efecto material sobre los EF. Por ejemplo, la violación de una disposición de una ley ambiental puede dar lugar a multas y penalizaciones que tendrán un efecto material sobre los estados financieros. Véase, al respecto, la **Ilustración 5.14** que aparece, a continuación:

**Ilustración 5.14: El incumplimiento de normas y su efecto indirecto sobre los estados financieros**

Tipo de operación	Sección de la Ley de manejo de desechos sólidos – Autoridad ambiental	Importe de las multas y penalizaciones
Misceláneos (multas y penalizaciones)	La sección 55 establece: "El vertido de desechos sólidos en un área distinta a las designadas dará lugar a multas y penalizaciones prescritas por la autoridad medio ambiental".	50000 UC
<p><b>Caso:</b> En un seguimiento de rutina de instalaciones y lugares públicos realizada por funcionarios de medio ambiente de la autoridad ambiental, durante el año, se observó que la entidad X había vertido desechos electrónicos al otro lado de la vía, a 100 metros de distancia de la sede de su oficina, en lugar de botarlos en el área designada, ubicada a 20 kilómetros fuera de la ciudad. La entidad fue penalizada por violación de la Sección 55 de la Ley de manejo de desechos sólidos y recibió una notificación de demanda por 50000 UC, a pagar a la autoridad ambiental, el 31 de julio de 2015. La notificación establecía, además, que de no pagar la penalización dentro del lapso previsto habría una sanción penal de 15%pa. La tasa de penalización era conforme a la Lista de tasas de multas y penalizaciones prescrita por la autoridad ambiental en el año 2014. De acuerdo con la notificación de demanda, la entidad X pagó la penalización mediante la emisión del cheque No.000100, de fecha 25 de julio de 2013, por concepto de 50000 UC, a favor de la autoridad ambiental. El monto de la penalización de 50000 UC fue asentado bajo el rubro Cuentas Misceláneas - multas y penalizaciones.</p>		
<p><b>Hecho:</b> El pago de 50000 UC hecho a la autoridad ambiental y asentado bajo el rubro Cuentas Misceláneas, no es un pago incurrido por el curso normal del negocio en la entidad X. El pago se efectuó a causa de la violación de una ley. El pago de 50000 UC no solo tuvo un efecto material sobre los estados financieros, en términos de una cantidad determinada (a comparar con la materialidad establecida en la fase de planificación de la auditoría) sino que, además, la violación de una ley es por naturaleza material. La ley ambiental, en cuestión, puede no tener un efecto directo en la presentación de los estados financieros, pero la violación de la ley - su incumplimiento - tendrá un efecto, tal y como se plantea en este caso.</p>		

- 5.108.** Para aquellas leyes y normas que tendrán un efecto directo sobre la determinación de los montos y revelaciones de información en los estados financieros, la responsabilidad del auditor consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con relación al cumplimiento de esas leyes y normas, tal y como las normas prescritas por el Ministerio de Finanzas, y previamente presentadas en la **Ilustración 5.13**.
- 5.109.** El auditor necesita diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría para recolectar evidencia de auditoría con relación al cumplimiento de las leyes y normas. Los procedimientos pueden tener lugar bajo la forma de una indagación de la gerencia y, cuando ello sea indicado, de los encargados de la gobernanza, así como la inspección de los documentos dentro y fuera de la entidad. Un ejemplo de ello es el que aparece en la **Ilustración 5.14** en el que los documentos pueden obtenerse de la autoridad del medio ambiente para determinar si hubo casos de incumplimiento por parte de la entidad, con respecto a leyes ambientales relevantes. El procedimiento de auditoría para el caso de la **Ilustración 5.13**, antes citada, se puede diseñar como el presentado en la **Ilustración 5.15** que se presenta a continuación:

**Ilustración 5.15: Procedimientos de auditoría para detectar incumplimientos con leyes y normas**

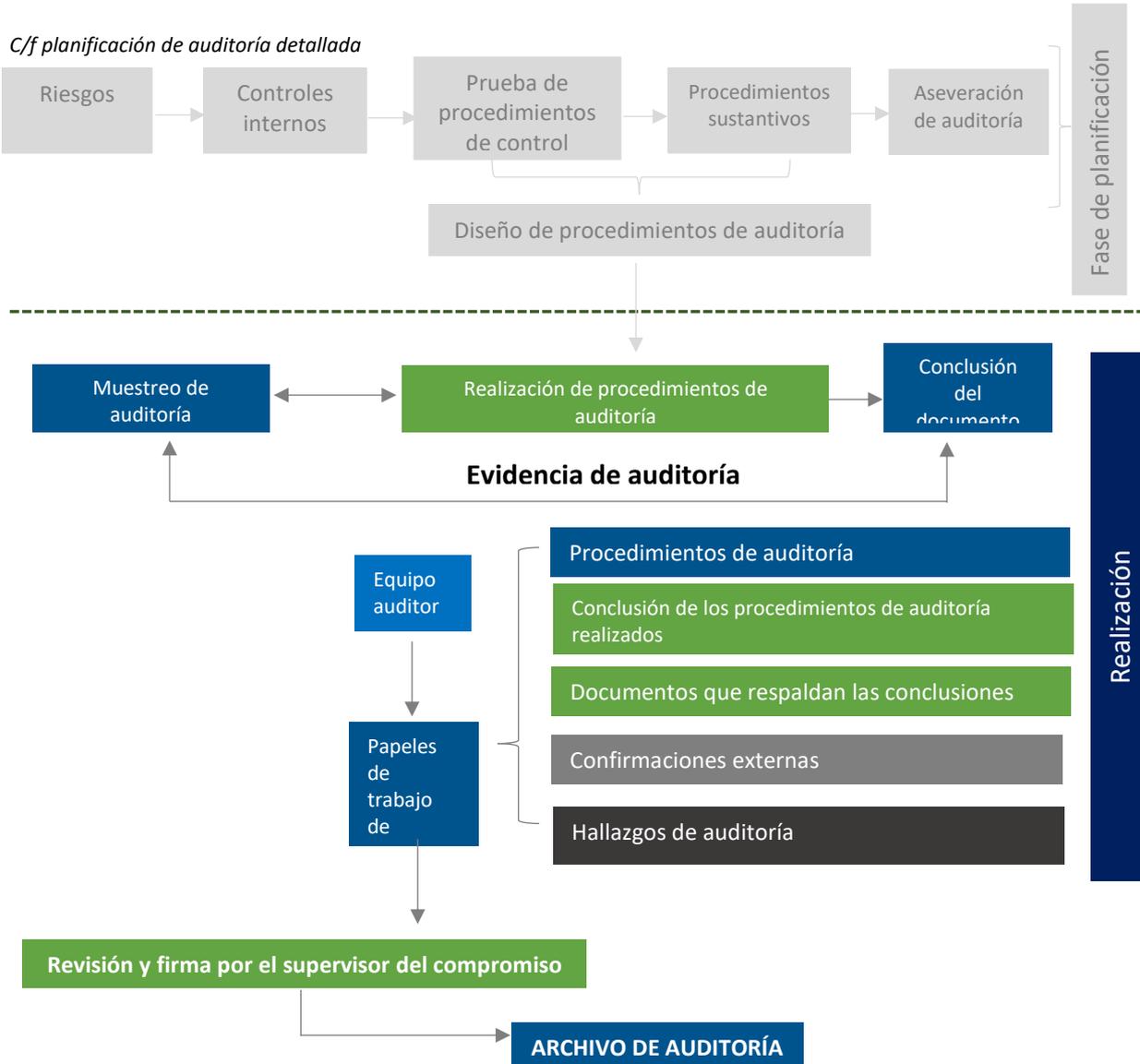
Tipo de operación	Aseveración de los estados financieros	Procedimientos de auditoría	Conclusión
Viajes (Viajes al exterior)	Exactitud	Extraer del libro de viajes, cinco muestras de viajes al exterior realizados por empleados y verificar si los subsidios diarios de subsistencia se pagaron de conformidad con las tasas prescritas por la Cláusula 9 de las Normas sobre viajes al exterior, emitidas por el Ministerio de Finanzas.	De las cinco muestras examinadas, se hizo un pago por exceso a un empleado por 2500 UC. El gasto de viajes ha sido sobreestimado con ese alcance en los estados financieros.
<p><b>Propósito:</b> El objetivo de llevar a cabo este procedimiento es verificar que el pago por concepto de viajes al exterior fue hecho de conformidad con las normas emitidas por el Ministerio de Finanzas. La realización de este procedimiento asegura la exactitud de los gastos asentados, con respecto al rubro de viajes al exterior, en los estados financieros. Además de asegurar el correcto tratamiento de los gastos de viajes en los Libros contables de la entidad, la gerencia es también responsable de garantizar que los gastos incurridos a este efecto cumplan con las normas emitidas por el Ministerio de Finanzas.</p>			
<p><b>Evidencia:</b> El procedimiento de auditoría. La conclusión del procedimiento de auditoría realizado, el extracto de la Cláusula 9 y la Lista 9 de las normas del Ministerio de Finanzas, así como el extracto impreso de las cinco muestras de viajes al exterior de los cinco empleados (generado a partir del sistema contable de la entidad), constituyen la evidencia de auditoría.</p>			

# CAPÍTULO 6

## Realización de una auditoría

6.1. La fase de realización de una auditoría abarca la realización de los procedimientos de auditoría y la recolección de evidencia de auditoría. La Figura 6(a) ofrece un panorama general de la fase de realización del proceso de auditoría financiera:

**Figura 6(a): Panorama de la fase de realización de la auditoría (aplicación de procedimientos de auditoría y recolección de evidencia de auditoría)**



## Realización de los procedimientos de auditoría y documentación de la conclusión

- 6.2. El auditor lleva a cabo procedimientos para recolectar evidencia de auditoría, la cual constituirá la base de la conclusión del auditor. El auditor debe reunir evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En tanto que la suficiencia hace referencia a la cantidad de evidencia de auditoría, la adecuación se refiere a la calidad en términos de relevancia y confiabilidad.
- 6.3. Después de haber efectuado los procedimientos de auditoría, el auditor necesita registrar las conclusiones a las que ha llegado y debe, igualmente, indicar allí si el propósito de esos procedimientos se logró. El acto de documentar las conclusiones asegura, además, que el auditor ha llevado a cabo los procedimientos diseñados en la fase de planificación, y la documentación sirve como evidencia de auditoría. En otras palabras, al ser debidamente documentada, la conclusión misma constituye una evidencia de que los procedimientos de auditoría han sido realizados.

### Ilustración 6.1: Importancia de documentar las conclusiones de los procedimientos de auditoría realizados

*La EFS ABC (situación real) contrató un equipo de la EFS XYZ de otro país para efectuar una evaluación de MMD-EFS. Mientras se revisaba el archivo de auditoría de una auditoría financiera llevada a cabo en el año 2013, el equipo de evaluación encontró que el equipo auditor había diseñado los procedimientos de auditoría basado sobre la evaluación de riesgo de incorrección material en el documento de planificación de la auditoría. No obstante, el equipo de evaluación no encontró evidencia alguna de los procedimientos de auditoría realizados por los auditores, debido a que no se habían registrado conclusiones con respecto a cada uno de los procedimientos diseñados en la fase de planificación. El equipo de evaluación entrevistó al equipo auditor para saber si habían efectuado los procedimientos de auditoría en cuestión y éste respondió que dichos procedimientos habían sido llevados a cabo de acuerdo con lo diseñado. Al preguntársele si las conclusiones a las que había llegado habían sido registradas, el equipo respondió que las conclusiones con relación a cada procedimiento no habían sido registradas. El equipo señaló que las observaciones de auditoría habían sido consideradas como su conclusión. Como resultado, la calificación fue muy baja en el el Área C del informe de evaluación de MMD-EFS.*

Tomando en cuenta el ejemplo anterior, es muy importante que los auditores registren la conclusión de los procedimientos de auditoría efectuados, independientemente de si tales procedimientos generaron o no observaciones de auditoría.

- 6.4. Con relación a la **Ilustración 5.2** en el capítulo 5, una de las actividades de control establecidas por la entidad para verificar la exactitud de las tasas pagadas por concepto de viaje es efectuar un examen de los datos disponibles con relación a los reclamos de viaje procesados por un empleado. Usando un ejemplo de la **Ilustración 5.2**, una de las formas que tiene el auditor para registrar la conclusión, basado sobre la realización de la prueba de control, se presenta en la **Ilustración 6.2**:

**Ilustración 6.2: Documentación de la conclusión alcanzada después de la realización de una prueba de control**

<b>Riesgo</b>	Reclamo de un empleado por concepto de viaje pagado a una tasa incorrecta.
<b>Actividad de control</b>	Realización de un examen independiente de los datos existentes (por ejemplo, el Gobierno aprobó las tasas de reclamo por concepto de viaje) con respecto a los reclamos de viaje procesados por un empleado.
<b>Prueba del procedimiento de control</b>	Inspección del reclamo de viaje de un empleado para la obtención de evidencia de que el <i>examen independiente</i> tuvo lugar.
<b>Conclusión</b>	<b>Conclusión positiva:</b> <i>El examen independiente fue llevado a cabo por el personal designado en la entidad. El control interno está funcionando eficazmente.</i>
	<b>Conclusión negativa:</b> <i>No se efectuó un examen independiente de las tasas pagadas por concepto de viaje.</i>
<b>Aseveración de los estados financieros</b>	Exactitud <i>(Verificar si las tasas por reclamo de viajes fueron aplicadas correctamente.)</i>

*Nota: La conclusión puede ser de dos tipos. La conclusión positiva es aquella en la que el control de la actividad funciona eficazmente, en tanto que la conclusión negativa, es aquella en la que el control de la actividad no funciona eficazmente. Esta segunda conclusión conduciría, entonces, a formular las observaciones y recomendaciones de auditoría a comunicar a la gerencia y a los encargados de la gobernanza.*

- 6.5. Finalizada la prueba de control, el auditor debe registrar las conclusiones en la plantilla del papel de trabajo de auditoría PTA 6.7, las cuales serán firmadas por el revisor, una vez que ha verificado la realización de las pruebas de control.
- 6.6. Un auditor que aplica las ISSAI de auditoría financiera cuando audita los estados financieros debe comprender los controles internos de la entidad auditada que son relevantes para la preparación de los estados financieros. Como mínimo, el auditor debe evaluar el diseño y la implementación de los controles internos identificados en los procesos que pueden tener un efecto material en los estados financieros. Esto significa identificar estos controles internos y evaluar si se diseñaron adecuadamente para mitigar de manera eficaz el riesgo para el que fueron diseñados. Esto también significa evaluar si dichos controles internos se implementaron realmente (y que los controles se están realmente aplicando). Es necesario hacer esto porque los controles internos mal diseñados o la falta de implementación de controles internos pueden dar lugar a riesgos de errores materiales en los estados financieros. La evaluación del diseño y la implementación de los controles internos se pueden documentar utilizando el papel de trabajo de auditoría PTA 5.5. El auditor debe probar la eficacia operativa de los controles internos cuando decide que ésta es la respuesta de auditoría adecuada a un riesgo identificado o cuando el auditor simplemente no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de otros procedimientos de auditoría realizados. Probar la efectividad operativa significa realizar pruebas para asegurarse de que la entidad auditada está realizando el control de manera eficaz.
- 6.7. La plantilla del trabajo de auditoría PTA 6.1 sugiere la forma como el auditor puede realizar procedimientos para probar la eficacia operativa de los controles y documentar los procedimientos efectuados y las conclusiones a las que se llegó.
- 6.8. Independientemente de la ejecución de pruebas de los controles y del arribo a conclusiones sobre la eficacia operativa de los controles internos, el auditor debe llevar a cabo procedimientos sustantivos para los **componentes materiales** y los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información, en razón de que la evaluación de riesgo del auditor es sentenciosa y puede no ser lo suficientemente precisa como para identificar los riesgos de incorrecciones materiales. Adicionalmente, existen limitaciones inherentes a los controles internos, entre las cuales figuran el

riesgo de que la gerencia haga caso omiso de ellos, la posibilidad de errores humanos y el efecto de los cambios de sistemas.

- 6.9. La ISSAI 1330.6 exige que el auditor diseñe y ejecute procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance estén basados sobre los riesgos evaluados de errores materiales a nivel de las aseveraciones y respondan a ellos. En el ejemplo del reclamo de viaje de la **Ilustración 6.3** se muestra como los auditores pueden documentar la conclusión alcanzada mediante la ejecución de procedimientos de auditoría sustantivos y la forma de abordar los riesgos y la aseveración de auditoría identificados.

**Ilustración 6.3 Documentación de la conclusión alcanzada después de la aplicación de procedimientos de auditoría sustantivos**

<b>Riesgo</b>	Reclamo de un empleado por concepto de viaje pagado a una tasa incorrecta.
<b>Actividad de control</b>	Realización de un examen independiente de los datos existentes (por ejemplo, el Gobierno aprobó las tasas de reclamo por concepto de viaje) con respecto a los reclamos de viaje procesados por un empleado.
<b>Prueba del procedimiento de control</b>	Inspección del reclamo de viaje de un empleado para la obtención de evidencia de que el <i>examen independiente</i> tuvo lugar.
<b>Procedimientos de auditoría sustantivos (Prueba de detalles)</b>	Obtención de una copia impresa de los datos existentes (por ejemplo, tasas por concepto de reclamos de viaje aprobadas por el Gobierno) y comparación con las tasas aplicadas en el reclamo de viaje de un empleado.
<b>Conclusión</b>	<b>Conclusión positiva:</b> <i>El examen independiente fue llevado a cabo por el personal designado en la entidad. El control interno está funcionando eficazmente.</i>
	<b>Conclusión negativa:</b> <i>No se efectuó un examen independiente de las tasas pagadas por concepto de viaje.</i>
<b>Aseveración de auditoría</b>	Exactitud (verificar si las tasas por concepto de reclamos de viaje fueron aplicadas correctamente).

*Nota: La conclusión puede ser de dos tipos. La conclusión positiva es aquella en la que el control de la actividad funciona eficazmente, en tanto que la conclusión negativa, es aquella en la que el control de la actividad no funciona eficazmente. Esta segunda conclusión conduciría, entonces, a formular las observaciones y recomendaciones de auditoría a comunicar a la gerencia y a los encargados de la gobernanza.*

- 6.10. El auditor necesita aplicar procedimientos de auditoría sustantivos para recolectar evidencia de auditoría sustancial y corroborativa. La forma como el auditor puede realizar y documentar los procedimientos de auditoría sustantivos se sugiere en la plantilla del papel de trabajo de auditoría **PTA 6.2**.
- 6.11. Ciertas condiciones o circunstancias pueden indicar la posibilidad de un error material. Los ejemplos incluyen:
- procedimientos analíticos que revelan diferencias significativas con relación a las expectativas (ver abajo);
  - diferencias significativas entre la conciliación de una cuenta de control y los registros subsidiarios o entre una cuenta física y una cuenta relacionada;
  - solicitudes de confirmación que revelan diferencias significativas o arrojan menos respuestas de las esperadas;
  - operaciones seleccionadas para su verificación que no están respaldadas por la documentación apropiada o que no están debidamente autorizadas;
  - archivos o registros de soporte que deberían estar disponibles, pero que no se entregan inmediatamente al ser solicitados; y

- pruebas de auditoría que detectan errores que eran aparentemente conocidos por el personal de la entidad, pero que no fueron voluntariamente revelados al auditor.

**6.12.** Cuando las condiciones o circunstancias precedentes están dadas, los procedimientos sustantivos originalmente planificados, pueden no ser suficientes para detectar los errores materiales que pueden haber ocurrido. El auditor debe, entonces, considerar si la evaluación inicial de riesgo de incorrecciones materiales y las pruebas sustantivas planificadas son aún apropiadas. De ser necesario, se deben llevar a cabo pruebas sustantivas adicionales, para determinar si han ocurrido errores materiales y para cuantificar el monto de los mismos. La selección de procedimientos adecuados, incluida la posibilidad de ejecutar una combinación de procedimientos analíticos y pruebas de detalles, es una cuestión de juicio profesional a dilucidar.

## Confirmaciones externas

**6.13.** La confirmación externa es una prueba sustantiva de detalles que implica la obtención de información directa de un tercero. En consecuencia, este tipo de procedimiento de auditoría arroja evidencia de auditoría muy confiable. La confirmación externa consiste en una respuesta directa, por escrito, de un tercero al auditor, en papel, medios electrónicos u otros.

**6.14.** Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría están guiados por la ISSAI 1505, la cual establece, entre otros, que la información obtenida de la fuente independiente de la entidad puede incrementar el nivel de seguridad del auditor en relación con la evidencia que consiguió a partir de los registros contables y las aseveraciones de la gerencia (ISSAI 505.2).

**6.15.** En el sector público, las confirmaciones externas se pueden usar para obtener evidencia acerca de los saldos de las cuentas bancarias, las cuentas por pagar y por cobrar (áreas comunes).

**6.16.** La confirmación de terceros es un procedimiento de auditoría importante debido a que, por lo regular, la evidencia obtenida de fuentes externas a la entidad, puede proveer mayor garantía de confiabilidad que la evidencia conseguida exclusivamente de la entidad.

**6.17.** Se espera que el auditor ejerza controles que le proporcionen una seguridad razonable de que las solicitudes de confirmación están dirigidas a los terceros por él seleccionados. Esto requiere lo siguiente:

- Control sobre la preparación y envío de solicitudes (bien sea mediante remisión personal, correo o fax).
- Investigación de las razones para dirigir solicitudes a individuos específicos dentro de una entidad.
- Envío de las solicitudes, por correo, en sobres que tengan la dirección de remitente del auditor de modo que, los ítems que no fueron entregados por la oficina postal les sean devueltos al auditor para ser re direccionados, de ser esto posible.
- Investigación de las solicitudes no remitidas; y
- Alerta a respuestas que sean sospechosamente uniformes en algunos aspectos, por ejemplo, escritura, dirección, etc.

**6.18.** La confirmación externa puede ser una confirmación positiva o negativa. La diferencia entre las dos estriba en la formulación del contenido de la carta de confirmación y en una indicación acerca de qué y cómo el tercero debe responder a esa solicitud del auditor. Ejemplos de cartas de confirmación positiva y negativa se encuentran en la plantilla de papel de trabajo **PTA 6.3** y **PTA 6.4**.

**6.19.** Una solicitud de confirmación externa positiva le pide al destinatario responderle al auditor, en todos los casos, sin importar si la parte en cuestión está o no de acuerdo con el saldo reflejado en la solicitud de confirmación. El auditor puede también usar solicitudes de confirmación positiva que no establecen el monto (u otra información) en cuanto a la solicitud de confirmación y le pide a la otra

parte indicar el monto o proveer otra información. La respuesta a una solicitud de confirmación positiva, generalmente, aporta evidencia de auditoría confiable. Una solicitud de confirmación externa negativa le exige al destinatario responder solo en caso de desacuerdo con el saldo reflejado en la carta.

- 6.20.** Se pueden dar algunas excepciones de confirmación a la gerencia de la entidad para su investigación ulterior, después que el auditor haya fijado el control sobre la misma, mediante una copia u otro registro de la respuesta de confirmación en referencia. En caso de que el personal de la entidad investigue excepciones, el auditor debe inspeccionar, al menos sobre una base de prueba, la evidencia que explica y concilia las excepciones.
- 6.21.** El auditor debe determinar en qué medida excepciones significativas o frecuentemente recurrentes, o ambas, pueden ser indicativas de un patrón de errores en las cuentas no confirmadas. El auditor debe ejercer también su escepticismo profesional al manejar respuestas inesperadas o inusuales a las solicitudes de confirmación (por ejemplo, un cambio significativo en el número u oportunidad de las respuestas de confirmación relativas a auditorías previas), o una ausencia de respuesta, cuando sería de esperar una respuesta. Tales circunstancias pueden ser índice de riesgos previamente no identificados de incorrecciones materiales debido a fraude.
- 6.22.** Cuando el auditor no recibe respuesta alguna a sus solicitudes de confirmación, deben efectuarse procedimientos de auditoría alternativos para los que no han respondido, con el fin de obtener la evidencia necesaria para reducir los riesgos de auditoría a un nivel bajo aceptable. La naturaleza de los procedimientos alternativos a ser ejecutados varía de acuerdo con la cuenta y la aseveración. El auditor debe aplicar procedimientos alternativos a cada uno de los ítems que componen el saldo completo de las confirmaciones que no fueron recibidas.
- 6.23.** Uno de los ejemplos más comunes de procedimientos de confirmación es la confirmación de los saldos bancarios. El auditor confirma el saldo de efectivo al cierre del año, mediante correspondencia directa con todos los bancos con los cuales la entidad ha tenido cuentas durante ese periodo. Los procedimientos de confirmación proporcionan evidencia de que el efectivo que aparece en el Estado de situación financiera o Recibos y Pagos existe al cierre del año y que el mismo es propiedad de la entidad.
- 6.24.** Las solicitudes de confirmación le piden al banco proveer una confirmación independiente de los saldos de las cuentas de la entidad y toda otra información que tenga el banco a nombre de su cliente, incluidos los títulos valores, instrumentos de administración del tesoro y otros documentos. La información que aparece en la confirmación se refiere a las actividades bancarias regulares. Un ejemplo de formato de una Solicitud de Confirmación Bancaria se presenta en la plantilla del papel de trabajo **PTA 6.5**.

### Procedimientos analíticos

- 6.25.** Por “Procedimientos analíticos” se entienden las evaluaciones de información financiera mediante el análisis de relaciones plausibles entre la información financiera y la información no financiera. Los procedimientos analíticos abarcan, además, todas aquellas investigaciones que son necesarias llevar a cabo, a los efectos de identificar las fluctuaciones o relaciones que son inconsistentes con respecto a otra información relevante o que difieren de los valores esperados para un monto significativo (ISSAI 1520.3). Es obligatorio que los auditores efectúen procedimientos analíticos en las fases de planificación y terminación de la auditoría.
- 6.26.** Se pueden usar los procedimientos analíticos para los siguientes propósitos:
- Asistir en la planificación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría;

- Como prueba sustantiva para detectar posibles errores materiales en los estados financieros; y
- Como una revisión general de los estados financieros.

**6.27.** Los procedimientos analíticos realizados durante la planificación de la auditoría y como una revisión general, por lo regular, consisten en aplicar métodos relativamente simples a niveles acumulados, tal y como es el caso de los saldos de los EF. Los procedimientos analíticos llevados a cabo como procedimientos de auditoría sustantivos pueden incluir análisis de mayor precisión, dependiendo de la eficacia y la eficiencia de de estas pruebas con relación a otros procedimientos de auditoría.

**6.28.** La ISSAI 1520 proporciona orientación para llevar a cabo los procedimientos analíticos como procedimientos de auditoría sustantivos. De acuerdo con la ISSAI 1520.12, al momento de efectuar los procedimientos analíticos, bien sea bajo la forma de procedimientos analíticos sustantivos, bien sea para ayudar en la elaboración de la conclusión general, los auditores del sector público pueden también considerar relaciones tales como las siguientes:

- a) Comparaciones de
  - Gastos versus presupuesto o asignaciones
  - Pagos de beneficios, tales como manutención de niños y pensiones versus información demográfica
  - Impuestos sobre la renta versus información demográfica o condiciones o indicadores económicos
  - Intereses como un porcentaje de la deuda nacional comparados con la tasa de endeudamiento del gobierno
  - Resultados obtenidos en relación con el gasto, en los que la información en cuanto al rendimiento se incluye como parte de los EF
  - Subvenciones gubernamentales para el desarrollo social y económico, por ejemplo, subsidios a los agricultores de bajos ingresos, y subsidios para la construcción de edificios escolares versus indicadores económicos y demográficos.
- b) Prueba en total, a saber, cuando el auditor predice el valor de un saldo y lo compara con el valor reportado
- c) Consideraciones de relaciones, por ejemplo, costos de la nómina con relación a número de empleados.

**6.29.** Al planificar los procedimientos analíticos como pruebas sustantivas, el auditor debe considerar el monto de la diferencia con respecto a la expectativa que se puede aceptar sin necesidad de una investigación ulterior. El nivel de aseguramiento deseado resultante de los procedimientos analíticos es afectado por los siguientes factores:

- **Naturaleza de un saldo de cuenta o aseveración**

Los procedimientos analíticos pueden constituir pruebas eficaces y eficientes para los saldos de cuentas o las aseveraciones, cuando las incorrecciones potenciales no serán evidentes en el examen de la evidencia detallada o cuando la evidencia detallada no está inmediatamente disponible.

- **Plausibilidad y previsibilidad de la relación**

Debe existir un nivel alto de previsibilidad para el uso de procedimientos de auditoría analíticos sustantivos a los efectos de abordar el riesgo a nivel de la aseveración. De ser baja la previsibilidad, entonces, el procedimiento de auditoría puede convertirse en ineficaz e irrelevante.

Las relaciones que involucran estados de resultados tienden a ser más predecibles que las relaciones que solo implican balances generales o cuentas que indican la situación

financiera, dado que los estados de resultados o cuentas similares representan las transacciones u operaciones durante un periodo, mientras que los balances o cuentas generales que indican la situación financiera representan montos, en un momento determinado. Las relaciones que implican operaciones sujetas a la discreción de la gerencia son, algunas veces, menos predecibles.

#### **Disponibilidad de los datos**

Los datos pueden o no estar inmediatamente disponibles para poder establecer expectativas con respecto a algunos saldos de cuentas o aseveraciones.

- **Confiabilidad de los datos**

Los factores que ejercen influencia sobre la consideración del auditor acerca de la confiabilidad de los datos, a los fines de lograr los objetivos de auditoría incluyen determinar si:

- los datos fueron obtenidos de fuentes independientes externas a la entidad o de fuentes dentro de la entidad;
- las fuentes dentro de la entidad eran independientes de los responsables de los montos que estaban siendo auditados;
- los datos fueron preparados conforme a un sistema confiable con controles adecuados;
- los datos fueron sometidos a pruebas de auditoría en el año actual o previo; o
- las expectativas fueron desarrolladas utilizando datos procedentes de una diversidad de fuentes.

- **Precisión de la expectativa**

La expectativa debe ser lo suficientemente precisa como para proporcionar un nivel de aseguramiento tal, que permita identificar las diferencias que pueden ser incorrecciones materiales potenciales, individualmente o acumuladas, con otras representaciones erróneas. A medida que las expectativas se hacen más precisas, el margen de diferencias esperadas es menor y, por consiguiente, las diferencias significativas con respecto a las expectativas serán con mayor probabilidad índice de incorrecciones materiales. Cualquiera de los siguientes, que se presentan a continuación, se puede utilizar para mejorar la precisión de los procedimientos analíticos:

- Aumento en el nivel de detalles; o
- Análisis de resultados sobre periodos de tiempo más cortos.

**6.30.** El auditor debe considerar cuán grande puede ser la diferencia con respecto a las expectativas que se pueden aceptar sin efectuar investigaciones adicionales. Esta consideración se ve primordialmente afectada por la materialidad y debe ser consistente con el nivel de aseguramiento deseado que resulta de los procedimientos. La determinación de montos de diferencia aceptables implica considerar la posibilidad de que una combinación de incorrecciones en los saldos de cuentas específicos o tipos de operaciones, o en otros saldos de cuenta u operaciones pueda acumularse y dé lugar a un monto inaceptable. La reconsideración de los métodos y factores utilizados en la preparación de la expectativa, así como la indagación en la gerencia de la entidad puede ayudar al auditor en este sentido. Las respuestas de la gerencia, no obstante, deben, de ordinario, corroborarse con otras evidencias.

**6.31.** En aquellos casos en los que no se puede obtener una explicación de la diferencia, el auditor debe procurar conseguir evidencia suficiente acerca del saldo de cuentas o aseveración en cuestión, mediante la realización de otros procedimientos de auditoría, para poder estar seguro de que la diferencia hallada es una probable representación errónea. Al diseñar otros procedimientos, el

auditor debe tener presente que las diferencias no explicadas pudieran indicar una incorrección material.

## Selección de ítems a someter a prueba

**6.32.** La aplicación de procedimientos de auditoría, con frecuencia, implica la selección de ítems a someter a prueba para reunir evidencia de auditoría de la población. El auditor debe, entonces, determinar los medios apropiados para seleccionar los ítems a examinar para recolectar evidencia de auditoría. Entre ellos se incluyen los siguientes:

**Selección de todos los ítems (examen del 100%).** Esto es adecuado cuando:

- la población abarca un pequeño número de ítems de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proveen evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- la naturaleza repetitiva del cálculo u otros procesos realizados automáticamente por un sistema de información que hace que el examen del 100 por ciento sea rentable, por ejemplo, utilizando técnicas de auditoría asistida por computadora (CAATs por sus siglas en inglés).

**Selección de ítems específicos.** Esto es adecuado para:

- ítems clave o de gran valor que pueden individualmente dar lugar a una representación errónea de importancia relativa;
- casos en los que el auditor quiere abarcar todas las operaciones que están por encima de un determinado valor;
- cualquier ítem o revelación de información acerca de los estados financieros que sea inusual o sensitivo;
- todo ítem que sea altamente susceptible a error material;
- ítems que proporcionarán información acerca de asuntos tales como naturaleza de la entidad, naturaleza de las operaciones y del control interno; y
- ítems que permiten someter a prueba ciertas actividades de control

**Uso del muestreo (selección de ítems de la población).** Esto es adecuado para:

- llegar a una conclusión acerca de un conjunto completo de datos (población) mediante la selección y el examen de una muestra representativa de ítems dentro de la población, lo que es posible cuando el auditor utiliza tanto métodos estadísticos de muestreo como métodos no estadísticos.

**6.33.** La decisión dependerá del juicio del auditor y de las circunstancias. La aplicación de cualquiera de los métodos que acabamos de señalar o de una combinación de los mismos puede ser lo indicado en ciertos casos.

## Uso del muestreo

**6.34.** El muestreo de auditoría implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los ítems dentro de un tipo de operación o saldo de cuenta, de modo tal que todas las unidades de la muestra tengan oportunidad de ser seleccionadas. Esto le permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría acerca de algunas características de los ítems seleccionados para formar, o ayudar a elaborar, una conclusión acerca de la población de la que se extrajo la muestra. La determinación del tamaño de la muestra se puede hacer mediante el uso de métodos estadísticos y no estadísticos.

- El *muestreo estadístico* es un método para la selección aleatoria de una muestra, es decir, la selección se hace de forma tal que cada ítem de la población tiene una probabilidad conocida de ser incluido en la muestra. La probabilidad ayuda a un auditor a diseñar una muestra eficiente, a medir la suficiencia de la evidencia obtenida y a evaluar los resultados de la muestra.
- El *muestreo no estadístico* es un método mediante el cual el auditor utiliza el juicio profesional para determinar el tamaño de la muestra, para seleccionarla y para evaluar los resultados de la misma. Al ejercer su juicio profesional, los auditores usan sus conocimientos, habilidades y experiencia para realizar de modo diligente, de buena fe y con honestidad, la recolección de la evidencia. El ejercicio del juicio profesional le permite a los auditores obtener una seguridad razonable de es probable detectar cualquier incorrección material o inexactitud significativa que pueda haber en los datos.

**6.35.** A pesar de que una aplicación de muestreo no estadístico diseñado correctamente puede aportar resultados tan válidos como los provenientes de un muestreo estadístico diseñado también correctamente, existe una distinción clave entre ambos: el muestreo estadístico, a diferencia del otro, mide explícitamente los riesgos de la muestra que están asociados con el procedimiento mismo.

**6.36.** El uso del muestreo ofrece una serie de beneficios. Por ejemplo:

- acelera la revisión de los papeles de trabajo;
- le permite a los auditores extraer conclusiones válidas y alcanzar el objetivo de obtener una reducción razonable del riesgo y no una certitud absoluta;
- le permite, igualmente, a los auditores combinar los resultados de las pruebas sustantivas de otros análisis, tal y como, evidencia obtenida de una fuente que puede ser corroborada por la evidencia lograda de otra fuente lo que aporta una reducción mayor de los riesgos; y
- reducir los costos de auditoría. El costo del examen de cada asiento en los registros contables y de toda la evidencia que sirve de soporte sería oneroso.

**6.37.** El uso del muestreo en auditoría puede utilizar la **ISSAI 1530** como guía. De manera particular, la **ISSAI 1530.6** le exige al el auditor que, al momento de diseñar una muestra de auditoría, debe considerar el propósito de los procedimientos de auditoría y las características de la población de la que se extrae la muestra.

### Pasos clave en el proceso de muestreo de auditoría

**6.38.** Independientemente de que el método de muestreo sea o no estadístico, y sin importar la técnica de muestreo aplicada, el auditor puede seguir los pasos clave, que aparecen a continuación, en el proceso de muestreo de auditoría:

**Diseño de la muestra de auditoría.** Los auditores deben considerar los objetivos de los procedimientos de auditoría y los atributos de la población de la cual se extraerá la muestra. A tal efecto, deben:

- determinar los objetivos de la prueba;
- definir condiciones de error;
- definir la población de la cual se extraerá la muestra;
- determinar el método de muestreo y la técnica de selección;
- definir unidades de muestreo, a saber, ítems individuales que la población abarca.

**Determinar el tamaño de la muestra.** El tamaño de la muestra se ve afectado por el nivel de riesgo del muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar. Mientras más bajo sea el riesgo aceptable para

el auditor, mayor será el tamaño de la muestra. La dimensión de la muestra se puede determinar por la aplicación de una fórmula con base estadística o a través del ejercicio del juicio profesional objetivamente aplicado a las circunstancias. Entre los factores que tienen influencia sobre el tamaño de la muestra están los siguientes:

- Nivel de confianza o factor de confiabilidad. A mayor grado de confianza o fiabilidad exigido por el auditor de que los resultados de la muestra sean efectivamente indicativos de la incidencia real de error en la población, mayor deberá ser el tamaño de la muestra.
- Alcance con el cual el riesgo de error material es reducido por la eficacia de los controles operativos. Mientras mayor sea la seguridad que el auditor pretende obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será la evaluación de riesgo que el auditor hará de incorrecciones materiales, y mayor deberá ser la muestra.
- Evaluación del riesgo de error material. Mientras mayor sea la evaluación de riesgo del auditor de incorrecciones materiales, mayor deberá ser el tamaño de la muestra.
- Tasa de desviación tolerable, es decir, tasa fijada por el auditor con respecto a la desviación de los procedimientos de control interno. El auditor busca obtener un nivel adecuado de aseguramiento de que la tasa de desviación fijada no exceda la tasa de desviación real de la población; mientras menores sean las tasas de desviación que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor deberá ser la dimensión de la muestra. (La tasa de desviación tolerable definida por la ISSAI 1530.5j *es una tasa de desviación de los procedimientos de control interno establecidos por el auditor respecto de los cuales el auditor busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que la tasa de desviación establecida por el auditor no será excedida por la tasa real de desviación en la población*)
- Tasa de desviación esperada de la población. A mayor tasa de desviación esperada por el auditor, mayor deberá ser el tamaño de la muestra, con el fin de que el auditor pueda efectuar una estimación razonable de la tasa real de desviación.
- Error tolerable. Mientras menor sea el error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor deberá ser el tamaño de la muestra. Error tolerable. Cuanto menor sea el error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor debe ser el tamaño de la muestra. (*Error tolerable o representación errónea, tal y como se define en la ISSAI 1530.5i, es una cantidad monetaria establecida por el auditor, con respecto a la cual el auditor busca obtener un nivel adecuado de seguridad de que la cantidad monetaria establecida por el auditor no sea excedida por la incorrección real en población*).

**Selección de la muestra.** Seleccionar la muestra con la expectativa de que todas las unidades de la población tienen igual oportunidad de escogencia. Entre las técnicas de selección de la muestra están el muestreo aleatorio, sistemático o unidad de muestreo monetario. Cada EFS adoptará sus propias técnicas de selección de la muestra de auditoría que los auditores deberán aplicar de manera uniforme, para evitar sesgos en la selección de la muestra.

**Ejecución de los procedimientos de auditoría.** El auditor deberá realizar los procedimientos de auditoría apropiados para el objetivo de la prueba de cada uno de los ítems seleccionados:

- Para las pruebas de controles, el auditor selecciona las unidades de la muestra y las examina con el fin de determinar si contienen desviaciones de los controles relevantes para una auditoría. Algunos auditores encuentran práctico seleccionar un conjunto simple de muestras para más de un objetivo de prueba, y seleccionar varias unidades adicionales para su posible reemplazo. De no poder aplicar los procedimientos de auditoría planificados debido a que el ítem seleccionado no está disponible, y de no poder tampoco usar un procedimiento

alternativo para probar si el control fue aplicado como estaba prescrito, el ítem deberá ser considerado como una desviación del control para efectos de la evaluación de la muestra. En caso de encontrar un gran número de desviaciones al realizar la prueba de la primera parte de la muestra, el auditor puede reevaluar el nivel de riesgo del control y determinar en qué medida es necesario continuar la prueba para respaldar el nivel reevaluado de riesgo del control.

- Para las pruebas de detalles, en los casos en los que el auditor no pudo aplicar los procedimientos de auditoría planificados a las muestras seleccionadas, por no contar con la información de soporte, la forma de tratar los ítems no examinados dependerá de su efecto sobre la evaluación de la muestra. No es necesario examinar los ítems que no han sido examinados si la evaluación del auditor de los resultados de la muestra no sufrirá modificación alguna de considerar que esos ítems son erróneos.

**Evaluación de los resultados de la muestra.** Una vez que las muestras han sido probadas y que los errores observados se han resumido, el auditor evaluará los resultados para arribar a una conclusión general de la manera siguiente:

- Considerar la naturaleza y causas de los errores. El efecto directo de los errores identificados sobre los estados financieros debe ser considerado por el auditor en la evaluación de los resultados. Cabe la posibilidad que los errores tengan una característica o tendencia común. En este caso, el auditor puede decidir identificar todos los ítems de la población que tienen ese rasgo común y extender los procedimientos de auditoría en ese estrato. Es posible también que tales errores sean intencionales e indiquen la posibilidad de fraude.
- Calcular y proyectar el error de la muestra.
- Llegar a una conclusión general. El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar en qué medida la evaluación preliminar de las características relevantes de la población es confirmada o necesita ser revisada, y qué efecto tienen los resultados de la muestra tanto sobre el objetivo de la prueba como sobre las restantes áreas de la auditoría.
- Considerar la necesidad de decidir si los errores identificados requieren más muestreo y pruebas adicionales.

**Documentar los procedimientos de muestreo.** El auditor deberá documentar el plan de muestreo y los procedimientos en forma de papeles de trabajo.

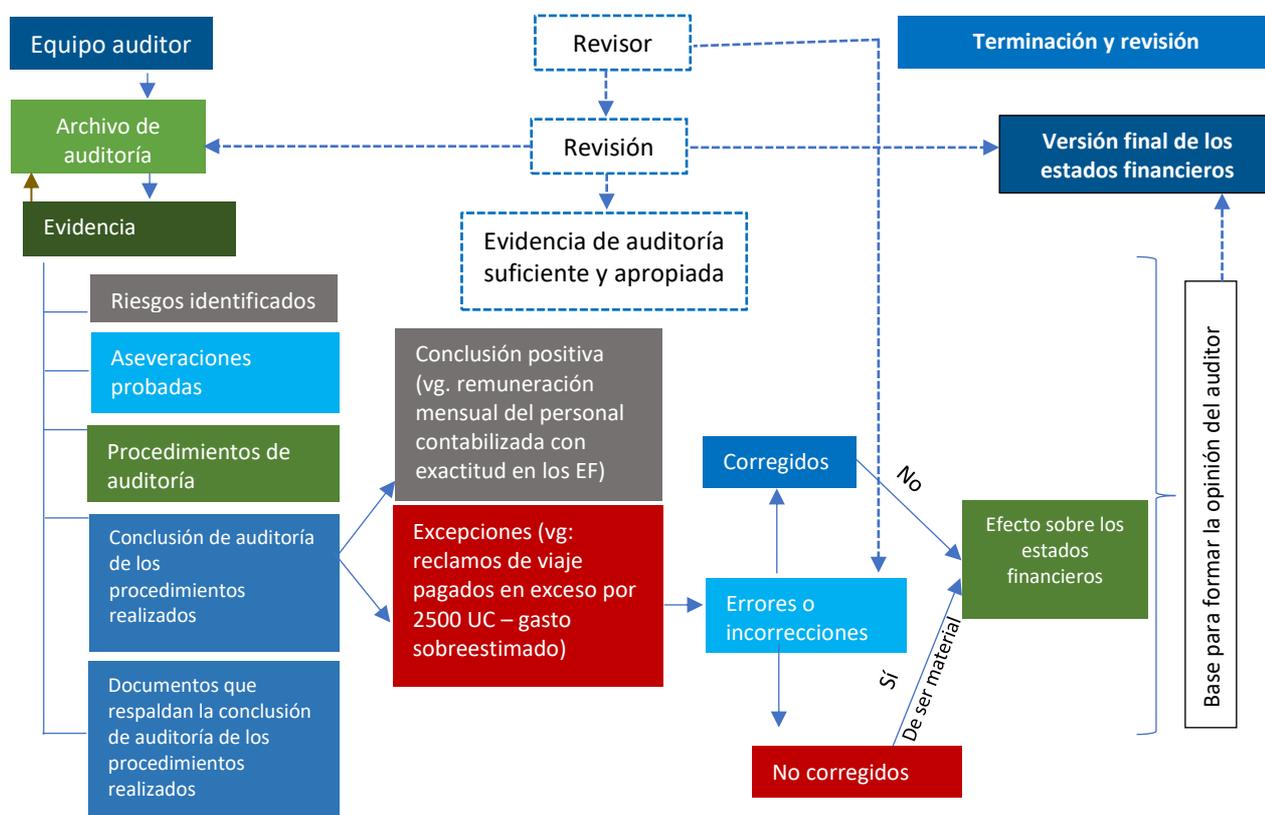
- 6.39.** Las EFS pueden adaptar, bien sea el Método de Muestreo de Unidad Monetaria (MUS por sus siglas en inglés) que se incluye en el **PTA 6.6** o bien pueden usar su propio método. La función de la tabla dinámica (*pivot table*) en MS Excel se puede utilizar para estratificar la población. Asimismo, se puede consultar más información sobre la estratificación de la población en el Apéndice 1 de la ISSAI 1530.

## CAPÍTULO 7

### Terminación y revisión de la auditoría

- 7.1. La ISSAI 1220 “Control de calidad de una auditoría de los estados financieros”, además de exigir la revisión completa del trabajo de auditoría durante todo el proceso auditor, también requiere que el auditor esté satisfecho, a nivel de la fase de terminación, con que se ha obtenido la evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar las conclusiones alcanzadas y la emisión del informe del auditor (ISSAI 1220.17). Esto se logra mediante una revisión de la documentación de la auditoría, conjuntamente con la versión final de los estados financieros (EF) y el análisis y discusión con el equipo auditor.
- 7.2. Se espera que el gerente o supervisor de línea (o cualquier otra designación que utilice la EFS) desempeñe un importante rol en esta fase de la auditoría, independientemente de la revisión que él o ella está supuesta realizar en cada una de las etapas de la auditoría para efectos de calidad. Una revisión y evaluación inadecuadas en la fase de terminación de la auditoría puede dar lugar a la expresión de una opinión de auditoría inadecuada sobre los EF.
- 7.3. Otras ISSAI establecen la realización de procedimientos específicos, a nivel de la etapa de revisión y terminación, tales como los procedimientos analíticos finales (ISSAI 1520), procedimientos de sucesos posteriores (ISSAI 1560), procedimientos del negocio en marcha o funcionamiento (ISSAI 1570), obtención de una aseveración o manifestación escrita de la gerencia (ISSAI 1580), y comunicación con la gerencia o con los responsables de la gobernanza (ISSAI 1260).
- 7.4. El archivo de auditoría se convierte en la base de la revisión debido a que contiene la evidencia de auditoría. Normalmente, el archivo de auditoría incluye, entre otros, los riesgos identificados y evaluados, las aseveraciones de auditoría sometidas a pruebas, los procedimientos de auditoría realizados, las conclusiones a las que se han llegado a través de los procedimientos de auditoría efectuados, y los documentos que sirven de soporte a esas conclusiones. Esto constituye la base para llevar a cabo la revisión con respecto a la versión final de los EF suministrados por la entidad.
- 7.5. En este sentido, el revisor necesita examinar el plan detallado de auditoría (el cual se puede inferir del **PTA 5.8**) en el que se supone el auditor debe registrar los procedimientos de auditoría y los **PTA 6.1 y PTA 6.2** de la realización de la fase de auditoría sobre las conclusiones a las que se ha llegado, después de aplicar esos procedimientos, y de evaluar nuevamente si se diseñaron y llevaron a cabo procedimientos de auditoría adecuados.
- 7.6. En lo que concierne a los documentos de soporte de las conclusiones alcanzadas por el auditor luego de realizar los procedimientos de auditoría, tradicionalmente, las copias de los documentos obtenidos de la entidad y de terceros se consideran evidencia de auditoría, aun cuando no puedan considerarse como evidencia de auditoría suficiente y adecuada *per se*. La evidencia de auditoría es, por antonomasia, el registro del trabajo llevado a cabo por el auditor.
- 7.7. La **Figura 8(a)** presenta un panorama de la fase de Terminación y revisión de la auditoría. Se sugieren algunos pasos adicionales, distintos de los requeridos por las ISSAI, pero que son considerados mejores prácticas y que las EFS pueden adaptar. Esto se explicará con más detalle en los párrafos posteriores.

Figura 7(a): Panorama de la fase de Terminación y revisión de la auditoría



- 7.8.** En el contexto de una auditoría financiera ISSAI, una incorrección o representación errónea es una diferencia entre el monto informado, la clasificación, la presentación o la divulgación de un ítem del estado financiero y el monto, clasificación, presentación o revelación de información que se requiere para que el elemento esté de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden surgir por causa de error o fraude.
- 7.9.** Una vez realizados los procedimientos de auditoría en los tipos de operaciones, saldos de cuentas o revelaciones de estados financieros, se espera que el auditor llegue a conclusiones positivas o negativas. - Cualquiera sea el caso, las conclusiones deben registrarse en los papeles de trabajo de la auditoría.
- 7.10.** La ISSAI 1450 prescribe los requisitos para la evaluación de las incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría la cual tiene lugar al culminar la fase de terminación de la auditoría: todos los errores materiales identificados deben acumularse durante la auditoría para que el auditor o el revisor evalúe su impacto sobre la auditoría (mediante la ejecución de procedimientos adicionales de auditoría) y el efecto que tiene cualquier incorrección material **no corregida** sobre los EF (implicación para la opinión del auditor). Dichas incorrecciones deben registrarse en un papel de trabajo denominado "Lista de observación", como se sugiere en el **PTA 7.1**.
- 7.11.** La ISSAI 1450 exige, además, que todas las incorrecciones materiales sean comunicadas, oportunamente, a la gerencia, junto con una solicitud de corrección de los errores identificados<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Por lo común se da por entendido que el auditor está en comunicación permanente con la gerencia durante el proceso completo de auditoría y, en consecuencia, las incorrecciones identificadas y detectadas durante la auditoría debe haber sido ya comunicadas para su corrección y rectificación.

El revisor examinará nuevamente las incorrecciones identificadas durante la auditoría y verificará si fueron comunicadas, oportunamente, a la gerencia.

- 7.12.** Por lo general, el auditor proporciona a la gerencia una lista de incorrecciones (puede usar el formato sugerido como plantilla del **PTA 7.1**), cuantificando el monto de cada error y proponiendo las acciones y ajustes necesarios en los estados financieros. Tomando el ejemplo de la diferencia en las tasas de reclamación de viaje aplicada a la reclamación de viaje de un empleado, el auditor puede proponer compensar la diferencia y llevar a cabo los ajustes contables necesarios en los Libros de Cuentas.
- 7.13.** Una vez que la gerencia haya hecho los ajustes necesarios en los libros contables y en los EF, el auditor debe verificar que hayan sido hechos correctamente. Entonces, necesita registrar la conclusión revisada sobre los procedimientos de auditoría efectuados, con base en los ajustes realizados por la gerencia. El auditor debe documentar las entradas o asientos de ajuste necesarios y los documentos adicionales de soporte que respaldan la conclusión revisada, basado sobre los procedimientos de auditoría realizados.
- 7.14.** En respuesta a las incorrecciones materiales identificadas, el auditor necesita llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría, como por ejemplo, determinar si hubo otros pagos en exceso de reclamos de viaje (tomando el ejemplo antes citado), es decir, si existen otras representaciones erróneas. El revisor puede dirigir al auditor a ampliar el tamaño de la muestra con respecto a reclamos de viaje, a efectuar nuevos procedimientos de auditoría y a llegar a una conclusión.

## Otros procedimientos de terminación

### Procedimientos analíticos

- 7.15.** La ISSAI 1520.6 afirma que el auditor debe diseñar y realizar procedimientos analíticos, hacia el final de la auditoría, que lo ayuden al momento de elaborar una conclusión general sobre si los EF son consistentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Los procedimientos analíticos llevados a cabo al final de la auditoría son para corroborar las conclusiones a las que se ha llegado durante la auditoría de componentes individuales o de elementos individuales de los estados financieros. Los procedimientos analíticos efectuados el final de la auditoría pueden ser semejantes a los aplicados durante la fase de planificación. Por ejemplo, el auditor puede comparar los resultados el año en curso con los procedentes del año precedente, a los fines de asegurarse de que todas las variaciones significativas han sido entendidas con base en la información obtenida durante el proceso de auditoría.
- 7.16.** Asimismo, y en razón de que los EF contienen notas a las cuentas requeridas por diversos MIF y otras legislaciones usadas por la entidad, el auditor necesita revisar las notas para verificar que estén completas y sean conformes con el MIF aplicable. Las notas, técnicamente hablando, son equivalentes a los estados financieros y, en consecuencia, el auditor debe asegurarse de que se obtenga evidencia suficiente y adecuada para tener mayor comodidad sobre esas notas.
- 7.17.** Los procedimientos adicionales diseñados y ejecutados deben ser documentados en la plantilla del procedimiento analítico, tal y como se sugiere en el **PTA 7.2**, en el presente manual. Pero, como evidencia de control de calidad, debe indicarse claramente en el papel de trabajo que estos procedimientos fueron llevados a cabo al final de la auditoría.

## Procedimientos posteriores a los eventos

- 7.18.** Los "Eventos posteriores" afectan la presentación de los EF y, por consiguiente, también la opinión del auditor, al punto que se le exige a la gerencia modificar los EF y al auditor modificar su informe. Se denominan eventos posteriores a todos esos acontecimientos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, y a todos aquellos hechos que el auditor ha conocido después de la fecha de emisión de su informe. Por lo tanto, la ISSAI 1560 "Eventos posteriores" requiere que el auditor realice procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que todos los eventos ocurridos entre la fecha de los EF y el informe del auditor, y que necesitan de ajustes o revelaciones de información en los EF, han sido identificados.
- 7.19.** Sobre la base del MIF utilizado por la entidad para preparar los EF, se supone que la administración debe identificar cualquier evento posterior, y cómo han sido se trataron en los EF. El auditor necesita ver si la administración ha establecido procedimientos adecuados para identificar eventos posteriores relevantes. El auditor debe revisar si esos eventos son eventos de ajuste o no, con referencia al MIF aplicable utilizado por la entidad para preparar los EF. Los eventos de ajuste después de la fecha de informe son aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían en la fecha de confección del informe. Los eventos que no se ajustan después de la fecha del informe son aquellos que son indicativos de las condiciones que surgieron después de la fecha del informe.

## Procedimientos del negocio en marcha

- 7.20.** El supuesto de negocio en marcha consiste en que la entidad continuará en el negocio en un futuro previsible. Por consiguiente, al preparar los EF, la gerencia de la entidad se vale de supuestos para establecer si considera que la entidad será capaz de continuar como negocio en marcha.
- 7.21.** Este supuesto afecta significativamente los EF de la entidad, debido a que aquellas entidades que no son un negocio en funcionamiento deben reportar conforme a una base diferente de las que sí lo son (por ejemplo, los activos y pasivos deberían reconocerse como su valor de liquidación en lugar de su valor esperado en el futuro).
- 7.22.** El supuesto de negocio en marcha es siempre adoptado, salvo indicación en contrario. Es por eso que la ISSAI 1570 "Negocio en marcha" establece que el auditor debe estar siempre alerta, durante la auditoría, ante cualquier evidencia de eventos o condiciones que pudieran arrojar dudas sobre la capacidad de la entidad de continuar en funcionamiento.
- 7.23.** Al final de la auditoría, el auditor necesita llevar a cabo procedimientos sobre los supuestos de negocio en marcha utilizados por la gerencia para preparar los EF, entre los cuales se incluye la obtención de evidencia que se puede emplear para evaluar la idoneidad de esos supuestos, y para llegar a una conclusión sobre si esa evidencia es indicativa de alguna incertidumbre material acerca de la capacidad de la entidad de continuar funcionando. De hecho, el supuesto de negocio en marcha implica juicios acerca de eventos que pueden ocurrir en el futuro, desde la fecha en que el informe del auditor es suscrito.
- 7.24.** La gerencia está supuesta preparar los EF sobre una base de negocio en marcha de que la entidad continuará funcionando en un futuro cercano, a saber, 12 meses contados a partir de la fecha de la firma del informe del auditor.
- 7.25.** El concepto inherente al supuesto de negocio en funcionamiento en el sector público, especialmente en el Gobierno, puede ser menos relevante que en el sector privado, dado que las finanzas públicas se movilizan a través de los impuestos y otras fuentes no fiscales. Empero, la aplicabilidad de este concepto no se debe descartar. De hecho:

- En el sector público, la aplicación del concepto de negocio en marcha puede ser más relevante cuando la totalidad de las cuentas del gobierno son auditadas por la EFS, en razón de que el control o participación del Gobierno en esas empresas, sean ellas públicas o privadas, será contabilizado en esos estados financieros consolidados. En consecuencia, en la medida en que los gobiernos corporaticen o privaticen las entidades gubernamentales y las controlen o tengan participación en ellas, los asuntos vinculados con el supuesto de negocio en funcionamiento serán gradualmente más importantes para el sector público.
- Adicionalmente, al auditar las entidades del sector público que cuentan con acuerdos de financiamiento respaldados por el Gobierno que pueden ser eliminados, su existencia misma puede estar a causa de ello, igualmente, en riesgo y, en ese sentido, la ISSAI 1570 proporciona una guía útil para auditarlas.

En aquellos casos en los que exista una incertidumbre significativa en cuanto a la capacidad de la entidad de continuar operando y que esto haya sido revelado en los EF de la entidad, el auditor incluirá un escrito en el párrafo relativo a Énfasis en la Materia, para llamar la atención de los usuarios acerca de la nota aplicable en los EF. De no estar de acuerdo el auditor con el supuesto de la gerencia referente a negocio en marcha, deberá modificar su opinión en el informe de auditoría.

### Aseveraciones escritas

- 7.26.** Las aseveraciones escritas, llamadas, frecuentemente, afirmaciones de la gerencia, son una forma de evidencia en sí mismas, o una evidencia de auditoría que corrobora otra obtenida por el auditor.
- 7.27.** La ISSAI 1580 le exige, además, al auditor llevar a cabo ciertos procedimientos de auditoría sobre las afirmaciones de la gerencia hacia el término de la auditoría. El auditor debe asegurarse de que los datos de las aseveraciones escritas sean lo más cercano posible, pero no ulteriores, a la fecha del informe del auditor. El auditor no puede expresar una opinión sobre la presentación de los estados financieros en una fecha previa a la fecha de las aseveraciones escritas, por cuanto tales afirmaciones son evidencia de auditoría.
- 7.28.** El **PTA 8.5** presenta una muestra de aseveraciones escritas que deben ser adaptadas de acuerdo con las necesidades de la EFS o del auditor. La muestra suministra una visión general de lo que las aseveraciones escritas deben incluir. Dependiendo de la estructura de gobernanza de las entidades auditadas por EFS de diversas jurisdicciones, la gerencia de la EFS debe decidir y comunicarle a la entidad, qué parte es la que debe firmar las aseveraciones escritas.

### Consulta legal

- 7.29.** De acuerdo con la ISSAI 1700 (Revisada), se requiere que el auditor le ponga fecha al informe del auditor no antes de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para basar la opinión del auditor en los estados financieros. Las pruebas de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones, hasta la fecha del informe del auditor, se pueden obtener mediante una indagación de la gerencia, incluido el asesor legal interno, responsable de manejar los asuntos relevantes. En algunos casos, el auditor puede necesitar obtener información actualizada del asesor legal externo de la entidad.

### Comunicar las deficiencias en el control interno a los encargados de la gobernanza y a la gerencia

- 7.30.** De acuerdo con la ISSAI 1260, el auditor debe comunicarle a los encargados de la gobernanza o a la gerencia cualquier deficiencia significativa que haya observado en los controles internos y que sea relevante para el proceso de información financiera, con base en el trabajo de auditoría realizado (consulte la sección de pruebas de control en el Capítulo 6 de este manual). Esta comunicación debe ser por escrito. La comunicación con la gerencia y los encargados de la gobernanza es un proceso continuo en una auditoría. La ISSAI 1260.A13 establece que al momento de determinar cuándo emitir

la comunicación, por escrito, el auditor puede analizar en qué medida la recepción de dicha comunicación puede ser un factor importante para hacer que los encargados de la gobernanza cumplan con sus responsabilidades de supervisión en relación con el proceso de información financiera, que incluye la aprobación de los estados financieros. Las EFS pueden tener políticas sobre cuándo se deben comunicar dichos asuntos a los encargados de la gobernanza y a la gerencia para tomar las medidas adecuadas.

### Documentación del proceso de revisión

- 7.31.** La ISSAI 1230 "Documentación de auditoría" prescribe que la documentación del proceso de revisión debe incluir quién revisó el trabajo de auditoría completo, así como la fecha y el alcance de esa revisión. En los papeles de trabajo sugeridos, en el presente manual, como varios Apéndices, se crearon filas y columnas para registrar "*quién realizó el trabajo de auditoría*" y "*quién revisó el trabajo una vez finalizado*". La evidencia de la revisión a varios niveles asegura además que se ha seguido el debido proceso para el control de calidad de la auditoría.
- 7.32.** En el **PTA 7.4**, se sugiere la documentación de los papeles de trabajo con una numeración determinada. Las EFS pueden adaptar esta práctica.

### Reunión de cierre de la auditoría

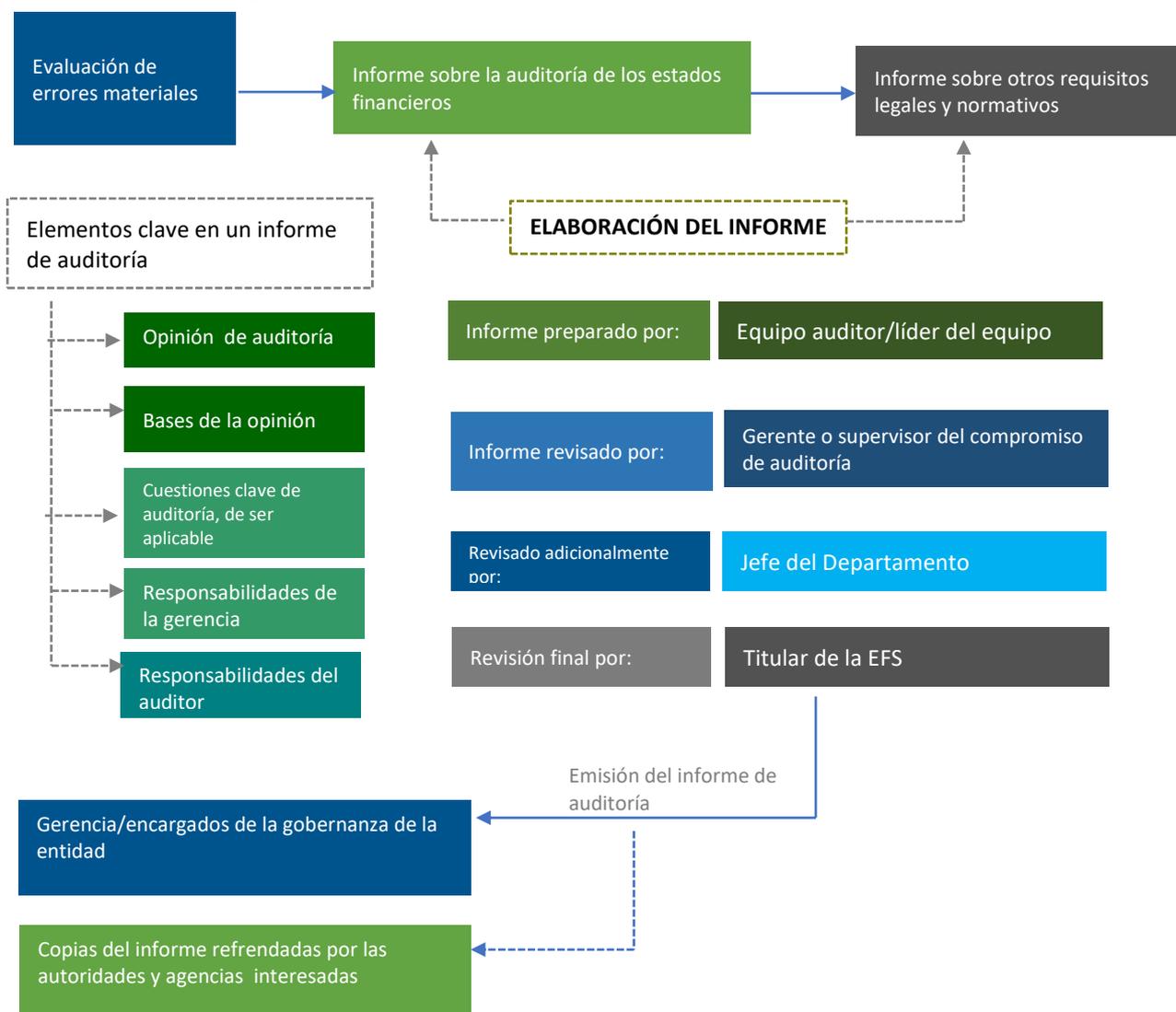
- 7.33.** La reunión de cierre de una auditoría no constituye un requisito de una ISSAI, pero, con frecuencia, se utiliza para asegurar que el informe preliminar del auditor, los hallazgos de auditoría, la respuesta de la gerencia, y la versión final de los estados financieros sean analizados, discutidos y acordados con la gerencia y, cuando sea pertinente, con los encargados de la gobernanza. Esta reunión reduce, asimismo, los riesgos de malos entendidos posteriores que puedan presentarse, entre la gerencia y el auditor, sobre asuntos reflejados en el informe final de auditoría. Algunos hacen referencia a esta reunión calificándola de reunión de liquidación final de la auditoría.
- 7.34.** Se pueden también analizar asuntos relevantes para la auditoría, tales como las dificultades encontradas durante el proceso de auditoría, con el fin de que sean abordadas en la siguiente auditoría, detalles en materias éticas que pueden aclararse con la gerencia, etc.
- 7.35.** El auditor y la gerencia deben conservar las actas de la reunión de cierre en las que se incluyen los detalles de las discusiones del informe del auditor y los hallazgos específicos de auditoría, así como las decisiones a las que se llegó en cada uno de los puntos que fueron analizados. Las actas deben, luego, ser fechadas y firmadas por los representantes del equipo auditor y la gerencia. Estas actas de la reunión de salida constituyen también evidencia de auditoría y se utilizan como base para finalizar el informe de auditoría.
- 7.36.** Al término de la celebración de la reunión de cierre de la auditoría, el equipo auditor prepara el informe de auditoría teniendo en cuenta la respuesta aportada por la gerencia y los responsables de la gobernanza.

## CAPÍTULO 8

### Elaboración del informe de auditoría

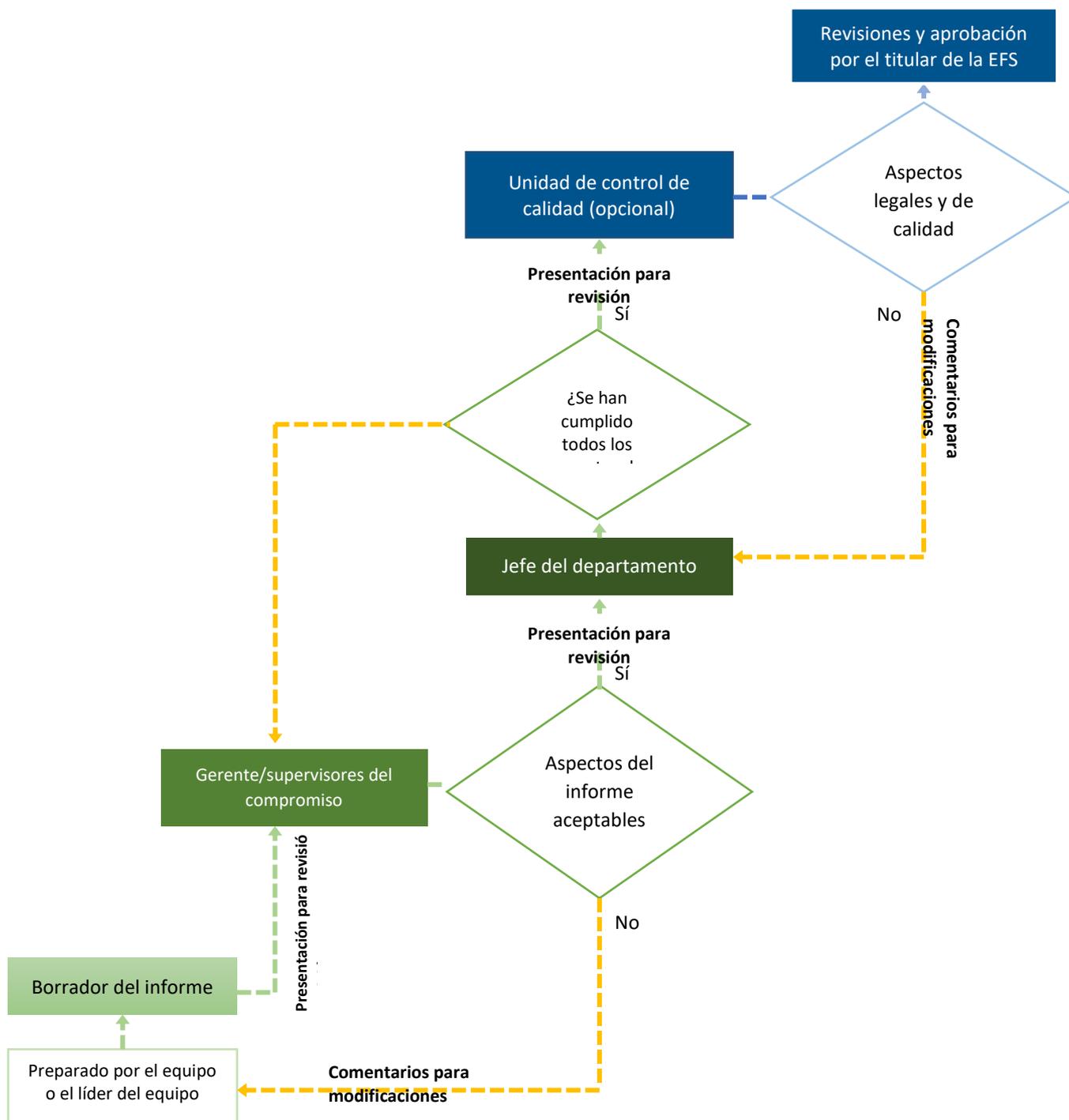
- 8.1** El informe de auditoría es el producto final de todo el proceso auditor, y se prepara con base en la evidencia suficiente y apropiada reunida por los auditores, mediante la realización de los procedimientos de auditoría. En este sentido, de conformidad con la ISSAI 1700, los objetivos del auditor son: formarse una opinión sobre los estados financieros, basado sobre una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y expresar claramente esa opinión, a través de un informe, por escrito, que describe, además, las bases para emitir esa opinión.
- 8.2** Fundamentados sobre la evaluación de los efectos de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría, los auditores preparan y emiten un informe de auditoría. La **Figura 8(a)** que se presenta, de seguidas, ilustra un ejemplo de un proceso de elaboración de informe en una auditoría financiera, que se puede adaptar a la organización y división de responsabilidades de la EFS.

**Figura 8(a): Panorama de la elaboración del informe de auditoría**



- 8.3** Los requisitos para la preparación del informe están contenidos en la ISSAI 1700 "Preparación de una opinión e informe de los estados financieros"; ISSAI 1701 "Comunicación de asuntos de auditoría clave en el informe del auditor independiente"; ISSAI 1705 "Modificaciones a la opinión de auditoría en el informe del auditor independiente";y la ISSAI 1706 "Párrafos de énfasis en la materia y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente". Además de estos requisitos, las EFS pueden tener responsabilidades adicionales de información, según lo que la ley y las normas de sus respectivas jurisdicciones determinen. Sobre esto se hace énfasis en las notas prácticas de la ISSAI e, incluso, en las ISSAI correspondientes.
- 8.4** A los fines de mantener la consistencia y lograr un informe de auditoría de alta calidad, se debe someter al informe a un proceso de revisión de calidad en la EFS, tal y como se destaca en la **Figura 8(b)** (se trata de un ejemplo que puede adaptarse a la estructura organizativa de la EFS). La figura se explica por sí misma y la estructura dependerá del proceso de revisión establecido en la EFS.

Figura 8 (b): Proceso de revisión de control de calidad del informe de auditoría



8.5 La redacción de la opinión de auditoría dependerá del MIF usado para preparar los EF (explicado en la ISSAI 1200.13), el cual determina ampliamente la forma, contenido y estructura de los EF.

### Formación de una opinión de los estados financieros

8.6 El auditor considera o evalúa las siguientes condiciones al tiempo que se forma una opinión sobre los EF:

- Si los EF han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el MIF aplicable.
- Si los EF, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales debido a fraude o error. Esta conclusión debe estar basada sobre lo siguiente (ISSAI 1700:11):
  - Si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada como lo exige la ISSAI 1330; y
  - Si las representaciones erróneas no corregidas son materiales consideradas individualmente o en su conjunto, de conformidad con la ISSAI 1450.
- Consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables, incluidos los indicadores de posibles prejuicios en los juicios de la gerencia (ISSAI 1700:12).

**8.7** La **Ilustración 8.1** que aparece, a continuación, ayudará al auditor a llevar a cabo la evaluación para formarse una opinión.

**Ilustración 8.1: Consideraciones del auditor en la formación de una opinión**

Evidencia de auditoría	Suficiente apropiada			Relevante	
	Sí	No		Sí	No
Incorrecciones materiales no corregidas	Materiales		Información presentada en los EF	Confiable	
	No	Sí		Sí	No
Políticas contables significativas	Reveladas adecuadamente			Comparable	
	Sí	No		Sí	No
Políticas contables	Consistentes con el MIF <sup>14</sup>			Comprensible	
	Sí	No		Sí	No
Estimaciones contables	Apropiadas		Revelaciones de información EF	Adecuadas	
	Sí	No	Sí	No	
Estimaciones contables	Razonables		Terminología usada	Apropiada	
	Sí	No	Sí	No	

**8.8** La auditoría financiera es una evaluación independiente de los estados financieros, en la que el auditor expresa una opinión que proporciona una seguridad razonable (con un alto nivel de seguridad, más no absoluta). De manera general, hay dos tipos de opiniones de auditoría:

- opinión no modificada; y
- opinión modificada.

### Opinión no modificada

**8.9** La opinión de auditoría no modificada se produce cuando el auditor concluye que los estados financieros proporcionan una imagen fiel y exacta (o son presentados de manera razonable en todos los aspectos materiales), de conformidad con el MIF aplicable.

**8.10** La redacción del párrafo de la opinión del informe del auditor dependerá del tipo de marco de información utilizado por la entidad para la preparación de los estados financieros, a saber, un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento. Los ejemplos extraídos de ilustraciones presentadas en la ISSAI 1700 se reproducen de seguidas:

<sup>14</sup> Marco de Información Financiera.

## Ilustración 8.2: MIF aplicable y opinión del auditor

### Opinión del auditor de acuerdo con un marco de presentación razonable

- a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos materiales, la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X1, el desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de conformidad con (el marco de información financiera aplicable); O,
- b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan una imagen fiel y exacta, en todos sus aspectos materiales, de la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X1, el desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de conformidad con (el marco de información financiera aplicable).

### Opinión del auditor de acuerdo con un marco de cumplimiento\*

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con la ley XYZ de la jurisdicción X.

\*Cumplimiento de los requisitos de las leyes o normas.

La descripción acerca de lo que los estados financieros deben presentar (por ejemplo, la situación financiera, los resultados de las operaciones) que se presenta en los ejemplos ilustrativos anteriores variará según el marco de información financiera que se aplique (NIIF, IPSAS, base de efectivo, etc.).

- 8.11** El marco de información financiera aplicable, adoptado por la entidad auditada pueden ser las Normas Internacionales de Información Financiera (*IFRS* por sus siglas en inglés), emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*IASB* por sus siglas en inglés) o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (*IPSAS* por sus siglas en inglés) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*IESBA* por sus siglas en inglés). Sin embargo, algunas entidades pueden preparar sus estados financieros basados sobre las normas de contabilidad nacionales que sean consistentes con las *IFRS* o con las *IPSAS*, o con base en ninguna de ellas. Por lo regular, los estados financieros de las entidades gubernamentales están fundamentados sobre las leyes promulgadas por el Parlamento o en las normas y reglamentos emitidos por el Gobierno (Departamento de Finanzas o del Tesoro).
- 8.12** Un marco de información financiera, tal y como *IFRS* e *IPSAS*, se considera un marco de presentación razonable. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con este marco, el auditor debe evaluar si los estados financieros logran una presentación razonable. De acuerdo con la ISSAI 1700.14, la evaluación del auditor en cuanto a si los estados financieros cumplen con el marco de presentación razonable debe incluir:
- la presentación general, estructura y contenido de los estados financieros; y,
  - una declaración sobre si los estados financieros, incluidas las notas relacionadas, representan las operaciones y eventos subyacentes de manera tal que logra una presentación razonable
- 8.13** Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de cumplimiento, el auditor no necesita evaluar si logran una presentación razonable (ISSAI 1700:19).
- 8.14** Ilustraciones acerca de un informe de auditoría no modificado, en el que el marco de presentación del informe es un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento se pueden ver en el **Apéndice 8.1** y el marco de cumplimiento figura en el **Apéndice 8.2**.

## Opinión modificada

**8.15** La ISSAI 1700.17 establece que el auditor modificará la opinión en el informe del auditor, si el auditor:

- concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros, en su conjunto, no están exentos de incorrecciones materiales (desacuerdo) -por ejemplo, no están conformes con las políticas de contabilidad usadas por la entidad o existe desacuerdo con las operaciones contables registradas en los libros contables; o
- no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales (limitación del alcance) -por ejemplo, una limitación como la falta de acceso a ciertas áreas correspondientes a la documentación de las operaciones contables o la incapacidad de la gerencia de poner a disposición del auditor ciertos documentos.

**8.16** El alcance de la modificación de la opinión del auditor dependerá de las circunstancias y la extensión o generalización de las consecuencias del asunto o materia en cuestión, o sus posibles efectos, sobre los estados financieros. La ISSAI 1705 suministra los requisitos para modificar la opinión en el informe del auditor independiente; estos deben leerse junto con los requisitos de la ISSAI 1700, pues están interrelacionados entre sí.

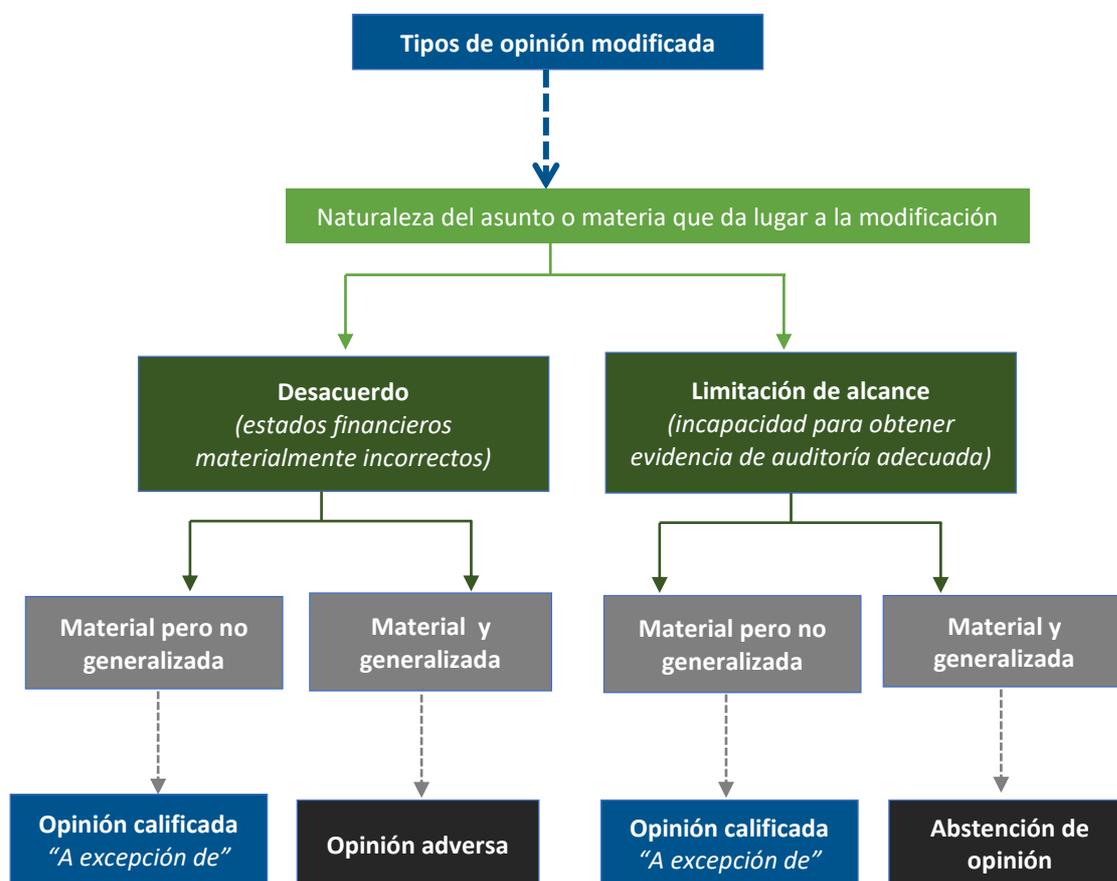
### Determinación de los tipos de modificaciones de la opinión del auditor

**8.17** Al momento de determinar los tipos de modificaciones que se pueden hacer a la opinión del auditor, el juicio del auditor profesional desempeña un rol crucial para establecer el grado de generalización que tienen los efectos o posibles efectos del asunto que dio lugar a la modificación de la opinión del auditor en los estados financieros. La **Figura 8(c)** presenta un árbol de decisión para llegar a distintos tipos de opinión modificada de la auditoría.

**8.18** Como se puede observar en la **Figura 8(c)**, el asunto que originó la opinión modificada de auditoría pudo ser causado por un error material en los EF o por la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En otros términos, la base para la modificación en cuestión, pudo ser un desacuerdo con la gerencia sobre determinadas materias de los estados financieros o una limitación en cuanto al alcance, lo que impide que el auditor efectúe otros procedimientos de auditoría que le permitan recolectar evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

**8.19** En el supuesto de que el asunto que produce la modificación se deba a una representación errónea de importancia relativa, el auditor necesita evaluar si esa incorrección es material o generalizada, considerada de manera individual o agregada. De ser material y no generalizada, el auditor puede expresar una opinión de auditoría calificada con un párrafo de "excepto por". Este tipo de opinión de auditoría es muy común en las auditorías realizadas por las EFS.

**Figura 8(c): Análisis del juicio profesional para formular los diferentes tipos de opinión de auditoría modificada**



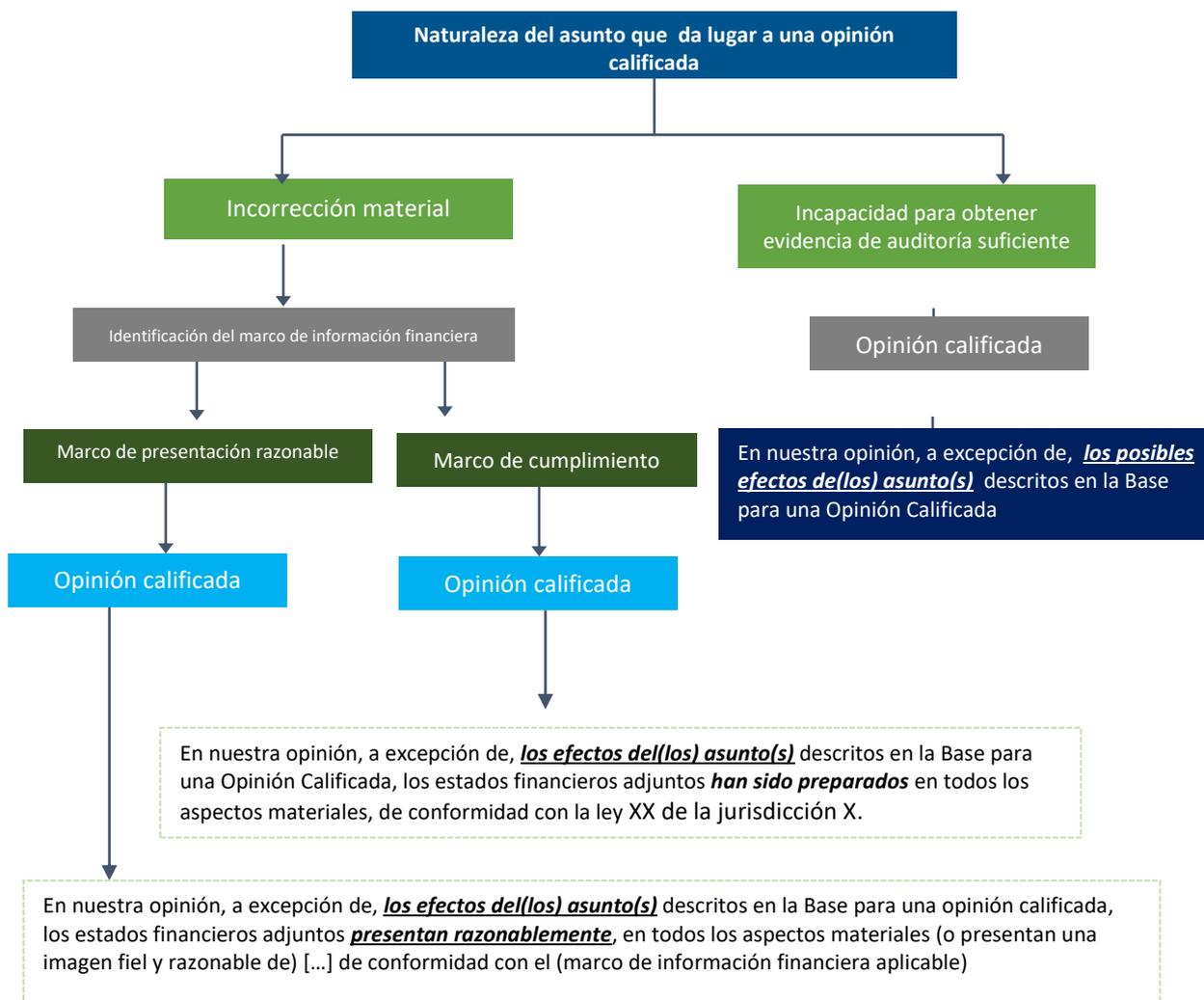
- 8.20** En caso de que el asunto que dio lugar a la modificación como resultado de una incorrección sea material y generalizado, el auditor debe expresar una opinión adversa. Este tipo de opinión es relativamente raro.
- 8.21** De modo análogo, si el asunto que origina la modificación es producto de la incapacidad del auditor para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe evaluar en qué medida el asunto es material o generalizado. De ser material y no generalizado, el auditor puede expresar una opinión calificada con un párrafo de: "a excepción de".
- 8.22** En el supuesto de que no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor debe, entonces, abstenerse de emitir una opinión sobre los estados financieros. En ambos casos, el auditor no está en capacidad de realizar procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que constituye la base para proporcionar una opinión sobre los estados financieros. Este tipo de opinión es también muy raro.
- 8.23** La forma como el juicio del auditor acerca de la naturaleza del asunto que dio lugar a la modificación y a la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros afecta el tipo de opinión a expresar se ilustra más ampliamente en la **Figura 8(d)** que aparece más adelante.

### Opinión calificada

- 8.24** La redacción y las frases a utilizar en el párrafo de Opinión calificada del informe del auditor dependen del tipo de marco de información financiera aplicable, a saber, si es un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento. En caso de imposibilidad para obtener evidencia suficiente y apropiada, el auditor debe modificar el párrafo correspondiente a

Responsabilidad del auditor en el informe del auditor. La forma y contenido de una opinión calificada se ilustra en la **Figura 8(d)**:

**Figura 8(d): Forma y contenido de la opinión del auditor**

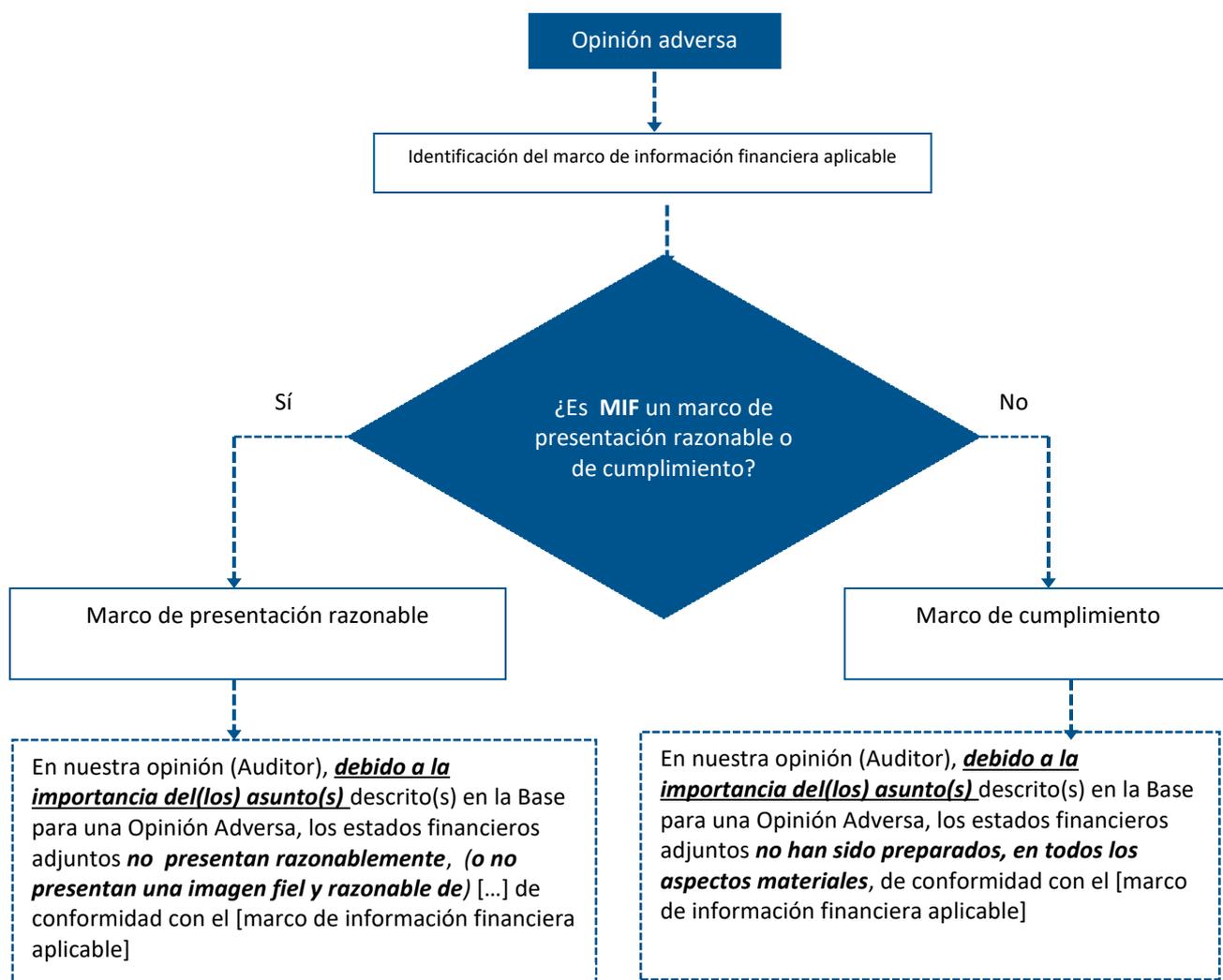


8.25 El **Apéndice 8.3** proporciona una ilustración de la Opinión Calificada debido a una representación errónea de los EF de una entidad gubernamental preparada de acuerdo con un marco de presentación razonable de propósito general. De manera similar, el **Apéndice 8.4** proporciona una ilustración de la Opinión Calificada debido a una representación errónea de los EF de una entidad gubernamental preparada de acuerdo con un marco de cumplimiento de propósito general. El **Apéndice 8.5** proporciona una ilustración de la Opinión Calificada debido a la incapacidad del auditor para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre un (los) artículo (s) reconocido (s) en los estados financieros.

### Opinión adversa

8.26 El párrafo de opinión adversa en un marco de presentación razonable o en un marco de cumplimiento se ilustra en la **Figura 8(e)** que aparece a continuación:

Figura 8(e): Formación de una opinión adversa sobre los estados financieros



8.27 En el **Apéndice 8.6** se presenta una ilustración de una Opinión adversa a causa de una incorrección en los estados financieros de una entidad del Gobierno que fueron preparados de conformidad con un marco de presentación razonable de propósito general.

### Abstención o denegación de una opinión

8.28 Cuando el auditor se abstiene de emitir una opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, la redacción de la Abstención de una opinión será como la prescrita en la ISSAI 1705. Esto puede exigir, igualmente, la modificación de la formulación y redacción estándar del párrafo correspondiente a la responsabilidad del auditor comparado con otras formas de opinión (Véase la ISSAI 1705.28).

#### **Abstención de una opinión**

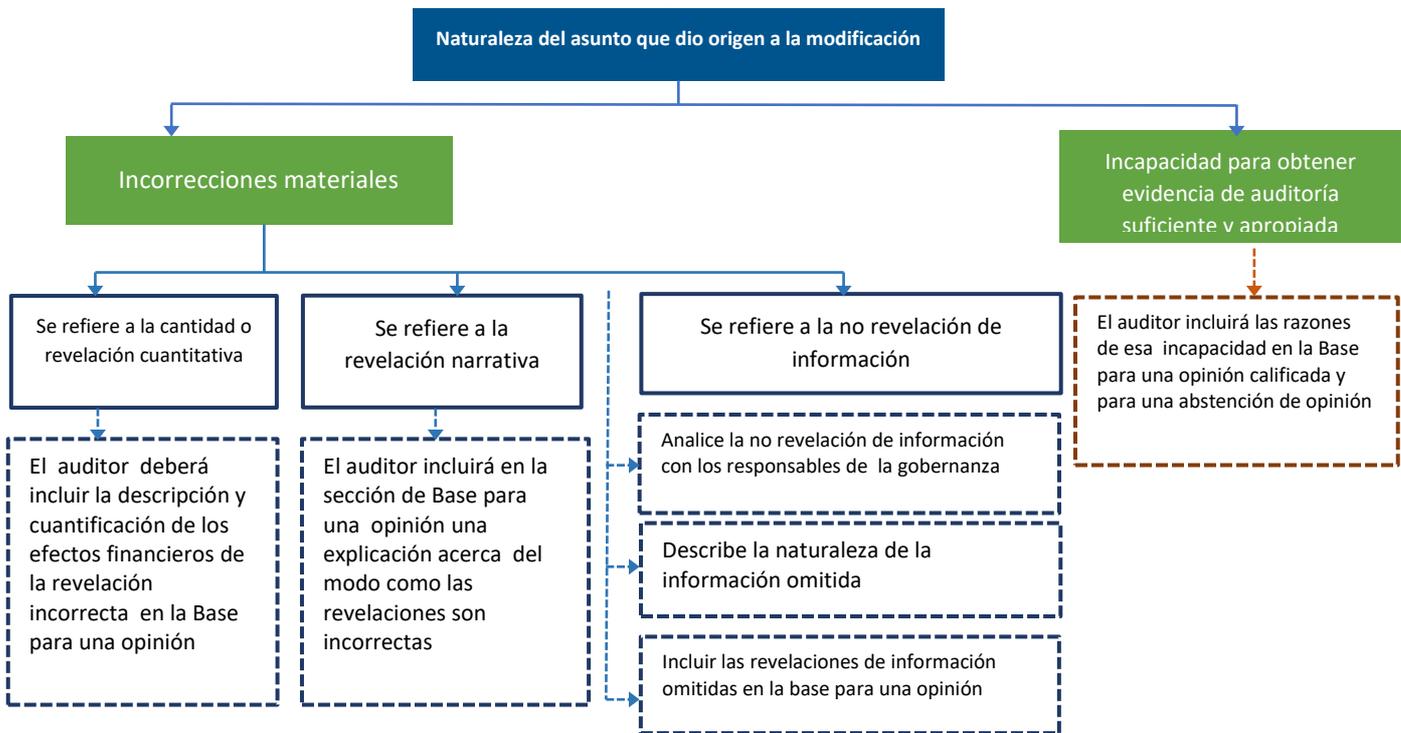
*No **expresamos una opinión** sobre los estados financieros adjuntos. Debido a la **importancia del(los) asunto(s)** descritos en la sección ‘Base para una abstención de opinión’, no hemos **podido obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que proporcione una base para una opinión de auditoría sobre los estados financieros.***

8.29 Una ilustración de una abstención de opinión debido a la imposibilidad por parte del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada se presenta en el **Apéndice 8.7**.

## Modificación de la base para una opinión

**8.30** Como establece la ISSAI 1705.20, cuando la opinión es modificada, el auditor debe modificar también el encabezamiento de la base para la opinión por "Base para una opinión calificada", "Base para una opinión adversa" o "Base para una abstención de una opinión", incluyendo una descripción del asunto que dio origen a la modificación. En el caso de incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe modificar el párrafo correspondiente a Responsabilidad del auditor en el informe del auditor. Los requisitos presentados en el Párrafo 21-27 de la ISSAI 1705 se ilustran más detalladamente en la siguiente **Figura 8(f)**:

**Figura– 8(f): Condiciones necesarias que deben describirse en la base para una opinión**



## Base para la abstención o denegación de una opinión

**8.31** En aquellos casos en los que el auditor se abstiene de emitir una opinión sobre los estados financieros, está obligado a modificar la descripción del párrafo correspondiente a Responsabilidad del auditor para incluir lo siguiente, tal y como establece la ISSAI 1705.28:

- Una declaración indicando que la responsabilidad del auditor es realizar una auditoría de los estados financieros de la entidad, de conformidad con las Normas internacionales de auditoría y emitir un informe del auditor.
- Una declaración de que debido a el(los) asunto(s) descrito(s) en la sección de la Base para la abstención de una opinión, el auditor no estuvo en capacidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para proporcionar una base para una opinión sobre los estados financieros.
- La declaración acerca de la independencia del auditor y otras responsabilidades éticas, como indica la ISSAI 1700.28(C).

**8.32** De ser el asunto material y generalizado, el auditor debe abstenerse o negarse a emitir una opinión sobre los estados financieros. En ambos casos, el auditor no está en capacidad de llevar a cabo

procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que conforme la base para proporcionar una opinión sobre los estados financieros.

### Párrafo de Énfasis en la materia

**8.33** Un párrafo de “Énfasis en la materia” que aparece reflejado en el informe del auditor hace hincapié sobre un asunto presentado o revelado en los EF. Su propósito es atraer la atención de los usuarios de los EF sobre aquellas cuestiones que, a juicio del auditor, son fundamentales que el usuario comprenda con respecto a dichos estados. La ISSAI 1706 prescribe los requisitos relacionados con el párrafo de Énfasis en la materia. Un ejemplo de Énfasis en la materia es el siguiente;

---

*“Llamamos la atención sobre la **nota X** de los estados financieros, que describe la incertidumbre con respecto al resultado futuro de un litigio pendiente contra el Hospital Y. Sin embargo, no hemos calificado nuestra opinión en relación con este asunto”.*

---

**8.34** El párrafo de Énfasis en la materia, que deberá ser incluido inmediatamente después del párrafo de Opinión en el informe del auditor, no afecta la opinión de auditoría y este hecho debe indicarse claramente en el informe (ISSAI 1706.9.).

### Párrafos de Otros asuntos o materias en el Informe del auditor

**8.35** Los párrafos sobre Otros asuntos o materias son distintos al párrafo de Énfasis en la materia: a diferencia de este último, incluyen cuestiones diversas a las presentadas o reveladas en los EF que, a juicio del auditor, son relevantes para la comprensión por parte del usuario, de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o del informe del auditor (ISSAI 1706.10).

**8.36** Los párrafos sobre Otros asuntos vienen inmediatamente después del párrafo de Opinión y de cualquier párrafo de Énfasis en la materia. La ISSAI 1706 suministra los requisitos relacionados con los párrafos sobre Otros asuntos. La necesidad de estos párrafos en el informe de auditoría puede ocurrir debido a las siguientes situaciones:

- El auditor no se puede retirar de un compromiso a pesar de que, una incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, debido a limitaciones impuestas por la gerencia sobre el alcance de la auditoría, puede tener un efecto generalizado (ISSAI 1706.A5).
- Las leyes, normas o prácticas de aceptación general en una jurisdicción exigen, o permiten al auditor, desarrollar cuestiones que aportan una explicación más amplia de las responsabilidades del auditor en la auditoría de los EF o en el informe del auditor al respecto.
- Una entidad prepara un conjunto de EF de conformidad con un marco de propósito general (por ejemplo, el marco nacional), al tiempo que prepara, igualmente, otro conjunto de EF de conformidad con otro marco de propósito general (como, por ejemplo, IFRS), y se contrata al auditor para informar sobre ambos conjuntos de EF. De determinar el auditor que los marcos en referencia son aceptables en las circunstancias respectivas, el auditor puede incluir párrafos de Otros asuntos en el informe del auditor, haciendo alusión al hecho de que la misma entidad ha preparado otro conjunto de EF, de conformidad con un marco de propósito general y que el auditor ha emitido un informe sobre esos EF.
- Los EF se han preparado para un objetivo particular, de conformidad con un marco de propósito general, debido a que los usuarios previstos han determinado que los EF de propósito general cumplen con sus necesidades de información financiera. Dado que el informe del auditor está destinado a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario, en esas circunstancias, incluir párrafos sobre Otros asuntos en los que establezca que el informe del auditor está

dirigido de manera exclusiva a los usuarios previstos y no debe distribuirse o ser utilizado por terceros.

**8.37** En el **Apéndice 8.8** se presenta una ilustración de los informes del auditor con un Párrafo de Énfasis en la Materia, y un Párrafo de Otros Asuntos. En el **Apéndice 8.9** se ilustra un informe de un auditor independiente que contiene una opinión calificada debido a una desviación del marco de información financiera aplicable y que incluye un Párrafo de Énfasis en la Materia, y un Párrafo sobre Otros Asuntos.

### Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

**8.38** La ISSAI 1701 define las cuestiones clave de auditoría (*KAM* por sus siglas en inglés) como esos asuntos que, a juicio del auditor, fueron los más significativos durante la auditoría de los estados financieros en el periodo actual.

**8.39** De acuerdo con la ISSAI 1701, el auditor debe comunicar las *KAM* en una auditoría de las compañías citadas y puede voluntariamente aplicar a entidades de auditoría que no figuran en la lista. Como afirma el Párrafo 3 de NP de la ISSAI 1701: *"Dado que el sector público es un participante significativo de cualquier economía y es responsable de mantener y prestar importantes funciones que afectan a los ciudadanos, los auditores del sector público deben también informar las KAM a otros auditados que no figuran en la lista de las entidades"*.

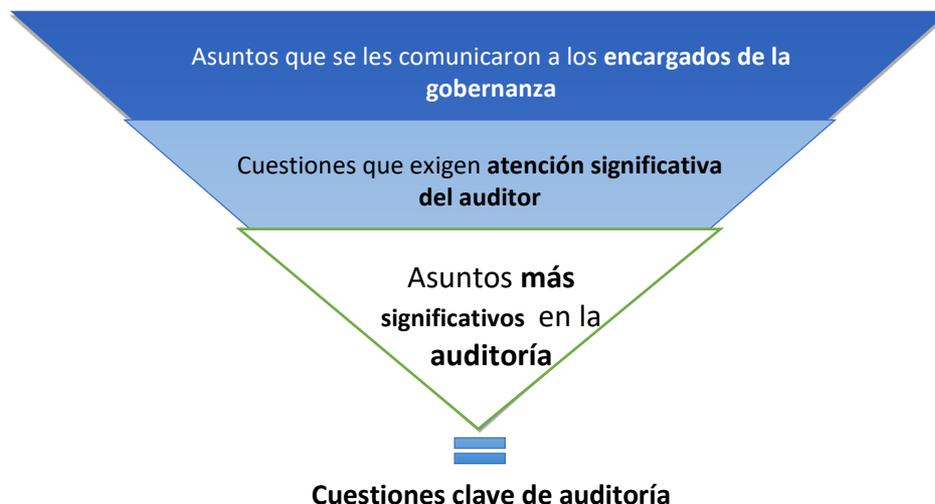
**8.40** Las *KAM* se abstraen de los asuntos comunicados a la gerencia y a los responsables de la gobernanza que, habiendo exigido atención significativa del auditor, se consideran los más significativos en la auditoría de los EF del periodo en curso. El proceso de toma de decisiones para las *KAM* se presenta en la siguiente **Figura 9(g)**.

**8.41** El propósito de comunicar las *KAM* es mejorar el valor comunicacional del informe del auditor al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría. De igual modo, suministra información adicional a los usuarios a quienes están dirigidos los EF.

**8.42** La ISSAI 1705 (Revisada) prohíbe que el auditor comunique cuestiones clave de auditoría cuando el auditor se niega a emitir una opinión sobre los estados financieros, salvo que dicha información sea exigida por la ley o reglamento. Un asunto que dé lugar a una opinión modificada, de acuerdo con la ISSAI 1705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan arrojar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en funcionamiento, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada), son por su naturaleza cuestiones clave de auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estos asuntos no se describirán en la sección correspondiente a Cuestiones clave de auditoría del informe del auditor. Más bien, el auditor deberá:

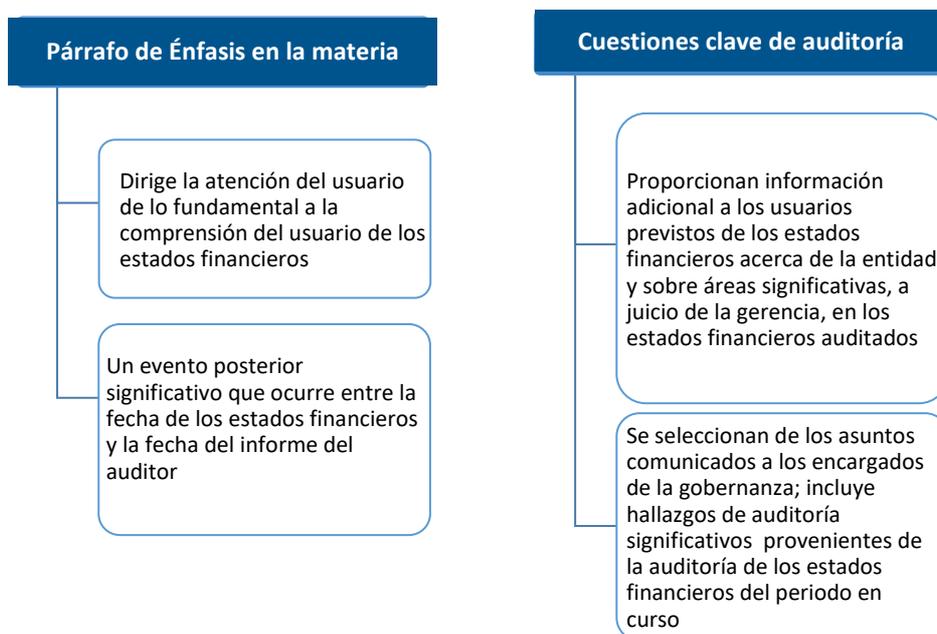
- Informar sobre estos asuntos de acuerdo con las ISA aplicables; e
- Incluir una referencia en la sección de Base para una opinión calificada (adversa) o en la sección Incertidumbre importante relacionada con Negocio en marcha dentro de la sección de Cuestiones clave de auditoría.

**Figura 8(g): Marco de toma de decisiones de las cuestiones clave de auditoría (KAM por sus siglas en inglés)**



**8.43** En el informe de auditoría, el párrafo de Cuestiones clave de auditoría está ubicado después del párrafo de Énfasis en la materia y antes del párrafo de Otros asuntos.

**Figura 8(h): Relación entre el párrafo de Énfasis en la materia y las Cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor**



## Forma y contenido del informe del auditor sobre los estados financieros

**8.44** El informe del auditor debe incluir los siguientes elementos:

- Título
- Destinatario
- Opinión del auditor
- Base para la opinión
- Negocio en marcha (de ser aplicable)

- Cuestiones clave de auditoría (únicamente cuando son relevantes y aplicables)
- Otra información (de ser aplicable conforme a la ISSAI 1720)
- Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza en relación con los estados financieros
- Responsabilidades de los auditores en relación con la auditoría de los estados financieros
- Otras responsabilidades a informar (de ser aplicable)- a ser informadas como "Informe sobre otros requisitos legales y normativos"
- Nombre del supervisor del compromiso de auditoría (nombre de la persona autorizada para firmar el informe del auditor-dependerá de las políticas específicas de la EFS)
- Nombre del socio del encargo o compromiso (puede ser omitido en muy raros casos)
- Firma del Auditor (Personal autorizado de la EFS-Supervisor del compromiso de auditoría o puede ser el Auditor General-dependerá de la política de la EFS)
- Dirección del auditor
- Fecha del informe del auditor

**8.45** La forma y el contenido del informe del auditor cambiará de producirse una modificación en la opinión. El contenido enumerado del informe que se presentó anteriormente se sugiere para su uso cuando la opinión del auditor no se ha modificado.

### Informe sobre otros requisitos legales y normativos

**8.46** En el contexto de las auditorías financieras llevadas a cabo por las EFS y considerando también el entorno en el que opera el sector público, las EFS pueden tener otras responsabilidades de información para informar sobre asuntos que son complementarios a las responsabilidades del auditor bajo las ISSAI. Según ISSAI 1700.43, estas otras responsabilidades de información se pueden abordar en una sección separada en el informe del auditor con el encabezado titulado "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios". Si el informe contiene esta sección, el informe del auditor sobre los estados financieros debe tener un título claro titulado "Informe sobre la auditoría de estados financieros" (SSAI 1700.45). El formato de presentación del informe cuando contiene el "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" se sugiere en el **Apéndice 8.1**.

### Reporte de incumplimiento identificado o presunto

**8.47** La ISSAI 1250 prescribe tres niveles de notificación de incumplimiento identificado o presunto como se indica a continuación:

- a) Reportar el incumplimiento a los encargados de la gobernanza (párrafos 22 a 24);
- b) Reportar el incumplimiento en el informe del auditor sobre los estados financieros (párrafo 25 a 27); y
- c) Reportar el incumplimiento a las autoridades normativas y de seguridad (párrafo 28).

**8.48** Los casos de incumplimiento de leyes y normativas, observados por el auditor, se pueden informar a la gerencia y a los encargados de la gobernanza, así como a otras autoridades pertinentes, según sea la línea de mando dentro de la entidad. La necesidad de informar a las autoridades competentes dependerá de la importancia y la gravedad del incumplimiento que no puede resolverse a nivel de la entidad.

**8.49** Los casos de incumplimiento a reportar en el informe del auditor sobre los estados financieros dependerán del grado de efecto material que esos incumplimientos tienen en los estados financieros. Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto material en los estados financieros y no ha sido reflejado adecuadamente en los estados financieros, se requiere que el auditor exprese una opinión calificada o una opinión adversa, de acuerdo con la norma ISSAI 1705. De igual manera, de existir una limitación en cuanto al alcance para evaluar en qué medida el incumplimiento tiene un

efecto material en el estado financiero, el auditor deberá expresar una opinión calificada o abstenerse de hacerlo sobre los estados financieros, de conformidad con la norma ISSA 1705.

- 8.50** En el supuesto de que un caso de incumplimiento justifique la atención de las autoridades superiores afectadas (por ejemplo, el Parlamento), es necesario que el auditor determine si tiene la responsabilidad de informar a dichas autoridades y deberá actuar en consecuencia. La ISSAI 1250.A20 (Consideraciones específicas para Entidades del Sector Público) proporciona una nota explicativa en la que indica que el auditor del sector público puede estar obligado a informar sobre casos de incumplimiento a la legislatura u a otro órgano rector o a reportar esos casos en el informe del auditor.

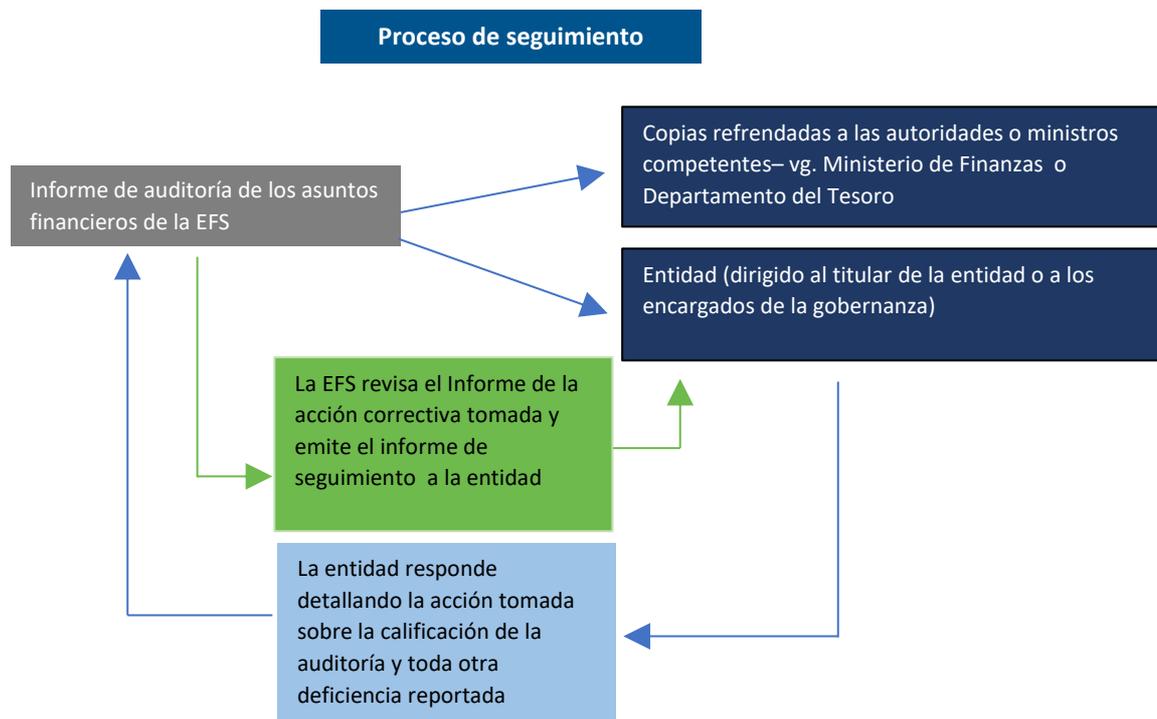
## CAPÍTULO 9

### Procedimientos de seguimiento

- 9.1** Los auditores deben hacer siempre un seguimiento de las observaciones materiales que han planteado para asegurar que los problemas que se han identificado hayan sido resueltos por la entidad auditada. En el contexto de una ISSAI de auditoría financiera, el auditor normalmente llevará a cabo este seguimiento como parte del proceso de auditoría del año siguiente, dado que las cuestiones no resueltas el año precedente pueden representar riesgos de errores significativos en los estados financieros del año subsiguiente. Como se explicó en las secciones anteriores, los auditores del sector público pueden reportar información adicional que no se necesita informar al momento de aplicar las ISSAI de auditoría financiera para realizar la auditoría. Estos informes complementarios pueden requerir de actividades de seguimiento adicionales a realizar.
- 9.2** El informe de auditoría, tal y como se analizó en el Capítulo 8, puede contener una opinión de auditoría calificada sobre los EF, las cuestiones clave de auditoría, los hallazgos de auditoría que abarcan deficiencias en los controles internos, y la no conformidad con las leyes y normas que pueden o no tener un efecto directo sobre los EF.
- 9.3** Se considera al seguimiento como una de las buenas prácticas de las EFS, conforme al Principio 3 de la ISSAI 20. Adicionalmente, la ISSAI 100 reconoce que las EFS tienen un rol a desempeñar en el monitoreo de la acción correctiva tomada por la parte responsable, en respuesta a los asuntos que fueron señalados en sus informes de auditoría.
- 9.4** El seguimiento se centra en determinar en qué medida la entidad auditada ha abordado, de modo adecuado, las cuestiones destacadas por la auditoría, incluida cualquier implicación más amplia. En caso de que la acción correctiva efectuada por la entidad auditada sea insuficiente o insatisfactoria, puede ser necesario un informe adicional de la EFS.
- 9.5** Además de los requisitos legales, uno de los propósitos al llevar a cabo auditorías financieras es contribuir a mejorar los sistemas y procedimientos, incluido el proceso de información financiera de la entidad. Al realizar un seguimiento, la EFS estará en condiciones de establecer el valor agregado por la auditoría financiera, en términos de mejoramientos introducidos en el sistema. A menos que este seguimiento sea puesto en práctica, la EFS no podrá evaluar si el impacto deseado de la auditoría ha sido o no eficaz. Por consiguiente, una auditoría de seguimiento es uno de los componentes más importantes del proceso de auditoría, y este último no estará completo hasta tanto dicho seguimiento no se haga. Más aún, tanto la gerencia como los encargados de la gobernanza pueden no estar motivados a tomar las acciones correspondientes, de no contar la EFS con un sistema de seguimiento.
- 9.6** Las distintas EFS pueden contar con diferentes procesos de seguimiento, dependiendo de cómo están organizadas (modelo de corte o tribunal, modelo Westminster, modelo de junta, etc.). La Figura 9(a) ofrece un panorama del proceso de seguimiento sugerido.
- 9.7** Dependiendo de los asuntos reflejados en el informe de auditoría y los requisitos de las leyes relevantes, se les puede solicitar a las EFS remitir copias refrendadas de los informes de auditoría a las autoridades o ministerios del gobierno competentes -tal y como, el Ministerio de Finanzas-, así como a los encargados de la gobernanza. No obstante, será responsabilidad del titular de la entidad o de los encargados de la gobernanza tomar acciones sobre los asuntos de auditoría que están pendientes por resolver, y a los que el informe de auditoría hace referencia.
- 9.8** Las EFS o las leyes y normas, o todo ellos, pueden indicar la fecha límite para que los auditados respondan a las recomendaciones del informe de auditoría, explicando en detalle la acción correctiva

que la entidad debe efectuar (sugerida como Informe de la acción tomada sobre los hallazgos de auditoría).

**Figura 9(a): Panorama del proceso de seguimiento**



- 9.9** La EFS revisa el *Informe de la acción correctiva tomada sobre los hallazgos de auditoría* y prepara el informe de seguimiento. El seguimiento se puede llevar a cabo mediante una revisión documental o a través de una visita a la entidad para confirmar, con base en hechos, la respuesta suministrada por la gerencia o los encargados de la gobernanza. El informe de seguimiento debe, también, pasar por el debido proceso de control de calidad. Esto dependerá también de la forma como la función de seguimiento está estructurada en la EFS y si cuenta con una.
- 9.10** Puede ser conveniente contar en la EFS con una función de seguimiento independiente para llevar a cabo una evaluación objetiva de la acción ejecutada por la gerencia y para ejercer un juicio profesional. En el supuesto de que, por ejemplo, la misma división o unidad funcional o equipo de auditoría efectúe el seguimiento, puede tender a defender sus hallazgos de auditoría y la calificación de la auditoría, incluso en el caso de que la gerencia o los encargados de la gobernanza hayan tomado las medidas correctivas adecuadas con respecto a esos asuntos de auditoría.
- 9.11** Con base en los distintos modelos de EFS y la estructura legislativa predominante en las jurisdicciones de las EFS, el Comité de Cuentas Públicas desempeña un papel activo en la revisión y seguimiento de los informes de auditoría programados en el Parlamento. En consecuencia, pueden haber dos niveles de seguimiento de los hallazgos y recomendaciones de la auditoría, a saber, uno a nivel de la EFS y, otro, a nivel del Comité de Cuentas Públicas o a nivel parlamentario.
- 9.12** En el **Apéndice 9.1** se sugieren una plantilla para preparar un resumen y un informe de seguimiento detallado, que la EFS puede adaptar, de acuerdo con sus necesidades y el entorno dentro del cual opera.
- 9.13** El seguimiento de un informe de auditoría puede ser solo por un año contable o fiscal, posterior a la fecha en la que se realizó la auditoría y se emitió el informe. Sin embargo, pueden existir asuntos pendientes (financieros u otros) de informes de auditoría de años anteriores de la misma entidad, a los que se les deba efectuar seguimiento junto con el informe recientemente emitido.

**9.14** El seguimiento en la EFS debe ser un procedimiento continuo a mantener hasta que los hallazgos de auditoría pendientes hayan sido resueltos, sobre la base de acciones adecuadas tomadas por la gerencia o los responsables de la gobernanza. Luego de la emisión del informe de auditoría inicial y, al momento de recibir la primera respuesta de la gerencia o de los encargados de la gobernanza, la frecuencia del seguimiento posterior puede ser decidida por la EFS, o en su defecto, la EFS puede tener ciertas leyes o normas que guíen este proceso. No obstante, lo mejor, tanto para la EFS como para la entidad, es resolver las cuestiones de auditoría pendientes, incluida una opinión calificada sobre los EF, tan pronto como sea posible.

## CAPÍTULO 10

### Aseguramiento de calidad a nivel del compromiso

- 10.1** A nivel del compromiso, las EFS deben específicamente establecer medidas de aseguramiento de calidad para garantizar la alta calidad de cada uno de los productos de auditoría. Esta se logra cuando la EFS y su personal cumplen con las normas profesionales y los requisitos legales y normativos aplicables, y el informe del auditor es adecuado a las circunstancias (cf. ISSAI 1220.6).
- 10.2** Sin embargo, para que sean eficaces, esas medidas deben estar sujetas a un monitoreo constante (ISSAI 1220.23) que permita proporcionar una seguridad independiente y razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son relevantes, adecuados y funcionan eficazmente<sup>15</sup>.
- 10.3** A tal efecto, la IDI ha diseñado una Guía y una Herramienta de Aseguramiento de Calidad para ayudar a las EFS a implementar el sistema de AC. La herramienta de AC establece un conjunto de preguntas y aseveraciones, cuyas respuestas indican el grado de cumplimiento de la EFS con el nivel de ISSAI apropiado. Las respuestas así obtenidas, se pueden validar mediante documentos provistos por la EFS que deben ser inspeccionados durante la revisión de AC, en razón de que aportan una visión general de la calidad de los procesos llevados a cabo por la EFS y su personal en general, y la calidad tanto de las auditorías financieras, como de la emisión de los informes de auditoría correspondientes, en particular. El AC al que se hace referencia en este capítulo se refiere a la conducción de una revisión de AC, una vez culminada la auditoría y luego de que el reporte haya sido emitido.
- 10.4** Institucionalmente hablando, la función de AC se debe establecer dentro de la EFS, respaldada por la independencia con respecto al objeto a someter a aseguramiento de calidad<sup>16</sup> y realizada por una oficina (en las EFS grandes) o por un profesional (en las EFS más pequeñas) dentro de la EFS o, por una EFS par u homóloga, en la que una EFS realiza el proceso de revisión de AC sobre otra. Independientemente de quién efectúe la revisión de AC, el equipo debe estar conformado por una combinación de profesionales con un conocimiento extenso de las normas aplicables, así como experiencia o habilidades de supervisión en auditoría financiera, o todos ellos a la vez.
- 10.5** La mayoría de las EFS ha establecido (de manera formal o informal) prácticas de AC que se pueden fortalecer a través de las herramientas previamente citadas, elaboradas por la IDI. La EFS puede crear un equipo *ad hoc* para evaluar el alcance con el cual se debe crear la función de AC. Los resultados de esa evaluación constituirán la base para el diseño y desarrollo de una política de AC la cual puede incluir, entre otros, el propósito de la política de AC; el establecimiento de la oficina de AC; la naturaleza y frecuencia de las revisiones de AC; los criterios para la selección del objeto de AC; y los requisitos para el seguimiento e informe. Al establecer la oficina de AC, se debe prestar especial cuidado en dotarla del personal adecuado. Se debe elaborar un manual de AC para guiar la realización de la función de AC, particularmente en lo que concierne a la revisión de los procesos y resultados de la auditoría financiera.

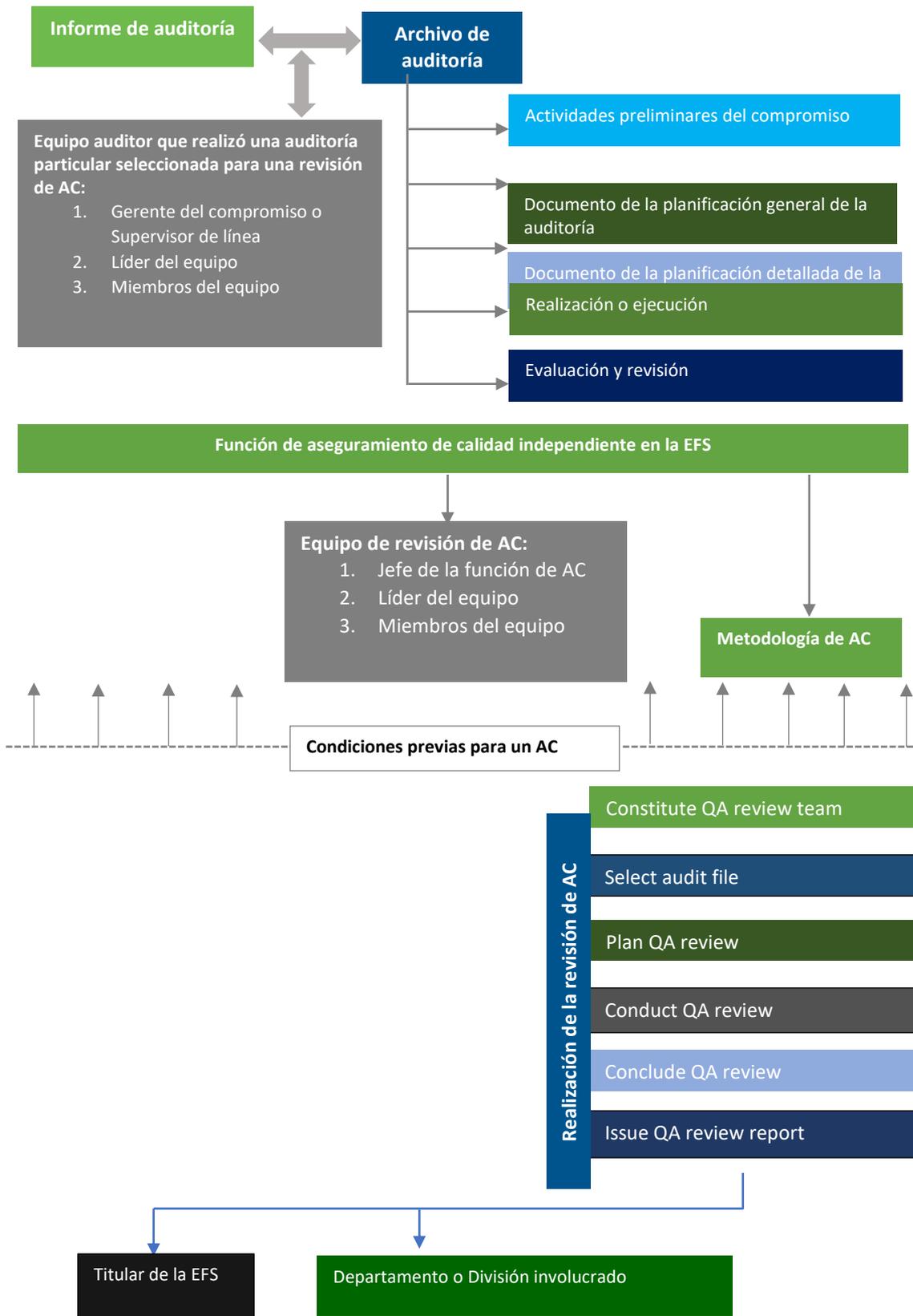
---

<sup>15</sup> A un **nivel institucional**, para que un sistema sea eficaz necesita ser parte de la estrategia, cultura, políticas y procedimientos de una EF. En lo que a la calidad se refiere, a este nivel, las EFS deben diseñar una política de calidad que comprenda, probablemente, una declaración de la misión de la calidad y los objetivos de calidad de la EFS.

<sup>16</sup> Ver el trabajo de la EFS desde una perspectiva externa le proporciona objetividad para formarse una conclusión sobre si la auditoría se hizo de conformidad con las normas internacionales o sus equivalentes. En tanto en algunas circunstancias, el aseguramiento de calidad es percibido como una actividad para detectar fallas, una revisión desde una perspectiva externa es, con frecuencia, considerada más creíble: un revisor de AC, como un profesional externo, puede hacer recomendaciones directas, sin prejuicios, basadas sobre su juicio profesional para recomendar mejoras.

**10.6** A nivel de la función de auditoría financiera, una revisión típica de AC consistiría, brevemente, en los siguientes pasos que muestra la **Figura 10(a)**:

**Figura 10(a): Panorama de revisión del aseguramiento de calidad en una auditoría financiera**



**10.7** Después de la selección de las auditorías financieras para AC, la herramienta de AC se puede utilizar para verificar o inspeccionar la conformidad de la documentación de la auditoría con las ISSAI. Los

cuestionarios abarcan la metodología de auditoría financiera, las diferentes fases de la auditoría y los procedimientos de control calidad. Para la recolección de la evidencia se pueden utilizar, entre otros, los siguientes métodos: revisión documental; observación física; grupo focal; entrevista o confirmación externa (a saber, evidencia de auditoría obtenida como respuesta directa, por escrito, al auditor de un tercero -la parte que confirma- en formato de papel, electrónico u otro medio).

- 10.8** Se analiza la información obtenida de los cuestionarios de AC y se anotan las deficiencias junto con las recomendaciones correspondientes.
- 10.9** Los resultados de la revisión de AC se discuten, primero, con el equipo de auditoría involucrado, en una reunión de cierre o conferencia final, para asegurarse de que los hallazgos han sido claramente entendidos por todas las partes interesadas. El equipo de AC debe conseguir el acuerdo del equipo auditor en relación con las observaciones y recomendaciones de AC. De existir algún desacuerdo entre el equipo de AC y el equipo de auditoría, especialmente en lo que concierne a asuntos de alto riesgo, la EFS puede establecer políticas y procedimientos para manejar y resolver cualquier desacuerdo, dentro del equipo de auditoría, con aquellos que han sido consultados y, cuando ello sea aplicable, entre el supervisor del equipo auditor y el revisor del AC (adaptado de la ISQC1.43). Los resultados de AC pueden, indicar, asimismo, un vacío en materia de competencias en los auditores. En consecuencia, pueden aportar, además, una base para determinar las necesidades de capacitación de los auditores, con el fin de solventar esa brecha en materia de competencias.
- 10.10** Luego, los resultados de AC (observaciones y recomendaciones) deberán informarse al titular de la EFS, quien, entonces, se asegurará que las deficiencias sean corregidas con el fin de mejorar el sistema de control de calidad de la EFS.
- 10.11** La implementación de las recomendaciones de AC está dirigida a corregir y mejorar las prácticas de la EFS, mediante el uso de las ISSAI y de las mejores prácticas como criterios. El hacerla, le permitirá a la EFS transformarse en una organización más competente, creíble y profesional (ISSAI 12).

# Referencias

---

1. ISSAI disponibles en: [www.ISSAI.org](http://www.ISSAI.org)
2. Plan de desarrollo estratégico de IFPP (Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI) 2017-19
3. Manual de IAASB (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) 2016-2017 – Volumen 1
4. Artículo técnico de ACCA (Asociación de Contadores Públicos Certificados) – Completando la auditoría (escrito por un miembro de del equipo examinador Paper P7 de ACCA)
5. Artículo técnico de ACCA (Asociación de Contadores Públicos Certificados) – Procedimientos de auditoría por Vijaya Swaminathan

# Plantillas de papeles de trabajo de auditoría

## ACTIVIDADES PRELIMINARES DEL COMPROMISO DE AUDITORIA

### PTA 4.1: Evaluación de la aceptabilidad del Marco de Información Financiera aplicable

Nombre de la entidad	XYZ
Periodo de la auditoría	01.01.20XX to 31.12.20XX

Evaluado por:	Firma	Revisado y conformado por:	Firma
Nombre:			
Designación:			
Fecha:			

Evaluación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable	Conclusión de la evaluación												
<p>1. ¿Existe un marco de información financiera aplicable (MIF) adoptado por la entidad o el Gobierno?</p> <p>En caso afirmativo, indique el nombre del MIF adoptado y continúe con las siguientes preguntas. De ser negativo, no hay base para la preparación de los estados financieros, y como tal, el auditor o asesor no necesita continuar con las siguientes preguntas.</p>	<table border="1"> <tr> <td></td> <td>Sí</td> <td></td> <td>No</td> </tr> </table> <p>Comentarios (de haber alguno):</p>		Sí		No								
	Sí		No										
<p>2. ¿Cuál es la base para la preparación de los estados financieros (EF)?</p>	<table border="1"> <tr> <td></td> <td>Base contable acumulada</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Base contable de efectivo</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Base acumulada modificada</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Base de efectivo modificada</td> </tr> </table> <p>Comentarios (de haber alguno):</p>		Base contable acumulada		Base contable de efectivo		Base acumulada modificada		Base de efectivo modificada				
	Base contable acumulada												
	Base contable de efectivo												
	Base acumulada modificada												
	Base de efectivo modificada												
<p>3. ¿Cuál es el propósito para la preparación de los estados financieros (EF)?</p>	<table border="1"> <tr> <td></td> <td>EF de propósito general</td> <td></td> <td>EF de propósito especial</td> </tr> </table> <p>Comentarios (de haber alguno):</p>		EF de propósito general		EF de propósito especial								
	EF de propósito general		EF de propósito especial										
<p>4. ¿Quiénes son los usuarios primarios de los estados financieros (EF)?</p>	<table border="1"> <tr> <td></td> <td>Parlamento o Legislaturas</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Gobierno u Oficinas del Ejecutivo</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Autoridades normativas</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Prestamistas o donantes</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Acreeedores o proveedores</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Otros(Especifique)</td> </tr> </table> <p>Comentarios (de haber alguno):</p>		Parlamento o Legislaturas		Gobierno u Oficinas del Ejecutivo		Autoridades normativas		Prestamistas o donantes		Acreeedores o proveedores		Otros(Especifique)
	Parlamento o Legislaturas												
	Gobierno u Oficinas del Ejecutivo												
	Autoridades normativas												
	Prestamistas o donantes												
	Acreeedores o proveedores												
	Otros(Especifique)												

Evaluación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable	Conclusión de la evaluación																
5. ¿Es el MIF un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento?	<table border="1" data-bbox="778 253 1433 320"> <tr> <td data-bbox="778 253 1126 320">Marco de presentación razonable</td> <td data-bbox="1126 253 1433 320">Marco de cumplimiento</td> </tr> </table> <p data-bbox="778 353 1126 387">Comentarios (de haber alguno):</p>	Marco de presentación razonable	Marco de cumplimiento														
Marco de presentación razonable	Marco de cumplimiento																
6. ¿En qué consisten estos estados financieros?	<table border="1" data-bbox="778 443 1457 786"> <tr><td data-bbox="778 443 919 510"></td><td data-bbox="919 443 1457 510">Estado de Situación Financiera o Balance General</td></tr> <tr><td data-bbox="778 510 919 577"></td><td data-bbox="919 510 1457 577">Estado de rendimiento financiero o Estado de resultados</td></tr> <tr><td data-bbox="778 577 919 611"></td><td data-bbox="919 577 1457 611">Estado de flujos de efectivo</td></tr> <tr><td data-bbox="778 611 919 645"></td><td data-bbox="919 611 1457 645">Estado de cambios en el Patrimonio Neto</td></tr> <tr><td data-bbox="778 645 919 678"></td><td data-bbox="919 645 1457 678">Estado de cobros y pagos en efectivo</td></tr> <tr><td data-bbox="778 678 919 712"></td><td data-bbox="919 678 1457 712">Declaración de gastos</td></tr> <tr><td data-bbox="778 712 919 745"></td><td data-bbox="919 712 1457 745">Notas a los estados financieros</td></tr> <tr><td data-bbox="778 745 919 786"></td><td data-bbox="919 745 1457 786">Otros (especificar)</td></tr> </table> <p data-bbox="778 819 1126 853">Comentarios (de haber alguno):</p>		Estado de Situación Financiera o Balance General		Estado de rendimiento financiero o Estado de resultados		Estado de flujos de efectivo		Estado de cambios en el Patrimonio Neto		Estado de cobros y pagos en efectivo		Declaración de gastos		Notas a los estados financieros		Otros (especificar)
	Estado de Situación Financiera o Balance General																
	Estado de rendimiento financiero o Estado de resultados																
	Estado de flujos de efectivo																
	Estado de cambios en el Patrimonio Neto																
	Estado de cobros y pagos en efectivo																
	Declaración de gastos																
	Notas a los estados financieros																
	Otros (especificar)																
7. ¿El marco de información financiera utilizado para preparar los estados financieros tiene estos atributos? (Para obtener una descripción de cada atributo, véase la Ilustración 4.1 del Manual)	<table border="1" data-bbox="778 887 1457 1059"> <tr><td data-bbox="778 887 919 920"></td><td data-bbox="919 887 1457 920">Relevancia</td></tr> <tr><td data-bbox="778 920 919 954"></td><td data-bbox="919 920 1457 954">Integridad</td></tr> <tr><td data-bbox="778 954 919 987"></td><td data-bbox="919 954 1457 987">Confiabilidad</td></tr> <tr><td data-bbox="778 987 919 1021"></td><td data-bbox="919 987 1457 1021">Neutralidad</td></tr> <tr><td data-bbox="778 1021 919 1059"></td><td data-bbox="919 1021 1457 1059">Comprensibilidad</td></tr> </table> <p data-bbox="778 1093 1126 1126">Comentarios (de haber alguno):</p>		Relevancia		Integridad		Confiabilidad		Neutralidad		Comprensibilidad						
	Relevancia																
	Integridad																
	Confiabilidad																
	Neutralidad																
	Comprensibilidad																
<p data-bbox="153 1137 371 1171"><b>Conclusión general:</b></p> <p data-bbox="153 1171 659 1205">El marco de información financiera existe y es:</p> <table border="1" data-bbox="839 1193 1457 1227"> <tr> <td data-bbox="839 1193 1126 1227"> <input type="checkbox"/> </td> <td data-bbox="1126 1193 1222 1227">Aceptable</td> <td data-bbox="1222 1193 1457 1227"> <input type="checkbox"/> </td> <td data-bbox="1457 1193 1465 1227"> </td> </tr> </table> <p data-bbox="153 1261 1425 1328">Nota. En caso de que la conclusión sea "No es aceptable", el auditor puede realizar alguna de las acciones propuestas en la guía que aparece a continuación</p>		<input type="checkbox"/>	Aceptable	<input type="checkbox"/>													
<input type="checkbox"/>	Aceptable	<input type="checkbox"/>															

Los riesgos identificados (de existir a este nivel) al evaluar la aceptabilidad del marco de información financiera utilizado por la entidad en la preparación de los estados financieros que pueden dar lugar a incorrecciones materiales:	
A nivel de los estados financieros (Rastree o vaya a la Tabla A, PTA 5.4)	A nivel de aseveración, si corresponde (Rastreo a la Tabla B, PTA 5.4) (Rastree o vaya a la Tabla B, PTA 5.4)

(Nombre del asesor de la EFS o del Supervisor del compromiso de auditoría)

Fecha de la evaluación:

## Guía para llenar la plantilla sobre Evaluación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable

<p><b>Objetivo general para llenar esta plantilla</b></p>	<p>El objetivo general de esta plantilla es evaluar la aceptabilidad de un marco de información financiera aplicable como una de las actividades preliminares del compromiso. Esto le permite además al auditor conocer y comprender del marco de información financiera utilizado por la entidad para preparar los estados financieros y le ayuda a definir la redacción de la opinión del auditor sobre los estados financieros.</p> <p>Una de las condiciones previas para una auditoría es tener un marco de información financiera aceptable.</p>
<p><b>ISSAI aplicables</b></p>	<p>ISSAIs 1200, 1210, 1700, 1705, 1706, 1800</p>
<p><b>Guía</b></p>	<p>El auditor puede evaluar la aceptabilidad del marco de información financiera utilizando el conjunto de preguntas sugeridas anteriormente. Esto se puede efectuar entrevistando al personal clave de la entidad y mediante una revisión de documentos. La conclusión con respecto a cada pregunta debe registrarse en la columna denominada "Conclusión de la evaluación". Esta es una evaluación basada en evidencia y, por lo tanto, el auditor o el personal de la EFS que realiza la evaluación deben mantener los documentos de soporte para respaldar cada conclusión.</p> <p>Teniendo en cuenta que existen entidades similares en todas las EFS para llevar a cabo auditorías financieras, la aceptabilidad del marco de información financiera se puede determinar a nivel de las EFS, en lugar de a nivel de cada compromiso de auditoría. Las entidades gubernamentales generalmente utilizan el marco de información financiera emitido por el Gobierno (concretamente por el Ministerio de Hacienda o Departamento del Tesoro) en la preparación de los estados financieros. Por lo tanto, esto podría ser un ejercicio a efectuar una sola vez, en el nivel de las EFS, en lugar de hacerlo para cada compromiso de auditoría.</p> <p>Puede ser necesario para el auditor determinar la aceptabilidad del marco de información financiera a nivel del compromiso únicamente si la entidad que está siendo considerada para la auditoría está utilizando un marco de información financiera completamente diferente, aunque esto suele ser bastante raro.</p> <p>El auditor puede planificar y realizar la auditoría en caso de que el marco de información financiera aplicable exista y sea aceptable.</p> <p>De considerarse inaceptable, el auditor puede realizar lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Solicitarle a la gerencia de la entidad que prepare revelaciones de información adicionales.</li> <li>2. De presentarse revelaciones adicionales, agregue un párrafo de Énfasis en la materia en el informe del auditor.</li> <li>3. Si la administración se niega a presentar revelaciones de información adicionales, considere la posibilidad de una opinión modificada (abstención de opinión) que explique la naturaleza engañosa de los estados financieros.</li> <li>4. Analice si es necesario informar a la Legislatura y a los organismos normativos acerca de la inaceptabilidad del MIF</li> </ol> <p>Al mismo tiempo que evalúa la aceptabilidad del marco de información financiera en la preparación de los estados financieros, el auditor también puede identificar los <b>riesgos</b> que pueden causar errores materiales, tanto a nivel de los estados financieros como a nivel de la aseveración. Los riesgos pueden existir en ambas situaciones cuando el MIF utilizado en la preparación del estado financiero es o no aceptable. Esos riesgos se pueden</p>

	registrar en la Tabla que se presentó previamente y se pueden rastrear hasta el Registro de Riesgos PTA 5.4.
<b>Conclusión general</b>	Sobre la base de la conclusión o la información real a la que se llegó en relación con cada pregunta en la evaluación, el auditor o el asesor de la EFS debe registrar una conclusión general. La conclusión general podría ser que el marco de información financiera utilizado en la preparación del estado financiero es aceptable O no aceptable.
<b>Registro de la evidencia del asesor y el revisor</b>	<p>La tabla que señala la información acerca del asesor y el revisor debe completarse al final. Esto permite asegurar que haya un control y equilibrio independientes en el equipo del compromiso de auditoría, y que esto se completó antes del inicio de la planificación de la auditoría. Como se mencionó anteriormente, este ejercicio puede llevarse a cabo, a nivel de EFS, para todas las entidades que utilizan el mismo marco de información financiera, y no necesariamente para cada compromiso de auditoría.</p> <p>En este caso, el asesor suele ser un miembro del equipo de auditoría o el líder del equipo, mientras que el revisor que suscribe la evaluación es el supervisor del compromiso de auditoría, en caso de que la evaluación se haya realizado a nivel del compromiso de auditoría. Sin embargo, dependerá de la gerencia de la EFS o del liderazgo cómo se pueden delegar estas responsabilidades de haberse iniciado la evaluación a nivel de la EFS. Esta evaluación debe ser aprobada tanto por el evaluador como por el revisor.</p>

**PTA 4.2: Matriz de competencias del equipo de auditoría**

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoria</b>	01.01.20XX a 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y conformado por:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

**A. Matriz de competencias**

	1	2	3
No. SI.	Nombre y designación	Calificaciones académicas o profesionales	Experiencia en auditoría financier en el entorno del sector público
1	Supervisor del compromiso de auditoría		
1.1	Sr/Sra/Srta. A		
2	Líder del equipo de auditoría		
2.1	Sr/Sra/Srta. B		
3	Miembros del equipo de auditoría		
3.1	Sr. X		
3.2	Sra. Y		
3.3	Srta. Z		

**B. Evaluación de las competencias y habilidades específicas necesarias para el compromiso de auditoría**

1	2	3	4	5	6
Equipo de auditoría	Conocimiento y experiencia práctica en compromiso de auditoría de naturaleza similar	Conocimiento y comprensión de los sistemas y procesos de la entidad auditada incluida la base para la preparación de los estados financieros (acumulativa o efectivo) y el marco de información financiera	Experticia técnica incluida la experticia en sistemas de TI y entorno informático	Conocimiento de la entidad y su entorno	Conocimiento y comprensión de los mecanismos de información, incluida la Legislatura u otro organismo gubernamental o de interés público
Sr./Sra./Srta. B <b>Líder del equipo</b> (ingresar nombre)					
<b>Miembros del equipo</b>					
X (ingresar nombre)					
Y (ingresar nombre)					
Z (ingresar nombre)					

**Nota:** Con base en la naturaleza y complejidad de la entidad a auditar, la EFS o el equipo de auditoría pueden añadir más atributos o cualidades en este cuadro.

**Conclusión:**

El equipo de auditoría del compromiso, tomado en su conjunto, tiene las competencias y la experiencia requerida para llevar a cabo la auditoría

(Nombre del supervisor del compromiso de auditoría)

**Designación o cargo:**

## Guía para llenar la matriz de competencias del equipo

<p><b>Objetivo general para llenar la plantilla</b></p>	<p>El objetivo general de esta plantilla es establecer que el equipo del compromiso cuenta, en su conjunto, con las competencias y las capacidades requeridas y tiene la experiencia adecuada para planificar y realizar la auditoría, de conformidad con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables, y está en condiciones de emitir un informe del auditor adecuado a las circunstancias en las que deberá presentarse.</p>
<p><b>ISSAI aplicables</b></p>	<p>ISSAI 1220, ISSAI 1210</p>
<p><b>Guía</b></p>	<p><b>Tabla No. A: Matriz de competencias del equipo –</b></p> <hr/> <p><b>Columna 1</b> Enumere los miembros del equipo y sus cargos en la EFS. Su nombramiento o cargo sirve como base para examinar si el equipo de auditoría tiene la composición correcta deseada.</p> <hr/> <p><b>Columna 2</b> Indique la calificación académica / profesional de los miembros individuales en el equipo de trabajo de auditoría, que generalmente se recuperaría del sistema de Recursos Humanos de la EFS. Esto es para asegurar si el equipo del compromiso tiene la combinación correcta de auditores con la calificación académica / profesional ideal para realizar el compromiso de auditoría.</p> <hr/> <p><b>Columna 3</b> Indique la experiencia de auditoría financiera del equipo de trabajo de auditoría en el entorno del sector público. Esto se podría registrar en forma de escrito narrativo breve y el número de años de experiencia en auditoría de estados financieros en el entorno del sector público.</p> <hr/>
	<p><b>Cuadro No. B: Evaluación de las habilidades o actitudes de los miembros del equipo de auditoría, a los fines de completar las competencias y acciones requeridas para solventar la brecha –</b></p> <hr/> <p><b>Columna 1</b> Elabore una lista de los miembros del equipo y sus nombramientos o cargos en la EFS.</p> <hr/> <p><b>Columna 2</b> Indique la participación de cada miembro en la auditoría de la entidad del año previo. Esta información puede aportar información útil para preparar un plan detallado de auditoría, especialmente al momento de evaluar el riesgo de una incorrección material.</p> <hr/> <p><b>Columna 3</b> Identifique en qué medida cada miembro comprende los sistemas y procesos de la entidad auditada y la base con arreglo a la cual se preparan los estados financieros. Esto permitirá comprender y evaluar los sistemas y procesos utilizados por la entidad para preparar sus estados financieros, así como sus funciones. Se espera que un auditor tenga un buen conocimiento de los tratamientos contables de los ítems y operaciones registrados en los libros contables, bien sea sobre una base acumulativa o de efectivo. Esto debe ser confirmado entrevistando a los miembros del equipo. El uso de un sistema contable con base acumulada o en efectivo depende del tipo de marco de información financiera que la entidad ha utilizado para preparar los estados financieros.</p> <hr/> <p><b>Columna 4</b> Identifique si los miembros tienen una clara comprensión de los sistemas de TI y del entorno informático de la entidad. El sistema de contabilidad manual se ha tornado redundante y obsoleto con el advenimiento de los sistemas de TI. Se espera que cada uno de los miembros del equipo tenga las habilidades y destrezas necesarias de TI. Su carencia tendría un efecto adverso sobre el desarrollo y avance de la auditoría.</p>

	<p><b>Columna 5</b></p>	<p>Confirme si los miembros del equipo de auditoría tienen un conocimiento previo de la entidad y el entorno en el que funciona. Las entidades con mandato de auditoría financiera por parte de la EFS pueden operar en un entorno similar. No obstante, puede haber algunas entidades operando en un entorno complejo.</p>
	<p><b>Columna 6</b></p>	<p>Las EFS generalmente realizan auditorías financieras con base en su mandato el cual se deriva de su propia ley o de otras leyes y normativas relevantes. Esas leyes y normativas pueden prescribir otras responsabilidades de información. En esta columna, indique el conocimiento y comprensión que tiene cada miembro del equipo de los mecanismos de presentación de informes de la entidad, incluido el informe a la legislatura u otro órgano rector o en aras del interés público.</p>
<p><b>Conclusión</b></p>	<p>Tomando en cuenta la evaluación anterior, el supervisor de la auditoría deberá concluir que el equipo, considerado en su conjunto, cuenta con las capacidades, competencias y experiencia necesarias para planificar y llevar a cabo la auditoría. La conclusión debe ser suscrita, por consiguiente, por el supervisor del compromiso de la auditoría, indicando su nombre y cargo (la plantilla incluye un campo al respecto).</p>	
<p><b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b></p>	<p>La tabla que aparece antes de la Tabla No. A, presenta un ejemplo de campos pertinentes para registrar la evidencia de la persona o funcionario que evaluó la competencia del equipo y que la revisó. En este caso, el evaluador puede ser el gerente o el líder del equipo, y el gerente o el supervisor del compromiso de auditoría puede ser el revisor. Esto dependerá de la forma como la EFS ha estructurado sus departamentos, divisiones y su equipo auditor. Esto debe ser firmado, por consiguiente, una vez que la evaluación ha sido terminada y revisada.</p>	

**PTA 4.3: Declaración del auditor para cumplir con el Código de ética en la realización de la auditoría**

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Verificado por:		Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

1	2	3
<b>Código de ética</b>	<b>Declaración</b> El suscrito declara que:	<b>Razones por las que él o ella no puede cumplir con el código de ética</b>
		<b>Rastree o vaya al PTA 4.6</b>
<b>Integridad</b>	<p>Actuaré de manera honesta, confiable, de buena fe y en beneficio del interés público. Seré digno de confianza en el curso de mi trabajo. Cumpliré con las políticas y normas establecidas por mi EFS.</p> <p>Tendré el debido cuidado de cumplir con mis responsabilidades y usar las facultades, la información y los recursos a mi disposición únicamente en beneficio del interés público. No utilizaré mi cargo para obtener favores o beneficios personales para ellos o para terceros.</p> <p>Me mantendrá al día en cuanto las vulnerabilidades con respecto a la integridad y los enfoques que permiten mitigarlas, y actuaré en consecuencia.</p>	
<b>Independencia y objetividad</b>	<p>Mantendré mi independencia con relación a cualquier influencia política y preservaré mi libertad en cuanto a prejuicios o sesgos políticos.</p> <p>No participaré en la toma de decisiones de la gerencia del auditado.</p> <p>Evitaré toda circunstancia en la que los intereses personales puedan afectar la toma de decisiones.</p> <p>Evitaré las circunstancias en las que las relaciones con la gerencia o el personal del auditado u otras entidades puedan afectar la toma de decisiones.</p> <p>Rechazaré todo regalo, propina o trato preferencial que pueda menoscabar de algún modo la independencia u objetividad.</p>	
<b>Competencia</b>	<p>Realizaré mi trabajo con el debido cuidado y de conformidad con las normas aplicables.</p> <p>Actuaré, conforme a los requisitos de la asignación, de manera cuidadosa, exhaustiva y puntual.</p> <p>Conservaré y desarrollaré mis conocimientos y habilidades para mantenerme actualizado con respecto a los desarrollos ocurridos en mi entorno profesional, para poder realizar mi trabajo de manera óptima.</p>	
<b>Comportamiento profesional</b>	<p>Cumpliré con las leyes y normas aplicables, así como con la guía de conducta establecida por la EFS.</p> <p>No tomaré parte en conducta alguna que pueda desacreditar a mi EFS.</p>	
<b>Confidencialidad y transparencia</b>	<p>Me mantendré al tanto de las obligaciones legales y de las políticas y directrices de la EFS vinculadas con la confidencialidad y la transparencia.</p>	

	No divulgaré información alguna que haya sido adquirida como resultado de mi trabajo, sin contar con la autoridad adecuada y específica, salvo que exista un derecho legal o profesional o la obligación de hacerlo.	
	No utilizaré información confidencial en beneficio personal o de terceros.	
	Permaneceré alerta ante la posibilidad de divulgación involuntaria de información confidencial a terceros.	
	Mantendré la confidencialidad profesional durante mi trabajo y posteriormente a su terminación.	

### Acuerdo del miembro del equipo

El suscrito comprende plenamente los requisitos, en términos del Código de ética prescrito en el cuadro anterior, y mis responsabilidades al respecto.

Cumpliré con todos los requisitos éticos establecidos en el mencionado cuadro con relación a la auditoría de .....  
*(Nombre de la entidad auditada)*

**Firma:**

**Nombre del auditor:**

**División/Unidad/Sección:**

### Conclusión

Con base en mis conocimientos y convicciones y, después de una atenta consideración de las declaraciones antes citadas y de las entrevistas con el personal, dejo constancia de que todos los requisitos incluidos en el Código de Ética para los auditores de la EFS son entendidos por ..... *(ingrese nombre)* ..... *(ingrese designación o cargo)*. Toda amenaza con respecto a la independencia del equipo de auditoría ha sido eliminada o reducida a un nivel aceptable, como se documenta aquí *(Rastree o vaya al PTA 4.6)*.

**Nombre del supervisor del compromiso de auditoría:**

**Firma:**

**Fecha:**

## Guía para llenar la declaración del auditor a objeto de cumplir con el Código de Ética en la conducción de la auditoría

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo es obtener una declaración de cada uno de los miembros individuales del equipo de auditoría, incluido el supervisor de la auditoría, que él/ella cumplirá con el Código de Ética durante la realización de la auditoría. Igualmente asegura que el auditor mantendrá la objetividad e independencia requeridas en el transcurso de la auditoría.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 30, ISSAI 1200 e ISSAI 1220
<b>Guía</b>	<p><i>Cada uno de los miembros del equipo de auditoría, incluido el supervisor de la auditoría, llenará la presente declaración con el fin de confirmar que él/ella cumplirán con el Código de Ética mientras realizan la auditoría en referencia. Por ejemplo, de estar el equipo conformado por cinco miembros, el supervisor de la auditoría incluido, deben haber cinco declaraciones en el archivo de la auditoría.</i></p> <p>La plantilla tiene cuatro columnas. La explicación de las columnas 1 y 2, así como la guía para llenar las columnas 3 y 4 se presenta a continuación:</p> <p><b>Columna 1</b> Contiene un resumen del Código de Ética. Se trata de las conductas éticas clave que el auditor debe observar mientras lleva a cabo la auditoría. El alcance de la lista está en función del Código de Conducta de la EFS correspondiente, que se asume será desarrollado con base en la ISSAI 30. Esta plantilla está basada en la ISSAI 30.</p> <p><b>Columna 2</b> Estas son algunas de las afirmaciones pre determinadas que se espera declaren cada uno de los miembros del equipo de auditoría con respecto al código de ética (descripción del código extraída de la ISSAI 30). Dependiendo de la naturaleza y tipo de entidad identificada para la auditoría, las aseveraciones de la declaración se pueden adaptar a las necesidades de la EFS.</p> <p><b>Columna 3</b> De ocurrir que un miembro del equipo de auditoría no esté en capacidad de cumplir con nada de lo contenido en el código de ética deben registrarse las razones de esa respuesta en esta columna que podrá posteriormente ser rastreada o verse en el <b>PTA 4.6</b>. Por ejemplo, la razón pudiera ser interés propio o amenaza de auto revisión. El objetivo es que estas amenazas sean manejadas de forma adecuada, estableciendo salvaguardas frente a las mismas.</p>
<b>Compromiso general del miembro</b>	Con base en la declaración de cada aseveración, conforme al Código de Ética correspondiente de la EFS, el miembro del equipo auditor debe reafirmar su compromiso general de que él/ella ha comprendido plenamente las responsabilidades que está asumiendo, en términos del Código de Ética, y en consecuencia, las cumplirá como corresponde. Esto debe firmarse y remitirse al revisor para su verificación independiente.
<b>Conclusión del supervisor</b>	El supervisor o el revisor independiente de la EFS debe concluir que él/ella ha revisado la declaración suscrita por el miembro del equipo de auditoría, y reafirmar que el miembro en cuestión ha comprendido el Código de Ética y se ha comprometido con todas y cada una de sus aseveraciones durante la realización de la auditoría.
<b>Registro de la evidencia del verificador y del revisor</b>	<p>El cuadro que contiene los detalles relativos al verificador y revisor debe llenarse al final. Esto con el fin de asegurar que hubo un sistema chequeo independiente e imparcial del equipo de auditoría, el cual tuvo lugar antes del inicio de la auditoría.</p> <p>En este caso, el verificador acostumbra ser el líder del equipo auditor, y el revisor, el supervisor de la auditoría. De modo análogo, cuando el líder del equipo y el supervisor de la auditoría proporcionan una declaración, el verificador y el revisor pueden, entonces, ser interpelados con base en la estructura organizativa de la EFS. Esto debe ser firmado, en consecuencia, por el verificador y el revisor, respectivamente.</p>

#### PTA 4.4: Declaración de NO Conflicto de Intereses

El suscrito, Sr./Sra./Srta. (.....) ha sido designado como Supervisor de la auditoría/Líder del equipo/ miembro del equipo para la auditoría ....(.....) que se realizará durante el lapso comprendido entre el 1 de julio de 20.... y el 30 de junio de 20..... De conformidad con la cláusula relativa al Conflicto de Intereses, tal y como establece el Código de Ética de la EFS, por medio del presente documento, declaro que hasta donde tengo conocimiento no hay ningún pariente mío cercano desempeñando un cargo de influencia en .....Más aún, de enterarme, posteriormente, que ..... tiene un pariente mío cercano ejerciendo un cargo decisorio o que existen circunstancias que pueden dar lugar, en mi caso, a un conflicto de intereses.

De surgir alguna situación adversa, a causa de un conflicto de intereses del que soy parte, entiendo que seré totalmente responsable y susceptible de ser juzgado por las leyes vigentes del país.

**Firma y fecha:**

**Nombre del miembro del equipo que hace la declaración:**

**Designación y Unidad/Sección/División:**

**Firma y fecha:**

**Supervisor del compromiso de auditoría/Jefe del Departamento:**

**Designación y División/Sección/Unidad:**

#### Guía para llenar la Declaración de NO Conflicto de Intereses

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general es obtener una declaración del supervisor de la auditoría, del líder del equipo de auditoría y del miembro del equipo auditor de que él/ella no tiene conflicto de intereses con relación a parientes cercanos que estén ejerciendo un cargo de influencia en la entidad a auditar identificada. Esto, a su vez, permite asegurar que la auditoría sea llevada a cabo con total objetividad e independencia. El equipo de auditoría, incluido el supervisor de la auditoría, debe ser independiente y visto como tal.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 30, ISSAI 1200 y la ISSAI 1220
<b>Guía</b>	La declaración efectuada por todos en el equipo de auditoría debe ser firmada por el supervisor inmediato. En el caso de una declaración hecha por el supervisor de la auditoría, la misma deberá ser firmada por su superior. Las diversas EFS pueden tener estructuras organizativas diferentes, y el personal auditor puede tener cargos distintos en los diversos niveles. Los cargos mencionados en esta plantilla podrán ser modificados para adaptarlos a la composición y niveles de supervisión del equipo de auditoría de la EFS en cuestión. Los textos de las plantillas deberán también modificarse, de ser necesario.

## PTA 4.5: Declaración de Conflicto de Intereses

El suscrito, Sr./Sra./Srta. (.....) designado como Líder del equipo de auditoría/Miembro del equipo para auditar ....(.....) durante el periodo comprendido entre el *1 de julio de 20....* y el *30 de junio del 20.....*. De conformidad con la cláusula de Conflicto de Intereses prevista en el Código de Ética de la EFS, declaro, por medio del presente documento, que el(los) pariente(s) cercano(s) que incluyo en el siguiente cuadro desempeña(n) un cargo de influencia en ..... En tal sentido, participar en el equipo de auditoría responsable de auditar la entidad arriba mencionada, me plantea un conflicto de intereses. Por este motivo, quisiera retirarme del citado equipo.

Sl. No.	Nombre de los parientes cercanos	Cargo que ejerce en la entidad
1	Sr. X	Contralor Financiero
2	Sr. Y	Gerente de Recursos Humanos
3	Sr. Z	Funcionario de Adquisiciones

Firma y fecha:

Nombre del miembro del equipo que hace la declaración:

Designación y División/Sección/Unidad:

Firma y fecha

Supervisor/Jefe de Departamento

Designación y División/Sección/Unidad:

### Guía para llenar la Declaración de conflicto de intereses

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general es obtener una declaración del supervisor de la auditoría, del líder del equipo de auditoría y del miembro del equipo auditor de que él/ella tiene conflicto de intereses con relación a parientes cercanos que están ejerciendo un cargo de influencia en la entidad a auditar identificada. La inclusión de un supervisor, líder de equipo o miembro del equipo con conflicto de intereses puede afectar la conducción objetiva e independiente de una auditoría. El equipo de auditoría, incluido el supervisor auditor, debe ser independiente y visto como tal.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 30, ISSAI 1200 y la ISSAI 1220
<b>Guía</b>	<p>La declaración efectuada por todos, en el equipo de auditoría, debe ser firmada por el supervisor inmediato. En el caso de una declaración hecha por el supervisor de la auditoría, la misma deberá ser firmada por su superior. Las diversas EFS pueden tener estructuras organizativas diferentes, y el personal auditor puede tener cargos distintos en los diversos niveles. Los cargos mencionados en esta plantilla podrán ser modificados para adaptarlos a la composición y niveles de supervisión del equipo de auditoría de la EFS en cuestión. Los textos de las plantillas deberán también modificarse, de ser necesario.</p> <p>En el supuesto de que uno o más parientes próximos ocupen cargos de influencia en una entidad, la persona que hace la declaración puede mencionar sus nombres en el cuadro provisto, a tal efecto, en la plantilla. En qué grado la persona tiene influencia en la entidad dependerá de la naturaleza del cargo que ejerce. No necesariamente todos los parientes cercanos que laboran en una entidad tendrán influencia en el proceso de toma de decisiones. De allí la necesidad de indicar claramente los cargos de las personas incluidas en la citada lista.</p> <p>La declaración hecha por cada persona debe ser independientemente verificada por una que la suscriba, a los fines de asegurar que el cargo que ejerce la persona declarada como pariente cercano es válida y correcta, y de que él/ella efectivamente tienen influencia sobre el proceso de toma de decisiones.</p>

## PTA 4.6: Evaluación de amenazas éticas y salvaguardas

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Evaluado por:		Firma	Revisado y aprobado por:	Firma
<b>Nombre:</b>				
<b>Designación:</b>				
<b>Fecha:</b>				

**Nombre del Auditor:**

**Designación:**

Amenazas éticas ( <i>Rastree o vea el PTA 4.3</i> )	Salvaguardas sugeridas
<b>Amenaza de interés propio</b> ( <i>Interés de naturaleza financiera u otra, de un miembro del equipo auditor o de un pariente cercano al equipo</i> )	
<b>Amenaza de auto revisión</b> ( <i>el auditor efectúa la revisión de su propio trabajo y, como resultado, no identifica sus propias limitaciones o errores</i> )	
<b>Amenaza de abogacía</b> ( <i>Se le solicita al auditor promover la posición de la entidad o representarlos de algún modo</i> )	
<b>Amenaza de familiaridad</b> ( <i>El auditor confía excesivamente en la entidad auditada debido a su estrecha relación con ellos</i> )	
<b>Amenaza de intimidación</b> ( <i>Los auditores son disuadidos de actuar objetivamente mediante amenazas contra ellos, como sería una amenaza de litigio</i> )	

### Conclusión

Las amenazas éticas que pudieran surgir a raíz de la auditoría de (*nombre de la entidad auditada*) han sido evaluadas con respecto al mencionado auditor y se han establecido las salvaguardas pertinentes, anteriormente indicadas, para preservar la independencia y objetividad en la realización de la auditoría de la entidad.

(Nombre del supervisor del compromiso de la auditoría)

Designación:

División/Unidad/Sección:

## Guía para llenar la evaluación de amenazas éticas y salvaguardas

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general es evaluar las amenazas éticas que surgen como resultado de la realización de esta auditoría y para sugerir salvaguardas que permitan reducir esas amenazas a un nivel bajo aceptable.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 30, ISSAI 1200 e ISSAI 1220
<b>Guía</b>	<p>La presente plantilla de papel de trabajo se debe utilizar únicamente cuando existe una(s) amenaza(s) ética(s) para un auditor individual, el líder del equipo, el supervisor de la auditoría, etc., a raíz de la realización de la auditoría de la entidad. Esta plantilla está vinculada con el Apéndice No. 5.2. En caso de que un miembro particular del equipo de auditoría haya declarado la razón por la cual él/ella no podrá cumplir con el código de ética vigente, la solución a aplicar, en última instancia, será retirar a ese miembro del equipo de auditoría. Sin embargo, de tener la EFS una limitación en cuanto a recursos humanos disponibles, puede ocurrir que el retiro de un(os) miembro(s) y su remplazo por otro no sea siempre posible. En consecuencia, la EFS o el supervisor de la auditoría deben ser quienes sugieran las salvaguardas que se necesitan para reducir las amenazas a un nivel bajo aceptable.</p> <p>Además de lo mencionado, la investigación de las razones aportadas por los miembros del equipo en el Apéndice 5.2 puede ayudar al auditor individual, así como al líder del equipo y a los supervisores de auditoría a evaluar las amenazas éticas y , sugerir a tal efecto, las salvaguardas pertinentes. Esto permitirá asegurar la existencia de salvaguardas para cada amenaza identificada.</p> <p>La lista que aquí se proporciona es tan solo un ejemplo y puede no ser aplicable a todas las EFS.</p>
<b>Conclusión</b>	<p>Al tiempo que se espera que el líder del equipo asignado para la auditoría evalúe las amenazas éticas y sus salvaguardas para cada miembro del equipo, el supervisor de la auditoría revisará y preparará la conclusión de la evaluación.</p> <p>De modo análogo, de existir una amenaza para el supervisor de la auditoría, se espera que su superior haga una evaluación y proporcione una conclusión similar a la anterior.</p>
<b>Registro de la evidencia del evaluador y del revisor</b>	<p>El cuadro que le indica al evaluador los detalles relativos a la evaluación de amenazas éticas, debe ser completado, al final, por el revisor. Esto se hace con la finalidad de asegurar que hubo un sistema imparcial y un chequeo independiente en el equipo de auditoría, y que el mismo fue efectuado antes del inicio de la auditoría.</p> <p>En este caso, el asesor es usualmente el líder del equipo de auditoría, y el revisor es el supervisor de la auditoría. Análogamente, cuando se evalúan las amenazas éticas con respecto al líder del equipo y al supervisor de la auditoría, tanto el evaluador como el revisor deben ser tratados en función de la estructura de la EFS. Esto debe ser firmado por el asesor y el revisor, respectivamente.</p>

## PTA 4.7: Ejemplo de una carta de compromiso de auditoría

<b>No. de Referencia del Compromiso</b>	<b>Fecha: .....</b>
El titular de la entidad (la cabeza de la gerencia o los responsables de la gobernanza) Entidad XYZ	
Estimado señor/señora:	
<b>El objetivo y alcance de la auditoría</b>	
<p>De conformidad con la Ley de Auditoría de la EFS y .... (<i>otras leyes relevantes</i>), la EFS de .... (<i>ingrese el nombre del país</i>) realizará una auditoría de los Estados Financieros de la entidad XYZ, que abarca el Estado de situación financiera o balance general al 31 de diciembre de 20X1, el Estado integral de resultados, el Estado de cambios en el patrimonio y el Estado de flujos de efectivo para el año entonces terminado, así como las notas a los estados financieros, incluido un resumen de las políticas contables significativas (<i>estos son nombres de estados financieros preparados sobre una base acumulativa, y nombres según la IFRS. En el caso de una contabilidad sobre una base de efectivo, el estado financiero incluye los Estados de recibos y pagos, o Recibos y pagos de efectivo, y Estado de gastos para el año terminado el 31 de diciembre de 2016</i>). Se trata de una auditoría obligatoria prescrita por las leyes. Deseamos confirmarle, además, por medio de esta comunicación, nuestro entendimiento con relación a este compromiso de auditoría.</p> <p>El objetivo de nuestra auditoría es obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas significativas, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que incluya nuestra opinión. La seguridad razonable implica un alto nivel de aseguramiento, pero no es garantía de que una auditoría realizada, de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), detectará siempre las incorrecciones materiales, en caso de existir. Las representaciones erróneas de importancia relativa pueden surgir debido a fraude o error y son consideradas significativas cuando, contempladas individualmente o en conjunto, es razonable esperar tengan influencia en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de estos estados financieros.</p>	
<b>Responsabilidades de los auditores</b>	
<p>Realizaremos nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Esas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos. Como parte de una auditoría conforme con las ISSAI, ejercemos juicio profesional y mantenemos escepticismo profesional a lo largo de todo el proceso auditor. También:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, por causa de fraude o error; diseñamos y llevamos a cabo procedimientos de auditoría en respuesta a esos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material como resultado de un fraude es mayor que el de un error, debido a que el fraude implica colusión o confabulación, falsificación, omisiones intencionales, declaraciones erróneas, o anulación del control interno.</li><li>• Obtenemos un conocimiento y comprensión claros de los controles internos pertinentes para auditar, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados a las circunstancias; nuestro propósito no es expresar una opinión acerca de la eficacia de los controles internos. No obstante, nos comunicaremos con usted, por escrito, en relación con cualquier deficiencia significativa de los controles internos observada, que sea relevante para la auditoría de los estados financieros durante nuestra auditoría.</li><li>• Evaluaremos la aplicación de las políticas contables usadas, así como la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones de información hechas por la gerencia.</li></ul>	

- Elaboraremos una conclusión sobre la aplicabilidad y propiedad en cuando al uso del supuesto contable de negocio en marcha, por parte de la gerencia y, con base en la evidencia obtenida, determinaremos si existe una inexactitud material relacionada con los eventos y condiciones que pudiera arrojar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha. De concluir que existe incertidumbre material, estamos obligados a dirigir la atención de los usuarios en nuestro informe de auditoría a las revelaciones de información relacionadas en los estados financieros o, de ser tales revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones están basadas sobre la evidencia de auditoría obtenida, hasta la fecha, del informe del auditor. Empero, eventos y condiciones futuros pueden hacer que la entidad cese de continuar como un negocio en marcha.
- Evaluaremos la presentación, estructura y contenido general de los estados financieros, incluidas las revelaciones de información, y determinaremos en qué medida los estados financieros representan las operaciones y eventos subyacentes de manera tal que logran una presentación fiel y razonable.

A causa de las limitaciones inherentes a una auditoría y al control interno, existe el riesgo inevitable de que algunas incorrecciones materiales puedan no ser detectadas, a pesar de que la auditoría esté correctamente planificada y sea realizada de conformidad con las ISSAI.

Emitiremos, oportunamente, los hallazgos de auditoría bajo la forma de observaciones de auditoría, en el curso de la auditoría solicitando, al mismo tiempo, información adicional, explicaciones adecuadas y acciones apropiadas por parte de la gerencia al respecto.

### Responsabilidades de la gerencia

Nuestra auditoría se realizará partiendo de la base de que [la gerencia y, donde sea indicado, los encargados de la gobernanza] reconocerán y entenderán que tienen la responsabilidad de:

- a) La preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (*en aquellos casos en los que la entidad ha utilizado un marco de presentación razonable*), o la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable o la ley XYZ de la jurisdicción ABC (*en los casos en que la entidad ha usado un marco de cumplimiento*);
- b) El control interno que [la gerencia] determine es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales debido a fraude o error; y
  - i. Proporcionarnos:
    - ii. Acceso a toda la información que [la gerencia] sabe es relevante para la preparación de los estados financieros tales como: registros, documentación y otras materias;
    - iii. Información adicional que podamos solicitar a [la gerencia] para la auditoría; y
    - iv. Acceso, sin restricción alguna, a las personas dentro de la entidad que consideramos necesarias para obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, le solicitaremos a [la gerencia y, cuando sea conveniente, a los encargados de la gobernanza], la confirmación, por escrito, de las aseveraciones hechas a nosotros, en conexión con la auditoría. Esperamos contar con la plena cooperación de su personal durante la realización de la auditoría.

### Reunión inicial de la auditoría o Conferencia de apertura

La conferencia de apertura tendrá lugar al inicio de la auditoría. Entre otros asuntos, allí se discutirá el contenido de la carta de compromiso.

### Revelación de información sobre fraude y corrupción

En el supuesto de que la gerencia esté al corriente de asuntos que hayan tenido lugar en la entidad vinculados con fraude y corrupción, deben informárselos a los auditores durante la conferencia de apertura o en el curso de la auditoría. Es responsabilidad de la gerencia establecer un sistema de controles internos adecuado para prevenir y detectar el fraude y la corrupción.

### Custodia y control de los documentos

La responsabilidad por la custodia y el control de los documentos estará en manos de la gerencia. El auditor no removerá los documentos de las instalaciones de la entidad sin contar con el consentimiento previo de la gerencia. Al final de la auditoría, los auditores le entregarán todos los documentos a la gerencia.

### Reunión de salida de la auditoría o Conferencia de cierre

Un mes después de la terminación de la auditoría de campo, se celebrará una Conferencia de cierre de la auditoría. Durante esta reunión, se analizará, discutirá y concluirá el informe de auditoría sobre los estados financieros, los hallazgos de auditoría junto con las respuestas de la gerencia al respecto.

### Elaboración del informe

Al culminar la auditoría, el auditor designado por la EFS expresará una opinión acerca de los estados financieros estableciendo si están o no preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera o proporcionan una visión fiel y razonable del desempeño financiero de cualquier entidad.

### Acuerdo de los términos

Le agradecemos firmar y devolver la copia adjunta a la presente comunicación, como indicación de su reconocimiento y conformidad con los acuerdos para nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras responsabilidades correspondientes.

\_\_\_\_\_(firmado)\_\_\_\_\_  
Jefe de la EFS/Departamento/División

Reconocido y acordado en nombre de la entidad XYZ por

(firmado)  
.....  
Nombre y cargo      Fecha

## Guía para preparar y emitir la carta de compromiso de la auditoría

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	<p>El objetivo general de emitir la carta de compromiso es establecer los términos y condiciones del compromiso de auditoría. En el contexto de las auditorías efectuadas por las EFS, la emisión de una carta de compromiso de auditoría puede contribuir a reforzar el mandato, así como las responsabilidades de las EFS y de las gerencias de las entidades, que pueden estar ya definidas por diversas leyes, normas y reglamentos.</p> <p>Esta carta también establece los términos y condiciones del compromiso de auditoría.</p>
<b>ISSAI aplicables</b>	<p>ISSAI 1210, ISSAI 1260</p>
<b>Guía</b>	<p><i>Apéndice 5.6: La carta de compromiso de la auditoría es adaptada del Apéndice 1 de la ISA 210 (versión modificada).</i> Parte de los contenidos han sido personalizados de modo que sean aplicables a la auditoría de los estados financieros de las entidades del sector público.</p> <p>El contenido de la carta de compromiso de la auditoría debe ajustarse al tipo de marco de información financiera que utiliza la entidad o entidades para preparar los estados financieros. Este marco puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento, y la redacción del párrafo No. (a) del cual la gerencia es responsable deberá modificarse a tal efecto. De modo análogo, de haber sido preparados los estados financieros sobre una base de efectivo, la responsabilidad del auditor de evaluar la razonabilidad de las estimaciones contables se torna irrelevante (<i>véase la viñeta punto No. 3 incluida bajo las responsabilidades del auditor</i>).</p> <p>El párrafo correspondiente al supuesto de negocio en marcha debe ser, igualmente revisado, debido a que aborda una materia que es más aplicable a entidades corporativas o a la lista de compañías. No obstante, puede aún ser procedente en el caso de una auditoría de la totalidad de las cuentas gubernamentales, en la cual pueden aparecer deudas públicas pendientes en los estados financieros. En cambio, tendrá menor importancia para la auditoría de una entidad gubernamental individual.</p> <p>En consecuencia, la carta de compromiso de auditoría deberá adaptarse y ser relevante para la entidad en donde la auditoría va a tener lugar.</p>
<b>Conclusión</b>	<p>El supervisor de la auditoría o el líder del equipo debe asegurarse que la gerencia de la entidad o los encargados de la gobernanza hayan entendido el contenido de la carta de compromiso de la auditoría. La conferencia de apertura de la auditoría se puede utilizar, entre otros, como foro para comunicar y analizar con la gerencia y los encargados de la gobernanza, cuando sea lo indicado, los términos y condiciones del compromiso de auditoría.</p>

## PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

### PTA 5.1: Conocimiento de la entidad y su entorno

Preparado por:		Firma	Revisado por:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

#### 1. Antecedentes de la entidad

--

#### 2. Medio ambiente externo que afecta a la entidad

##### 2.1. Directrices y participación del Parlamento

--

##### 2.2. Leyes y normas relevantes que afectan a la entidad

--

##### 2.3 Asuntos relevantes para el compromiso de auditoría reportados en los medios

--

##### 2.4 Áreas significativas o naturaleza del trabajo que afectan la vida de los ciudadanos

**3. Medio ambiente interno que afecta a la entidad**

**3.1 Estructura organizativa y fuentes de financiamiento**

**3.2 Objetivos y estrategias de la entidad**

**3.3 Función esencial o naturaleza de la entidad**

**3.4 Existencia e independencia de la función de auditoría interna**

**4. Selección y aplicación de políticas contables**

**4.1. Marco de información financiera aplicable que sigue la entidad**

**4.2. Políticas contables**

**4.3. Procesos presupuestarios**

**4.4. Sistemas de presupuesto y contabilidad utilizados (con base en la web/manuales/autónomos)**

**4.5. Requisitos legales para la información, estructuras y plazos de entrega**

**5. Consideración de otros factores que afectan el negocio**

**5.1. Personal clave de la entidad**

**5.2. Lista de cuentas bancarias incluido el signatario autorizado**

6. Hallazgos u observaciones de auditoría en años anteriores que pueden tener un impacto en la evaluación de riesgo del año en curso

7. Procedimiento analítico

Ítems de los estados financieros (A)	Saldo del año anterior (B)	Saldo del año actual (C)	Diferencia		Explicación de variaciones materiales
			Monto (D) = (C) - (B)	% (E) = (D) / (B)	
Efectivo	1.000,00	1.500,00	500,00	50%	Incremento significativo del efectivo atribuible ....
Cuentas por cobrar					
Inventario					
...					
...					

8. Conclusiones generales: Riesgos que afectan a la entidad y a nivel de los estados financieros (Riesgo como resultado de la operación de la entidad)

(Rastree y vea el Registro de riesgos – PTA 5.4)

## Guía para completar la documentación acerca del conocimiento de la entidad y su entorno

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es conocer y documentar la entidad y su entorno, incluidos los controles internos relevantes para la auditoría. La ISSAI 1315 le exige al auditor evaluar el riesgo de errores materiales mediante un buen conocimiento y comprensión de la entidad y su entorno.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1300, ISSAI 1315, ISSAI 1250
<b>Guía</b>	A objeto de evaluar el riesgo de incorrección material en los estados financieros, el auditor necesita entender la entidad y su entorno. Con base en la lista provista en la plantilla (APTA 5.1), el auditor puede lograr obtener un conocimiento general de la entidad, tomando en consideración tanto los factores externos como los internos. Es crítico que el auditor entienda con claridad el núcleo central del negocio de la entidad. Al documentar el conocimiento de la entidad y su entorno, el auditor debe tener presente los riesgos relativos a la entidad (riesgo de negocio o riesgo de la entidad) que pueden ocurrir durante el curso de su operación y que pueden dar lugar a un error material en sus estados financieros. En caso de que exista una función de auditoría interna en relación con la Sección 3.4, el equipo de auditoría debe consultar el <b>Anexo A</b> (PTA 5.1a. Conocimiento de la función de auditoría interna, incluida la confianza en su trabajo), el <b>Anexo B</b> (PTA 5.1b Plantilla de solicitud de asistencia directa del auditor interno) y el <b>Anexo C</b> (PTA 5.1c Plantilla para el acuerdo de la sobre asistencia directa del de auditor interno), según corresponda.
<b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b>	El equipo de auditoría necesita arribar a la conclusión de que se tiene una comprensión adecuada de la entidad y de que cada uno de los auditores del equipo la conoce bien. El equipo debe, igualmente asegurarse de que la documentación esté vinculada correctamente con la evaluación de riesgo de error material, así como con la evaluación del entorno de control y con la identificación de las actividades de control que son pertinentes para los riesgos identificados.
<b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b>	<p>La tabla en la cual se indican los nombres de las personas que prepararon y documentaron el conocimiento de la entidad y su entorno, así como el revisor debe completarse al final. En tanto que el equipo, en conjunto, debe documentar el conocimiento y comprensión de la entidad, el líder del equipo o uno de los miembros que preparó la documentación de este papel de trabajo debe firmar como preparador.</p> <p>El revisor, usualmente el supervisor del compromiso de auditoría, debe firmar este documento, a los efectos de asegurar que ha sido revisado.</p>

**PTA 5.1a: Conocimiento de la función de auditoría interna, incluida la confiabilidad en su trabajo**

<b>Nombre de la entidad</b>	<b>XYZ</b>
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

<b>Trabajo del auditor interno evaluado por:</b>	<b>Firma</b>	<b>Revisado por:</b>	<b>Firma</b>
Nombre:			
Designación:			
Fecha:			

<b>Lista de chequeo para conocer la función de auditoría interna y evaluar la confiabilidad del trabajo de auditoría interna</b>	<b>Sí/No</b>	<b>De responder afirmativamente, alcance de la confiabilidad en cuanto al trabajo realizado por el auditor interno y en qué área</b>	<b>De responder negativamente, efecto del riesgo de error material en los estados financieros Rastree y vea PTA 5.4</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>A. Evaluación de la objetividad</b>			
a) ¿Existe una estructura y un rol de auditoría interna claramente definidos en la entidad? ¿Conduce la configuración actual a la objetividad de los auditores internos?			
b) Existe un elemento de independencia en la información? ¿A quién reporta el AI?			
c) ¿Se le han conferido roles a la auditoría interna que son conflictivos entre sí?			
d) ¿No hay limitaciones o restricciones impuestas a la función de auditoría interna por parte de la gerencia o de los encargados de la gobernanza?			
e) ¿Realizó la gerencia algún tipo de acción o tomó alguna medida en relación con las recomendaciones hechas por la Auditoría Interna?			
<b>B. Competencia de los auditores internos</b>			
a) ¿Son los auditores internos miembros de las asociaciones y órganos profesionales relevantes? Indique cuáles.			
b) ¿Han recibido los auditores internos la capacitación técnica adecuada y son competentes en su trabajo?			
c) ¿Existe alguna política para mejorar las competencias técnicas de los auditores internos?			
<b>C. Debido cuidado profesional</b>			

Lista de chequeo para conocer la función de auditoría interna y evaluar la confiabilidad del trabajo de auditoría interna	Sí/No	De responder afirmativamente, alcance de la confiabilidad en cuanto al trabajo realizado por el auditor interno y en qué área	De responder negativamente, efecto del riesgo de error material en los estados financieros <a href="#">Rastree y vea PTA 5.4</a>
1	2	3	4
a) ¿Se han planificado, supervisado, revisado y documentado adecuadamente las actividades del auditor interno?			
b) ¿Se complementan las conclusiones alcanzadas con la evidencia de auditoría apropiada?			
<b>D. Actividades de la función de auditoría interna</b>			
a) Asignadas con revisión de controles, monitoreo, etc.			
b) Asignadas para revisar los medios que se aplican para identificar, medir, clasificar e informar la información financiera y operativa.			
c) Asignadas para revisar la economía, eficiencia y la eficacia de las actividades operativas, incluidas las de carácter no financiero.			
d) Asignadas para revisar el cumplimiento de las leyes, normas y otros requisitos externos, incluidas las políticas.			
e) Asignadas con gestión de riesgos.			
f) Asignadas para evaluar los procesos de gobernanza.			
<b>E. Documentación</b>			
a) ¿Han mantenido los auditores internos la documentación adecuada del trabajo de auditoría interno efectuado de manera profesional?			

## Guía para llenar la documentación del conocimiento de la función de auditoría interna y la confiabilidad en su trabajo

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es documentar el conocimiento de la función de auditoría interna en la entidad y evaluar el trabajo realizado por los auditores internos, si el auditor externo tuviera que confiar en su trabajo relevante para la auditoría de los estados financieros. La ISSAI 1315 reconoce la función de auditoría interna como un elemento importante del monitoreo del control interno.								
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1300, ISSAI 1315, ISSAI 1610								
<b>Guía</b>	La auditoría interna en una entidad es un elemento importante que puede prevenir o detectar incorrecciones materiales importantes en los estados financieros que pueden ser el resultado de la debilidad de los controles internos. El trabajo de los auditores externos se puede reducir para tener en cuenta el alcance del trabajo realizado por la auditoría interna, de poderse confiar en ese trabajo. Esta plantilla debe usarse solo si existe una función de auditoría interna en la entidad.								
	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="379 651 555 819"><b>Columna 1</b></td> <td data-bbox="563 651 1477 819">Esta columna proporciona una lista de verificación sugerida para documentar la comprensión de la función de auditoría interna y evaluar el trabajo realizado por los auditores internos, en cinco categorías amplias. Esta lista de verificación se puede personalizar al momento de planificar la auditoría. Esta lista no es exhaustiva.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="379 831 555 999"><b>Columna 2</b></td> <td data-bbox="563 831 1477 999">Al finalizar la lista de verificación bien sea personalizada, o bien sea la lista de verificación sugerida en la Columna 1, el auditor puede registrar la respuesta de manera apropiada en la Columna 2 como 'Sí' o 'No'. Si la respuesta es "Sí", la evidencia de respaldo se puede obtener de la entidad y documentarse en consecuencia, en el archivo de auditoría.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="379 1010 555 1245"><b>Columna 3</b></td> <td data-bbox="563 1010 1477 1245">Esta columna proporciona un campo donde los auditores pueden registrar hasta qué punto se puede confiar en el trabajo realizado por el auditor interno en una auditoría de estados financieros, y en qué áreas. Esto solo se producirá si la respuesta a las preguntas específicas presentadas en la lista de verificación se registra como 'Sí'. El grado de confianza puede ser "totalmente confiable" o "parcialmente confiable", y las áreas de confianza dependerán de los ítems de los estados financieros.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="379 1256 555 1514"><b>Columna 4</b></td> <td data-bbox="563 1256 1477 1514">Si la respuesta a preguntas específicas en la lista de verificación se registra como 'No', entonces el auditor debe registrar cómo afectará esto la evaluación de riesgo de error material en los estados financieros. Esto se puede rastrear a PTA 5.4 Registro de riesgos. Una función de auditoría interna débil o la falta de acción de la gerencia sobre el trabajo de auditoría interna, aumenta el riesgo de errores significativos en los estados financieros.</td> </tr> </table>	<b>Columna 1</b>	Esta columna proporciona una lista de verificación sugerida para documentar la comprensión de la función de auditoría interna y evaluar el trabajo realizado por los auditores internos, en cinco categorías amplias. Esta lista de verificación se puede personalizar al momento de planificar la auditoría. Esta lista no es exhaustiva.	<b>Columna 2</b>	Al finalizar la lista de verificación bien sea personalizada, o bien sea la lista de verificación sugerida en la Columna 1, el auditor puede registrar la respuesta de manera apropiada en la Columna 2 como 'Sí' o 'No'. Si la respuesta es "Sí", la evidencia de respaldo se puede obtener de la entidad y documentarse en consecuencia, en el archivo de auditoría.	<b>Columna 3</b>	Esta columna proporciona un campo donde los auditores pueden registrar hasta qué punto se puede confiar en el trabajo realizado por el auditor interno en una auditoría de estados financieros, y en qué áreas. Esto solo se producirá si la respuesta a las preguntas específicas presentadas en la lista de verificación se registra como 'Sí'. El grado de confianza puede ser "totalmente confiable" o "parcialmente confiable", y las áreas de confianza dependerán de los ítems de los estados financieros.	<b>Columna 4</b>	Si la respuesta a preguntas específicas en la lista de verificación se registra como 'No', entonces el auditor debe registrar cómo afectará esto la evaluación de riesgo de error material en los estados financieros. Esto se puede rastrear a PTA 5.4 Registro de riesgos. Una función de auditoría interna débil o la falta de acción de la gerencia sobre el trabajo de auditoría interna, aumenta el riesgo de errores significativos en los estados financieros.
<b>Columna 1</b>	Esta columna proporciona una lista de verificación sugerida para documentar la comprensión de la función de auditoría interna y evaluar el trabajo realizado por los auditores internos, en cinco categorías amplias. Esta lista de verificación se puede personalizar al momento de planificar la auditoría. Esta lista no es exhaustiva.								
<b>Columna 2</b>	Al finalizar la lista de verificación bien sea personalizada, o bien sea la lista de verificación sugerida en la Columna 1, el auditor puede registrar la respuesta de manera apropiada en la Columna 2 como 'Sí' o 'No'. Si la respuesta es "Sí", la evidencia de respaldo se puede obtener de la entidad y documentarse en consecuencia, en el archivo de auditoría.								
<b>Columna 3</b>	Esta columna proporciona un campo donde los auditores pueden registrar hasta qué punto se puede confiar en el trabajo realizado por el auditor interno en una auditoría de estados financieros, y en qué áreas. Esto solo se producirá si la respuesta a las preguntas específicas presentadas en la lista de verificación se registra como 'Sí'. El grado de confianza puede ser "totalmente confiable" o "parcialmente confiable", y las áreas de confianza dependerán de los ítems de los estados financieros.								
<b>Columna 4</b>	Si la respuesta a preguntas específicas en la lista de verificación se registra como 'No', entonces el auditor debe registrar cómo afectará esto la evaluación de riesgo de error material en los estados financieros. Esto se puede rastrear a PTA 5.4 Registro de riesgos. Una función de auditoría interna débil o la falta de acción de la gerencia sobre el trabajo de auditoría interna, aumenta el riesgo de errores significativos en los estados financieros.								
<b>Conclusión</b>	<p>El equipo de auditoría debe concluir que se ha establecido un conocimiento y comprensión adecuados de la función de auditoría interna y que se ha evaluado el trabajo realizado por los auditores internos para determinar su confiabilidad en una auditoría del estado financiero.</p> <p>Una vez completado, este documento debe ser firmado por el supervisor de auditoría. Sin embargo, el documento debe actualizarse siempre que sea necesario.</p>								
<b>Registro de la evidencia del revisor</b>	<p>La tabla que indica los nombres de la persona que evaluó la función de auditoría interna y el trabajo realizado por los auditores internos y el revisor debe completarse al final. Uno de los miembros del equipo o el líder del equipo podría realizar esta evaluación y debe aprobarse en consecuencia.</p> <p>El revisor, generalmente el supervisor del trabajo de auditoría, debe firmar este documento para garantizar que el trabajo realizado por el equipo se haya revisado en consecuencia.</p>								

**PTA 5.1b: Plantilla de solicitud al representante autorizado para contar con la asistencia directa de los auditores internos**

El representante del Auditor Interno

Nombre de la entidad

Lugar

Estimado señor:

Tomando en consideración la naturaleza y alcance del trabajo realizado por la función de Auditoría Interna en.....(*Nombre de la entidad*), el equipo de compromiso de.....(nombre de la División), EFS...(nombre de la EFS) ha

evaluado las condiciones previas para solicitar la asistencia directa de los auditores internos. De conformidad con la evaluación en términos de las amenazas a la objetividad y competencia, el equipo del compromiso ha decidido contratar los servicios de su auditor interno para la auditoría..... para el año terminado el (fecha de cierre del año).

Asimismo, el equipo de auditoría ha identificado la naturaleza y el alcance del trabajo que tiene la intención de asignarle a su auditor interno, a los efectos de contar con su asistencia directa, bajo la supervisión directa del equipo del compromiso, en las materias que se describen brevemente a continuación:

- 1) Pruebas de los controles (diseño, implementación y verificación de la eficacia operativa) de los empleados contratados para el año que termina el (fecha de cierre del año), incluidos los procedimientos sustantivos según el documento planificado.
- 2) Confirmación directa del saldo bancario para el año que termina en ..... de la Cuenta No..... de ..... (nombre de la agencia), bajo la supervisión directa de ..... (nombre del equipo de compromiso).
- 3) Resumen de las cifras de ventas para el ..... (año) y la fecha de cobros y depósitos.
- 4) .....

Le agradecemos su cooperación al confirmarnos si acepta o no que sus auditores internos trabajen con nuestro equipo de compromiso, mediante la suscripción del convenio que se incluye anexo con esta comunicación (véase el PTA 5.1c) y nos lo remita a más tardar el ..... (fecha y año).

Atentamente,

(Nombre del supervisor)

Nombre de la División/Departamento

**PTA 5.1c: Plantilla del acuerdo, por escrito, del representante autorizado de la entidad permitiendo la asistencia directa de los auditores internos**

El supervisor de la auditoría  
Nombre de la División/Departamento  
EFS XYZ

Estimado señor/señora:

De conformidad con la comunicación, por escrito, de fecha..... de ..... (designación).....(nombre de la División) en la que solicita la participación de nuestros auditores internos, la gerencia ha decidido, luego de revisar el alcance y naturaleza de los trabajos indicados en la referida comunicación que:

- 1) El suscrito/nosotros, convenimos en comisionar a nuestros auditores internos para que presten su asistencia directa en la auditoría de los trabajos indicados, bajo la supervisión directa y obligación de reportarse al equipo de auditoría, sin intervención alguna nuestra en el trabajo que allí realicen, O
- 2) El suscrito/nosotros lamentamos informarle que no podemos enviar en comisión a nuestros auditores internos para el compromiso en referencia por las siguientes razones:  
✓ .....

El suscrito/nosotros convenimos en cumplir con el presente acuerdo.

Atentamente,

(Representante del Auditor Interno)  
Nombre de la División

### Guía para completar las plantillas de los papeles de trabajo – PTA 5.1 b y 5.1c

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general es documentar la solicitud para contratar la asistencia directa de auditores internos en una auditoría de los estados financieros, y el acuerdo con la gerencia o el representante de los auditores internos para que presten esa asistencia.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1300, ISSAI 1610
<b>Guía</b>	<p>En primer lugar, prepare la carta de solicitud que se le suministró anteriormente como Apéndice 5.1b indicando las áreas a las cuales se van a asignar los auditores internos; remítala a la gerencia o a los encargados de la gobernanza o al representante del auditor interno en la entidad en cuestión. Esto dependerá, también, de la persona a quien el auditor interno le reporta.</p> <p>Junto con la carta de solicitud, envíe el formato prescrito para obtener el acuerdo de la gerencia o los responsables de la gobernanza o el representante de los auditores internos (Apéndice 5.1b) con relación a la solicitud de asistencia directa de los auditores internos, formulada por la EFS. Como se indicó en el mencionado formato, la respuesta puede ser positiva o negativa. La EFS debe procurar, entre otros, que la gerencia o los encargados de la gobernanza entiendan la naturaleza de este compromiso. En la medida en que sea posible, la EFS o el supervisor de la auditoría debe asegurarse de explicar el propósito de la asistencia directa solicitada a la gerencia o a los responsables de la gobernanza.</p>

## PTA 5.2: Evaluación del entorno de control

Evaluado por:		Firma	Revisado por:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

1	2	3
<b>Lista de chequeo</b>	<b>(Sí/No/NA)</b>	<b>De responder No, efectos sobre la evaluación de Riesgos de errores materiales ( ROMM)</b>
		<b>Rastree o vaya a PTA 5.4 - Tabla A</b>
<b>A. Entorno de control</b>		
a) ¿Existe una estructura directiva claramente definida? Por ejemplo, un comité a nivel ministerial, un comité de alta gerencia, un comité ejecutivo, etc.		
b) ¿Ha creado y mantenido la gerencia, bajo la supervisión de los responsables de la gobernanza, una cultura de honestidad y comportamiento ético? ¿Han comunicado y reforzado la integridad y los valores éticos?		
c) ¿Están las responsabilidades de la estructura directiva claramente definidas?		
d) ¿Ha considerado la gerencia los niveles de competencia para cargos o trabajos particulares y cómo esos niveles se traducirían en requisitos en cuanto a conocimientos y habilidades?		
e) ¿Ha participado la gerencia en el diseño e implementación de controles para una estructura directiva adecuada?		
<b>B. Códigos de conducta</b>		
a) ¿Ha emitido la gerencia un código de conducta escrito, aplicable tanto a la gerencia como el personal, que sirva como patrón comparativo de referencia en relación con las actitudes y comportamientos del personal y la gerencia?		
b) ¿Se ha difundido ese código en toda la organización? ¿Lo reconoce periódicamente el personal? ¿Han suscrito los empleados el Código de Conducta pertinente?		
c) ¿Están informados los empleados acerca de lo que deben hacer ante conductas inadecuadas?		
d) ¿Existen políticas escritas que regulen las relaciones de la gerencia con los empleados, proveedores, clientes y acreedores?		
e) ¿Existe una política escrita con respecto a la declaración de transacciones con terceros?		

1	2	3
Lista de chequeo	(Sí/No/NA)	De responder No, efectos sobre la evaluación de Riesgos de errores materiales ( ROMM)
<b>C. Actitud de la gerencia con respecto a los controles internos</b>		
a) ¿Promueve y actúa la gerencia en evaluaciones independientes de control del entorno y de los controles internos? Por ejemplo, ¿se responden y revisan los informes de auditoría y las instrucciones del Gobierno a nivel del comité directivo? ¿Son los informes de auditoría interna sobre controles internos promovidos por la alta gerencia y respondidos a nivel del comité directivo?		
b) ¿Existe un comité de auditoría debidamente constituido con supervisión de mecanismos de auditoría internos y externos y un mandato para considerar el funcionamiento de los controles internos?		
c) ¿Responde la gerencia con firmeza ante los incumplimientos de los códigos de conducta y las violaciones de la ley? ¿Existe comunicación en toda la organización acerca de las acciones disciplinarias tomadas ante esas infracciones?		
d) En alguna ocasión, ¿hace la gerencia caso omiso de los procedimientos, códigos, controles internos normales, etc., por ejemplo, realiza adquisiciones sin seguir los procedimientos previstos al respecto o designa personal sin previo anuncio a los medios? ¿Se documentan e investigan esas invalidaciones?		
e) ¿Proporciona la gerencia los recursos adecuados para el trabajo de auditoría interna? (Analiza si la función de auditoría interna tiene el tamaño, la calidad y la independencia apropiados)		
<b>D. Reclutamiento, retención y remuneración del personal ejecutivo</b>		
a) ¿Se le da amplia publicidad a los cargos ejecutivos vacantes dentro del equipo de profesionales individuales adecuadamente calificados (interna o externamente, o ambos)?		
b) ¿Son los mecanismos de designación y ascenso transparentes y están basados sobre criterios objetivos y adecuados, a los fines de prevenir el nepotismo y un apadrinamiento indebido?		
c) ¿Existe una revisión independiente de la remuneración?		
d) ¿Se incluyen otros factores adicionales al logro de objetivos de corto plazo en las evaluaciones de desempeño?		
e) ¿Están incluidos los criterios éticos y de integridad en las evaluaciones de desempeño?		
f) ¿Existe una revisión independiente de la función de los funcionarios clave (es decir, por parte el auditor interno o de un tercero)?		

1	2	3
Lista de chequeo	(Sí/No/NA)	De responder No, efectos sobre la evaluación de Riesgos de errores materiales ( ROMM)
g) ¿Existe descripción de cargos o trabajos? Y, de ser así, ¿contienen referencia suficiente a las responsabilidades relacionadas con el control?		
h) ¿Están las funciones ejecutivas reservadas para niveles adecuados de gerencia?		
i) ¿Cuentan las organizaciones con políticas de motivación y retención de empleados adecuadas?		
j) ¿Están las políticas de reclutamiento de personal establecidas por escrito?		
k) ¿Existen procedimientos apropiados para verificar la experiencia, calificaciones y referencias de los candidatos? ¿Existen comités adecuadamente constituidos para el reclutamiento de personal?		
l) ¿Están los nuevos empleados conscientes de sus responsabilidades y de las expectativas de los gerentes con respecto a ellos, preferiblemente a través de una descripción detallada, por escrito, del trabajo o cargo a desempeñar?		
m) ¿Abarcan las evaluaciones de desempeño el logro de las necesidades de capacitación y desarrollo actuales y futuros de los empleados?		
n) ¿Existen procedimientos disciplinarios adecuados para sancionar las transgresiones del código de la organización u otra conducta inaceptable del empleado?		
<b>E. Supervisión de las funciones por la gerencia</b>		
a) ¿Existe una estructura organizativa o gerencial definida con claras líneas de mando que abarquen las funciones de la organización y a todo el personal?		
b) ¿Existen manuales actualizados que abarquen tanto los procedimientos financieros como las operaciones contables?		
c) ¿Establece la gerencia objetivos físicos y financieros para la organización?		
d) ¿Existe una práctica para preparar las cuentas de gestión o los informes de evaluación de desempeño? De ser así, ¿Tienen un nivel adecuado de comentarios o comparaciones presupuestarias preparadas de manera regular y oportuna?		
e) ¿Se elaboran las cuentas de gestión a partir de los mismos registros contables que conforman la base para los estados financieros auditados?		
f) ¿Están completos y bien ordenados los registros contables y se efectúan conciliaciones financieras de manera regular?		
g) ¿Está el proceso de formulación presupuestaria:		

1	2	3
<b>Lista de chequeo</b>	<b>(Sí/No/NA)</b>	<b>De responder No, efectos sobre la evaluación de Riesgos de errores materiales ( ROMM)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– establecido en un manual de procedimientos?</li> <li>– realizado por el personal adecuado?</li> <li>– aceptado por los gerentes de línea y por el personal que tiene responsabilidades operativas?</li> </ul> ¿Sujeto a la aprobación del comité directivo? ¿Conduce a una disciplina presupuestaria?		
h) ¿Cuenta la entidad con indicadores o mediciones de desempeño relevantes?		
i) ¿Le presta el comité ejecutivo la debida atención al proceso y a los resultados de la auditoría externa y los estados financieros?		

### Guía para completar la documentación de la evaluación del entorno de control

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es evaluar el entorno de control dentro de la entidad que puede afectar la evaluación de riesgo de incorrecciones materiales en los estados financieros. El entorno de control es uno de los elementos de los componentes internos de acuerdo con la ISSAI 1315.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1315
<b>Guía</b>	El conocimiento del entorno de control es un aspecto del conocimiento de la entidad y su entorno. Una vez que se conoce y comprende el ambiente de control, el siguiente paso es evaluar las áreas específicas que se sugieren en esta plantilla.
	<p><b>Columna 1</b> Esta columna presenta una lista de chequeo para evaluar el ambiente de control conforme a cinco categorías. Esta lista se puede personalizar y adaptar con base en la naturaleza de la entidad, que incluye además la estructura de la gobernanza.</p> <p><b>Columna 2</b> Basado en la evaluación de control obtenida a partir de la lista de chequeo sugerida, el auditor puede registrar las respuestas de la columna 1 como 'Sí' o 'No', o 'No aplica'. Es aconsejable que esta evaluación se haga fundamentada en la revisión de los documentos y entrevistas con la gerencia y el personal relevante de la entidad. De ser afirmativa la respuesta, requiere ser respaldada por la evidencia pertinente reunida de la entidad, la cual puede también incluir los registros de las entrevistas. "No aplica", puede ser una posible respuesta de planear el auditor utilizar esto como lista de chequeo, en cuyo caso, algunos de los ítems allí contenidos no serían aplicables a la auditoría en cuestión.</p> <p><b>Columna 3</b> En el supuesto de que la respuesta a la lista específica de chequeo en la columna 1 sea anotada como "No" en la Columna 2, el auditor debe registrar cómo esto afectará la evaluación de riesgo de error material en la columna 3. Esto debe identificarse o rastrearse en el papel de trabajo de ROMM (al que se hace aquí referencia como PTA 5.4).</p>
<b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b>	<p>El cuadro que indica los nombres de las personas que evaluaron el entorno de control y el revisor necesita llenarse al final. Uno de los miembros del equipo puede evaluar el entorno de control, en cuyo caso firmaría como evaluador.</p> <p>El revisor, quien es usualmente el supervisor de la auditoría, debe firmar este documento a los fines de asegurar que el trabajo hecho por el equipo fue, igualmente, revisado.</p>

**PTA 5.3: Documentación del flujo del proceso para identificar los riesgos de error material o importancia relativa en los estados financieros** *(relacionados con ítems específicos en los estados financieros)*

<b>Nombre de la entidad</b>	<b>XYZ</b>
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

<b>Nombre del proceso</b> <i>(dependiendo de la naturaleza y operaciones de la entidad, a saber, ciclo de recibos de efectivo, ciclo de desembolso de efectivo)</i>	
<b>Base para determinar el flujo del proceso</b>	

**El flujo del proceso se describe de la siguiente manera** *(describa el flujo del proceso aquí desde su inicio hasta la elaboración del informe):*

<recuento o diagrama de flujo>

**Resumen de los riesgos a nivel de la aseveración y los controles:**

<b>Riesgos a nivel de la aseveración</b> <i>Rastree o vea PTA 5.4</i>	<b>Actividades de control</b> <i>Rastree o vea PTA 5.5</i>

## Guía para documentar el flujo del proceso para identificar los riesgos de error material o importancia relativa en los estados financieros

<p><b>Objetivo general para completar la plantilla</b></p>	<p>El objetivo general de documentar el flujo del proceso es facilitar el conocimiento y comprensión del auditor del proceso contable relacionado con los tipos de operaciones o transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que facilitarán la identificación de los riesgos de error material en los estados financieros. La ISSAI 1315 le exige al auditor evaluar el riesgo de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno. Para hacer esto, el auditor necesita conocer el proceso involucrado en cada tipo de operación, saldo de cuenta y revelación de información, cuando ello sea relevante.</p>
<p><b>ISSAI aplicables</b></p>	<p>ISSAI 1300, ISSAI 1315</p>
<p><b>Guía</b></p>	<p>En el PTA 5.1 se sugiere una plantilla de conocimiento general de la entidad. El Apéndice 5.3 adjunto, proporciona principalmente una guía de cómo el auditor puede documentar el flujo del proceso de los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información, cuando sea relevante.</p> <p>El equipo de auditoría debe identificar los procesos que estarán sujetos a una comprensión basada en el conocimiento y experiencia acerca de la naturaleza y las operaciones de la entidad. El equipo de auditoría también puede averiguar con el personal apropiado los procesos involucrados en la entidad o consultar el manual de procedimiento documentado de la entidad, de ser necesario. Estos procesos incluyen procesos rutinarios y no rutinarios que se realizan por tipo de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones que se presentan en los estados financieros. Los procesos de rutina incluyen transacciones que se repiten con frecuencia, como recibos de efectivo, desembolsos de efectivo, etc. Los procesos que no son de rutina incluyen transacciones que se repiten con menos frecuencia, como son la cancelación de cuentas por cobrar, deterioro de valor, etc.</p> <p>El propósito es identificar los riesgos de error material a nivel de las aseveraciones, mediante el conocimiento del proceso contable y de lo que puede salir mal en cada etapa del proceso. El proceso debe abarcar las fases del inicio, registro, procesamiento y elaboración del informe.</p> <p>Un flujo del proceso se puede documentar bajo la forma de un recuento narrativo, un diagrama de flujo, etc. Al momento de documentar el flujo del proceso, el auditor necesita visualizar qué puede salir mal en cada etapa del proceso relacionado con los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información individuales. Se debe preparar una plantilla para cada proceso identificado</p> <p>En la segunda fila, registre la base sobre la cual se ha establecido el flujo del proceso: podría ser en forma de revisión de documentos, observación del procesamiento de transacciones contables o una entrevista con el personal designado en una entidad.</p> <p>Los riesgos identificados se pueden resumir en la tabla que aparece a continuación, el flujo del proceso, que luego se transferirá en el registro de riesgos de la Tabla B que aquí se sugiere como PTA 5.4. Cualquier control identificado que pueda mitigar el riesgo también se puede resumir en la tabla que luego se transferirá a PTA 5.5 - Registro de actividades de control.</p> <p>El equipo de auditoría debe realizar procedimientos de recorrido mediante el seguimiento de una operación para saber cómo ha pasado el proceso. Esto ayudará al equipo de auditoría a confirmar lo que sabe para determinar si los procesos documentados efectivamente se cumplen. Ello, a su vez, aportará una base para realizar una evaluación inicial de los controles, a los efectos de conocer si están adecuadamente diseñados e implementados. Tenga en cuenta que esto es diferente de la prueba de controles donde el equipo de auditoría prueba la eficacia operativa de los controles. De ocurrir que el equipo de auditoría identifique que los controles no están diseñados ni implementados de manera adecuada, no hay necesidad de diseñar una prueba del procedimiento de control en la respuesta al riesgo, A MENOS QUE el equipo de auditoría haya determinado que las</p>

	pruebas sustantivas, por sí solas, no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, como se indica en la ISSAI 1330.
<b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b>	<p>El cuadro que indica los nombres de la persona que preparó el flujo del proceso y el revisor se debe llenar al final. El preparador puede ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo y debe ser igualmente firmado por él.</p> <p>El revisor, quien, usualmente es el auditor de la auditoría, debe firmar este documento para asegurar que el trabajo hecho por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>

**PTA 5.4: Registro de riesgos**

Preparado por		Firma	Revisado y aprobado por	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

**Tabla No. A: Riesgos de incorrección material a nivel de los estados financieros**

Sl. No.	Riesgos identificados	Riesgo No.
	<i>Rastree desde PTA 4.1 - MIF/ PTA 5.1 y 5.2 Conocimiento de la entidad y el entorno de control PTA 5.3 Flujo del proceso (de ser aplicable)</i>	<i>Rastree y vaya a PTA 5.5 - Registro de control y PTA 5.8 - Plantilla de respuesta de riesgo</i>
	<b>1</b>	<b>2</b>
1.		REF/01
2.		REF/02

**Tabla No. B: Riesgos de incorrección material a nivel de la aseveración**

Sl. No.	Nombre del proceso	Riesgos identificados	Riesgo No.	COTABD* afectado (significativamente)	Aseveraciones relevantes
		<i>Rastreee desde PTA 5.3 Flujo del proceso/ PTA 4.1, 5.1, 5.2 (de ser aplicable)</i>	<i>Rastree y vaya a PTA 5.5 - Registro de control y PTA 5.8 - Respuesta al riesgo</i>	<i>Rastree y vaya a PTA 5.7 - Evaluación de riesgo</i>	<i>Rastree y vaya a PTA 5.7 - Evaluación de riesgo</i>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1.			RNA/01		
2.			RNA/02		

\*COTABD – Tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información

## Guía para registrar los riesgos en el Registro de Riesgos

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es registrar los riesgos de errores materiales que se han identificado a nivel de los estados financieros, al mismo tiempo que se obtiene un buen conocimiento y comprensión de los tipos de operaciones, saldos de cuenta y revelaciones materiales y se determina el proceso de flujo de los mismos.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1300, ISSAI 1315
<b>Guía</b>	El registro de los riesgos en el Registro de Riesgos se debe hacer, simultáneamente, con la obtención de una buena comprensión de la entidad y su entorno, así como del proceso del flujo para los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones. En una auditoría posterior, se puede actualizar este Registro de Riesgos con base en los nuevos riesgos identificados, sin tener que hacer nuevamente todo el proceso.
	<p><b>Tabla No. A: Riesgo de incorrección material a nivel de los estados financieros</b></p> <p><b>Columna 1</b> En esta columna, el auditor debe registrar los riesgos identificados a nivel de los estados financieros, a través del conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el entorno de control. Esto también se puede rastrear desde PTA 4.1, PTA 5.1 y PTA 5.2, que contienen un campo específico para registrar los riesgos identificados al tiempo que se conoce y comprende la entidad y su entorno, incluido el entorno de control.</p> <p><b>Columna 2</b> A cada uno de los riesgos identificados, a nivel de los estados financieros, se le puede asignar un número único de identificación (véanse los ejemplos anteriores) a los fines de facilitar su referencia.</p> <p><b>Tabla No. B: Riesgo de incorrección material a nivel de la aseveración</b></p> <p><b>Columna 1</b> En esta columna, el equipo de auditoría necesita indicar el nombre del proceso identificado en PTA 5.3 -Flujo del proceso.</p> <p><b>Columna 2</b> En esta columna, el auditor necesita anotar los riesgos identificados con respecto al tipo de transacción, saldo de cuenta y revelación, sobre la base del flujo del proceso determinado en la PTA 5.3. Al momento de registrar este riesgo, el auditor debe tener presente "qué puede salir mal" en los estados financieros como resultado del riesgo identificado.</p> <p><b>Columna 3</b> Los riesgos identificados y registrados en el Registro de Riesgos deben vincularse con las actividades de control y la Plantilla de Evaluación de Riesgo más adelante. A tal efecto, a cada riesgo identificado con respecto a los tipos de operaciones y saldos de cuentas se le puede asignar un número único de identificación (véanse los ejemplos anteriores) para facilitar la referencia.</p> <p><b>Columna 4</b> La ISSAI 1315 requiere que se identifique un <i>COTABD</i> significativo. Los <i>COTABD</i> significativos son aquellos afectados por los riesgos identificados por el equipo de auditoría. Estos ítems se transferirán luego a PTA 5.7 - Evaluación de riesgos.</p> <p><b>Columna 5</b> Cada riesgo así identificado debe vincularse con la aseveración de auditoría pertinente. Como resultado de la identificación de los riesgos con respecto a los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones, pueden haber incorrecciones materiales en los estados financieros las cuales deberán estar correctamente vinculadas con las aseveraciones relevantes. La otra razón para identificar las aseveraciones de auditoría que son pertinentes con respecto a los riesgos, tiene que ver con el hecho de que el auditor necesita responder ante esos riesgos, mediante el diseño y la realización de procedimientos de auditoría adecuados y, las aseveraciones que han sido identificadas a este nivel se convertirán en sus objetivos de auditoría.</p>

<b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b>	<p>La Tabla que indica los nombres de las personas que prepararon el Registro de Riesgos y el revisor debe llenarse al final. El preparador de la misma puede ser el líder del equipo o uno de sus miembros, quien deberá firmarlo.</p> <p>El revisor, por lo regular el supervisor del compromiso de auditoría, debe firmar este documento para asegurar que el trabajo hecho por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>
--------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## PTA 5.5: Registro de las actividades de control

<b>Nombre de la entidad</b>	<b>XYZ</b>
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

<b>Preparado por:</b>		<b>Firma</b>	<b>Revisado y aprobado por:</b>	<b>Firma</b>
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

Sl. No.	No. de referencia del riesgo	a nivel de la aseveración	Manual or automatizado	Muchas veces (MV) /Semanal (Sem)/ Mensual (Mens) /Trimestral (Trim)/ Anual (An)	No. de referencia de la actividad de control	Evaluación del diseño e implementación de las actividades de control Adecuados/inadecuados
	<i>Rastree desde PTA 5.4</i>	<i>Rastree desde PTA 5.3</i>				<i>Rastree o vaya a PTA 5.8, Columna 9</i>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
1		RNA/01			AC/01	
2		RNA/01			AC/02	

### Guía para completar el papel de trabajo de identificación de las actividades de control con respecto a cada riesgo

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es identificar y registrar las actividades de control con las que cuenta la entidad, o debería tener, para prevenir la ocurrencia de los riesgos identificados con respecto al nivel de aseveración para los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información. En otras palabras, la gerencia es responsable de los controles internos para prevenir riesgos de errores materiales en los estados financieros.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1315
<b>Guía</b>	Las actividades de control en relación con cada riesgo se pueden registrar con base en una revisión y análisis de los documentos de la entidad, así como su análisis con la persona designada de la entidad. El auditor se debe asegurar que las actividades de control identificadas sean relevantes para los riesgos. Al responder a los riesgos de errores materiales evaluados en los estados financieros, el auditor puede, primero, verificar la eficacia operativa de los controles existentes, y este registro de actividades de control constituirá la base de referencia para someter a prueba los controles.
	<p><b>Columna 1</b> En esta columna, el auditor puede registrar el nombre del riesgo o simplemente el número de referencia del riesgo tomado de la Tabla No. B de PTA 5.4.</p> <p><b>Columna 2</b> En esta columna, el auditor debe registrar las actividades de control pertinentes para los riesgos identificados en el PTA 5.3 - Proceso del flujo. Las actividades de control también deben ser relevantes y estar correctamente vinculadas con los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones. El auditor debe asegurarse de que las actividades de control que han sido identificadas y registradas aquí, existan realmente dentro de la entidad. El auditor todavía tiene la posibilidad de registrar una actividad de control que la entidad debe tener, pero que no está</p>

	<p>implementada (más adelante, u caso como éste puede ser parte de una recomendación de auditoría para fortalecer el control interno). Tome nota de que la ISSAI 1265 establece que el equipo de auditoría debe comunicar las deficiencias de control interno significativas que ha encontrado en la auditoría).</p>
<b>Columna 3</b>	<p>Esta columna sirve para indicar si los controles existentes que han sido identificados contra los riesgos tienen la forma de controles manuales u automatizados. Por razones obvias, puede existir un alto riesgo de error material en los estados financieros de ser manuales los controles en lugar de automatizados. Por lo tanto, esto influirá en el alcance y la adecuación al momento de diseñar los procedimientos de prueba de la OE y los procedimientos de prueba sustantivos.</p>
<b>Columna 4</b>	<p>Esta columna proporciona categorías para la frecuencia de los controles que se implementan en la entidad, es decir, el control identificado podría implementarse muchas veces, semanalmente, mensualmente, trimestralmente, anualmente. La frecuencia con la que se implementan los controles determinará la cantidad de muestras que se seleccionarán para probar su efectividad operativa. Esto está vinculado a la Columna 8 de PTA 5.8, Tabla No. B (Respuesta de Riesgo).</p>
<b>Columna 5</b>	<p>Las actividades de control identificadas e ingresadas en el Registro de Actividades de Control deberán, posteriormente, vincularse con los riesgos identificados. Con esta finalidad, a cada actividad de control identificada y registrada con respecto a cada riesgo y vinculada, igualmente, con los tipos de operaciones y saldos de cuentas y divulgaciones correspondientes, se le puede asignar un número único de identificación (véanse, en este sentido, los ejemplos presentados anteriormente como número de Referencia de Actividad de Control) para facilitar su referencia.</p>
<b>Columna 6</b>	<p>Esta columna documenta la evaluación efectuada por el auditor para determinar si los controles identificados están diseñados adecuadamente para mitigar los riesgos identificados y han sido implementados según lo diseñado. Esta evaluación se basa en los procedimientos guiados o tutorial durante la Comprensión del proceso en PTA 5.3. En los procedimientos del tutorial, el auditor debe hacerle el seguimiento a una operación para confirmar si el proceso se sigue correctamente, y para verificar, también, el diseño y la implementación de los controles. La conclusión es "adecuada" o "inadecuada", lo que proporcionará la base para que el auditor realice la evaluación de riesgos de control inicial en PTA 5.7: Plantilla de evaluación de riesgos.</p>
<b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b>	<p>El cuadro que indica los nombres de la persona que preparó el Registro de Riesgos y el revisor debe llenarse al final. El preparador puede ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo y deberá firmarlo, por consiguiente.</p> <p>El revisor, quien, usualmente es el supervisor del compromiso de auditoría, debe firmar este documento para asegurar que el trabajo hecho por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>

**PTA 5.6: Determinación de la materialidad en la planeación y realización de la auditoría**

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Materialidad calculada por:		Firma	Revisada y aprobada por:		Firma
Nombre:					
Designación:					
Fecha:					

**Tabla A: Determinación de la materialidad en la planificación para los estados financieros en su conjunto**

1	2	3	4	5	6
<b>Benchmark (patrón comparativo de referencia)</b>	<b>Umbral</b>	<b>% de materialidad usado</b>	<b>Tamaño de la población (UC)</b>	<b>Monto de la materialidad (UC)</b>	<b>Monto de la materialidad revisada (UC)</b>
Pagos totales (en caso de contabilidad en base de efectivo)	0,5% a 2%	2%	XXXX	XXXX	
Revisión	0,5% to 2%	1%	XXXX		XXXXX
<b>Descripciones relacionadas con la determinación de la materialidad:</b>					
1. Justificación del benchmark usado (por ejemplo, por qué el uso de pagos totales en este ejemplo):					
1. Justificación del porcentaje usado:					
2. La consideración de que las representaciones erróneas son por naturaleza materiales (aspectos cualitativos)					
3. Razones de la materialidad revisada					

**Tabla No. B: Determinación de la materialidad de desempeño de los estados financieros como un todo**

1	2	3	4	5
<i>Benchmark (patrón comparativo de referencia)</i>	<b>Materialidad general (rastree desde la Tabla No. A, Columna 5)</b>	<b>Porcentaje usado</b>	<b>Materialidad de desempeño (UC)</b>	<b>Materialidad de desempeño realizada</b>
Pagos totales <i>(en caso de contabilidad en base de efectivo)</i>	XXXX	75%	XXX	XXXX
Revisión	XXXX		XXX	
<b>Motivo de la materialidad de desempeño revisada:</b>				

## Guía para la determinación de la materialidad (importancia relativa) en la planificación y realización de los estados financieros en su conjunto

<p><b>Objetivo general para completar la plantilla</b></p>	<p>El objetivo general para llenar la plantilla del papel de trabajo es determinar la materialidad o importancia relativa en la planificación y realización de la auditoría, y tiene lugar como parte de la estrategia general de la auditoría.</p> <p>Una vez hecho esto, lo siguiente es determinar la materialidad en el desempeño de los estados financieros en su conjunto. Cabe destacar que usamos esto como el factor cuantitativo para la identificación del <i>COTABD</i> material que no ha sido considerado significativo sobre la base de los riesgos. Todo <i>COTABD</i> que esté por encima de este monto o se encuentre materialmente sustentado sobre su naturaleza (materialidad cualitativa) será enumerado en la Tabla C de PTA 5.7. La materialidad en el desempeño determinada en la fase de planificación es utilizada también en la selección del tamaño de la muestra.</p> <p>La materialidad determinada en la fase de planificación puede ser revisada a medida que la auditoría avanza.</p>
<p><b>ISSAI aplicables</b></p>	<p>ISSAI 1320, ISSAI 1300</p>
<p><b>Guía</b></p>	<p><b>Cuadro A: Determinación de la materialidad en la planificación de los estados financieros en su conjunto.</b> <i>El primer paso es determinar la materialidad en la planificación de los estados financieros en su conjunto, lo cual tendrá un impacto en la formación de la opinión sobre los estados financieros en la fase de elaboración del informe. Al comienzo de la auditoría, el auditor está en capacidad de determinar el nivel de materialidad usando su juicio profesional y experiencia previa. Esto tiene por objeto asegurar que cualquier representación errónea que esté por debajo del nivel de materialidad o importancia relativa, no afectará la presentación de los estados financieros y, por lo tanto, no tendrá tampoco efecto sobre los distintos propósitos para los cuales se utilizarán los estados financieros en referencia.</i></p> <hr/> <p><b>Columna 1</b> Seleccione un patrón comparativo de referencia apropiado (<i>benchmark</i>) para determinar la materialidad en la planificación de los estados financieros en su conjunto. Los estados financieros se pueden preparar conforme a una base contable en efectivo o una base acumulada, y esto, a su vez, definirá el tipo de <i>benchmark</i> a escoger para la materialidad. En el ejemplo dado, el <i>benchmark</i> escogido es pagos totales. Al momento de seleccionar este patrón comparativo, el auditor necesita considerar si este ítem es crítico para los usuarios de los estados financieros. La razón de la escogencia del <i>benchmark</i> en cuestión puede, por tanto, anotarse en la primera fila suministrada para el registro del recuento acerca de la materialidad general.</p> <p><b>Columna 2</b> Determine el umbral de la materialidad. El umbral dependerá de la política de la EFS: puede estar ubicado entre 0,5% y 2% o entre 1% y 5%. Esto también depende del tipo de <i>benchmark</i> seleccionado para los estados financieros, tal y como activos totales o utilidad neta (contabilidad acumulada) y recibos totales o pagos totales (contabilidad con base en efectivo).</p> <p><b>Columna 3</b> A partir del umbral establecido, seleccione un porcentaje a aplicar para la población total para alcanzar un monto de materialidad (en el ejemplo presentado es un 1% de los pagos totales). El porcentajes de materialidad a aplicar se determinará en función de la sensibilidad de los ítems de los ingresos y gastos o estado de la situación financiera -balance general- (contabilidad con base acumulada), y recibos y pagos o ingresos en efectivo y pagos en efectivo (contabilidad con base en efectivo). La sensibilidad es el grado con el cual los ítems de los ingresos o gastos son considerados "críticos" por los usuarios de los estados financieros. El porcentaje a aplicar se puede decidir de la siguiente manera:</p>

Sensibilidad	Porcentaje de materialidad
Muy sensible	0,5%
Sensible	0,5% a 2%
No sensible	2%

**Columna 4** Registro de la cantidad de población total del *benchmark* escogido que se deriva de los estados financieros. En el ejemplo presentado, corresponde a los pagos totales derivados del Estado de recibos y pagos.

**Columna 5** Derive el monto de la materialidad aplicando el porcentaje seleccionado (de la columna 3) del tamaño de la población total (columna 4). Este es el monto de la materialidad en la planificación de los estados financieros en su conjunto.

**Columna 6** Es aquí donde el monto de la materialidad revisada debe registrarse, en caso de que sea necesaria su revisión. Para llegar a este valor, repita el mismo proceso anterior. Usando su juicio profesional, el auditor puede, también, sencillamente establecer el monto de la materialidad revisada, sin necesidad de aplicar el porcentaje revisado a la población total.

**Registro de las descripciones relativas a la determinación de la materialidad:**

1. Dentro del Número serial 1 escriba la razón para el uso del *benchmark* seleccionado, por cuanto hay distintos elementos de los estados financieros que se pueden usar como patrones comparativos de referencia.
2. Dentro del Número serial 2, registre la justificación para utilizar el porcentaje escogido. Primordialmente, ello dependerá de la sensibilidad. También puede depender de la naturaleza de la entidad y de la disciplina financiera.
3. Dentro del Número serial 3, registre la consideración de la incorrección o representación errónea que es, por naturaleza material, y debe ser tenida en cuenta en el curso de la auditoría. Este particular aspecto es muy importante en la auditoría del sector público.
4. Dentro de l Número de serie 4, anote la razón de cualquier revisión de materialidad que se haga, para llevar el record de por qué se revisó el monto de la materialidad, o por qué hubo necesidad de revisarlo.

**Cuadro B: Determinación de la materialidad en la ejecución de los estados financieros en su conjunto**

*El objetivo es fijar el nivel de materialidad para reducir a un nivel bajo aceptable, la probabilidad de representaciones erróneas no detectadas o corregidas en los estados financieros, que sobrepasen la materialidad de los estados financieros en su conjunto. Dicho en otros términos, la materialidad en el desempeño es establecida por debajo de la materialidad de los estados financieros considerados como un todo.*

**Columna 1** El *benchmark* para la materialidad de desempeño de los estados financieros en su conjunto continúa siendo el mismo que para la materialidad de los estados financieros como un todo.

**Columna 2** La materialidad general determinada en la Tabla A se debe transferir en esta columna que se convierte en la base para determinar la materialidad de desempeño.

**Columna 3** Como principio general, la Materialidad de desempeño puede estar en el rango de 60-80% de la Materialidad general. Normalmente, los auditores utilizan el 75% de la Materialidad general como Materialidad de desempeño.

**Columna 4** Obtenga la cantidad de materialidad de desempeño aplicando el 75% o un porcentaje apropiado en el rango de 60-80% sobre la cantidad de materialidad general rastreada desde la Tabla No. A.

	<p><b>Columna 5</b> En esta columna se debe registrar la cantidad de materialidad de desempeño revisada, de ser necesario revisar la materialidad. Para llegar a este valor, repita el mismo proceso anterior. Usando el juicio profesional, el auditor también puede simplemente indicar la cantidad de materialidad revisada sin tener que aplicar el porcentaje revisado a la población total. Esta siempre será menor que cualquier monto revisado para la materialidad en la planificación.</p> <p>Dentro de la sección de descripción, registre las razones para el uso de un porcentaje dado.</p>
<p><b>Registro de la evidencia del preparador y el revisor</b></p>	<p>La tabla en la cual se indican los nombres de las personas que calcularon la materialidad y el revisor debe completarse al final. Por lo regular, el líder del equipo calcula la materialidad en consulta con el supervisor del compromiso de la auditoría. En este caso, el líder del equipo auditor debe firmar como preparador.</p> <p>El revisor, usualmente el supervisor del compromiso auditoría, debe firmar este documento, a los efectos de asegurar que ha sido revisado.</p>

**Cuadro No. C: Determinación de la materialidad para los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información**

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Tipo de operaciones, saldos de cuentas revelaciones de información	Sensibilidad	% de materialidad usado	Cantidad de población (Uc.)	Materialidad	Materialidad en la realización	Justificación para la selección del porcentaje de materialidad (Consulte la columna 3)	Materialidad revisada, de existir, con razón	Materialidad en el desempeño revisada, de existir, con razón
				Materialidad (% de materialidad X Cantidad de población)				
Ingresos fiscales								
Ingresos no fiscales								
Otros ingresos								
Otros pagos								
Viajes								
Nómina								
Gastos actuales	Muy sensible	0,5%	21.032,04	105,16				
Inversiones en bienes de capital	Muy sensible	0,5%	15.443,80	77,22				
Cuentas por cobrar								
Cuentas por pagar								
Efectivo en el banco								
Préstamos								

**Guía para la determinación de la materialidad de los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de información**

<p><b>Objetivo general para completar la plantilla</b></p>	<p>El objetivo general para llenar esta plantilla del papel de trabajo es documentar la materialidad determinada para los tipos de operaciones o transacciones, saldos de cuentas y revelaciones partiendo de la premisa de que es razonable esperar que incorrecciones o representaciones erróneas de menor monto o inferiores a la materialidad de los estados financieros considerados como un todo, tengan influencia en las decisiones económicas o no económicas de los usuarios de los estados financieros.</p> <p>La materialidad a este nivel se aplica a un tipo particular de operación, saldo de cuenta y divulgaciones.</p>
<p><b>ISSAI aplicables</b></p>	<p>ISSAI 1320</p>
<p><b>Guía</b></p>	<p><b>Columna 1</b> Elabore una lista de los tipos de operaciones, saldos de cuenta y revelaciones de los estados financieros para determinar la materialidad. Sin embargo, esto no significa que el equipo auditor deba calcular la materialidad de todos los <i>COTABD</i>. La ISSAI 1320.A11 señala las circunstancias que pueden indicar la necesidad de esta materialidad de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Si la ley, reglamentación o el marco de información financiera aplicable afectan las expectativas de los usuarios con respecto a la medición o divulgación de ciertos ítems (por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, remuneración de la gerencia y los encargados de la gobernanza, y análisis de sensibilidad para estimaciones contables de valor razonable con alta incertidumbre de estimación);</li> <li>• Las revelaciones clave en relación con la industria en la que funciona la entidad (por ejemplo, costos de investigación y desarrollo para una compañía farmacéutica); y</li> <li>• En qué medida la atención se centra en un aspecto particular del negocio de la entidad que es divulgado, por separado, en los estados financieros (por ejemplo, revelaciones sobre segmentos o una combinación de negocios significativa).</li> </ul> <p>En el ejemplo dado, todos los <i>COTABD</i> están listados, pero únicamente se han identificado el capital y los gastos actuales con necesidad de materialidad.</p> <p><b>Columna 2</b> Para los artículos que necesitan materialidad para <i>COTABD</i>, identifique el nivel de sensibilidad de las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones; el nivel puede ser sensible, muy sensible o no sensible, y tendrá un efecto en el porcentaje que se utilizará para calcular la cantidad de materialidad. La sensibilidad de un elemento de clases de transacciones y saldos de cuentas debe considerarse desde el punto de vista de los usuarios de los estados financieros.</p> <p><b>Columna 3</b> Ingrese el porcentaje a aplicar para el valor total de un tipo particular de operación, saldo de cuenta o revelación. Dicho porcentaje dependerá de la sensibilidad del tipo de operación, saldo de cuenta o revelación, y del umbral determinado, a tal efecto, por la política de la EFS o el juicio del auditor.</p> <p><b>Columna 4</b> Transfiera el monto total de tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones a esta columna del Libro Mayor y Cuentas del Libro Mayor en los cuales el porcentaje de materialidad seleccionado se puede aplicar para derivar el monto de la materialidad.</p> <p><b>Columna 5</b> Esta columna proporciona el campo para registrar el monto de la materialidad, el cual se puede derivar mediante la aplicación del porcentaje de materialidad al valor total de los tipos de operaciones y saldos de cuentas.</p>

	<p><b>Columna 6</b> Esta columna suministra el campo para calcular la materialidad en el desempeño para los tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones. Como principio general, la materialidad de desempeño puede estar en el rango del 60-80% de la materialidad de planificación. Normalmente, los auditores aplican el 75% de la materialidad para llegar a una materialidad de desempeño para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, es decir, el 75% del monto de XXX en la columna 5.</p> <p><b>Columna 7</b> A pesar de que la razón para seleccionar el porcentaje de materialidad a aplicar viene determinada por la sensibilidad de los tipos de operaciones, saldos de cuentas y divulgaciones, el porcentaje como tal se selecciona del umbral determinado por la EFS o los auditores, y puede variar. En consecuencia, puede ser apropiado registrar la justificación del porcentaje de materialidad seleccionado.</p> <p><b>Columna 8</b> Registre los montos de materialidad revisados, en caso de que hayan sido revisados durante el curso de la auditoría, junto con las razones para la revisión.</p> <p><b>Columna 9</b> Registre los montos de materialidad revisados en el desempeño, y si fueron revisados durante la auditoría, conjuntamente con las razones de la revisión.</p>
<p><b>Registro de la evidencia del preparador y del revisor</b></p>	<p>El cuadro en el cual se indican los nombres de las personas que calcularon la materialidad y el revisor debe completarse al final. Por lo regular, el líder del equipo es quien calcula la materialidad en consulta con el supervisor del compromiso de la auditoría. En este caso, el líder del equipo auditor debe firmar como preparador.</p> <p>El revisor, usualmente el supervisor del compromiso de la auditoría, debe firmar este documento, a los efectos de asegurar que ha sido revisado.</p>

## PTA 5.7: Evaluación de riesgo

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:	Firma
Nombre:				
Designación:				
Fecha:				

**TABLA A: Evaluación de riesgo de error material a nivel de los estados financieros**

1	2	3	4	5
<b>Riesgo de error material a nivel de los estados financieros</b>	<b>Aseveraciones afectadas, de ser identificables</b>	<b>Posibilidad de riesgo de fraude (S/N)</b>	<b>Razones de la posibilidad de fraude</b>	<b>Surgen de un entorno de control deficiente o de otros componentes del sistema de control interno? (S/N)</b>
<i>(Rastreado de PTA 5.4)</i>				

**TABLA B: Evaluación de riesgo de error material a nivel de la aseveración**

1	2	Riesgo inherente				7
Tipo de operación, saldo de cuenta o revelación de información significativo	Aseveraciones afectadas	3	4	5	6	(Máximo/ Inferior al máximo)
		Probabilidad (Alta/ Baja)	Magnitud (Alta/ Baja)	Probabilidad e impacto combinados (Alta/Moderada/ Baja)	¿Es un riesgo significativo? (S/N)	
<i>(Rastreado de PTA 5.4, Tabla B, Col 4/ Rastreado a PTA 5.8)</i>	<i>(Rastreado de PTA 5.4, Tabla B, Col 5)</i>					<i>Rastreado de PTA 5.5, Col. 4</i>

**Tabla C: Tipo de operación, saldo de cuenta y revelaciones no significativas**

Materialidad de desempeño: 1000  
(Rastreada de PTA 5.6)

1	2	3	4	5
Tipo de operación, saldo de cuenta o revelación de información NO significativo	Monto	¿Superior a la materialidad de desempeño? (materialidad cuantitativa)	¿Materialidad basada sobre la naturaleza? (materialidad cualitativa)	Clasificación: - No significativa pero MATERIAL - No significativa pero Material
				<i>Rastreada a PTA 5.8</i>
		NO		
		NO		
		NO		

## Guía para la documentación de los procedimientos de evaluación de riesgo

<b>Objetivo general para llenar la guía</b>	El objetivo general para completar esta plantilla de papel de trabajo es ofrecer al equipo de auditoría una guía para realizar la evaluación de riesgo de error material, por fraude o por error, a nivel de los estados financieros y a nivel de la aseveración, proporcionando así una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de errores materiales evaluados.															
<b>ISSAI aplicable</b>	ISSAI 1315															
<b>Guía</b>	<p><b>Tabla No. A : Evaluación del riesgo de error material a nivel de los EF</b></p> <p><b>Columna 1</b> Rastree el <i>ROMM</i> (Riesgo de error material) a nivel de los estados financieros de PTA 5.4 - Registro de riesgos, Tabla A. El equipo de auditoría puede indicar la descripción del riesgo y el código de riesgo en esta columna.</p> <p><b>Columna 2</b> El <i>ROMM</i>, a nivel de los EF afecta, de manera generalizada, a los estados financieros en su conjunto, lo que tiene impacto sobre muchas aseveraciones. En caso de que las aseveraciones afectadas sean identificables, el equipo de auditoría debe indicar en esta columna todas ellas. Esto, a su vez, ayudará al equipo de auditoría a evaluar el riesgo inherente como parte del <i>ROMM</i> vinculado con el nivel de aseveración en la Tabla B.</p> <p><b>Columna 3</b> El propósito de determinar si existe una posibilidad de riesgo de fraude es asegurar que el equipo pueda cumplir con su responsabilidad en relación con la identificación, evaluación y respuesta a dicho riesgo, de conformidad con la ISSAI 1240.</p> <p><b>Columna 4</b> Indique la razón por la cual ha señalado que existe un riesgo de fraude.</p> <p>De haber concluido el auditor que la presunción "existe un riesgo de error material debido a fraude vinculado con el reconocimiento de ingresos" <b>no es aplicable</b> en las circunstancias del compromiso, el auditor también deberá documentar en esta columna las razones que sustentan esa conclusión (ISSAI 1240.47).</p> <p><b>Columna 5</b> El equipo de auditoría debe identificar si el riesgo surge de deficiencias en el control interno. Tenga en cuenta que la ISSAI 1265 le exige al equipo de auditoría comunicar las deficiencias de control interno significativas que ha encontrado en la auditoría.</p> <hr/> <p><b>Tabla No. B : Evaluación de riesgo de error material a nivel de la aseveración</b></p> <p><b>Columnas 1 y 2</b> Rastree el tipo de operación, saldo de la cuenta, divulgación y sus aseveraciones relevantes del registro de riesgos.</p> <p><b>Columna 3</b> La evaluación de la probabilidad de riesgo inherente puede ser alta o baja, dependiendo de la probabilidad o la frecuencia del riesgo que ocurra durante el período en referencia.</p> <p><b>Columna 4</b> Al momento de considerar la magnitud potencial (alta / baja) del error material, los aspectos cuantitativos y cualitativos de dicho error potencial pueden ser relevantes.</p> <p><b>Columna 5</b> Combine la evaluación de la siguiente manera:</p> <div style="text-align: center; border: 1px solid #ccc; padding: 10px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <table style="border-collapse: collapse;"> <tr> <td rowspan="2" style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg); font-weight: bold; padding: 5px;">Magnitude</td> <td style="padding: 5px;">High</td> <td style="background-color: #ffc107; padding: 5px;">Moderate</td> <td style="background-color: #dc3545; padding: 5px;">High</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">Low</td> <td style="background-color: #ffc107; padding: 5px;">Low</td> <td style="background-color: #ffc107; padding: 5px;">Moderate</td> </tr> <tr> <td colspan="2"></td> <td style="padding: 5px;">Low</td> <td style="padding: 5px;">High</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="padding: 5px;"><b>Likelihood</b></td> </tr> </table> </div>	Magnitude	High	Moderate	High	Low	Low	Moderate			Low	High	<b>Likelihood</b>			
Magnitude	High		Moderate	High												
	Low	Low	Moderate													
		Low	High													
<b>Likelihood</b>																

**Columna 6** Al determinar los riesgos significativos, el auditor puede identificar, primero, aquellos riesgos inherentes evaluados que se encuentran más cercanos al extremo superior del espectro del riesgo inherente. Esto puede surgir de:

- operaciones con múltiples tratamientos contables aceptables que involucran subjetividad;
- estimaciones contables de alta incertidumbre en su estimación o en los modelos complejos utilizados;
- complejidad de la recolección y procesamiento de datos para respaldar los saldos de cuentas;
- saldos de cuentas o revelaciones cuantitativas que involucran cálculos complejos;
- principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones; y
- cambios en las operaciones de la entidad que implican cambios en la contabilidad, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

**Columna 7 Riesgo de control inferior al máximo**  
 Seleccione esta opción si, basado en la comprensión del flujo del proceso (PTA 5.3), el equipo auditor:

- identificó una actividad de control que puede mitigar el riesgo (documentado en PTA 5.5);
- observó que el diseño del control interno es adecuado y está implementado;
- por consiguiente, el equipo de auditoría puede optar por confiar en los controles (documentado en PTA 5.5).

**Riesgo de control al máximo**

Elija esta opción si el equipo de auditoría no planea probar la eficacia operativa de los controles porque el equipo de auditoría:

- no ha identificado los controles, o si lo ha hecho, pero los controles no pudieron mitigar el riesgo porque el diseño no es adecuado y no se implementó.

**Tabla No. C : COTABD MATERIAL pero no significativo**

**Columnas 1 y 2** Enumere todos los COTABD, incluidos los montos, que no han sido seleccionados como significativos, de acuerdo con las evaluaciones de riesgo realizadas en la Tabla B.

**Columna 3** Compare el monto con la materialidad de desempeño. El equipo de auditoría solo necesita actualizar el monto de la materialidad de desempeño con base en PTA 5.6

**Columna 4** Con base en la naturaleza del COTABD, determine si es o no material por naturaleza.

**Columna 5** Para cualquier respuesta afirmativa "Sí" en las columnas 3 y 4, el COTABD se clasificará como NO SIGNIFICATIVO PERO MATERIAL. Aquellas respuestas negativas "NO" en las columnas 3 y 4, deberán examinarse en la auditoría. Solo aquellas respuestas que no sean significativas, pero sí materiales, se les dará una respuesta de auditoría en PTA 5.8

**Registro de la evidencia del preparador y del revisor**

La Tabla que figura al comienzo del PTA 5.7 anterior, proporciona campos relevantes para registrar la evidencia de la persona o funcionario que completó esta plantilla de papel de trabajo, y que la revisó y aprobó. El equipo puede preparar y llenar este papel de trabajo, el cual puede ser firmado por el líder del equipo, así como revisado y aprobado por el supervisor del compromiso de auditoría. La decisión de incluir un tipo de operación o saldo de cuenta particular dentro o fuera de la auditoría es una decisión estratégica, y como tal es recomendable que el líder del equipo de auditoría y el supervisor del compromiso de auditoría se involucren totalmente en la misma. Además, es el supervisor del trabajo de auditoría y el líder del equipo a quienes corresponde decidir a quién del equipo se le asigna cada tipo de operación, saldo de cuenta y revelación específica.

**PTA 5.8: Respuesta al riesgo**

<b>Nombre de la entidad</b>	<b>XYZ</b>
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:		Firma
Nombre:					
Designación:					
Fecha:					

**Tabla No. A: Respuesta ante los riesgos evaluados de errores materiales a nivel de los estados financieros**

Riesgos	Respuesta general para abordar el ROMM a nivel de los estados financieros
1	2
Rastreados de la Tabla No. A (PTA 5.8)	

Tabla No. B: Respuesta a los riesgos evaluados de error material a nivel de la aseveración

Tipos de operaciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas (Indicar si tienen RIESGO SIGNIFICATIVO con base en PTA. 5.7)	Aseveraciones relevantes	A. Enfoque de fiabilidad del control (Para control fiable menor al diseño TOC máximo y ST mínimo) O B. Enfoque sustantivo total (For control fiable máximo y diseño de ST detallado)	Actividad de control	Confiabilidad de las pruebas de EO en años previos			Prueba de Eficacia Operativa (Examen de EO) No. de muestras	Procedimientos de prueba de control	Procedimientos de prueba sustantiva (Para Enfoque de CF y enfoque sustantivo total)
				(Sí/no) <i>(De ser No, proceda directamente a efectuar los Procedimientos de prueba de OE)</i>	De ser Sí, ¿se produjo algún cambio significativo (Sí/No)? Exponga los cambios efectuados en áreas particulares <i>De ser Sí, proceda a efectuar las pruebas</i>	De No haber cambios significativos en los controles, proceda directamente a realizar las pruebas sustantivas ( <i>Verifique los controles relevantes al menos una vez cada tres años</i> )			
1	2	3	4	5	6	10	8	9	10
<i>Rastreados de PTA 5.7</i>		<i>Rastreados de PTA 5.7</i>	<i>Rastreados de PTA 5.5</i>					<i>Rastreadas a PTA 6.1</i>	<i>Rastreadas a PTA 6.2</i>
							MT: 24		
							W: 15		
							MH: 6		
							QR: 2		
							YR: 1		

**Tabla No. C: Respuesta ante COTABD\* No significativo pero MATERIAL**

COTABD No significativo pero MATERIAL	Procedimientos sustantivos mínimos
1	2
<i>Rastreado de la Tabla No. C (PTA 5.7)</i>	

\*COTABD – Tipos de operaciones, saldos de cuenta y revelaciones

## Guía para completar el papel de trabajo sobre Respuestas ante los Riesgos

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es diseñar y documentar la respuesta del auditor al riesgo evaluado de incorrección material, tanto a nivel de los estados financieros como a nivel de la aseveración.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1230, ISSAI 1240, ISSAI 1300, ISSAI 1315, ISSAI 1330, ISSAI 1520, ISSAI 1530, ISSAI 1500
<b>Guía</b>	Esta plantilla está vinculada principalmente con la Evaluación de Riesgo PTA 5.7, aunque se espera que el auditor haga referencia a otros papeles de trabajo al diseñar los procedimientos de auditoría. Una vez completado este papel de trabajo, el trabajo realizado en esta etapa se rastreará hasta la fase de realización de la auditoría, en la cual se aplicarán los procedimientos diseñados en esta etapa en las muestras seleccionadas a tal efecto, para probar la eficacia operativa de los controles o se efectuarán las pruebas sustantivas. En otras palabras, ésta es la última etapa de la fase de planificación de la auditoría. Sin embargo, el auditor no debe perder de vista que una auditoría es un proceso iterativo.
	<p><b>Tabla No. A: Nivel de los estados financieros</b></p> <p><b>Columna 1</b> Esta columna es para anotar los riesgos rastreados desde el Registro de riesgos. El auditor puede anotar el nombre del riesgo o su número de referencia de riesgo tomado de la Tabla No. A de PTA 5.4</p> <p><b>Columna 2</b> En esta columna, el auditor debe proporcionar una respuesta general al riesgo evaluado de error material, a nivel de los estados financieros. Las respuestas que se presentan, a continuación, son algunos de los ejemplos derivados de la ISSAI 1330 (Para A1):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Recordarle al equipo del compromiso la necesidad de mantener el escepticismo profesional.</li> <li>• Asignar personal más experimentado o aquellos con habilidades especiales o utilizar expertos.</li> <li>• Proporcionar más supervisión.</li> <li>• Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría adicionales a realizar.</li> </ul> <p>Introducir cambios generales en la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos de auditoría, por ejemplo: realizar procedimientos sustantivos al final del período, en lugar de en una fecha intermedia; o modificar la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más convincente.</p> <p><b>Tabla No. B: Nivel de aseveración de los tipos de operaciones, saldos de cuenta y revelaciones</b></p> <p><b>Columna 1</b> El auditor debe rastrear los tipos materiales de las operaciones, saldos de cuentas y revelaciones de PTA 5.7. Esto es para asegurar la coherencia entre estos dos papeles de trabajo. No olvide indicar si existen riesgos significativos en cada ítem según el PTA 5.7, ya que esto tiene una consideración especial en la respuesta al riesgo.</p> <p><b>Columna 2</b> En esta columna, el auditor necesita rastrear las aseveraciones identificadas con relación a cada riesgo y tipo de operación, saldo de cuenta y revelación de información materiales, al momento de completar la plantilla del papel de trabajo del Registro de Riesgos.</p> <p><b>Columna 3</b> Indique si el enfoque a utilizar es un enfoque fiable de control o un enfoque sustantivo total.</p> <p>El <b>enfoque fiable del control</b> se selecciona cuando el equipo de auditoría concluye que el diseño del control es adecuado y está implementado</p>

	<p>conforme a lo diseñado. Esta conclusión es elaborada a partir de PTA 5.5 - Registro de actividades de control y PTA 5.7 - Plantilla de evaluación de riesgos. Una vez hecha la selección, el equipo de auditoría debe verificar si se puede confiar en la prueba de los controles efectuada el año precedente (columnas 5-7). De no ser así, el equipo de auditoría debe diseñar procedimientos de <i>TOC (pruebas de control PC)</i> para el año en curso. Sin embargo, el equipo de auditoría todavía debe realizar procedimientos sustantivos dependiendo de los resultados de las PC. De demostrarse que los controles están funcionando eficazmente, se necesitan procedimientos sustantivos mínimos. Si, por el contrario, se comprueba que los controles no funcionan de manera efectiva con respecto a la evaluación inicial, el equipo de auditoría debe proceder a utilizar un enfoque sustantivo total, como si el equipo de auditoría no hubiera planeado confiar en los controles desde el principio.</p> <p>Tenga cuidado al diseñar procedimientos de las PC. Por favor, consulte la guía para la columna 9.</p> <p>El <b>enfoque de sustantivo total</b> se selecciona cuando el equipo de auditoría concluye que el diseño y la implementación del control no son adecuados. En este caso, el equipo de auditoría pasará a la columna 10 y diseñará procedimientos sustantivos detallados que podrían ser procedimientos analíticos sustantivos, pruebas de detalles o una combinación de todos ellos.</p>
<p><b>Columna 4</b></p>	<p>En esta columna, el auditor debe rastrear del Registro de Actividades de Control las actividades de control identificadas con relación a cada riesgo.</p>
<p><b>Columnas 5-7</b></p>	<p>Las columnas 5-7 son relevantes solo si una auditoría en particular es una auditoría recurrente y cuando la eficacia operativa de los controles se probó en la auditoría anterior. Si estas dos condiciones no existen, estas columnas se pueden eliminar.</p> <p>En la columna 6, "Sí" proporciona una opción para que el auditor confíe en los resultados de las pruebas de eficacia operativa (EO) de la auditoría del año anterior. Si la respuesta es "No", entonces el auditor puede proceder directamente al diseño de los procedimientos de prueba de OE para la auditoría del año actual (es decir, en la Columna 9).</p> <p>De tener el auditor la intención de confiar en el resultado de las pruebas de EO del año previo, entonces, él o ella debe verificar si hubo algún cambio significativo en los controles durante el año en curso. Si es así, esos cambios deben documentarse en esta columna, y luego el auditor puede proceder al diseño de los procedimientos de prueba de EO para el año EN CURSO (es decir, la columna 9).</p> <p>Si no hubo cambios significativos en los controles, entonces el auditor puede proceder a diseñar procedimientos de prueba sustantivos (es decir, la Columna 10), lo que significa que el auditor pretende confiar en el resultado de la prueba de OE anterior. Sin embargo, lo recomendable es probar los controles una vez cada tres años donde no se hayan producido cambios significativos.</p>
<p><b>Columna 8</b></p>	<p>Con base en la frecuencia de implementación de los controles identificados en PTA 5.5 (Registro de controles, Columna No. 4), la cantidad de muestras que se analizarán se puede registrar en la Columna 8. Se sugieren números predeterminados en la plantilla, aún cuando se pueden cambiar La lógica es</p>

		<p>que si los controles identificados se han implementado muchas veces, el número de las muestras seleccionadas debe ser mayor que para los controles implementados anualmente.</p>
	<b>Columna 9</b>	<p>En esta columna, el auditor diseña procedimientos para probar la efectividad operativa de los controles implementados, con el fin de prevenir y detectar el riesgo de errores materiales en los estados financieros. Estos procedimientos están diseñados en la etapa de planificación de la auditoría. Dichos procesos deben abordar tres cosas: riesgo, aseveración de auditoría, y controles. El diseño de los procedimientos en esta etapa se debe rastrear a la fase de conducción de la auditoría para realizar el procedimiento en muestras seleccionadas (la referencia del documento de trabajo a la fase de conducción debe registrarse en esta columna).</p> <p>Sin embargo, la mera existencia de controles no requiere necesariamente la realización de Pruebas de Controles. La prueba de la eficacia operativa de los controles solo se realiza cuando el diseño de los controles identificados es adecuado y ha sido implementado conforme se diseñó. (Rastreado desde PTA 5.10, Columna 5). De suceder que la evaluación inicial del diseño y la implementación de los controles sea "inadecuada", esta columna no es aplicable.</p> <p>Sin embargo, la ISSAI 1330.8 (b) también establece que el equipo de auditoría debe aún diseñar y realizar la PC si los procedimientos sustantivos por sí solos no bastan para proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada a nivel de la aseveración.</p> <p><b>Para Riesgo Significativo:</b> Además, la ISSAI 1330.15 exige que el auditor pruebe los controles cuando planea confiar en los controles sobre el riesgo, de tratarse de un riesgo significativo.</p>
	<b>Columna 10</b>	<p>En esta columna, el auditor diseña procedimientos de prueba sustantivos -las pruebas detalladas que abordan los riesgos identificados y evaluados de errores materiales. Estos procedimientos son diseñados en la etapa de planificación de la auditoría. Los procedimientos diseñados en esta etapa deben rastrearse luego a la fase de realización de la auditoría para aplicar el procedimiento sobre las muestras seleccionadas (<i>la referencia del papel de trabajo a la fase de realización debe registrarse en esta columna</i>).</p> <p><b>Para Riesgo Significativo:</b> El equipo de auditoría se asegurará de que los procedimientos sustantivos puedan abordar suficientemente el riesgo significativo. En caso de que el enfoque seleccionado sea totalmente sustantivo, la ISSAI 1330.21 establece que el procedimiento debe incluir una prueba de detalles.</p>
<b>Tabla No. C: COTABD no significativo pero MATERIAL</b>		
	<b>Columna 1</b>	<p>Enumere el COTABD no significativo pero material de PTA 5.7. Tenga en cuenta que estos ítems se identifican utilizando la materialidad de desempeño (de que las incorrecciones pueden ser materiales por tamaño y naturaleza), así como la materialidad cuantitativa y cualitativa.</p>

	<p>Enumere el <i>COTABD</i> no significativo pero material de PTA 5.7. Las <i>COTABD</i> son cuantitativamente (utilizando materialidad de desempeño) o cualitativamente materiales si razonablemente se puede esperar que la omisión, incorrección u ocultamiento de información sobre ellas influya en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros en conjunto.</p> <p><b>Columna 2</b></p> <p>Diseñe procedimientos sustantivos mínimos que puedan centrarse en procedimientos analíticos sustantivos o en pruebas de detalles limitadas, o en ambos. Debido a que la determinación de un <i>COTABD</i> significativo se basa en el resultado del riesgo, la ISSAI 1330 reconoció la necesidad de realizar una prueba sustantiva de todo el <i>COTABD</i> material cuando se presentan las siguientes limitaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la evaluación de riesgos se basa puramente en el juicio del auditor; y</li> <li>• puede haber una anulación de la gestión de los controles</li> </ul> <p><b>NOTA:</b></p> <p>Si el <i>COTABD</i> no significativo pero MATERIAL, incluye cuentas de inventario, la respuesta de la auditoría de acuerdo con la ISSAI 1501.4 no solo será un procedimiento sustantivo mínimo, sino que deberá incluir además:</p> <p>(a) La asistencia al conteo del inventario físico, salvo que sea impracticable, para: (i) la evaluación de las instrucciones y procedimientos de la gerencia para registrar y controlar los resultados del conteo del inventario físico de la entidad; (ii) observar el desempeño de los procedimientos de conteo de la gerencia; (iii) inspeccionar el inventario; y (iv) realizar conteos de prueba; y</p> <p>(b) Realizar procedimientos de auditoría sobre los registros de inventario finales de la entidad para determinar si reflejan con precisión los resultados reales del conteo de inventario.</p>
<p><b>Registro de la evidencia del asesor y el revisor</b></p>	<p>La tabla que indica el nombre de la persona que preparó esta Tabla de <i>ROMM</i> y el revisor debe completarse al final. El preparador puede ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo y debe ser aprobado por consiguiente. Este papel de trabajo puede necesitar múltiples preparadores y revisores. Por lo tanto, el nombre del preparador y los revisores que deben registrarse puede ser más de uno. El revisor general, generalmente el supervisor del compromiso de auditoría, debe aprobar este documento para garantizar que el trabajo realizado por el equipo se haya revisado como corresponde.</p>

## REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

### PTA 6.1: Realización de procedimientos de auditoría para probar la eficacia operativa (EO) de los controles

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:		Firma
Nombre:					
Designación:					
Fecha:					

### PASO 1: Rastreo de riesgos, actividades de control, procedimientos de prueba (EO), a partir del documento de planificación

#### COTABD\* significativo:

1	2	3	4	5	6
No. de referencia del control	Riesgo	Referencia del riesgo	Actividad de control que aborda el riesgo	Procedimientos de prueba de (EO) a realizar de los controles	Aseveración de auditoría relevante abordada
<i>Rastreado de PTA 5.5 o 5.8</i>	<i>Rastreado de PTA 5.4</i>	<i>Rastreado de PTA 5.4</i>	<i>Rastreado de PTA 5.5</i>	<i>Rastreados de PTA 5.8</i>	<i>Rastreado de PTA 5.8</i>
AC/01		R/01			
AC/02		R/03			
AC/03		R/03			

\*COTABD – Tipos de operaciones, saldos de cuenta y revelaciones

### PASO 2: Procedimientos de prueba de los controles (EO) realizados

<b>Riesgo</b>	R/01
<b>Actividad de control examinada</b>	CA/01

1	2	3					4
Muestra	No. de referencia de la muestra	Detalles/ítems examinados en las muestras					Conclusión
		Ítem # 1	Ítem # 2	Ítem # 3	Ítem # 4	Ítem # 5	
1							
2							
3							
4							

Conclusión general de los procedimientos de prueba de EO de los controles:

## Guía para llenar el papel de trabajo sobre la realización de los procedimientos de prueba de los controles (EO)

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	<p>El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es documentar los procedimientos de prueba de los controles (EO) llevados a cabo por el auditor, en la fase de ejecución de la auditoría, con el fin de asegurar que la labor efectuada por el auditor, a tal efecto, sea además documentada. Teniendo como objetivos de la prueba a las aseveraciones de auditoría relevantes identificadas con relación a cada riesgo, el procedimiento de auditoría se realiza sobre las muestras seleccionadas por el auditor.</p>				
<b>ISSAI aplicables</b>	<p>ISSAI 1330, ISSAI 1500</p>				
<b>Guía</b>	<p>El auditor debe seguir dos pasos para llenar la plantilla de este papel de trabajo, tal y como se explica a continuación:</p> <p><b>Paso 1:</b></p> <p>En este paso, efectúe el rastreo desde el documento de planificación de los tipos de operación, saldos de cuenta o revelaciones de información que fueron seleccionados para someter a prueba, y regístrelos en el campo provisto anteriormente. Una vez hecho esto, y tomándolos como referencia de base, el auditor necesita rastrear los riesgos, actividades de control, procedimientos de prueba de controles y aseveraciones relevantes identificados en el documento de planificación.</p> <p><b>Paso 2:</b></p> <p>En este paso, el auditor necesita seleccionar una muestra de una sola actividad de control, a la vez, para someterla a prueba. Por consiguiente, el auditor debe, en primer lugar, anotar el número de referencia del control y el número de referencia del riesgo, de manera que quede claro cuál es el control que se va a verificar. Esto se debe hacer, en el campo provisto a tal efecto, en la plantilla y, luego proceder, a registrar los detalles o características de la muestra en el cuadro dado. Las características o ítems de la muestra que se va a examinar dependerán del objetivo de la prueba en cuestión, que no es otro que la aseveración de auditoría; y lo que necesita ser sometido a prueba debe extraerse a partir de los procedimientos de auditoría.</p> <p>Véase, al respecto, la guía detallada que se suministra, a continuación, para completar los Pasos 1 y 2:</p>				
	<p><b>Paso 1: Realice el seguimiento de los riesgos, actividades de control, procedimientos de prueba de EO a partir del documento de planificación</b></p> <p>Después de registrar el tipo de operación, saldo de cuenta o revelación de información, proceda a completar el cuadro que tiene los seis elementos.</p> <table border="1" data-bbox="368 1563 1422 1957"> <tr> <td data-bbox="368 1563 528 1816"> <b>Columna 1</b> </td> <td data-bbox="528 1563 1422 1816"> <p>En esta columna, anote el número de referencia de la actividad de control que aparece en el Registro de la Actividad de Control o PTA 5.8, llenado en la fase de planificación de la auditoría. Aun cuando el número de la actividad de control debe mencionarse en la columna 4, la razón de mantener la columna 1 para registrar el número de referencia del control es poner de relieve los controles que están siendo sometidos a prueba para un tipo particular de operación, saldo de cuenta o revelación de información.</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="368 1816 528 1957"> <b>Columna 2</b> </td> <td data-bbox="528 1816 1422 1957"> <p>Rastree los riesgos identificados con cada tipo de operación, saldo de cuenta o revelación de información del PTA 5.4 y anótelos en esta columna. El auditor debe primero rastrear los riesgos evaluados como riesgos significativos.</p> </td> </tr> </table>	<b>Columna 1</b>	<p>En esta columna, anote el número de referencia de la actividad de control que aparece en el Registro de la Actividad de Control o PTA 5.8, llenado en la fase de planificación de la auditoría. Aun cuando el número de la actividad de control debe mencionarse en la columna 4, la razón de mantener la columna 1 para registrar el número de referencia del control es poner de relieve los controles que están siendo sometidos a prueba para un tipo particular de operación, saldo de cuenta o revelación de información.</p>	<b>Columna 2</b>	<p>Rastree los riesgos identificados con cada tipo de operación, saldo de cuenta o revelación de información del PTA 5.4 y anótelos en esta columna. El auditor debe primero rastrear los riesgos evaluados como riesgos significativos.</p>
<b>Columna 1</b>	<p>En esta columna, anote el número de referencia de la actividad de control que aparece en el Registro de la Actividad de Control o PTA 5.8, llenado en la fase de planificación de la auditoría. Aun cuando el número de la actividad de control debe mencionarse en la columna 4, la razón de mantener la columna 1 para registrar el número de referencia del control es poner de relieve los controles que están siendo sometidos a prueba para un tipo particular de operación, saldo de cuenta o revelación de información.</p>				
<b>Columna 2</b>	<p>Rastree los riesgos identificados con cada tipo de operación, saldo de cuenta o revelación de información del PTA 5.4 y anótelos en esta columna. El auditor debe primero rastrear los riesgos evaluados como riesgos significativos.</p>				

	<p><b>Columna 3</b></p>	<p>Es opcional el registro del nombre del riesgo o la referencia del riesgo en esta documentación. El número de referencia del riesgo se puede rastrear desde el Cuadro de <i>ROMM</i> (Riesgos de errores materiales) y anotar en esta columna.</p>
	<p><b>Columna 4</b></p>	<p>Rastree el nombre de la actividad de control de PTA 5.5 y anótelos en esta columna; debe corresponder también al número de referencia de la actividad de control anotado en la columna 1, así como a los riesgos rastreados desde PTA 5.5. Queda a opción del auditor determinar si registra solo el número de referencia de la actividad de control, o ambos, a saber, tanto el nombre como la referencia de la actividad de control.</p>
	<p><b>Columna 5</b></p>	<p>En esta columna, rastree de PTA 5.8 los procedimientos de prueba del control diseñados en la fase de planificación. Este trabajo que debe hacerlo el auditor.</p>
	<p><b>Columna 6</b></p>	<p>Rastree las aseveraciones de auditoría relevantes identificadas con cada riesgo y anótelas en esta columna. El propósito es asegurar que el auditor mantenga los objetivos de la prueba de manera consistente para poder llegar a una conclusión adecuada en relación con las pruebas realizadas.</p>
	<p><b>Paso 2: Procedimientos de pruebas de control (EO) realizados</b></p>	
	<p>En el Paso 2, el auditor documenta el procedimiento de prueba de EO efectuado para cada una de las actividades de control identificadas para cada riesgo de tipo de operación, saldo de cuenta o revelación de información particular. Para comenzar, busque los números de referencia del riesgo y de la actividad de control, respectivamente, en el Paso 1 y anótelos en el campo fijado.</p>	
	<p><b>Columna 1</b></p>	<p>En esta columna, registre los números de la muestra. Esto le indicará cuántas muestras fueron probadas.</p>
	<p><b>Columna 2</b></p>	<p>Documente el No. de referencia de la muestra en esta columna. Típicamente, pudiera ser el número y fecha de un comprobante o recibo de pago.</p>
	<p><b>Columna 3</b></p>	<p>En esta columna, el auditor necesita registrar los detalles o ítems sometidos a prueba en esa muestra específica. Por ejemplo, algunos de los ítems probados pudieran ser "comprobante de pago firmado por el funcionario de Finanzas" o "recibo de pago preparado por un asistente de cuentas". Los ítems a someter a prueba en una muestra particular serán determinados por los procedimientos de prueba de control diseñados en la fase de planificación y por el objetivo de la prueba que es la aseveración.</p>
	<p><b>Columna 4</b></p>	<p>El auditor necesita llegar a una conclusión sobre cada muestra examinada, que deberá registrarse en esta columna. El conjunto de todas ellas le permitirá llegar a una conclusión general.</p>
<p><b>Conclusión general de las pruebas de EO</b></p>	<p>Basado sobre los controles identificados para cada riesgo que ha sido examinado en relación con los tipos de operaciones, saldos de cuentas o revelaciones de información materiales, el auditor debe llegar a concluir si los controles que están operando en la actualidad funcionan o no eficazmente. Para hacer esto, el auditor necesita, en primer lugar, anotar la base para su conclusión y, hecho esto, debe entonces concluir con alguna de las siguientes afirmaciones o declaraciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los controles estaban funcionando eficazmente.</li> <li>2. Los controles NO estaban funcionando eficazmente.</li> </ol>	

<b>Registro de la evidencia del preparador y el revisor</b>	<p>El cuadro que indica el nombre de la persona que preparó y completó este papel de trabajo y el nombre del revisor debe llenarse al final. El preparador puede ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo y, por lo tanto, ambos deben firmarlo.</p> <p>El revisor, quien es usualmente el supervisor del compromiso de auditoría, debe firmar este documento para asegurar que el trabajo hecho por el equipo fue revisado como corresponde.</p>
-------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## PTA 6.2: Aplicación de los procedimientos de auditoría sustantivos

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:		Firma
Nombre:					
Designación:					
Fecha:					

### PASO 1: Rastree los riesgos y procedimientos de auditoría sustantivos del documento de planificación

COTABD\* significativo

1	2	3	4
<b>Riesgo</b>	<b>Referencia de riesgo</b>	<b>Procedimientos de auditoría sustantivos a realizar</b>	<b>Aseveración de auditoría relevante abordada</b>
<i>Rastreado de PTA 5.4</i>	<i>Rastreado de PTA 5.4</i>	<i>Rastreados de PTA 5.8</i>	<i>Rastreados de PTA 5.8</i>
	R/01		
	R/03		
	R/03		

### PASO 2: Procedimientos de auditoría sustantivos realizados

<b>Riesgo</b>	R/01
---------------	------

1	2	3					4
Muestra	No. de referencia de la muestra	Detalles/ítems examinados en las muestras					Conclusión
		Ítem # 1	Ítem # 2	Ítem # 3	Ítem # 4	Ítem # 5	
1							
2							
3							
4							

**Conclusión general de los procedimientos de auditoría sustantivos realizados:**

## Guía para llenar el papel de trabajo sobre la realización de procedimientos de auditoría sustantivos

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	<p>El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es documentar los procedimientos de auditoría sustantivos realizados por el auditor en la fase de ejecución de la auditoría, con el fin de asegurar que el trabajo del auditor sea, por consiguiente, documentado. Una vez que se tiene el objetivo de la prueba, a saber, la aseveración de auditoría relevante para cada riesgo, se efectúa el procedimiento de auditoría sobre las muestras seleccionadas por el auditor.</p>								
<b>ISSAI aplicables</b>	<p>ISSAI 1230, ISSAI 1330, ISSAI 1500</p>								
<b>Guía</b>	<p>El auditor debe seguir dos pasos para completar la plantilla del papel de trabajo como se explica a continuación:</p> <p><b>Paso 1:</b></p> <p>En este paso, rastree en el documento de planificación los tipos de operación, saldos de cuenta y revelaciones de información que fueron considerados para la prueba y anótelos en el campo provisto a tal efecto. A su vez, con respecto a ellos, el auditor necesita rastrear los riesgos, así como los procedimientos de auditoría sustantivos y las aseveraciones pertinentes identificadas en el documento de planificación correspondiente.</p> <p><b>Paso 2:</b></p> <p>En este paso, el auditor debe seleccionar las muestras a examinar. Por lo común, las muestras que se seleccionan para pruebas sustantivas suelen ser mayores a las seleccionadas para las pruebas de control. En consecuencia, el auditor debe, en primer lugar, anotar el número de referencia del riesgo, de manera que quede claro cuál es el riesgo que abordará la realización del procedimiento de auditoría sustantivo. Registre esta información en el campo previsto en la plantilla, y luego anote los detalles de las muestras en el cuadro respectivo. Los detalles particulares o ítems a ser examinados de la muestra en cuestión, dependerán del objetivo de la prueba, cual es la aseveración de auditoría, y lo que requiere ser examinado deberá extraerse de los procedimientos de auditoría sustantivos.</p> <p>Véase al respecto la guía detallada que se presenta a continuación para completar los pasos 1 y 2:</p>								
	<p><b>Paso 1: Rastree los riesgos y procedimientos de auditoría sustantivos de los documentos de planificación</b></p> <p>Después de haber anotado el tipo de operaciones, saldo de cuenta o revelación de información, complete el cuadro con cuatro elementos. El auditor debe centrarse, primeramente en los riesgos significativos, y diseñar y llevar a cabo los procedimientos de auditoría sustantivos que responden ante esos riesgos.</p> <table border="1" data-bbox="368 1592 1390 2040"> <tr> <td data-bbox="368 1592 528 1742"> <b>Columna 1</b> </td> <td data-bbox="528 1592 1390 1742"> Rastree los riesgos identificados para cada tipo de operación, saldo de cuenta y revelación de información en del PTA 5.4 y anótelos en esta columna. El auditor debe ante todo rastrear los riesgos evaluados como significativos. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="368 1742 528 1861"> <b>Columna 3</b> </td> <td data-bbox="528 1742 1390 1861"> El número de referencia del riesgo se puede rastrear en el PTA 5.4 y anotar en esta columna para facilitar la referencia, al mismo tiempo que se documentan los procedimientos de auditoría sustantivos efectuados. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="368 1861 528 1973"> <b>Columna 5</b> </td> <td data-bbox="528 1861 1390 1973"> En esta columna, rastree del PTA 5.8 los procedimientos de auditoría sustantivos diseñados en la fase de planificación. Este trabajo debe ser llevado a cabo por el auditor. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="368 1973 528 2040"> <b>Columna 6</b> </td> <td data-bbox="528 1973 1390 2040"> Rastree las aseveraciones de auditoría relevantes identificadas para cada riesgo y regístrelas en esta columna. Esto se hace con el propósito de asegurar </td> </tr> </table>	<b>Columna 1</b>	Rastree los riesgos identificados para cada tipo de operación, saldo de cuenta y revelación de información en del PTA 5.4 y anótelos en esta columna. El auditor debe ante todo rastrear los riesgos evaluados como significativos.	<b>Columna 3</b>	El número de referencia del riesgo se puede rastrear en el PTA 5.4 y anotar en esta columna para facilitar la referencia, al mismo tiempo que se documentan los procedimientos de auditoría sustantivos efectuados.	<b>Columna 5</b>	En esta columna, rastree del PTA 5.8 los procedimientos de auditoría sustantivos diseñados en la fase de planificación. Este trabajo debe ser llevado a cabo por el auditor.	<b>Columna 6</b>	Rastree las aseveraciones de auditoría relevantes identificadas para cada riesgo y regístrelas en esta columna. Esto se hace con el propósito de asegurar
<b>Columna 1</b>	Rastree los riesgos identificados para cada tipo de operación, saldo de cuenta y revelación de información en del PTA 5.4 y anótelos en esta columna. El auditor debe ante todo rastrear los riesgos evaluados como significativos.								
<b>Columna 3</b>	El número de referencia del riesgo se puede rastrear en el PTA 5.4 y anotar en esta columna para facilitar la referencia, al mismo tiempo que se documentan los procedimientos de auditoría sustantivos efectuados.								
<b>Columna 5</b>	En esta columna, rastree del PTA 5.8 los procedimientos de auditoría sustantivos diseñados en la fase de planificación. Este trabajo debe ser llevado a cabo por el auditor.								
<b>Columna 6</b>	Rastree las aseveraciones de auditoría relevantes identificadas para cada riesgo y regístrelas en esta columna. Esto se hace con el propósito de asegurar								

	<p>que el auditor mantenga, de modo consistente, los objetivos de la prueba para poder llegar a conclusiones adecuadas a los procedimientos de auditoría sustantivos efectuados.</p> <p><b>Paso 2: Procedimientos de auditoría sustantivos realizados</b></p> <p>En el Paso 2, el auditor documenta los procedimientos de auditoría sustantivos que ha llevado a cabo, en respuesta a los riesgos de error material evaluados en los estados financieros. Para comenzar, rastree la referencia del riesgo y anótela en el campo previsto a tal efecto.</p> <p><b>Columna 1</b> En esta columna, anote los números de la muestra. Esto indica cuántas muestras fueron examinadas.</p> <p><b>Columna 2</b> Documente el No. de referencia de la muestra en esta columna. Por lo común, puede ser el No. y fecha de un comprobante o recibo de pago.</p> <p><b>Columna 3</b> En esta columna, el auditor necesita registrar los detalles o ítems que fueron probados en esa muestra específica. Los ítems a someter a prueba en una muestra particular se determinarán mediante los procedimientos de auditoría sustantivos diseñados en la fase de planificación y el objetivo de la prueba, a saber, la aseveración de auditoría.</p> <p><b>Columna 4</b> El auditor debe llegar a una conclusión con relación a cada muestra analizada, la cual deberá registrarse en esta columna. Esto constituirá la base para arribar a una conclusión general.</p>
<p><b>Conclusión general de la prueba de EO</b></p>	<p>Para poder elaborar una conclusión general, el auditor debe, primero, establecer la base para la conclusión. Esto se puede lograr resumiendo las conclusiones correspondientes a cada muestra y anotándolas en la columna 4.</p> <p>Toda excepción que se haya observado durante la realización de los procedimientos de auditoría sustantivos en cada muestra seleccionada para la prueba, debe rastrearse hasta la lista de observación, ubicada bajo la fase de terminación y revisión de la auditoría (PTA 7.1) con el fin de manejarla adecuadamente con la gerencia y evaluar su impacto en la presentación y preparación de los estados financieros.</p> <p>Dependiendo de su naturaleza y significación, así como de la política de la EFS, tales excepciones o (en otras palabras) tales observaciones se pueden comunicar a la gerencia o a los encargados de la gobernanza, durante la fase de realización de la auditoría o en la fase de terminación y revisión de la misma.</p>
<p><b>Registro de la evidencia del preparador y el revisor</b></p>	<p>El cuadro que indica el nombre de la persona que preparó y completó este papel de trabajo y el nombre del revisor debe llenarse al final. El preparador puede ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo y, por lo tanto, ambos deben firmarlo.</p> <p>El revisor, quien, usualmente es el supervisor del compromiso de la auditoría, debe firmar este documento para asegurar que el trabajo hecho por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>

**PTA 6.3: Ejemplo de una carta de confirmación de saldo positivo con referencia al saldo pendiente de pago o por cobrar del personal, contratistas y proveedores**

**Escrito o tipeado sobre el membrete de la entidad**

**Nombre del empleado/contratista/proveedor**

Dirección

Fecha de circulación

**Asunto: confirmación del saldo**

El registro del Memorándum de ----- muestra un saldo de ----- que le fue pagado a usted como anticipo, y que permanece aún sin cancelar a la fecha de -----.

Le agradeceríamos que usted, amablemente, le confirmara a nuestros auditores su conformidad o desacuerdo con el saldo señalado, mediante la firma de la carta de confirmación que se incluye anexo, y la remitiera a los auditores en el sobre pre pagado adjunto, a más tardar el -----.

De no estar de acuerdo con el referido saldo, por favor, envíe a nuestros auditores los detalles particulares al respecto, así como las razones de su desacuerdo.

La presente solicitud se hace para fines de auditoría únicamente y no tiene significación adicional alguna.

Esperamos contar con su amable cooperación en este asunto

Atentamente,

Cuentas

Fecha:

El Líder del equipo

Auditores

Auditoría de -----

Estimado señor/señora:

El suscrito/nosotros confirmamos que el saldo que aparece contra mí/nosotros en el estado de cuenta de ..... concuerda con mi/nuestro(s) registro(s).

O

El suscrito/nosotros no estamos de acuerdo con el saldo que aparece en la declaración de ..... que no concuerda con mi/nuestro(s) registro(s), cuyos detalles se incluyen a continuación, y se presentan en el estado adjunto, para mayores referencias.

Nombre del Personal/Contratista/Proveedor

Firmado

Cargo

**PTA 6.4: Ejemplo de una carta de confirmación de saldo negativo con referencia al saldo pendiente de pago o por cobrar del personal, contratistas y proveedores**

**Escrito o tipeado sobre el membrete de la entidad**

**Nombre del empleado/contratista/proveedor**

Dirección

Fecha de circulación

**Asunto: confirmación del saldo**

Estimado señor/señora:

Como parte de los procesos regulares de auditoría, nuestros auditores nos han solicitado confirmar el saldo de su cuenta con nosotros al ----- (fecha de cierre anual).

El saldo de su cuenta, según nuestros registros es-----. Anexo se incluye el Estado de su cuenta. Después de compararlo con sus registros, sería usted tan amable de firmar la carta de confirmación y respondernos, solo en caso de no estar de acuerdo con el saldo que aparece en nuestros registros, remitiendo directamente a los citados auditores, el estado correspondiente junto con la mencionada carta, dentro del sobre pre pagado incluido adjunto.

La presente solicitud se hace para fines de auditoría únicamente y no tiene significación adicional alguna.

Esperamos contar con su amable cooperación en este asunto.

Atentamente,

Cuentas

**PTA 6.5: Ejemplo de una carta de confirmación de saldo bancario**

El Gerente  
Banco ABC

Asunto: confirmación de saldo bancario

Estimado señor/señora:

Los auditores responsables de realizar la auditoría de ----- nos han solicitado confirmar los saldos bancarios que aparecen en las siguientes cuentas de -----:

Cuenta Corriente No.-----

Cuenta Corriente No.-----

Le estaríamos muy agradecidos si pudiera confirmarle directamente a los auditores, los saldos que aparecen en las cuentas antes citadas, de conformidad con los registros bancarios correspondientes, mediante comunicación incluida en el sobre pre pagado adjunto.

La presente solicitud se hace para fines de auditoría únicamente y no tiene significación adicional alguna.

Esperamos contar con su amable cooperación en este asunto.

Atentamente,

Cuentas

Fecha:

El Líder del equipo

Auditores

Auditoría de -----

Estimado señor/señora:

El suscrito/nosotros no estamos de acuerdo con el saldo que aparece en la declaración de ..... que no concuerda con mi/nuestro(s) registro(s), cuyos detalles se incluyen a continuación, y se presentan en el estado adjunto, para mayores referencias.

Nombre de la agencia o cliente individual

Firmado

Cargo

## PTA 6.6: Uso del cuaderno de muestreo por unidad monetaria (MUM) o muestreo por materialidad

### Pasos para el uso de MUM

1. Determine el valor de la población corregido para los ítems seleccionados (el tamaño determinado de la muestra debe ser suficiente y cada unidad de muestreo de la población debe tener igual probabilidad de ser seleccionada).
2. Considere la materialidad o importancia relativa del desempeño para la población seleccionada o los ítems a probar.
3. Seleccione el múltiplo de la población para el desempeño de la materialidad.
4. Considere los riesgos evaluados (riesgo/riesgo significativo).
5. Considere los resultados de la prueba de control (eficaz o no eficaz).
6. Determine la cantidad de muestras a someter a prueba mediante el uso del siguiente cuadro.

Tamaño de la población-múltiplos de materialidad o importancia relativa del desempeño	Riesgo (no significativo) y confianza en los controles—bajo nivel de pruebas	Riesgo (no significativo) y confianza en los controles—nivel normal de pruebas	Riesgo significativo y confianza en los controles o riesgo (no significativo) y no confiabilidad en los controles	Riesgos significativos y no confiabilidad en los controles
1x	1	1	2	3
2x	1	2	3	6
3x	1	3	5	9
4x	1	3	6	12
5x	1	4	8	15
6x	2	5	9	18
7x	2	5	11	21
8x	2	6	12	24
9x	2	7	14	27
10x	2	7	15	30
15x	3	11	23	45
20x	4	14	30	60
25x	5	18	38	75
30x	6	21	45	75(*)
40x	8	28	60	75(*)
50x	10	35	75	75(*)
100x	20	70	75(*)	75(*)
200x(or greater)	40(*)	75(*)	75(*)	75(*)

\*Los números indican las situaciones que son afectadas por la existencia de un tamaño máximo de la muestra (es decir, si no tenemos un tamaño máximo de muestra, el número que se debe seleccionar será mayor en estas situaciones).

- Los tamaños de la muestra representan los tamaños mínimos de muestras. El equipo de auditoría puede determinar que, en algunas circunstancias, es apropiado aumentar los tamaños de la muestra con relación a los que figuran en el cuadro.
- Para una población que contiene un riesgo significativo, estamos obligados a realizar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Estos procedimientos sustantivos específicos de respuesta, con frecuencia implican una selección no representativa.

**Nota:** Supongamos que el múltiplo de la población con respecto a la materialidad de desempeño es 8, el riesgo evaluado no es un riesgo significativo, y el grado de confiabilidad en el control es normal, el tamaño de la muestra debería ser 6.

7. Use la hoja de trabajo de MUM (llene el tamaño de la población y el tamaño de la muestra determinado, utilizando la tabla anterior).
8. Agregue filas en función del número de elementos en la población, como se muestra a continuación

Monetary Unit Sampling Worksheet							
Financial Statement Account		Purchase of Power					
Population		435,747,415		Add Rows			
Sample Size		14					
Sampling Interval		31,124,815					
Random Start		10,000,000					
Item #	ID#	Description	Amount	Sub-Total	Number of Selections	Sampling Interval	Selection Remainder
		Insert population data in white cells below					(10,000,000)
1	5000000015	1/10/12	13,158,479.75	3,158,480	1	31,124,815	(27,966,336)
2	5000000306	1/31/12	5,293,473.28	(22,672,862)	0	31,124,815	(22,672,862)
3	5000000321	1/31/12	17,420,774.46	(5,252,088)	0	31,124,815	(5,252,088)
4	5000000361	1/31/12	13,740,795.12	8,488,707	1	31,124,815	(22,636,108)
5	5000001020	3/7/12	4,650,608.14	(17,985,500)	0	31,124,815	(17,985,500)
6	5000001062	3/7/12	12,931,211.93	(5,054,288)	0	31,124,815	(5,054,288)
7	5000001138	2/29/12	15,436,314.61	10,382,027	1	31,124,815	(20,742,789)
8	5000002021	4/5/12	13,705,086.05	(7,037,723)	0	31,124,815	(7,037,723)
9	5000002024	3/31/12	4,795,012.43	(2,242,710)	0	31,124,815	(2,242,710)
10	5000002186	3/31/12	18,882,067.07	16,639,357	1	31,124,815	(14,485,459)
11	5000002987	4/30/12	11,867,247.08	(2,618,211)	0	31,124,815	(2,618,211)
12	5000003001	4/30/12	4,131,736.23	1,513,525	1	31,124,815	(29,611,291)
13	5000003064	4/30/12	16,713,514.71	(12,897,776)	0	31,124,815	(12,897,776)
14	5000004106	5/31/12	17,222,699.45	4,324,924	1	31,124,815	(26,799,892)
15	5000004113	6/3/12	12,656,124.65	(14,143,767)	0	31,124,815	(14,143,767)
16	5000004192	6/11/12	3,611,245.52	(10,532,522)	0	31,124,815	(10,532,522)
17	5000004850	6/30/12	11,820,309.02	1,287,787	1	31,124,815	(29,837,028)
18	5000004895	6/30/12	3,759,930.53	(26,077,097)	0	31,124,815	(26,077,097)
19	5000004919	6/30/12	16,067,537.64	(10,009,560)	0	31,124,815	(10,009,560)
20	5000006002	8/6/12	4,036,880.38	(5,972,679)	0	31,124,815	(5,972,679)
21	5000006053	8/7/12	15,958,364.61	9,985,685	1	31,124,815	(21,139,130)
22	5000006055	8/7/12	12,077,352.30	(9,061,778)	0	31,124,815	(9,061,778)
23	5000007139	9/4/12	16,800,205.50	7,738,428	1	31,124,815	(23,386,388)
24	5000007142	9/13/12	4,089,418.29	(19,296,969)	0	31,124,815	(19,296,969)
25	5000007159	9/13/12	12,241,074.69	(7,055,895)	0	31,124,815	(7,055,895)
26	5000007995	10/9/12	4,140,548.39	(2,915,346)	0	31,124,815	(2,915,346)
27	5000008000	10/9/12	12,825,042.62	9,909,696	1	31,124,815	(21,215,119)
28	5000008013	10/9/12	16,680,647.27	(4,334,472)	0	31,124,815	(4,334,472)
29	5000009140	11/9/12	4,782,095.60	447,624	1	31,124,815	(30,677,192)
30	5000009141	11/9/12	14,219,044.19	(16,458,147)	0	31,124,815	(16,458,147)
31	5000009147	11/9/12	16,344,373.21	(113,774)	0	31,124,815	(113,774)
32	5000010342	12/5/12	13,515,854.95	13,402,081	1	31,124,815	(17,722,735)
33	5000010516	12/6/12	5,273,103.15	(12,449,631)	0	31,124,815	(12,449,631)
34	5000010597	12/7/12	18,489,622.17	6,039,991	1	31,124,815	(25,084,825)
35	5000012297	12/28/12	3,364,039.00	(21,720,786)	0	31,124,815	(21,720,786)
36	5000012514	12/31/12	22,870,504.49	1,149,719	1	31,124,815	(29,975,096)
37	5000012515	12/31/12	14,269,958.56	(15,705,138)	0	31,124,815	(15,705,138)
38	5000012516	12/31/12	5,705,137.84	(10,000,000)	0	31,124,815	(10,000,000)
39				(10,000,000)	0	31,124,815	(10,000,000)

9. Generar muestra; el resultado final debe ser como sigue:

Monetary Unit Sampling Worksheet				
# of Selections:	#DIV/0!			
Item #	ID#	Description	Amount	Number of Selections
1	5000000015	1/10/12	13,158,479.75	1
4	5000000361	1/31/12	13,740,795.12	1
7	5000001138	2/29/12	15,436,314.61	1
10	5000002186	3/31/12	18,882,067.07	1
12	5000003001	4/30/12	4,131,736.23	1
14	5000004106	5/31/12	17,222,699.45	1
17	5000004850	6/30/12	11,820,309.02	1
21	5000006053	8/7/12	15,958,364.61	1
23	5000007139	9/4/12	16,800,205.50	1
27	5000008000	10/9/12	12,825,042.62	1
29	5000009140	11/9/12	4,782,095.60	1
32	5000010342	12/5/12	13,515,854.95	1
34	5000010597	12/7/12	18,489,622.17	1
36	5000012514	12/31/12	22,870,504.49	1

**Notas:**

1. Los datos que se acaban de presentar son ficticios. La entidad utilizada en una compañía de energía propiedad del Gobierno, en la que la auditoría es realizada por la EFS del país X.
2. Esta herramienta de muestreo aparece en la hoja de Microsoft Excel como un archivo separado para uso de las EFS.

## Evaluación del muestreo

### GUÍA SOBRE LA EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA

	P
Saldo total de la cuenta auditada (A)	(A)
Valor total de las operaciones evaluadas (B)	(B)
Valor total de los errores reales (C)	(C)
Errores proyectados para toda la población $D=(C/B \times A)$	(D)
Error tolerable (E)	(E)
Error proyectado tolerable (F) = (E-D)	(F)
Mínimo recomendado de elementos adicionales de la muestra a seleccionar(G):	(G)

$G= F/(1-(E/n))=$  Número de elementos de la muestra seleccionados

N=Tamaño de la muestra

Cuando la cifra para F es negativa (*F será negativa cuando las incorrecciones proyectadas sobrepasen los errores tolerados*), el auditor debe realizar lo siguiente:

**Paso 1:** Confirme que la confiabilidad del control está fijada en "No confiable". Replantee la confiabilidad del control en donde previamente se había declarado que había una confiabilidad media o alta. Recalcule los tamaños de la muestra, donde sea aplicable, y pruebe o examine elementos adicionales. Si (F) arriba es ahora positiva, usted puede parar aquí. Si (F) continúa siendo negativa, entonces continúe al Paso 2.

**Paso 2:** Amplíe los tamaños de la muestra aún más, con el fin de identificar incorrecciones y errores reales en la población. El número mínimo recomendado de elementos adicionales de la muestra a seleccionar está indicado arriba como (G). Observe que este número es simplemente una guía que sugiere el número mínimo de ítems a someter a prueba, basados sobre la tasa esperada o proyectada de errores en los elementos inicialmente probados.

En aquellos casos en los que la ampliación del tamaño de la muestra no es práctico o no es preferido por algún motivo, el impacto del error proyectado, que excede el error tolerable, debe considerarse a la luz del informe de auditoría

**Paso 3:** Una vez que los elementos adicionales de la muestra han sido sometidos a prueba, confirme en qué medida el error proyectado es ahora inferior al error o representación errónea tolerable ( $G>0$ ). De no ser así, esto significa que la tasa de errores esperada en la población puede tener que aumentarse. Por ejemplo, en aquellos casos en los que las pruebas adicionales arrojaron errores mayores a los inicialmente proyectados, esto significa que posiblemente haya necesidad de efectuar todavía pruebas adicionales. Esto puede ser causado por el hecho de que los ítems de la muestra original incluían elementos significativos, que se encontró tenían incorrecciones. Puede haber necesidad de seleccionar operaciones o transacciones adicionales a las declaradas anteriormente en (G). Algunas variaciones menores, sin embargo (como, por ejemplo, menos del 5% de error tolerable) pueden ser aceptadas por los auditores.

## TERMINACIÓN Y REVISIÓN

### PTA 7.1: Evaluación del efecto de los errores no corregidos en los estados financieros

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:		Firma
Nombre:					
Designación:					
Fecha:					

### Documentación de la lista de observaciones rastreadas de la fase de realización de la auditoría

Sl. No.	Área de auditoría	Tipo: 1. Error 2. Deficiencia de control 3. Deficiencia de divulgación o revelación	Lista de observaciones	Monto involucrado, de	Referencia del PT de donde se rastreó la observación	Encargado de la auditoría	Respuesta de la gerencia	Estatus de la observación (Resuelta/No resuelta)	No. de referencia de la observación	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
<b>Monto total (Error no corregido considerado como error contable)</b>									<b>Valor</b>	<b>Ref. PT</b>
Monto total de errores en operaciones o saldos de cuenta (A)										
Errores acumulados corregidos (B)										
<b>Errores acumulados no corregidos definitivos C= (A)-(B)</b>										Rastreado a
Materialidad de los estados financieros en su conjunto										Traced de PTA 5.6 (C)
Materialidad de los tipos de operaciones, saldos de cuenta y divulgaciones:: _____ (uno o más)										Rastreado de PTA 5.6 (C)
Materialidad de los tipos de operaciones, saldos de cuenta y divulgaciones:: _____ (uno o más)										Rastreado de PTA 5.6 (C)
<b>Evaluación general de incorrecciones no corregidas y determinación de su impacto sobre los estados financieros</b>										
¿Es considerada material la incorrección individual, no corregida, para un tipo de operación o saldo de cuenta, de acuerdo con el nivel de materialidad establecido para dicha clase de operación o saldo de cuenta?										
De ser afirmativa la respuesta (Sí), determine su impacto sobre el tipo de operación o saldo de cuenta (por ejemplo, sobreestimación o subestimación de ingresos, gastos, etc.) ¿Son las representaciones erróneas no corregidas agregadas material utilizando la materialidad general? (Si no)										
¿Son los errores acumulados, no corregidos, considerados materiales de conformidad con la materialidad general? (Si no)										

Si la respuesta es Sí, determine su impacto sobre los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, una sobreestimación o una subestimación de los ingresos, gastos, etc.)		
Si la respuesta es NO, ¿son incorrecciones materiales por naturaleza (indique, justificando su respuesta, si las incorrecciones, por naturaleza, son materiales y tienen un impacto en la presentación de los estados financieros)		

## Guía para llenar el papel de trabajo sobre la evaluación del efecto de los errores no corregidos sobre los estados financieros

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo de auditoría es registrar la evaluación del efecto de los errores materiales no corregidos en los estados financieros, que se convertirán en la base de la opinión en el informe del auditor.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1450, ISSAI 1500
	<p>Las observaciones de auditoría son las excepciones que el auditor ha anotado en tanto llevaba a cabo los procedimientos de prueba de control y procedimientos de auditoría sustantivos. Las observaciones a registrar en esta plantilla de papel trabajo se rastrearán desde la fase de ejecución de la auditoría, concretamente, de la sección de la conclusión general de los procedimientos de control y los procedimientos de pruebas sustantivas registrados por el auditor.</p> <p>El auditor debe determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales, consideradas individualmente o acumuladas. Al hacer esta determinación, el auditor debe considerar (a) El tamaño y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con tipos de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones particulares, como sobre los estados financieros en su conjunto, así como también las circunstancias particulares en las que ocurrieron; y (b) el efecto de las incorrecciones no corregidas en con períodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones relevantes, y los estados financieros en su conjunto.</p>
<b>Guía</b>	<p><b>Columna 2</b> En esta columna, el auditor puede registrar el área de auditoría relacionada (tipos de operaciones o saldos de cuenta materiales).</p> <p><b>Columna 3</b> En esta columna, el equipo de auditoría puede categorizar si la observación o la incorrección anotada fue el resultado de una deficiencia en el control, de un error, de una deficiencia en una revelación de información o de cualquier otro asunto. Esta categorización ayudará al equipo de auditoría en la evaluación del efecto de la incorrección.</p> <p><b>Columna 4</b> En esta columna, el equipo puede registrar la esencia, el quid de la observación.</p> <p><b>Columna 5</b> En esta columna, se debe anotar, en cada observación de auditoría, el monto involucrado que, de no resolverse, puede tener un impacto sobre los estados financieros, dependiendo de si es o no material.</p> <p><b>Columna 6</b> En esta columna, el auditor puede registrar el número de referencia del papel de trabajo en la sección de la cual se ha rastreado una observación particular (debe rastrearse de la sección de la conclusión general de los procedimientos de prueba del control y de los procedimientos de auditoría sustantivos).</p> <p><b>Columna 7</b> El nombre del auditor que realizó la prueba de control o la prueba sustantiva, y quien, por tanto, observó la incorrección y redactó la observación de auditoría, se puede registrar aquí, a los fines de facilitar el seguimiento y el manejo del asunto hasta su resolución.</p>

	<b>Columna 8</b>	La síntesis o el meollo de la respuesta de la gerencia a la observación de auditoría se puede anotar en esta columna.
	<b>Columna 9</b>	Luego de su análisis con la gerencia, durante la auditoría o en la reunión de cierre de la auditoría celebrada al finalizar la auditoría, algunas observaciones pueden o no resolverse. Este estatus se anotará en esta columna.
	<b>Columna 10</b>	En esta columna, el auditor puede registrar el número de referencia de cada observación de auditoría, independientemente de si se ha o no resuelto.
<b>Registro de la evidencia del preparador y revisor</b>	<p>El cuadro que indica el nombre de la persona que preparó y completó este papel de trabajo y el revisor debe completarse al final. El preparador puede ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo, quien luego debería firmar.</p> <p>El revisor, quien, usualmente es el supervisor del compromiso de la auditoría, debe firmar este documento para asegurar que el trabajo hecho por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>	

## PTA 7.2: Procedimientos analíticos realizados en la fase de Terminación y revisión

<b>Nombre de la entidad</b>	XYZ
<b>Periodo de la auditoría</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX

Preparado por:		Firma	Revisado y aprobado por:		Firma
Nombre:					
Designación:					
Fecha:					

### El equipo del compromiso puede usar las partidas informadas en los estados financieros de la entidad

1	2	3	4	5	6
<b>Tipos de operaciones / saldos de cuentas</b>	<b>Cifras en los borradores de los estados financieros presentadas al auditor por la gerencia</b>	<b>Errores observados en el borrador de los estados financieros</b>	<b>Cifras en los estados financieros definitivos, entregadas a los auditores al término de la auditoría</b>	<b>Diferencia entre las cifras que aparecen en el borrador de los estados financieros y en su versión final</b>	<b>Corrección de errores por la gerencia</b>

**Conclusión general sobre los procedimientos analíticos realizados en la fase de terminación y revisión de la auditoría**

### Completar el papel de trabajo sobre procedimientos analíticos realizados durante la fase de terminación y revisión

<b>Objetivo general para completar la plantilla</b>	El objetivo general de este papel de trabajo es registrar los procedimientos analíticos realizados en la fase de terminación y revisión de la auditoría.
<b>ISSAI aplicables</b>	ISSAI 1500, ISSAI 1520
<b>Guía</b>	Al auditar los estados financieros, el auditor, al momento de planificar la auditoría, obtiene un borrador de los estados financieros de la entidad, y los procedimientos de auditoría se llevan a cabo de conformidad con el mismo. Se espera que la gerencia efectúe correcciones en los registros contables subyacentes y, por consiguiente, también en los estados financieros, basada en cualquier error u omisión que los auditores pueden señalar oportunamente. La gerencia debe presentar la versión final de los estados financieros a los auditores, por lo regular, en la fase de terminación y revisión de la auditoría, y después

	de haber hecho las correcciones de los errores y omisiones señalados. El auditor lleva a cabo procedimientos analíticos de esta versión final de los estados financieros.
	<p><b>Columna 1</b> En esta columna, registre los tipos de operaciones o transacciones y saldos de cuenta de los estados financieros.</p> <p><b>Columna 2</b> Anote en esta columna, las cifras reflejadas en el borrador de los estados financieros, de acuerdo con el tipo de operación y saldo de cuenta en referencia.</p> <p><b>Columna 3</b> En esta columna, el auditor puede registrar los errores observados en el borrador de los estados financieros, una vez efectuados los procedimientos de auditoría planificados.</p> <p><b>Columna 4</b> Transfiera a los estados financieros las cifras entregadas por la gerencia al equipo de auditoría.</p> <p><b>Columna 5</b> Compare las cifras en los estados financieros con las que aparecen en los borradores de esos estados, y anote cualquier diferencia observada en esta columna.</p> <p><b>Columna 6</b> En esta columna, el auditor puede registrar cualquier corrección introducida en los estados financieros por la gerencia.</p>
<b>Conclusión general</b>	El auditor debe proporcionar una conclusión general sobre los procedimientos analíticos realizados en la fase de terminación y revisión de la auditoría. El objetivo de la aplicación de los procedimientos analíticos al acercarse el final de la auditoría, es ayudar al auditor, a formular una conclusión general sobre si los estados financieros son consistentes con el conocimiento y comprensión que el auditor tiene de la entidad. Ello puede también permitirle al auditor identificar un riesgo de error material que no había reconocido previamente. Esto debe hacerse en forma de un recuento narrativo, destacando el trabajo efectuado por el auditor y la conclusión a la que se ha llegado al término del trabajo
<b>Registro de la evidencia del preparador y el revisor</b>	<p>El cuadro que indica el nombre de la persona que preparó y completó este papel de trabajo y el revisor debe completarse al final. El preparador podría ser el líder del equipo o uno de los miembros del equipo, quien luego debería firmar.</p> <p>El revisor, quien, usualmente es el supervisor del compromiso de la auditoría, debe firmar este documento para asegurar que el trabajo hecho por el equipo ha sido revisado como corresponde.</p>

### PTA 7.3: Plantilla estándar de una Carta de aseveración de la gerencia

Membrete de la entidad

Fecha:

El Jefe de División  
Nombre de la División  
EFS

Se le está remitiendo la presente carta de aseveración en relación con su auditoría de los estados financieros de ..... para el año terminado el....., a los fines de expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con (el marco de información financiera aplicable) o presentan un imagen fiel y razonable.

Los suscritos queremos confirmarle (*que a nuestro leal saber y entender, y luego de haber hecho las indagaciones necesarias para informarnos de manera apropiada*):

#### Estados financieros

- Hemos cumplido con nuestras responsabilidades, tal y como se establece en los términos del compromiso de auditoría de fecha [insertar fecha], para la preparación de los estados financieros de acuerdo con (marco de información financiera aplicable); en particular, los estados financieros se presentan de manera razonable (*o dan una imagen fiel y exacta*) o se prepararon, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con los mismos,
- Los supuestos significativos utilizados por nosotros para hacer estimaciones contables, incluidas las efectuadas a valor razonable o de mercado, son razonables. (ISSAI 1540).
- Las relaciones y transacciones entre partes relacionadas se han contabilizado adecuadamente y se han divulgado de conformidad con los requisitos del (marco de información financiera aplicable). (ISSAI 550)
- Todos los eventos posteriores a la fecha de los estados financieros y para los cuales (el marco de información financiera aplicable) exige ajuste o revelación de información han sido ajustados o revelados. (ISA 560)
- Los efectos de incorrecciones no corregidas son inmateriales, tanto individualmente como en conjunto, para los estados financieros en su totalidad. Se adjunta a la presente carta de aseveración, una lista de los errores materiales no corregidos. (ISSAI 450)
- [Cualquier otro asunto que el auditor considere indicado]

#### Información suministrada

- Le hemos proporcionado:
  - Acceso a toda la información que sabemos es relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otros asuntos;
  - Información adicional solicitada por ustedes a los fines de la auditoría; y
  - Acceso irrestricto a las personas dentro de la entidad de las que usted determinó era necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las operaciones o transacciones se han registrado en los registros contables correspondientes y están reflejadas en los estados financieros.
- Le hemos revelado los resultados de nuestra evaluación de los riesgos que los estados financieros pueden haber presentado de forma materialmente incorrecta como resultado de un fraude. (ISSAI 240).
- Le hemos revelado toda la información con relación a cualquier fraude o sospecha de fraude de la que estemos en conocimiento y que afecta la entidad e involucra a:
  - La gerencia;
  - Empleados que desempeñan roles significativos en el control interno;
  - Otros en los que el fraude puede tener un efecto material sobre los estados financieros. (ISSAI 1240)

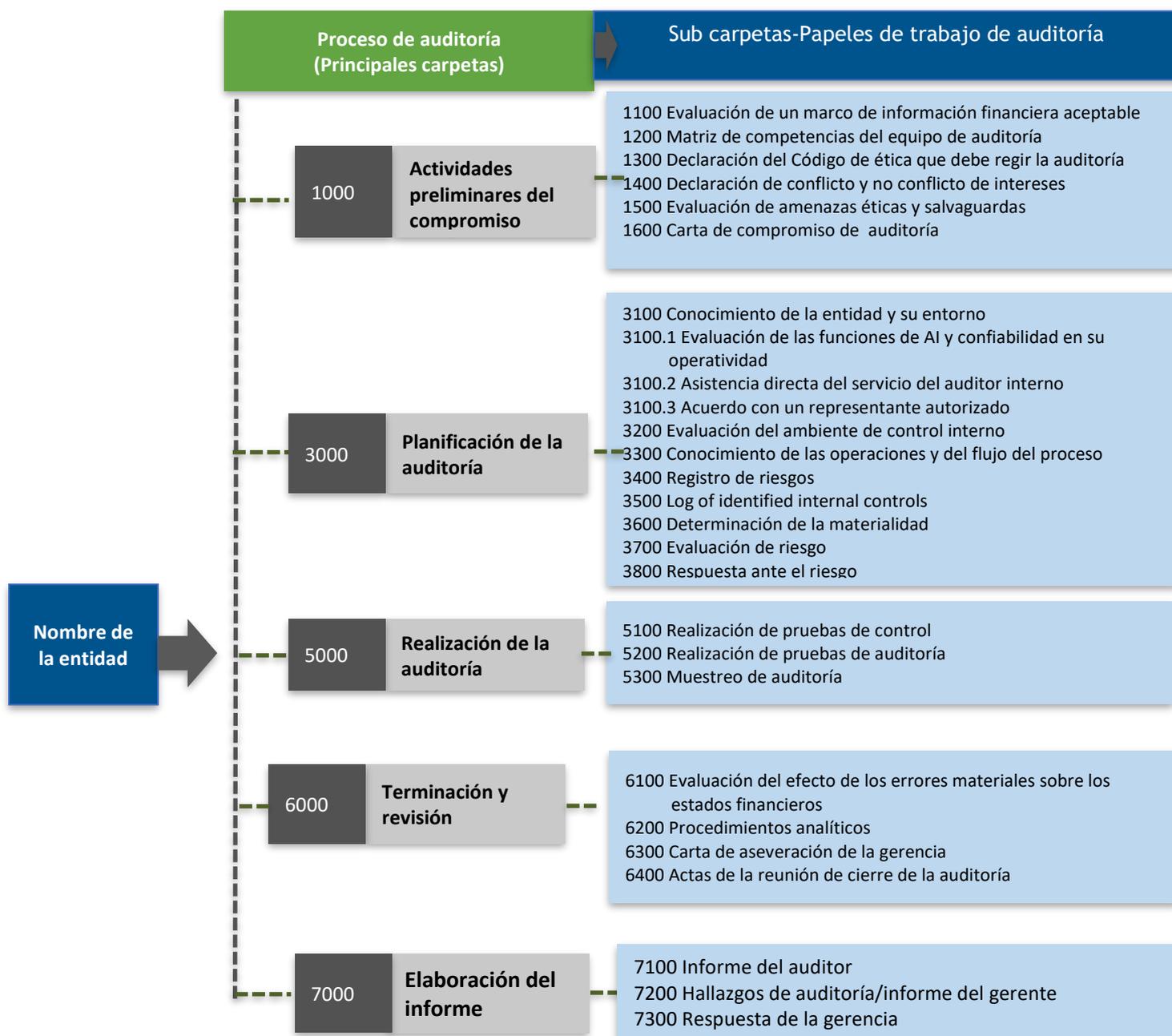
- Le hemos revelado toda la información concerniente a denuncias de fraude, o sospecha de fraude, que afecten los estados financieros de la entidad y hayan sido comunicados por empleados, antiguos empleados, analistas, reguladores u otros. (ISSAI 1240)
- Le hemos revelado todas las instancias conocidas que incumplen o se sospecha incumplen con las leyes y normas, cuyos efectos deben ser tomados en cuenta al momento de preparar los estados financieros. (ISSAI 1250)
- Le hemos revelado la identidad de terceros y de toda otra relación o transacción con la entidad de la que estemos en conocimiento. (ISSAI 550)
- [Cualquier otro asunto que el auditor considere indicado]

**Firma del funcionario autorizado**

**La gerencia**

***Nota:** La carta se puede modificar para adaptarla a una auditoría de los estados financieros preparada con base en un sistema de contabilidad acumulado o con base en efectivo.*

## PTA 7.4: Documentación del papel de trabajo de auditoría



**Nota:** Esta es una sugerencia de formato para estructurar y organizar los papeles de trabajo electrónicos que puede facilitar el proceso sistemático de archivo, revisión y recuperación.

### Apéndice 8.1: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de Presentación Razonable (ISSAI 1700)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (un marco de propósito general).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros de la ISSAI 1210.
- El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir, "limpia") es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requisitos éticos relevantes que se aplican a la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Basado en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en funcionamiento, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- Las cuestiones clave de auditoría se han comunicado conforme a la ISSAI 1701.
- El auditor ha obtenido toda la información restante antes de la fecha del informe del auditor y no se ha identificado aún ninguna incorrección material en la información adicional obtenida.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros (*los cuales, por tanto, se deberán adaptar en conformidad*).
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local.

## **INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### **Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>17</sup>**

#### **Opinión**

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y el Estado de desempeño financiero, el Estado de cambios en los activos netos o patrimonio y el Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 20X1, así como las notas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan de manera razonable, en todos los aspectos materiales, *(o proporcionan una imagen fiel y razonable de)* la situación financiera del Ministerio al 31 de diciembre de 20X1, y *(de)* su desempeño financiero y flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

#### **Base para la opinión**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en *[jurisdicción]*, y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

#### **Cuestiones clave de auditoría**

Las cuestiones clave de auditoría son aquellos asuntos que, de acuerdo con nuestro juicio profesional, fueron los más significativos en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Estas cuestiones se abordaron en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y al momento de formar nuestra opinión al respecto, y no proporcionamos una opinión, por separado, sobre estos asuntos.

**Otra información [u otro título, de ser lo indicado, tal y como: “Otra Información, distinta de los estados financieros y del informe del auditor sobre los mismos”]**

*[Informe elaborado de conformidad con los requisitos de informe prescritos por la ISSAI 1720 (Revisada)  
- Ver la Ilustración 1 en el Apéndice 2 de la ISSAI 1720 (Revisada)]*

#### **Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>18</sup>**

---

<sup>17</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellos casos en los que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" no es aplicable.

<sup>18</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con las NICSP<sup>19</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### **Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las ISSAI, siempre detectará un error material cuando exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Compañía<sup>20</sup>.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas.

<sup>19</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: “La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... .”

<sup>20</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

- *Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que la Compañía cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).*
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

## **Informe sobre Otros requisitos legales y normativos**

*[La forma y el contenido de esta sección del informe del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información, prescritas por la ley o normativa local, que tiene el auditor. Los asuntos abordados por otras leyes o normas (denominados "otras responsabilidades de información") se pueden tratar dentro de esta sección, a menos que los temas a abordar en ella, ya hayan sido presentados, como parte del Informe sobre la sección relativa a la auditoría de los estados financieros, en el apartado correspondiente a las responsabilidades de información exigidas por las ISSAI. El informe de otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas establecidos por las ISSAI puede combinarse (es decir, incluirse en la sección del Informe de auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes), a condición de que la redacción del informe del auditor, haga una clara distinción entre estas responsabilidades de información y aquellas otras que se derivan de la información solicitada por las ISSAI, de existir tal diferencia.*

El supervisor de la auditoría (equivalente al socio del compromiso en la práctica privada. La designación puede diferir de una jurisdicción a otra) que ha dado lugar a este informe del auditor independiente es:

[Nombre]

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado para la jurisdicción en particular]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

## Apéndice 8.2: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de Cumplimiento (ISSAI 1700)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de cumplimiento. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad, de conformidad con el Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que abarca la ley o reglamento, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios, pero que no es un marco de presentación razonable).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que aparece en la ISSAI 1210.
- El auditor ha llegado a la conclusión de que una opinión no modificada (es decir, "limpia") es apropiada en función de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requisitos éticos relevantes que aplican a la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- El auditor no está obligado, y no ha tomado ninguna decisión en contrario, a comunicar las cuestiones clave de auditoría, de acuerdo con la ISSAI 1701.
- El auditor ha obtenido toda la información restante, antes de la fecha del informe del auditor y aún no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros (*que se adaptarán por consiguiente*).
- El auditor no tiene ninguna otra responsabilidad de información que le exija la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Opinión

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de Recibos y Pagos y el Estado de Gastos para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1, y los cronogramas que forman parte de los estados financieros, incluido un resumen de las políticas contables más importantes.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos del Ministerio ABC para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción XYZ.

### Base para la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

### Otra información [u otro título, de ser lo indicado, tal y como: “Otra Información, distinta de los estados financieros y del informe del auditor”

*[Informe elaborado de conformidad con los requisitos de informe prescritos por la ISSAI 1720 (Revisada)  
- Ver la Ilustración 1 en el Apéndice 2 de la ISSAI 1720 (Revisada)]*

### Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>21</sup>

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con la ley XYZ de la jurisdicción X<sup>22</sup>, y del control interno que la gerencia determine es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

---

<sup>21</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

<sup>22</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: “La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... .”

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con las ISSAI siempre detectará un error importante cuando éste exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Compañía<sup>23</sup>.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas.
- *Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que la Compañía cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del*

<sup>23</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado en una jurisdicción determinada]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

### Apéndice 8.3: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de presentación razonable de propósito general (ISSAI 1705)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (un marco de propósito general).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que contiene la ISSAI 1210.
- El valor en libros de los edificios del ministerio y los gastos de depreciación están declarados incorrectamente. Los errores se consideran materiales, pero no generalizados en los estados financieros (es decir, lo indicado es emitir una opinión calificada).
- Los requisitos éticos relevantes que se aplican a la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Basado en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en funcionamiento, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- Las cuestiones clave de auditoría se han comunicado conforme a la ISSAI 2701.
- El auditor ha obtenido toda la información restante antes de la fecha del informe del auditor y no se ha identificado aún ninguna incorrección material en la información adicional obtenida.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros (*los cuales, por tanto, se deberán adaptar en conformidad*).
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>24</sup>

#### Opinión calificada

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y el Estado de desempeño financiero, el Estado de cambios en los activos o patrimonio netos y el Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 20X1, así como las notas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, a excepción de los efectos de la cuestión descrita en la sección correspondiente de nuestro informe denominada *Base para una opinión calificada*, los estados financieros adjuntos presentan de manera razonable, en todos los aspectos materiales, (o *proporcionan una imagen fiel y razonable de*) la situación financiera del Ministerio al 31 de diciembre de 20X1, y (*de*) su desempeño financiero y flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

#### Base para una opinión calificada

Los edificios del Ministerio se han depreciado durante su período de vida útil, conforme a los resultados de la aplicación del método de línea recta. Sin embargo, todas las partes de los edificios (a saber, el techo, las ventanas y las puertas, los pisos, las paredes de ladrillo, etc.) que tienen costos significativos, en comparación con los costos totales de los edificios, se depreciaron a la vez, y no por separado, lo que constituye una desviación de la NICSP 17. No es posible determinar, actualmente, el alcance del impacto financiero en el valor en libros de los edificios en el Estado de Situación Financiera, así como tampoco su efecto resultante en los gastos de depreciación en el Estado de desempeño financiero.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

#### Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son aquellos asuntos que, de acuerdo con nuestro juicio profesional, fueron los más significativos en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Estas cuestiones se abordaron en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros, en su conjunto, y al momento de formar nuestra opinión al respecto, de modo que no proporcionamos una opinión, por separado, sobre estos asuntos. Asimismo, adicionalmente a los asuntos descritos en la sección correspondiente a *Base para una Opinión de Auditoría Calificada*, hemos determinado que los asuntos que se describen, a continuación, constituyen las cuestiones clave de auditoría a informar en nuestro reporte.

---

<sup>24</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellos casos en los que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" no es aplicable.

[Descripción de las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la ISSAI 1701]

**Otra información [u otro título, de ser lo indicado, tal y como: “Otra Información, distinta de los estados financieros y del informe del auditor sobre los mismos”]**

[Informe elaborado de conformidad con los requisitos de informe prescritos por la ISSAI 1720 (Revisada)  
- Ver la Ilustración 1 en el Apéndice 2 de la ISSAI 1720 (Revisada)]

### **Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>25</sup>**

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con las NICSP<sup>26</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### **Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las ISSAI, siempre detectará un error material cuando éste exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede razonablemente esperar que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es

<sup>25</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

<sup>26</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: “La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... .”

mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.

- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Ministerio<sup>27</sup>.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y divulgaciones hechas por la gerencia.
- *Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que el Ministerio cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).*
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

## Informe sobre Otros requisitos legales y normativos

---

<sup>27</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

*[La forma y el contenido de esta sección del informe del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información, prescritas por la ley o normativa local, que tiene el auditor. Los asuntos abordados por otras leyes o normas (denominados “otras responsabilidades de información”) se pueden tratar dentro de esta sección, a menos que los temas a abordar en ella, ya hayan sido presentados, como parte del Informe sobre la sección relativa a la auditoría de los estados financieros, en el apartado correspondiente a las responsabilidades de información exigidas por las ISSAI. El informe de otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas establecidos por las ISSAI puede combinarse (es decir, incluirse en la sección del Informe de auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes), a condición de que la redacción del informe del auditor, haga una clara distinción entre estas responsabilidades de información y aquellas otras que se derivan de la información solicitada por las ISSAI, de existir tal diferencia.*

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado en una jurisdicción determinada]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

#### Apéndice 8.4: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un Marco de Cumplimiento de propósito general (ISSAI 1705)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de cumplimiento. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad, de conformidad con el Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que abarca la ley o reglamento, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios, pero que no es un marco de presentación razonable).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que aparece en la ISSAI 1210.
- Los gastos están expuestos erróneamente. La incorrección se considera material, pero no generalizada en los estados financieros (es decir, lo apropiado es emitir una opinión calificada).
- Los requisitos éticos relevantes que se aplican a la auditoría son los de la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- El auditor no está obligado, y no ha tomado ninguna decisión en contrario, a comunicar las cuestiones clave de auditoría, de acuerdo con la ISSAI 1701.
- El auditor ha obtenido toda la información restante, antes de la fecha del informe del auditor y aún no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- El auditor no tiene ninguna otra responsabilidad de información que le exija la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Opinión calificada

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el estado de Recibos y Pagos y el Estado de Gastos para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1, y los cronogramas que forman parte de los estados financieros, incluido un resumen de las políticas contables más importantes.

En nuestra opinión, a excepción de la cuestión descrita en sección correspondiente a la *Base para una opinión calificada* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos del Ministerio ABC para el año terminado al 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción Y.

### Base para la opinión calificada

El proveedor recibió un sobrepago o excedente de pago de xxx comparado con el precio cotizado para el suministro de equipo de oficina, y cuya selección fue el resultado de un proceso de licitación competitivo. Esto ha producido un gasto exagerado o en exceso de xxx que ha tenido consecuencias sobre el saldo de cuenta o el saldo de efectivo en la misma proporción

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada.

**Otra información [u otro título, de ser lo indicado, tal y como: “Otra Información, distinta de los estados financieros y del informe del auditor sobre los mismos”]**

*[Informe elaborado de conformidad con los requisitos de informe prescritos por la ISSAI 1720 (Revisada) - Ver la Ilustración 1 en el Apéndice 2 de la ISSAI 1720 (Revisada)]*

### Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>28</sup>

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con la ley XYZ de la jurisdicción X<sup>29</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

---

<sup>28</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

<sup>29</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: “La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... .”

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con este principio contable de empresa en funcionamiento y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### **Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con las ISSAI siempre detectará un error importante cuando éste exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede razonablemente esperar que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Ministerio<sup>30</sup>.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas.
- *Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de*

<sup>30</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

*nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que el Ministerio cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).*

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado en una jurisdicción determinada]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

## Apéndice 8.5: Opinión calificada debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, con respecto al reconocimiento del valor del nuevo edificio en los Libros Contables (ISSAI 1705)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (un marco de propósito general).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que aparece en la ISSAI 1210.
- El auditor no pudo obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, con respecto al reconocimiento del valor del nuevo edificio de oficinas en los Libros Contables. Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría, suficiente y adecuada, se consideran materiales, pero no generalizados, en los estados financieros (es decir, lo apropiado es emitir una opinión calificada).
- Los requisitos éticos relevantes que aplican para la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de auditoría, de conformidad con la ISSAI 1701.
- El auditor ha obtenido toda la información restante, antes de la fecha del informe del auditor, y aún no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información que le exige la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>31</sup>

#### Opinión calificada

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y el Estado de desempeño financiero, el Estado de cambios en los activos o patrimonio netos y el Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 20X1, así como las notas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, a excepción de los efectos de la cuestión descrita en la sección correspondiente de nuestro informe denominada *Base para una opinión calificada*, los estados financieros adjuntos presentan de manera razonable, en todos los aspectos materiales, (o *proporcionan una imagen fiel y razonable de*) la situación financiera del Ministerio al 31 de diciembre de 20X1, y (*de*) su desempeño financiero y flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

#### Base para una opinión calificada

El Ministerio subcontrató la construcción del nuevo edificio de oficinas que se terminó durante el año 20X1 y se contabilizó en los Libros de Cuentas, el 1 de octubre de 20X1, siguiendo el modelo de costos según la NICSP 17. El edificio se registra en xxx en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1. No pudimos obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, sobre el valor en libros de este edificio al 31 de diciembre de 20X1, así como tampoco su consiguiente efecto en la depreciación para el año, porque nos fue denegado el acceso a la información financiera, a la gerencia y al registro de construcción. En consecuencia, no pudimos determinar si era necesario realizar ajustes en esos estos montos.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión.

#### Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son aquellos asuntos que, de acuerdo con nuestro juicio profesional, fueron los más significativos en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Estas cuestiones se abordaron en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros, en su conjunto, y al momento de formar nuestra opinión al respecto, de modo que no proporcionamos una opinión, por separado, sobre estos asuntos. Asimismo, adicionalmente a los asuntos descritos en la sección correspondiente a *Base para una Opinión de Auditoría Calificada*, hemos determinado que los asuntos que se describen, a continuación, constituyen las cuestiones clave de auditoría a informar en nuestro reporte.

---

<sup>31</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellos casos en los que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" no es aplicable.

[Descripción de las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la ISSAI 1701]

**Otra información [u otro título, de ser lo indicado, tal y como: “Otra Información, distinta de los estados financieros y del informe del auditor sobre los mismos”]**

[Informe elaborado de conformidad con los requisitos de informe prescritos por la ISSAI 1720 (Revisada) - Ver la Ilustración 1 en el Apéndice 2 de la ISSAI 1720 (Revisada)]

### **Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>32</sup>**

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con las NICSP<sup>33</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con este principio contable y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### **Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las ISSAI, siempre detectará un error material cuando éste exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede razonablemente esperar que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es

<sup>32</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

<sup>33</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: “La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... .”

mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.

- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Ministerio<sup>34</sup>.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y divulgaciones relacionadas hechas por la gerencia.
- *Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que el Ministerio cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).*
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

## Informe sobre Otros requisitos legales y normativos

---

<sup>34</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

*[La forma y el contenido de esta sección del informe del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información, prescritas por la ley o normativa local, que tiene el auditor. Los asuntos abordados por otras leyes o normas (denominados “otras responsabilidades de información”) se pueden tratar dentro de esta sección, a menos que los temas a abordar en ella, ya hayan sido presentados, como parte del Informe sobre la sección relativa a la auditoría de los estados financieros, en el apartado correspondiente a las responsabilidades de información exigidas por las ISSAI. El informe de otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas establecidos por las ISSAI se puede combinar (es decir, incluir en la sección del Informe de auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes), a condición de que la redacción del informe del auditor, haga una clara distinción entre estas responsabilidades de información y aquellas otras que se derivan de la información solicitada por las ISSAI, de existir tal diferencia.*

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado en una jurisdicción determinada]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

## Apéndice 8.6: Opinión adversa debido a una incorrección o representación errónea de los estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un marco de presentación razonable de propósito general (ISSAI 1705)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (un marco de propósito general).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que contiene la ISSAI 1210.
- Los estados financieros son materialmente incorrectos debido a que no incluyen el reconocimiento de los terrenos y edificios que están registrados a nombre del Ministerio. La incorrección material se considera generalizada en los estados financieros. Los efectos de este error material en los estados financieros no se han podido determinar porque no era factible hacerlo (es decir, lo adecuado es emitir una opinión adversa).
- Los requisitos éticos relevantes que se aplican a la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Basado en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en funcionamiento, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- Las cuestiones clave de auditoría se han comunicado conforme a la ISSAI 2701.
- El auditor ha obtenido toda la información restante antes de la fecha del informe del auditor y no se ha identificado aún ninguna incorrección material en la información adicional obtenida.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros (*los cuales, por tanto, se deberán adaptar en conformidad*).
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>35</sup>

#### Opinión adversa

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y el Estado de desempeño financiero, el Estado de cambios en los activos o patrimonio netos y el Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 2X01, así como las notas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión (Auditor), debido a la importancia del(los) asunto(s) descrito(s) en la sección denominada *Base para una Opinión Adversa*, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente (o no proporcionan una imagen fiel y razonable de) la situación financiera del Ministerio al 31 de diciembre de 20X1, y (de) su desempeño financiero y flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

#### Base para una opinión adversa

Los activos no corrientes del Ministerio, que comprenden los terrenos y edificios, no han sido reconocidos en el Estado de situación financiera. De conformidad con la información disponible en el Ministerio y la confirmación obtenida de un tercero de la Oficina Municipal, se registraron xxx acres de tierra y xxx edificios a nombre del Ministerio. De acuerdo con la NICSP 17, los terrenos y edificios deberían haberse contabilizado a su costo, así como su correspondiente depreciación. No se han determinado los efectos que tiene esta falta de reconocimiento de los activos en referencia sobre los estados financieros.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión.

#### Cuestiones clave de auditoría

A excepción de los asuntos descritos en la sección correspondiente de *Base para una opinión adversa*, hemos determinado que no existe ninguna otra cuestión clave de auditoría a comunicar en el presente informe.

#### Otra información [u otro título, de ser lo indicado, tal y como: "Otra Información, distinta de los estados financieros y del informe del auditor sobre los mismos"]

[Informe elaborado de conformidad con los requisitos de informe prescritos por la ISSAI 1720 (Revisada)  
- Ver la Ilustración 1 en el Apéndice 2 de la ISSAI 1720 (Revisada)]

---

<sup>35</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellos casos en los que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" no es aplicable.

## Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>36</sup>

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con las NICSP<sup>37</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las ISSAI, siempre detectará un error material cuando éste exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede razonablemente esperar que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Ministerio<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

<sup>37</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: “La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... .”

<sup>38</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y revelaciones de información relacionadas emitidas por la gerencia.
- *Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que el Ministerio cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).*
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

### **Informe sobre Otros requisitos legales y normativos**

*[La forma y el contenido de esta sección del informe del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información, prescritas por la ley o normativa local, que tiene el auditor. Los asuntos abordados por otras leyes o normas (denominados "otras responsabilidades de información") se pueden tratar dentro de esta sección, a menos que los temas a abordar en ella, ya hayan sido presentados, como parte del Informe sobre la sección relativa a la auditoría de los estados financieros, en el apartado correspondiente a las responsabilidades de información exigidas por las ISSAI. El informe de otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas establecidos por las ISSAI puede combinarse (es decir, incluirse en la sección del Informe de auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes), a condición de que la redacción del informe del auditor, haga una clara distinción entre estas responsabilidades de información y aquellas otras que se derivan de la información solicitada por las ISSAI, de existir tal diferencia.*

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado en una jurisdicción determinada]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

## Apéndice 8.7: Abstención de una opinión debido a la imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, a causa de la destrucción por incendio de los registros contables (ISSAI 1705)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (un marco de propósito general).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que contiene la ISSAI 1210.
- El auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada debido a que los registros contables habían destruidos por un incendio accidental ocurrido recientemente. Los posibles efectos de esta incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se consideran tanto materiales como generalizados en los estados financieros (es decir, lo que conviene, por tanto, es abstenerse de emitir una opinión).
- Los requisitos éticos relevantes que se aplican a la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Se requiere una sección de las responsabilidades del auditor que contenga una descripción más limitada.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>39</sup>

#### Abstención de una opinión

Hemos sido contratados para auditar los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y el Estado de desempeño financiero, el Estado de cambios en los activos o patrimonio netos y el Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 20X1, así como las notas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos. Debido a la importancia del(los) asunto(s) descritos en la sección denominada '*Base para una abstención de opinión*', no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que proporcione una base para una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

#### Base para una abstención de opinión

El Ministerio ha mantenido sus registros contables tanto manualmente como en el sistema contable. Se nos informó que aproximadamente 70 a 80% de los registros contables del año 20X1 fueron destruidos por un incendio accidental ocurrido recientemente en la oficina. En consecuencia, no pudimos realizar nuestros procedimientos de auditoría sobre las aseveraciones de los estados financieros emitidas por el Ministerio acerca de sus estados financieros correspondientes al año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

#### Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>40</sup>

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con las NICSP<sup>41</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

#### Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es realizar una auditoría de los estados financieros del Ministerio de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y emitir un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la cuestión descrita en la sección denominada *Base para una abstención de opinión* en nuestro informe, no

---

<sup>39</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellos casos en los que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" no es aplicable.

<sup>40</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

<sup>41</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: "La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... ."

podimos obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Somos independientes del Ministerio, de conformidad con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de acuerdo con estos requisitos.

### **Informe sobre Otros requisitos legales y normativos**

*[La forma y el contenido de esta sección del informe del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información, prescritas por la ley o normativa local, que tiene el auditor. Los asuntos abordados por otras leyes o normas (denominados “otras responsabilidades de información”) se pueden tratar dentro de esta sección, a menos que los temas a abordar en ella, ya hayan sido presentados, como parte del Informe sobre la sección relativa a la auditoría de los estados financieros, en el apartado correspondiente a las responsabilidades de información exigidas por las ISSAI. El informe de otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas establecidos por las ISSAI puede combinarse (es decir, incluirse en la sección del Informe de auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes), a condición de que la redacción del informe del auditor, haga una clara distinción entre estas responsabilidades de información y aquellas otras que se derivan de la información solicitada por las ISSAI, de existir tal diferencia.*

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado en una jurisdicción determinada]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

## Apéndice 8.8: Un informe del auditor que incluye una sección de Cuestiones clave de auditoría, un párrafo de Énfasis en la materia y un párrafo de Otros asuntos (ISSAI 1706)

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (un marco de propósito general).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que contiene la ISSAI 1210.
- El auditor del sector público ha concluido que lo apropiado es emitir una opinión no modificada (a saber, "limpia") con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requisitos éticos relevantes que se aplican a la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Basado en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en funcionamiento, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, la empresa constructora a la que se le adjudicó el contrato de trabajo para construir un estacionamiento y un garaje frente a su edificio nuevo, recién construido, ha manifestado ante la entidad que no está en capacidad de cumplir con el trabajo asignado. La compañía o firma en cuestión recibió un pago por adelantado de XXX. Esto fue revelado por la entidad como un evento posterior. A juicio del auditor, el asunto reviste tal importancia que es fundamental poner a los usuarios en conocimiento del mismo. El asunto no exigió una atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del período actual.
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de acuerdo con la ISSAI 1701.
- El auditor obtuvo toda la información restante antes de la fecha del informe del auditor y aún no ha identificado ninguna incorrección material en esa otra información.
- Las cifras correspondientes han sido presentadas y los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor. El auditor no tiene ninguna prohibición legal o normativa que le impida hacer referencia al informe del auditor predecesor sobre las cifras relacionadas que sean necesarias y ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>42</sup>

#### Opinión

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y el Estado de desempeño financiero, el Estado de cambios en los activos netos o patrimonio y el Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 20X1, así como las notas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan de manera razonable, en todos los aspectos materiales, (*o proporcionan una imagen fiel y razonable de*) la situación financiera del Ministerio al 31 de diciembre de 20X1, y (de) su desempeño financiero y flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

#### Base para la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

#### Énfasis en la materia<sup>43</sup>

Deseamos llamar la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos que resultan de la incapacidad de la empresa constructora de completar el trabajo asignado de construcción de un estacionamiento de oficina y un garaje. Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

#### Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son aquellos asuntos que, de acuerdo con nuestro juicio profesional, fueron los más significativos en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Estas cuestiones se abordaron en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros, en su conjunto, y al momento de formar nuestra opinión al respecto, de modo que no proporcionamos una opinión, por separado, sobre estos asuntos. Asimismo, adicionalmente a los asuntos descritos en la sección correspondiente a *Base para una Opinión de Auditoría Calificada*, hemos determinado que los asuntos que se describen, a continuación, constituyen las cuestiones clave de auditoría a informar en nuestro reporte.

---

<sup>42</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellos casos en los que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" no es aplicable.

<sup>43</sup> As noted in paragraph A16, an Emphasis of Matter paragraph may be presented either directly before or after the Key Audit Matters section based on the auditor's judgment as to the relative significance of the information included in the Emphasis of Matter paragraph.

[Descripción de las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la ISSAI 1701]

### Otros Asuntos

Durante el año 20X1, el Ministerio lanzó la iniciativa de Gobierno a ciudadano (G2C) con la finalidad de mejorar la prestación de servicios a los ciudadanos y aprovechar una serie de servicios de One-Stop shop (sistema de "ventanilla única").

**Otra información [u otro título, de ser lo indicado, tal y como: "Otra Información, distinta de los estados financieros y del informe del auditor sobre los mismos"]**

[Informe elaborado de conformidad con los requisitos de informe prescritos por la ISSAI 1720 (Revisada) - Ver la Ilustración 1 en el Apéndice 2 de la ISSAI 1720 (Revisada)]

### Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>44</sup>

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con las NICSP<sup>45</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las ISSAI, siempre detectará un error material cuando exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

<sup>44</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

<sup>45</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: "La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ... ."

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno del Ministerio<sup>46</sup>.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las divulgaciones relacionadas hechas por la gerencia.
- *Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que el Ministerio cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).*
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en

---

<sup>46</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

### **Informe sobre Otros requisitos legales y normativos**

*[La forma y el contenido de esta sección del informe del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información, prescritas por la ley o normativa local, que tiene el auditor. Los asuntos abordados por otras leyes o normas (denominados “otras responsabilidades de información”) se pueden tratar dentro de esta sección, a menos que los temas a abordar en ella, ya hayan sido presentados, como parte del Informe sobre la sección relativa a la auditoría de los estados financieros, en el apartado correspondiente a las responsabilidades de información exigidas por las ISSAI. El informe de otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas establecidos por las ISSAI puede combinarse (es decir, incluirse en la sección del Informe de auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes), a condición de que la redacción del informe del auditor, haga una clara distinción entre estas responsabilidades de información y aquellas otras que se derivan de la información solicitada por las ISSAI, de existir tal diferencia.*

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado para la jurisdicción en particular]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

## **Apéndice 8.9: Un informe de un auditor independiente que contiene una opinión calificada debido a una desviación del marco de información financiera aplicable y que incluye un párrafo de Énfasis en la materia, así como un párrafo de Otros asuntos (ISSAI 1706)**

Para efectos de este informe ilustrativo del auditor, se parte de los siguientes supuestos:

- Se trata de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de los estados financieros consolidados del Gobierno (es decir, la ISSAI 1600 no aplica en este caso).
- Los estados financieros son preparados por la gerencia de la entidad, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (un marco de propósito general).
- Los términos del compromiso de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros que contiene la ISSAI 1210.
- Una desviación del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión calificada.
- Los requisitos éticos relevantes que se aplican a la auditoría son los correspondientes a la jurisdicción de un auditor del sector público.
- Basado en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor del sector público ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en funcionamiento, de acuerdo con la ISSAI 1570 (Revisada).
- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, la empresa constructora a la que se le adjudicó el contrato de trabajo para construir un estacionamiento y un garaje frente a su edificio nuevo, recién construido, ha manifestado ante la entidad que no está en capacidad de cumplir con el trabajo asignado. La compañía o firma en cuestión recibió un pago por adelantado de XXX. Esto fue revelado por la entidad como un evento posterior. A juicio del auditor, el asunto reviste tal importancia que es fundamental poner a los usuarios en conocimiento del mismo. El asunto no exigió una atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del período actual.
- El auditor no tiene obligación, y no ha tomado ninguna decisión en contrario, de comunicar cuestiones clave de auditoría de acuerdo con la ISSAI 1701.
- El auditor obtuvo toda la información restante antes de la fecha del informe del auditor y aún no ha identificado ninguna incorrección material en esa otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local.

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Dirigido al Ministro/Secretario/Director del Ministerio ABC/Departamento [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>47</sup>

#### Opinión calificada

Hemos auditado los estados financieros del Ministerio ABC (el Ministerio), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 y el Estado de desempeño financiero, el Estado de cambios en los activos netos o patrimonio y el Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 20X1, así como las notas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, a excepción de a materia descrita en la sección titulada *Base para la opinión calificada* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan de manera razonable, en todos los aspectos materiales, (o proporcionan una imagen fiel y razonable de) la situación financiera del Ministerio al 31 de diciembre de 20X1, y (de) su desempeño financiero y flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

#### Base para la opinión calificada

Los edificios del Ministerio se deprecian durante un período de su vida útil cuya medición se efectúa utilizando un método de línea recta. Sin embargo, todas aquellas partes de los edificios (es decir, el techo, las ventanas y las puertas, los pisos, las paredes de ladrillo, etc.) que tienen costos significativos, en comparación con los costos totales de los edificios, se depreciaron, al mismo tiempo y no por separado, lo que constituye una desviación de la NICSP 17. El alcance del impacto financiero en el valor en libros de los edificios en el Estado de situación financiera, así como su efecto resultante en los gastos de depreciación en el Estado de desempeño financiero, no se pueden determinar actualmente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia del Ministerio, de acuerdo con nuestro Código de ética, así como con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido a cabalidad con nuestras otras responsabilidades éticas, conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

#### Énfasis en la materia-Efectos de la incapacidad de la compañía de finalizar las obras<sup>48</sup>

Deseamos llamar la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos que resultan de la incapacidad de la empresa constructora de completar el trabajo asignado de construcción de un estacionamiento de oficina y un garaje. Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

#### Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza de los estados financieros<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellos casos en los que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" no es aplicable.

<sup>48</sup> As noted in paragraph A16, an Emphasis of Matter paragraph may be presented either directly before or after the Key Audit Matters section based on the auditor's judgment as to the relative significance of the information included in the Emphasis of Matter paragraph.

<sup>49</sup> A lo largo de estos informes ilustrativos del auditor, los términos de gerencia y encargados de la gobernanza deben reemplazarse por los términos que sean apropiados al contexto del marco legal en la jurisdicción particular.

La gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con las NICSP<sup>50</sup>, y del control interno que la gerencia determine sea necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de evaluar la capacidad del Ministerio para continuar como negocio en marcha divulgando, cuando sea necesario, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando su base contable (*únicamente si es relevante para una auditoría del ministerio gubernamental en cuestión*).

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Ministerio.

### **Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. El aseguramiento razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las ISSAI, siempre detectará un error material cuando exista. Las incorrecciones o representaciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

El párrafo 41 (b) de la ISSAI explica que el material sombreado que aparece, a continuación, se puede ver en un Apéndice del informe del auditor. El párrafo 41 (c) explica que cuando la ley, el reglamento o las normas nacionales de auditoría lo permiten expresamente, se puede hacer referencia al sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción que figura en las direcciones del sitio web no sea incompatible con la descripción de las responsabilidades del auditor que se presentan a continuación.

Como parte de una auditoría de acuerdo con las ISSAI, ejercemos un juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados financieros, ya sea por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtenemos evidencia de auditoría que sea, suficiente y apropiada, para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un error material, a causa de fraude, es mayor que el ocasionado por el error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionadas, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Obtenemos un buen conocimiento del control interno relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno del Ministerio<sup>51</sup>.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las divulgaciones relacionadas hechas por la gerencia.

<sup>50</sup> Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que proporcionen una imagen fiel y exacta, esto se puede expresar de la siguiente manera: “La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros que suministren una imagen fiel y exacta, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para tales ...”

<sup>51</sup> Esta oración se modificará, según sea necesario, en aquellas circunstancias en las cuales el auditor tiene también la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

- Concluimos sobre la conveniencia de que la gerencia utilice la base contable de negocio en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, emitimos una conclusión acerca de si existe una incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que pueda generar dudas significativas, sobre la capacidad de la entidad en referencia, para continuar como una empresa en marcha. De llegar a la conclusión de que existe una incertidumbre material, debemos llamar la atención, en nuestro informe de auditor, sobre las revelaciones vinculadas con este hecho, en los estados financieros o, de ser dichas revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe auditor. Sin embargo, pueden ocurrir eventos o condiciones futuros que pueden hacer que el Ministerio cese de continuar como un negocio en marcha (Adaptar, por consiguiente, el concepto de empresa en funcionamiento puede no ser relevante para una auditoría del Ministerio. El párrafo A2 de la ISSAI 1570 sobre Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público) establece que el riesgo de continuar puede surgir, pero no está limitado a, situaciones en las que las entidades del sector público operan con fines de lucro, donde el apoyo del Gobierno se puede reducir o ser retirado, o en el caso de la privatización).
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logre una presentación razonable y fiel.

Nos comunicamos con los encargados de la gobernanza, entre otros asuntos, en relación con el alcance planificado y duración de la auditoría, así como los hallazgos de auditoría significativos, incluidas las deficiencias importantes identificadas en el control interno, durante nuestra auditoría.

Les proporcionamos, también, a los encargados de la gobernanza una declaración de que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes vinculados con la independencia, y para comunicarles toda relación y todo otro asunto que razonablemente se pueda afectar, de algún modo, nuestra independencia y, de ser aplicable, las salvaguardas relacionadas.

A partir de los asuntos que les han sido comunicados a los encargados de la gobernanza, determinamos aquellas cuestiones que tuvieron mayor significación en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estos asuntos en nuestro informe de auditor, salvo que la ley o reglamento impida la divulgación pública de dicha cuestión, o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinemos que un asunto no se debe comunicar en nuestro informe, porque se espera razonablemente, que las consecuencias adversas que de ello derivarían, serán superiores a los beneficios de interés público que se obtendrán de hacerlo.

## Informe sobre Otros requisitos legales y normativos

*[La forma y el contenido de esta sección del informe del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información, prescritas por la ley o normativa local, que tiene el auditor. Los asuntos abordados por otras leyes o normas (denominados "otras responsabilidades de información") se pueden tratar dentro de esta sección, a menos que los temas a abordar en ella, ya hayan sido presentados, como parte del Informe sobre la sección relativa a la auditoría de los estados financieros, en el apartado correspondiente a las responsabilidades de información exigidas por las ISSAI. El informe de otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas establecidos por las ISSAI puede combinarse (es decir, incluirse en la sección del Informe de auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes), a condición de que la redacción del informe del auditor, haga una clara distinción entre estas responsabilidades de información y aquellas otras que se derivan de la información solicitada por las ISSAI, de existir tal diferencia.*

*[Firma en nombre de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), nombre personal del auditor, o ambos, según sea lo indicado para la jurisdicción en particular]*

*[Dirección de la EFS] [Fecha]*

## PROCESOS DE SEGUIMIENTO

### Apéndice 9.1: Resumen de un informe de seguimiento y de un informe detallado de seguimiento sobre la acción realizada por la entidad en el(los) informe(s) de auditoría de año(s) previo(s)

#### Calificaciones de auditoría

Año fiscal	Número total de bases para una opinión calificada	No. de bases para una opinión calificada implementada	No. de bases para una opinión calificada parcialmente implementada	Saldo de bases para la opinión calificada a implementar
<i>Guía</i>	<i>Consulte el párrafo sobre "Base de la opinión calificada" en el informe del auditor sobre EF</i>	<i>Consulte a la gerencia o revise la evidencia (papeles) en cuanto a las calificaciones resueltas</i>	<i>Revise la evidencia y aplique el juicio profesional para registrar el estatus de las instancias incluidas en la "Base de la opinión calificada" como parcialmente implementado</i>	<i>Luego de examinado el estatus "totalmente implementadas" y "parcialmente implementadas", anote el saldo de lo que resta por implementar aquí</i>
20....				
20.....				
20....				

#### Informe de la gerencia

Año fiscal	No. total de observaciones de auditoría en el informe de la gerencia	No. de observaciones de auditoría implementadas	No. de observaciones de auditoría parcialmente implementadas	Saldo de observaciones de auditoría a implementar
<i>Guía</i>	<i>Las EFS pueden tener diferentes prácticas de observación o informes de observaciones de auditoría no resueltas (a las que se hace referencia como informe de la gerencia)</i>	<i>Consulte la gerencia o revise la evidencia (documentos) de las observaciones de auditoría resueltas</i>	<i>Revise la evidencia y aplique el juicio profesional para registrar el estatus de las observaciones de auditoría parcialmente implementadas</i>	<i>Después de considerar el estatus de las observaciones parcial o totalmente implementadas, registre aquí el saldo</i>
20X1				
20X2				

#### Informe detallado de seguimiento para el año terminado al 31 de diciembre de 20X1

No. de referencia de la observación	Observaciones de auditoría en breve (extraídas del informe de la gerencia)	Respuesta de la gerencia – estatus actual	Comentarios adicionales de la EFS
<i>Guía</i>	<i>Extraiga una observación breve del informe de la gerencia</i>	<i>Solicite respuesta, por escrito, de la gerencia junto con los documentos de respaldo de las acciones efectuadas con respecto a las observaciones de auditoría</i>	<i>Indique como implementadas, no implementadas o parcialmente implementadas. Incluya comentarios adicionales para los estatus "parcialmente implementadas" y "no implementadas"</i>
00.01			
00.02			

No. de referencia	Base para la opinión calificada resumida	Respuesta de la gerencia – estatus actual	Comentarios adicionales de la EFS
<i>Guide</i>	<i>Extraída del informe del auditor sobre los estados financieros</i>	<i>Solicitud de una respuesta, por escrito, de la gerencia junto con los documentos de respaldo de las acciones realizadas sobre las observaciones de auditoría</i>	<i>Indique como implementadas, no implementadas o parcialmente implementadas. Incluya comentarios adicionales para los estatus "parcialmente implementadas" y "no implementadas"</i>
<b>20X1</b>			
<b>20X2</b>			

\*\*\*\*\*