

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE**  
**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



**TRABAJO DE GRADUACION**

“LAS CONSIDERACIONES RELEVANTES SOBRE LA INCORPORACION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA EN EL INFORME EMITIDO POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE EN BASE A LA NIA 701 (KEY AUDIT MATTERS KAM)”

**PRESENTADA POR:**

MURGA MARAVILLA JOSE ARMANDO

SARAVIA SALGUERO KARLA ELIZABETH

TOMASINO GUEVARA YENIFFER ESMERALDA

**PARA OPTAR AL GRADO DE:**

LICENCIATURA EN CONTADURIA PÚBLICA

**DOCENTE DIRECTOR:**

LIC. ROGELIO GOMEZ CONTRERAS

**JULIO DEL 2017**

**SANTA ANA, EL SALVADOR CENTROAMERICA.**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**AUTORIDADES CENTRALES**



**RECTOR**

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

**VICE-RECTOR ACADMICO**

DOC. MANUEL DE JESÚS JOYA ÁBREGO

**VICE-RECTOR ADMINISTRATIVO**

ING. NELSON BERNABÉ GRANADOS

**SECRETARIO GENERAL**

LICDO. CRISTOBAL HERNÁN RÍOS BENÍTEZ

**DEFENSORA DE LOS DERECHOS UNIVERSITARIOS**

MSC CLAUDIA MARIA MELGAR DE ZAMBRANA

**FISCALIA GENERAL**

LICDO. RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARIN

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE**



**DECANO**

DR. RAUL ERNESTO AZCÜNAGA LÓPEZ

**VICE-DECANO**

ING. ROBERTO CARLOS SIGÜENZA CAMPOS

**SECRETARIO DE LA FACULTAD**

LICDO. DAVID ALFONSO MATA ALDANA

**JEFE DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS**

LICDO. WALDEMAR SANDOVAL

**DOCENTE DIRECTOR**

LICDO. ROGELIO GÓMEZ CONTRERAS

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios todo poderoso, por permitirme llegar a cumplir un sueño más, por darme salud y bendecirme todos los días de mi vida.

A mis padres Rosa Elena Maravilla de Murga y Oscar Armando Murga Gutiérrez, por brindarme su apoyo, comprensión incondicional y por estar en los momentos más difíciles de mi vida.

A mis hermanos, Adriana Victoria Murga Maravilla y Oscar Ernesto Murga Maravilla por ayudarme a seguir hacia delante, alentarme cuando más lo necesité por llenarme de alegría en esos momentos difíciles que pasaba.

A mi futura esposa y compañera de tesis por haber apoyado incondicionalmente y ayudarme cuando el camino se tornaba difícil.

A mis abuelos, tíos, primos y demás familia, por su afecto y apoyo.

A mis compañeras de tesis, Karla Elizabeth Saravia Salguero y Yeniffer Esmeralda Tomasino Guevara por su apoyo y comprensión. A mi asesor de tesis, Lic. Rogelio Gómez Contreras, por haber dado su mayor esfuerzo, y transmitirnos todos sus conocimientos.

A mis amigos y compañeros de la Universidad, por haber compartido una de las etapas más importantes en nuestras vidas.

**José Armando Murga Maravilla.**

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios Todopoderoso por darme la vida amarme como nadie lo ha hecho y haberme permitido llegar hasta este momento de mi vida y culminar mis estudios.

A mis padres Ana Vilma Salguero de Saravia y Carlos Humberto Saravia a quienes amo con todo mi corazón por brindarme su apoyo y ayudarme a culminar una meta más en mi vida.

A mi hermano Nelson Humberto Saravia Salguero una de las personas más importantes en mi vida quien me brindo su amor incondicional a pesar de todos mis defectos y virtudes.

A mi hija Valeria Murga y a mis sobrinos Estephannie Mancia, Nelson Saravia, Allisson Saravia y Mateo Saravia quienes han sido siempre un motivo para seguir adelante a pesar de cualquier dificultad.

A mi Abuela Rosa Higinia Saravia mi segunda madre la mujer que me dedico su amor y su tiempo.

A mi prima Sandra Ramírez por ser como la hermana que nunca tuve y ayudarme en todo momento y a mi ahijado Alexander Sánchez por darme su amor tan sincero.

A mi futuro esposo José Armando Murga Maravilla por demostrarme que el amor si existe y estar ahí para mí siempre que lo necesito, TE AMO.

A mis compañeros de tesis José Armando Murga Maravilla y Yeniffer Esmeralda Tomasino Guevara por recorrer juntos este camino, apoyarme y comprenderme. Así como a mi asesor de tesis Lic. Rogelio Gómez por compartir su tiempo y sus conocimientos con nosotros. A mi demás familia y amigos por estar en mi vida.

**Karla Elizabeth Saravia Salguero.**

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a Dios por darme el privilegio de finalizar una meta de muchas en mi vida, por darme la dicha de tener a Evelyn Patricia Tomasino mi madre ejemplar, con un corazón enorme y con las fuerzas para sobreponerse ante cualquier dificultad es a ella a quien se la dedico con todo mi amor por su sacrificio y esfuerzo para darme una carrera para mi futuro y por creer en mí.

A mí amado y adorado futuro esposo Christian Armando Aguilar por ser mi fuente de motivación e inspiración para poder superarme y así poder luchar para tener un futuro mejor.

A mí adorada sobrina Priscilla Nicolle, dueña y princesa de mi corazón por ser mi motor, por aparecer en el momento ideal en mi vida y por su amor inmenso, así también a mi preciosa ahijada Jeniffer Fernanda por aparecer y llenar de luz nuestras vidas.

Y a cada una de las personas que me ayudaron en los momentos difíciles, en especial a mis hermanos Walter Eduardo que a pesar de la distancia estuvo apoyándome siempre y a Luis Fernando a quien me enseñó a crecer rápido, a pesar de mi corta edad con el que vivimos alegrías, tristezas y etapas muy difíciles pero salimos adelante. y como no agradecer a mi incondicional tía madrina Mónica Flores y primos.

A mis amigos y compañeros de tesis gracias por su amistad incondicional y por su apoyo indudablemente enorme.

**Yeniffer Esmeralda Tomasino Guevara.**

**RESUMEN.**

En el presente trabajo se da a conocer los pronunciamientos finales, sobre Normas Internacionales de Auditoría nuevas, revisadas y modificaciones de concordancia, incluyendo la NIA701 “Comunicación de las cuestiones claves de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”, cuya fecha entra en vigor es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

La NIA 701 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones claves de auditoría (KAMs) en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe de comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.

## INDICE.

INTRODUCCION.....	i
CAPITULO I.....	1
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
1.1. SITUACION PROBLEMÁTICA.....	1
1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA .....	2
1.3. JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION .....	2
1.4. ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACION .....	4
1.4.1. ALCANCES:.....	4
1.4.2. LIMITACIONES: .....	4
1.5. DELIMITACIÓN DEL TEMA .....	4
1.6. OBJETIVOS DE INVESTIGACION.....	5
1.6.1. OBJETIVO GENERAL: .....	5
1.6.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS:.....	5
CAPITULO II.....	6
2. MARCO TEORICO. ....	6
2.1. ANTECEDENTES HISTORICOS Y GENERALIDADES DE LA AUDITORIA.....	6
2.1.1 ¿COMO SURGE LA AUDITORIA EN EL SALVADOR?.....	6
2.1.2 ¿QUE ES LA AUDITORIA?.....	6

2.1.3	OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.....	8
2.1.3.1	GENERAL .....	8
2.1.3.2	ESPECIFICOS .....	8
2.1.4	CLASIFICACION DE LOS TIPOS DE AUDITORIA.....	8
2.1.5	INFORMACION QUE CONTIENE LA AUDITORIA.....	14
2.1.5.1	LABORES INICIALES Y PLANEACION DE LA AUDITORIA.....	14
2.1.5.2	PAPELES DE TRABAJO.....	17
2.1.5.3	DICTAMEN E INFORME DE AUDITORIA.....	21
2.1.6	ENCARGADO DE REALIZAR LA AUDITORIA .....	21
2.1.7	RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR.....	22
2.1.9	NORMAS ESPECÍFICAS QUE REGULAN EL CUMPLIMIENTO DE LA AUDITORIA Y EL AUDITOR .....	25
2.1.9.1	NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA.....	25
2.1.9.2	EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO. (INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD POR SUS SIGLAS “IAASB”). .....	29
2.2	LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA .....	29
2.2.1	¿COMO SE DETERMINAN LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA?.....	30
2.2.2	COMUNICACIÓN DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA - KAM .....	34

2.2.3	DOCUMENTACION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA .....	38
2.2.3.1	EXCEPCIÓN EN RELACIÓN CON LA DOCUMENTACIÓN:.....	39
2.2.4	CAMBIOS EN EL INFORME DE AUDITORIA Y A QUIENES AFECTA EL CAMBIO. ....	39
2.2.4.1	¿POR QUÉ HAY NECESIDAD DE CAMBIAR? .....	41
2.2.4.2	QUIENES SE VEN AFECTADOS POR ESTE CAMBIO. ....	41
2.2.4.3	CAMBIOS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA BAJO NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA).....	42
2.2.4.3.1	PARA TODAS LAS ENTIDADES: .....	42
2.2.4.3.2	PARA ENTIDADES COTIZADAS: .....	43
2.2.5	PRINCIPALES ELEMENTOS PARA LOGRAR LA INCORPORACION DE LOS ASUNTOS CLAVES EN EL INFOME DE AUDITORIA.....	43
2.2.6	INCORPORACION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA .....	43
2.2.7	NUEVA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA .....	45
2.2.7.1	OPINION DEL AUDITOR.....	45
2.2.7.2	BASES PARA LA OPINION .....	45
2.2.7.3	ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA .....	46
2.2.7.4	NEGOCIO EN MARCHA.....	46
2.2.7.5	RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION POR LOS ESTADOS	

FINANCIEROS .....	46
2.2.7.6 RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES POR LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS .....	46
2.2.7.7 OTROS ASUNTOS .....	47
2.2.8 CASOS EN QUE SE DEBEN INCLUIR LOS ASUNTOS CLAVES EN EL INFORME DE AUDITORIA.....	47
2.2.8.1 CASO 1: CUANDO EXISTEN KAM Y TAMBIÉN OPINIÓN DESFAVORABLE.....	47
2.2.8.2 CASO 2: CUANDO EXISTE OPINIÓN DENEGADA. ....	47
2.2.8.3 CASO 3: CUANDO EXISTEN KAM Y PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y OTRAS CUESTIONES.....	47
2.2.8.4 CIRCUNSTANCIAS EN LAS CUALES NO SE COMUNICAN LAS KAM.....	48
2.3 GENERALIDADES DEL INFORME DE AUDITORIA.....	48
2.3.1 ¿QUE ES UN INFORME DE AUDITORIA?.....	48
2.3.2 CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORIA FINANCIERA .....	49
2.3.2.1 DICTAMEN DEL AUDITOR.....	49
2.3.2.2 OPINION DEL AUDITOR.....	49
2.4 CONTENIDO DEL DICTAMEN DE AUDITORIA.....	51
2.4.1 PARTES QUE INTEGRAN EL DICTAMEN DE AUDITORIA.....	51

2.4.1.1	FUNDAMENTO DE LA OPINION:.....	52
2.4.1.2	EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.....	53
2.4.1.3	OTROS APARTADOS EN LA NORMA. ....	53
2.5	TIPOS DE OPINION DEL AUDITOR.....	55
2.5.1	OPINION NO MODIFICADA NIA 700.....	55
2.5.2	OPINION MODIFICADA NIA 705.....	58
2.5.2.1	OPINION CON SALVEDADES.....	59
2.5.2.2	OPINION DESFAVORABLE O ADVERSA. ....	60
2.5.2.3	DENEGACION O ABSTENCION DE OPINION.....	60
2.6	CONSIDERACIONES ESPECIALES.....	62
2.6.1	AUDITORIAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADAS DE ACUERDO CON UN MARCO DE REFERENCIA DE PROPOSITO ESPECIAL (NIA 800).....	62
2.6.1.1	APLICACIÓN DE LA NIA 800.....	62
2.6.1.2	DEFINICIONES .....	63
2.6.1.3	REQUISITOS DE APLICACIÓN.....	64
2.6.1.4	TIPOS DE INFORME DE AUDITORIA.....	65
	CAPITULO III.....	67
3.	MARCO METODOLOGICO. ....	67
3.1	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN .....	67

3.2.	TIPO DE ESTUDIO .....	67
3.2.1.	TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	67
3.2.1.1	INVESTIGACIÓN BIBLIOGRÁFICA.....	68
3.2.1.2	INVESTIGACIÓN DE CAMPO .....	68
3.3	DETERMINACIÓN DE POBLACION Y MUESTRA .....	68
3.3.1	POBLACION .....	68
3.3.2	TAMAÑO DE LA MUESTRA .....	69
3.4	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	70
3.4.1	LA ENCUESTA.....	70
3.4.2	EL CUESTIONARIO .....	70
3.5	ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS .....	71
3.5.1	TABULACIÓN Y DIAGNOSTICO DE RESULTADOS. ....	71
3.5.2	INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS.....	89
CAPITULO IV .....		90
4	GUIA DE LAS CONSIDERACIONES RELEVANTES SOBRE LA INCORPORACION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA EN EL INFORME EMITIDO POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE (KEY AUDIT MATTERS KAM) PARA LOS AUDITORES DEL DEPARTAMENTO DE SANTA ANA EN BASE A LA NIA 701. ....	90
4.1	INFORMES DE AUDITORIA QUE DEBEN INCLUIR UNA SECCION DE LOS KAM	90

4.1.1	COMUNICACIÓN DE LOS KAM EN EL INFORME DE AUDITORIA. ....	90
4.1.2	DECISION PARA INCORPORAR LOS KAM.....	91
4.2	PASOS PARA DETERMINAR LOS KAM .....	91
4.2.1	DETERMINACION DE CUESTIONES DE MAYOR IMPORTANCIA EN LA AUDITORIA. ....	92
4.2.2	LO QUE INCLUYE LA DESCRIPCION .....	93
4.2.2.1	CONSIDERACIONES EN LA DESCRIPCION DE UN KAM .....	93
4.2.3	DOCUMENTACION.....	93
4.2.4	EVALUACION DE LA ENTIDAD SOBRE NEGOCIO EN MARCHA .....	94
4.2.5	OTROS CAMBIOS EN EL INFORME DE AUDITORIA.....	94
4.3	MODELO DE APLICACIÓN KAM .....	95
4.4	GUIA DEL INFORME DE AUDITORIA CON LOS KAM INCLUIDOS. ....	97
4.4.1	CASO PRÁCTICO EN LA REDACCION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA (KAMs).....	109
4.4.1.1	EJEMPO #1: KAM CON RELACION A LOS ASUNTOS SIGNIFICATIVOS. ....	109
4.4.1.2	EJEMPO #2: KAM CON RELACION A LAS RESPUESTAS DEL AUDITOR.....	109
4.4.1.3	EJEMPO #3: KAM CON RELACION A LOS RESULTADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS.....	111
4.4.1.4	EJEMPO #4: KAM CON REFERENCIA CRUZADA A INFORMACION	

INCLUIDA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	112
4.4.1.5 EJEMPO #5: KAM CON REFERENCIA CRUZADA A LA SECCION FUNDAMENTOS DE LA OPINION CON SLAVEDADES. ....	112
4.4.1.6 EJEMPO #6: KAM CON REFERENCIA CRUZADA A LA SECCION FUNDAMENTOS DE LA OPINION DESFAVORABLE (ADVERSA).....	114
4.4.2 CASO PRÁCTICO DE ELABORACION DE INFORMES DE AUDITORIA CON INCLUSION DE EJEMPLOS DE ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA.....	116
CAPITULO V .....	129
5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	129
5.1 . CONCLUSIONES.....	129
5.2 . RECOMENDACIONES.....	130
BIBLIOGRAFIA.....	131
ANEXO .....	132

## **INTRODUCCION.**

La Auditoria ha variado con el transcurso del tiempo, con ello el trabajo del auditor y la presentación del informe, lo cual crea la necesidad de asegurar la fiabilidad de las operaciones registradas y que los importes sean correctos, con el propósito de detectar desfalcos o fraudes; además de ello el objetivo principal es la detección y prevención de errores.

El auditor obtiene y evalúa evidencia suficiente y apropiada para expresar en un Informe el Dictamen y con ello una opinión profesional con base a Normas de Auditoria.

Hace algún tiempo los inversores quieren reportes más profundos e informativos que completen la opinión del auditor con una descripción específica sobre los juicios de auditoria importantes con ello nace la necesidad de cambiar y se crea la incorporación de los asuntos claves en el Informe del auditor independiente, dicho auditor debe determinar las cuestiones que requieran atención significativa, estos son seleccionados entre los asuntos que hayan sido comunicados al gobierno corporativo de la entidad.

El objetivo primordial de este cambio es brindarle al auditor la plataforma para destacar las cuestiones que le preocuparon más y en las que se centró durante la auditoria y explicar cómo las abordó.

Es así como El Salvador a medida que transcurre el tiempo debe aplicar las nuevas Normas de manera idónea, por lo tanto, es necesario que tanto empresarios como profesionales y estudiantes conozcan todo lo relacionado con la adopción de las mismas, Por lo cual se pretende realizar el trabajo de investigación denominado: Las consideraciones relevantes sobre la incorporación de los asuntos claves de auditoria en el informe emitido por el auditor independiente en base a la NIA 701 (key audit matters kam).

Dentro del cual en el presente trabajo se presentan el primer capítulo conteniendo el planteamiento del problema donde se abordan las bases de todo el estudio, pues en él se define, afina y estructura de manera formal la idea que mueve la investigación.

En el capítulo dos se aborda el marco teórico capítulo en el cual se sustentará cualquier análisis, experimento o propuesta de desarrollo, lógicamente este permite interpretación de resultados y finalmente, la formación de conclusiones.

El capítulo tres presenta el marco metodológico donde se da a conocer la explicación de los mecanismos utilizados para el análisis de nuestra problemática de investigación.

En el capítulo cuatro se presenta una guía de las consideraciones relevantes sobre la incorporación de los asuntos claves de auditoría en el informe emitido por el auditor independiente (key audit matters kam) para los auditores del departamento de Santa Ana en base a la NIA 701 donde se pretende orientar a los auditores y usuarios.

Por último, se presenta el capítulo cinco en el cual este contiene las conclusiones y recomendaciones sobre la adopción de la NIA 701.

## **CAPITULO I.**

### **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

#### **1.1. SITUACION PROBLEMÁTICA.**

El informe de auditoría consiste en el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos expresados en una opinión del auditor sobre los estados financieros en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría y la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.

Como consecuencia de la crisis financiera y con la creciente complejidad de los reportes financieros el inversor demanda informes del auditor más profundos e informativos que completen la opinión con una descripción específica sobre los juicios de auditoría importantes lo cual conlleva a un cambio que contribuirá grandemente en nuestro país, en el cual el auditor tiene más responsabilidad de acuerdo a los aspectos más esenciales en la auditoría realizada, así mismo mayor nivel de criterio a tal grado que el trabajo del auditor sea más transparente y relevante hacia los usuarios lo cual estimula el debate público y el análisis sobre en que el informe se vuelve más útil en cuanto a la comunicación de las cuestiones claves de auditoría porque estos asuntos proporcionarían la oportunidad de compartir las perspectivas del auditor con los usuarios de los estados financieros.

Recientemente el organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB), consciente de la necesidad de un cambio de enfoque en los informes de auditoría, ha tenido en su agenda durante un largo periodo de tiempo un proyecto con el objetivo puesto en un informe de auditoría mejorado.

La falta de información adecuada ocasiona la aprobación y publicación de nuevas normas internacionales sobre informes de auditoría que incorporan cambios de gran grado en la información contenida en los informes, que tendrán que integrarse en el marco normativo de la auditoría, los auditores que realicen auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) estarán obligados, entre otros aspectos, a describir en el Informe de Auditoría las cuestiones clave de auditoría y el trabajo de auditoría realizado en relación con dichas cuestiones y dicho Informe de Auditoría describirá en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados, estos cambios se deberían de aplicar para las auditorías de ejercicios que terminaron el 31 de Diciembre de 2016 pero algunas firmas de auditoría lo han adoptado anticipadamente ya que han o están planeando pruebas piloto para desarrollar una metodología que apoye una adopción más efectiva, en general se espera que la mayoría de grandes despachos de auditoría apliquen los nuevos requerimientos en los ejercicios cerrados en el año 2016.

## **1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA.**

Como se menciona en la situación problemática debido a la falta de información que proporcionan actualmente los informes de los auditores independiente, se requiere desarrollar un documento que sirva de guía a los auditores del municipio de Santa Ana sobre la incorporación de los asuntos claves de auditoría en el informe emitido por el auditor independiente en base a la NIA 701 para los auditores del municipio de Santa Ana el cual servirá de guía para la ejecución de su trabajo.

## **1.3. JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION.**

Hace ya tiempo que los usuarios de la información financiera vienen reclamando un cambio en el enfoque del Informe de Auditoría de manera que deje de ser una mera opinión con o sin

salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios en la toma de decisiones, así como una mayor transparencia en lo que respecta a las responsabilidades del auditor y los aspectos más esenciales de la auditoría realizada. En definitiva, los inversores quieren “saber más” sobre el proceso y el resultado de la auditoría.

Como respuesta a esta demanda, el IASSB, organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ha llevado a cabo una reforma de las Normas de Auditoría sobre Informes con un nuevo enfoque dirigido a mejorar y aumentar la información en el Informe de Auditoría de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría.

Es posible que los auditores tengan la responsabilidad primordial de implantar los nuevos requerimientos, pero la importancia de los cambios hace que también afecte a otras partes interesadas como inversores y miembros de Comisiones de Auditoría.

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría mejorará el valor comunicativo del Informe de Auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado.

Asimismo, como resultado de estos cambios, el Informe de Auditoría aportará mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describirá en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados.

Los nuevos informes de auditoría podrán facilitar también información que hará interactuar más al auditor con la Dirección y las Comisiones de Auditoría.

#### **1.4. ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACION.**

##### **1.4.1. ALCANCES:**

La presente guía para la incorporación de los asuntos claves de auditoría en el informe de auditoría es para que los auditores independientes del municipio de Santa Ana conozcan a detalle todos los pasos a seguir para la aplicación de la nueva NIA 701.

##### **1.4.2. LIMITACIONES:**

El estudio abarca únicamente estudiantes de auditoría y auditores inscritos en el Consejo de Vigilancia de la profesión de la Contaduría Pública y auditoría en el municipio de Santa Ana, El Salvador.

#### **1.5. DELIMITACIÓN DEL TEMA**

La elaboración de una guía de procedimientos se elaborará para facilitar la elaboración del informe del auditor independiente para la ejecución de una auditoría en el año 2017 en El Salvador, está limitado a las fronteras nacionales dado que la investigación por razones académicas el estudio se realizará en el municipio de Santa Ana, pero los resultados podrían generalizarse en todo el país ya que la normativa rige el fenómeno.

El estudio será realizado en el municipio de Santa Ana, tomando como referencia los auditores inscritos en el Consejo de Vigilancia de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, la investigación está dirigida a todos los auditores independientes y estudiantes de auditoría, pero la utilización del estudio será a partir de octubre del 2017, ya que dentro de los límites departamentales o en cualquier lugar del país donde haya una persona interesada en conocer todos los lineamientos necesarios para la elaboración del nuevo informe de auditoría aplicado en El Salvador.

## **1.6. OBJETIVOS DE INVESTIGACION**

### **1.6.1. OBJETIVO GENERAL:**

Diseñar una guía sencilla, completa y actualizada aplicando la normativa técnica y legal adoptada en El Salvador, sobre los lineamientos que debe seguir el auditor independiente en el nuevo informe de auditoría.

### **1.6.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS:**

**1.6.2.1** Seleccionar los procedimientos generales necesarios para la elaboración del informe de auditoría en el Salvador específicamente en el departamento de Santa Ana.

**1.6.2.2** Identificar las áreas o partes sujetas a cambios por las reformas a la Norma Internacional de Auditoría (NIA) sobre la elaboración del informe de auditoría.

**1.6.2.3** Analizar a fondo las modificaciones al dictamen del auditor independiente y su incidencia en el informe de auditoría.

**1.6.2.4** Estructurar la forma adecuada en que debe elaborarse un informe de auditoría e identificar los pasos y el orden a seguir en el contenido.

**1.6.2.5** Determinar las cuestiones claves de Auditoría en una auditoría de Estados Financieros.

## **CAPITULO II.**

### **2. MARCO TEORICO.**

#### **2.1. ANTECEDENTES HISTORICOS Y GENERALIDADES DE LA AUDITORIA.**

##### **2.1.1 ¿COMO SURGE LA AUDITORIA EN EL SALVADOR?**

Un acontecimiento que parece ser muy influyente para el nacimiento de la Contaduría Pública en el país, es que en 1929 se contrató a una firma de auditores ingleses para que auditaran la contabilidad pública en el país, esta conocida con el nombre de “Layton Bennett Chiene & Tait”. Una vez que dicho trabajo fue terminado dos de los auditores de la citada firma se quedaron en el país ejerciendo la auditoria en una forma independiente; siendo solo ellos para este entonces los únicos auditores independientes que ejercieron funciones durante la década (1929-1939).

Los auditores antes citados fueron William Bain y Lyon Sullivan; quienes durante la citada década ejercieron la Contaduría Pública en el país sin restricciones legales, ya que no existían leyes que regularan el ejercicio de la misma.

##### **2.1.2 ¿QUE ES LA AUDITORIA?**

La auditoría puede definirse como «un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso»

Por otra parte, la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

Otro elemento de interés es que, durante la realización de su trabajo, los auditores se encuentran cotidianamente con nuevas tecnologías de avanzada en las entidades, por lo que requieren de la incorporación sistemática de herramientas con iguales requerimientos técnicos, así como de conocimientos cada vez más profundos de las técnicas informáticas más extendidas en el control de la gestión.

Auditoría es un proceso a través del cual un sujeto lleva a cabo la revisión de un objeto con el fin de emitir una opinión acerca de la fidelidad de este (grado de correspondencia), a un patrón o estándar establecido.

La auditoría, en general es un examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones con la finalidad de determinar si están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente

Auditoría es una revisión analítica del control interno y los registros contables de una empresa u otra unidad económica, que es efectuada por un Contador Público que luego procede a emitir su opinión acerca de la corrección de las transacciones efectuadas por la empresa y la exactitud de sus estados económicos y financieros aceptados.

### **2.1.3 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA**

#### **2.1.3.1 GENERAL**

Obtener seguridad razonable de que en los estados financieros no existan declaraciones equivocadas materiales causadas por fraude o error.

#### **2.1.3.2 ESPECIFICOS**

**2.1.3.2.1** Valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros

**2.1.3.2.2** Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos valorados y reduzcan a un nivel aceptablemente bajo los riesgos de declaraciones materiales contenidas en los estados financieros; y

**2.1.3.2.3** Emitir un reporte de auditoría redactado adecuadamente, basado en los hallazgos de auditoría.

### **2.1.4 CLASIFICACION DE LOS TIPOS DE AUDITORIA**

Internacionalmente las auditorías se clasifican atendiendo a:

- La afiliación del auditor: Estatal e Independiente o Privada
- La relación del trabajo: Externas e Internas
- El objeto que se revisa: Estatal general, Estatal fiscal e Independiente

Los objetivos fundamentales que se persiguen: Gestión, Financiera, Especial y Fiscal El carácter interno de los Órganos de Auditoría de las empresas, hace que las clasificaciones que más se utilicen sean las Internas, que constituyen el control que se desarrolla como instrumento de la propia administración y consiste en una valoración independiente de sus actividades: examen de los sistemas de Control Interno, de las operaciones contables financieras y aplicación de las disposiciones administrativas y legales que corresponden, con

la finalidad de mejorar el control y grado de economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos, prevenir el uso indebido de éstos y al fortalecimiento de la disciplina en general. Dentro de ellas a partir del año 2000, se clasifican por el Ministerio de Auditoría y Control (MAC) de la siguiente forma:

**Contables:**

**De Gestión u Operacional:** Consiste en el examen y evaluación, que se realiza a una entidad para establecer el grado de Economía, Eficiencia y Eficacia en la planificación, control y uso de los recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades o materias examinadas, de acuerdo con los objetivos y metas previstos, incluye el examen de la organización, estructura, control interno contable, y administrativo, la consecuente aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la razonabilidad de los Estados Financieros, así como el grado de cumplimiento de los objetivos a alcanzar en la organización o entidad auditada.

**Integrales:** Son aquellas auditorías que se encuentran en el punto medio entre una auditoría de gestión y una financiera, ya que es contable–financiera y tiene elementos de gestión en una gran medida, teniendo en cuenta la actividad fundamental de la unidad auditada. En ésta debe definirse en las conclusiones si los Estados Financieros reflejan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones y si los recursos que maneja la entidad y que fueron revisados, se utilizan con Economía, Eficiencia y Eficacia.

**Financiera:** Consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y Estados Financieros de la entidad, para determinar si éstos reflejan, razonablemente, su

situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a las mismas y el control interno.

**Temáticas:** Se refiere a aquellas que se ejecutan con el propósito de examinar puntualmente entre uno y cuatro temas específicos, abarcando con toda profundidad los aspectos vinculados a estos temas que permitan evaluar en toda su dimensión si la unidad cumple con las regulaciones establecidas.

**Especiales:** Consisten en la verificación de asuntos y temas específicos, de una parte de las operaciones financieras o administrativas, de determinados hechos o situaciones especiales y responde a una necesidad específica.

**Recurrente:** Son aquellas donde se examinan los Planes de Medidas elaborados en auditorías anteriores donde se obtuvo calificación de Deficiente o Malo, tratándose de Auditorías de Gestión, Integrales, Financieras, Temáticas o Especiales.

#### **Informáticas:**

**Regular Informática:** Se refiere a las que se realizan a la calidad de la información existente en las bases de datos de los sistemas informáticos que se utilizan para controlar los recursos, su entorno y los riesgos asociados a esta actividad.

**Especial Informática:** Consiste en el análisis de los aspectos específicos relativos a las bases de datos de los sistemas informáticos en que se haya detectado algún tipo de alteración o incorrecta operatoria de los mismos.

**Recurrente Informática:** Son aquellas donde se examinan los Planes de Medidas elaborados en auditorías informáticas anteriores donde se obtuvo la calificación de Deficiente o Malo, ya sea en una Regular o Especial.

La auditoría se interesa, en la revisión de la forma en la cual los acontecimientos de los negocios han sido evaluados y comunicados. También está interesada en la revisión de la adecuada y confiabilidad de los sistemas de información de gerencia y/o dirección y de los procedimientos operativos. La auditoría profesional puede ser clasificada de acuerdo a los siguientes tipos de vista:

a) Desde el punto de vista de independencia mental del personal que la práctica:

- **Auditoría externa:** es una revisión realizada por un contador público independiente que reúne los requisitos técnicos y cualidades morales necesarias.
- **Auditoría interna:** consiste en el examen objetivo, sistemático y profesional, efectuado con posterioridad a la ejecución de todas las actividades de la entidad, como un servicio a la máxima autoridad realizado por la unidad de auditoría interna, con la finalidad de verificar y evaluar dichas actividades.

b) Desde el punto de vista de la prioridad en que se practiquen:

- **Auditoria Periódica:** es aquella que se practica en fechas determinadas.
- **Auditoria Continúa:** son aquellas que en forma sistemática se llevan a cabo, es decir, a medida en que se realizan las operaciones o bien intervalos cortos o irregulares.
- **Auditoria Esporádica:** no influyen en estas el plazo o la continuidad, sino la necesidad de examinar en un momento dado.

c) Desde el punto de vista de la extensión de las pruebas de auditoría.

- **Auditoria de Estados Financieros:** es el examen que se realiza a los Estados Financieros de una entidad por parte de un auditor independiente, con el objeto de verificar si dichos Estados presentan razonablemente la situación financiera de la entidad, ya sea de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o a Normas Internacionales de Contabilidad.
  - **Auditoría completa o detallada:** es la revisión de todas las operaciones realizadas en la empresa generalmente cuando carecen de un buen sistema de contabilidad. En esta auditoría se lleva a cabo la revisión de los movimientos y al mismo tiempo se determinan los saldos, casi no tiene aceptación en la práctica por su alto costo.
- d) Desde el punto de vista del área que abarque la auditoria.
- **Auditoria Especial:** es la revisión que se efectúa a una cuenta o a un grupo de cuentas, un estado o cualquier otro elemento de contabilidad, por ser la intervención para un fin específico de una parte independiente de la contabilidad.

Debido a la gama de usuarios que utilizan la información que proporciona la auditoria, esta puede tomar diferentes propósitos u objetivos por lo que se hace necesario clasificarla para cada uno de ellos:

- **Auditoria Gubernamental:** esta es efectuada por la Corte de Cuentas de la Republica de El Salvador y su propósito principal es medir y evaluar el uso eficiente de los recursos asignados por el Gobierno Central a entidades Gubernamentales.
- **Auditoria Administrativa u Operacional:** consiste en la evaluación objetiva, constructiva, sistemática y profesional de las actividades relativas al proceso de gestión de una organización, con el fin de determinar el grado de eficiencia, eficacia,

efectividad, economía, equidad y excelencia con que se han manejado los recursos, la adecuación y fiabilidad de los sistemas de información y control

- **Auditoría Integral:** este tipo de auditoría consiste en obtener y evaluar objetivamente, en un periodo determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con la finalidad de informar sobre dicha situación.
- **Auditoría Social:** es el proceso de verificación de hechos y actitudes sociales, registrados por la contabilidad social de una entidad pública, ONG o Privada con el fin de validar o no sus resultados, excedentes o detrimentos patrimoniales que permiten su legitimación o renovación del mandato del Consejo de Dirección involucrado.
- **Auditoría Ambiental:** es un examen a las medidas sobre el medio ambiente contenida en las leyes del país y si se están cumpliendo adecuadamente.
- **Auditoría de Gestión Ambiental:** examen que se le hace a las entidades responsables de hacer cumplir las leyes, normas y regulaciones relacionadas con el medio ambiente.
- **Auditoría de Bancos:** este tipo de auditoría se realiza con el propósito de cumplir los requisitos exigidos por la Superintendencia del Sistema Financiero, la cual tiene por objeto de rendir una opinión sobre si los Estados Financieros del Sistema Bancario, así como todas aquellas Instituciones Financieras de Ahorro y Préstamo, presentan razonablemente la situación financiera.
- **Auditoría de Sistemas:** es el examen y evaluación de los procesos del Departamento de Informática de la utilización de los recursos que en ellos intervienen, para llegar a establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía de los Sistemas Computarizados de una empresa.

- **Auditoria de Organizaciones no Gubernamentales (ONG'S):** este tipo de auditoría está dirigida a todas aquellas entidades u organismos que no pertenecen al gobierno; pero que son sin fines de lucro, desarrollando proyectos que van orientados a mejorar la condición económica, social y cultural de los individuos de más escasos recursos.

## **2.1.5 INFORMACION QUE CONTIENE LA AUDITORIA.**

### **2.1.5.1 LABORES INICIALES Y PLANEACION DE LA AUDITORIA.**

La planificación implica elaborar la estrategia de auditoría de acuerdo con el tipo de trabajo a desarrollar con el propósito de minimizar los riesgos a un nivel aceptable para el auditor.

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 300, la auditoría de estados financieros, requiere de una planificación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego, la planificación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente, debe haber un plan inicial a ser revisado de manera continua y, en su caso, modificado, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado. El objetivo del auditor es planear la auditoría para que ésta sea realizada de manera efectiva.

La Norma Internacional de Auditoria 300 además señala que:

- El auditor debe desarrollar un plan de auditoría en orden a reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable.
- Durante el curso de la auditoria, la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deben ser actualizados y cambiados en cuanto sea necesario.
- El auditor debe documentar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo cambios significantes hechos durante el contrato de auditoría.

La estrategia general de auditoría establece el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado, el cual se discute en este capítulo. El plan de auditoría más detallado aborda los diferentes asuntos que se identifican en la estrategia general de auditoría, teniendo en cuenta la necesidad de lograr los objetivos de la auditoría mediante el uso eficiente de los recursos del auditor.

Si bien la estrategia general de auditoría será establecida antes de desarrollar el plan detallado de auditoría, las dos actividades de planeación no son necesariamente discretas o un proceso secuencial. Están estrechamente interrelacionadas dado que los cambios en una pueden resultar en cambios que tienen consecuencias en la otra.

El objetivo del plan detallado de auditoría es responder de manera apropiado a los riesgos identificados y valorados, reduciendo por lo tanto el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable.

La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes:

- Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.

- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:

- a) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315<sup>1</sup>;
- b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330<sup>2</sup>;
- c) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA.

El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesaria en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.

## **Documentación**

---

<sup>1</sup> NIA 315; “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.

<sup>2</sup> NIA 330; “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- a) La estrategia global de auditoría;
- b) el plan de auditoría; y
- c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios.

### **2.1.5.2 PAPELES DE TRABAJO**

El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar la opinión o informe de auditoría y dejar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con las normas técnicas de trabajo señaladas por los organismos profesionales.

Documentación: Significa el material, papeles de trabajo preparados por y para, u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos, u otros medios.

Los papeles de trabajo:

- (a) Auxilian en la planeación y desempeño de la auditoría;
- (b) Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría; y
- (c) Registran la evidencia en la auditoría resultante del trabajo realizado, para apoyar el informe del auditor.

**Forma y contenido de los papeles de trabajo:** El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría.

El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados, y por lo tanto los resultados, y las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo incluirían el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran un ejercicio de juicio, junto con la conclusión del auditor.

En áreas que impliquen cuestiones difíciles de principio o juicio, los papeles de trabajo registrarán los hechos relevantes que fueron conocidos por el auditor en el momento de alcanzar las conclusiones.

La extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional ya que no es necesario ni práctico documentar todos los asuntos que el auditor considera. Al evaluar la extensión de los papeles de trabajo que se deberán preparar y ser retenidos, puede ser útil para el auditor considerar qué es lo que sería necesario para proporcionar a otro auditor sin experiencia previa con la auditoría una posibilidad de comprensión del trabajo realizado y la base de las decisiones de principios tomadas, pero no los aspectos detallados de la auditoría.

La forma y contenido de los papeles de trabajo son afectadas por asuntos como:

- La naturaleza del trabajo.
- La forma del informe del auditor.
- La naturaleza y complejidad del negocio.

- La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad.
- Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión, y revisión del trabajo realizado por los auxiliares.
- Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso de la auditoría.

Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en particular. El uso de papeles de trabajo estandarizados (por ejemplo, listas de control, cartas, machote, organización estándar de papeles de trabajo) puede mejorar la eficiencia con que son preparados y revisados dichos papeles de trabajo; facilitan la delegación de trabajo a la vez que proporcionan un medio para controlar su calidad.

Para mejorar la eficiencia de la auditoría, el auditor puede utilizar agendas o calendarios, análisis y otros documentos preparados por la entidad. En tales circunstancias, el auditor necesitaría estar satisfecho de que esos materiales han sido apropiadamente preparados.

Los papeles de trabajo regularmente incluyen:

- Información referente a la estructura organizacional de la entidad.
- Extractos o copias de documentos legales importantes, convenios, y minutas.
- Resumen de las principales leyes, reglamentos y normas que debe cumplir la entidad.
- Información concerniente a la industria, entorno económico y entorno legislativo dentro de los que opera la entidad.
- Evidencia del proceso de planeación incluyendo programas de auditoría y cualesquier cambios al respecto.

- Evidencia de la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Evidencia de evaluaciones de los riesgos inherentes y de control y cualesquiera revisiones al respecto.
- Evidencia de la consideración del auditor del trabajo de auditoría interna y las conclusiones alcanzadas.
- Análisis de transacciones y balances de prueba.
- Análisis de tendencias, índices importantes e indicadores económicos.
- Un registro de la naturaleza, tiempos, y grado de los procedimientos de auditoría desarrollados y de los resultados de dichos procedimientos.
- Evidencia de que el trabajo realizado por los auxiliares fue supervisado y revisado.
- Una indicación sobre quién desarrolló los procedimientos de auditoría y cuándo fueron desarrollados.
- Copias de comunicaciones con otros auditores, expertos y otras terceras partes,
- Copias de cartas o notas referentes a asuntos de auditoría comunicados a, o discutidos con la entidad, incluyendo los términos del trabajo y las debilidades sustanciales en control interno.
- Cartas de representación recibidas de la entidad.
- Conclusiones alcanzadas por el auditor concerniente a aspectos importantes de la auditoría, incluyendo cómo se resolvieron los asuntos excepcionales o inusuales, si los hay, revelados por los procedimientos del auditor.
- Copias de los estados financieros, dictamen u otros informes del auditor.

### **2.1.5.3 DICTAMEN E INFORME DE AUDITORIA**

El informe de auditoría es el resultado del trabajo del auditor. Es un documento elaborado por el auditor donde se expresa de forma estándar, general y sencilla, una opinión profesional sobre los estados contables de una empresa. Presenta una serie de características fundamentales de carácter formal: es claro, oportuno sintético.

### **2.1.6 ENCARGADO DE REALIZAR LA AUDITORIA**

Según la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, deberá entenderse como:

a) **CONTADURÍA PÚBLICA:** Una profesión especializada de la Contabilidad, sobre aspectos financieros de la actividad mercantil que incluye inspecciones y revisiones sobre los mismos. Las personas naturales o jurídicas que la ejercen dan fe plena sobre determinados actos establecidos por la Ley.

b) **AUDITORÍA EXTERNA:** Una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás persona que por Ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad y de auditoría aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la Ley fueren competente de los auditores. En lo sucesivo la auditoría externa se denominará sólo “auditoría”.

c) **AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE ESTADOS FINANCIEROS:** Es la revisión de los estados financieros de una entidad económica, efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de dichos estados financieros. En consecuencia, la auditoría externa debe

garantizar a los diferentes usuarios, que los estados financieros no contienen errores u omisiones importantes.

Sólo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría.

Con el objeto de ser autorizados para el ejercicio de auditorías externas especializadas, los auditores también deberán cumplir los requisitos que establezcan otras Leyes y ser inscritos en los registros correspondientes.

Se reconoce que la auditoría independiente debe realizarse sobre bases selectivas de la evidencia que respalda las aseveraciones de la administración. En consecuencia, no se orienta a dar fe plena sobre todos los actos mercantiles realizados por los comerciantes.

### **2.1.7 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR.**

El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.

Como se indica en la NIA 200, los posibles efectos de las limitaciones inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión

deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.

Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente NIA se han diseñado para facilitar al

auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección.

### **Regulación del Contador Público.**

#### **Marco legal:**

- Código Tributario: Título III, Sección Séptima.
- Reglamento de Aplicación del Código Tributario: Título III, Capítulo VI
- Legislación y Atribución del Contador Público Decreto N°828
- Código de Comercio (Relación base legal para auditores)

#### **Marco técnico:**

- Normas Internacionales de Auditoria
- Norma para el aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias
- Código de Ética Profesional
- Norma de Educación Continuada.

### **2.1.8 SUPERVISION Y MONITOREO DEL TRABAJO DEL AUDITOR INDEPENDIENTE.**

La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría en el Título III capítulo uno especifica la naturaleza, domicilio y finalidad del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria, la cual dicta que el Consejo es un organismo técnico, autónomo en lo administrativo, adscrito al Ministerio de Economía.

El Consejo elaborará su propio presupuesto anual, el cual presentará para su consideración al Ministerio de Economía quien gestionará la aprobación de los recursos necesarios para el adecuado cumplimiento de sus atribuciones.

El Consejo tendrá su domicilio en la ciudad de San Salvador y podrá establecer oficinas en distintos lugares del territorio nacional, donde lo estime conveniente, para el mejor cumplimiento de sus fines.

El Consejo tendrá por finalidad vigilar el ejercicio de la Profesión de la contaduría pública; de la función de la auditoría; regular los aspectos éticos y técnicos de dicha profesión, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley; y velar que la función de Auditoría, así como otras, autorizadas a profesionales y personas jurídicas dedicadas a ella, se ejerza con arreglo a las normas legales. Asimismo, velar por el cumplimiento de los reglamentos y demás normas aplicables y de las resoluciones dictadas por el Consejo.

## **2.1.9 NORMAS ESPECÍFICAS QUE REGULAN EL CUMPLIMIENTO DE LA AUDITORIA Y EL AUDITOR**

Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la IFAC (Federación Internacional de Contadores Públicos)

### **2.1.9.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA.**

La IFAC es la federación internacional de contadores públicos, creada con el objetivo de servir al interés público, y de fortalecer al profesional contable en el mundo; ayudando de esta forma al crecimiento económico, estableciendo en los distintos países normas profesionales de una calidad alta, y fomentando el cumplimiento.

La visión de la IFAC es promover que la profesión contable se reconozca internacionalmente y sea reconocida como un líder para el desarrollo de los mercados financieros, las empresas y las economías, concentrada en la función de auditoría.

La IFAC la conforman 179 miembros y asociados en 130 países; representando aproximadamente 2,5 millones de profesionales en contaduría, ya sean independientes, en el sector real, el sector educativo y el público. La membresía en la IFAC es abierta, para todas las firmas de contabilidad nacionales e internacionales. El órgano superior de la IFAC se denomina como un consejo el cual está compuesto por una persona que represente cada miembro de la organización; de esta manera cumplen con la función de establecer políticas y controles para la supervisión de todas las operaciones internas, asistencia técnica, el nombramiento de comités y consejos dentro de la IFAC.

### **Principales Actividades de la IFAC.**

- Lograr desarrollar el liderazgo, promover y mantener normas internacionales para los profesionales en auditoría y contabilidad del mundo.
- Lograr desarrollar un código de ética para los contadores profesionales de una alta calidad.
- Encontrar una mejora para la calidad de la auditoría y ayudar a los encargados de la administración financiera.
- Se Asegura de que los profesionales contables internacionales respondan a los intereses públicos y cumplan con las obligaciones de ser miembro de la IFAC.
- Promover los valores de los profesionales contables, con el fin de atraer profesionales dedicados con buenos conocimientos en la profesión.

- Logra la unión de las normas de calidad internacional de auditoría basada en la ética del profesional contador, la educación contable y de la información financiera del sector público.
- Contribuir con ayuda técnica para que la economía mundial sea más eficiente.
- Asistir a todas las economías emergentes y en desarrollo; cooperando con los organismos de contabilidad de cada región o país, manteniendo un compromiso con el desempeño al servicio del interés público y de generando normas de calidad.
- Mejorar la confiabilidad de la información financiera y generando confianza en la calidad de esta.
- Promover a los profesionales de contabilidad para que concedan servicios de calidad alta.
- Promover el uso de información financiera y no financiera confiable y de alta calidad dentro de todas las organizaciones del mundo.
- Se encarga de que todos los miembros de la profesión contable deben incluir en sus procesos el Código de Ética para Contadores Profesionales; en el sector real, sin ánimo de lucro, y la práctica del sector público.
- Organizar y promover reuniones técnicas.
- Entre otras

La IFAC cuenta con diferentes consejos independientes que emiten normas con ayuda de grupos consultivos y de asesores que proporcionan distintas perspectivas de intereses públicos.

Los siguientes son los consejos emisores de normas de la IFAC:

**Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB).**

Encargado de desarrollar y servir una guía para mejorar los programas de educación contable en el mundo, cumpliendo de esta manera con las siguientes funciones:

- Desarrolla las Normas Internacionales de Educación Contable (IAESB)
- Mejorar la claridad y los enfoques dentro de las organizaciones, así como garantizar la coherencia en los conceptos de documentos.
- Ayuda al desarrollo de formación, experiencia, y practica de las pruebas de competencia para todos los profesionales en contaduría.

### **Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA).**

Encargado de desarrollar guías éticas para ser aplicadas a los contadores profesionales, alentando de esta forma a todos los consejos y organismos que apliquen las buenas prácticas éticas para quienes los componen, cumpliendo de esta manera con las siguientes funciones:

- Desarrolla el Código de Ética para Contadores Profesionales
- Funciona como un órgano que emite normas de manera independiente desarrolladas directamente para el interés público; con una solidez ética.
- Promueve las prácticas éticas apropiadas para todo el mundo.
- Se encarga de supervisar el cumplimiento ético y moral de todos los integrantes de la IFAC.

### **Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB).**

Se encarga de centrarse en la necesidad de la información financiera de los gobiernos; al igual que Agencias gubernamentales y a todas las comunidades que tengan relación alguna con estas. Cumpliendo de esta forma con las siguientes funciones:

- Se encarga de desarrollar y estructurar las Normas de Información Financiera para entidades de los gubernamentales en el mundo (IPSAS)
- Orienta y promueve la aceptación de la unión internacional y nacional de las normas.
- Desarrolla e implementa las buenas prácticas para los estados financieros de los gobiernos.

#### **2.1.9.2 EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO. (INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD POR SUS SIGLAS “IAASB”).**

Contribuye a una mejor calidad e igualdad en la profesión de contadores públicos alrededor del mundo con el fin de generar una mayor confianza en los informes financieros públicos, cumpliendo así con las siguientes funciones:

- Desarrollar las Normas Internacionales de Auditoría y de Revisión relacionadas con auditoría y revisión de estados financieros históricos, y Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar.
- Desarrollar las Normas de Control de Calidad para firmas de contadores públicos que desempeñan auditorías y revisión de información financiera.
- Se encarga de supervisar y facilitar la aplicación y ejecución de esas normas; fortaleciendo el aseguramiento y la confianza de la profesión en contabilidad pública.
- Diseña nuevas actividades para mejorar la implementación de las normas que se aplican en la práctica.

#### **2.2 LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA**

Son cuestiones que, a juicio profesional del auditor, son los más significativos en la auditoria de los estados financieros en el periodo corriente o fueron las de mayor importancia en la

auditoría de los estados financieros del periodo actual. Los asuntos claves de auditoría son seleccionados de cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno de la entidad, estos asuntos fueron considerados en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión al respecto, y no se expresa una opinión sobre estos asuntos individualmente.

Los asuntos claves de auditoría proporcionan la oportunidad para compartir las perspectivas del auditor con los usuarios de los estados financieros sobre los asuntos que son de mayor trascendencia sobre la auditoría del periodo que se informa.

Además, la intención de los asuntos claves de auditoría es proveer transparencia para los usuarios sobre cómo estos asuntos afectaron el plan de auditoría y como se trataron dichos asuntos en los estados financieros.

### **2.2.1 ¿COMO SE DETERMINAN LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA?**

Los asuntos claves de auditoría que se describirán en el informe del auditor son seleccionados entre los asuntos que hayan sido comunicados al gobierno corporativo de la entidad. Existe un foco sobre aquellos que sean los más significativos y un permiso para excluir asuntos sensitivos en circunstancias extremadamente raras. Los asuntos claves de auditoría que se describirán en el informe del auditor.

El auditor debe determinar, de las cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno, aquellas cuestiones que requieran atención significativa del auditor al llevar a cabo la auditoría. Al hacer esta determinación, el auditor debe tomar en cuenta lo siguiente:

- Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o de riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315

- Juicios significativos del auditor relativos a áreas en los estados financieros que involucran juicios significativos de la dirección, incluyendo estimaciones contables que se han identificado como que tienen una alta incertidumbre en la estimación.
- El efecto en la auditoría sobre eventos o transacciones significativas ocurridas durante el periodo.

El auditor debe determinar cuáles de los asuntos determinados fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y por lo tanto son asuntos claves de la auditoría. En algunas circunstancias limitadas, es posible que no existan asuntos claves de auditoría a comunicar. Se requiere que el Auditor incluya cada asunto clave de auditoría a menos que:

- Exista una ley o reglamento que impida su divulgación pública.
- En circunstancias excepcionales, cuando el auditor determine que un asunto no debe ser comunicado.
- Las consecuencias adversas de hacerlo podrían superar razonablemente los beneficios del interés público de dicha publicación.

**Los asuntos claves de auditoría se determinan por la consideración del auditor de la:**

- Naturaleza y alcance de la comunicación con el gobierno de la entidad.
- Importancia de la intención del usuario sobre la comprensión de los estados financieros.
- Naturaleza y alcance de la auditoría y los esfuerzos necesarios.
- Naturaleza de la política contable subyacente, su complejidad o la subjetividad.
- Naturaleza y materialidad, cuantitativa o cualitativamente, de errores no corregidos, corregidos y acumulados por fraude o por error (si lo hay).

- La gravedad de las deficiencias de control identificadas relevante para el asunto (si lo hay)
- Naturaleza y gravedad de las dificultades en la aplicación de procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos, y la obtención de pruebas pertinentes y fiables.

**La descripción de los asuntos debe incluir siempre:**

- ¿Porque el asunto fue considerado como clave en la auditoría?
- ¿Cómo se abordó el asunto clave en la auditoría?
- Referencia a la divulgación relacionada.

**La descripción de como se ha tratado el asunto en la auditoría puede incluir:**

- Aspectos de la respuesta del auditor o enfoque
- Breve reseña de los resultados de los procedimientos del auditor.
- Las principales observaciones con respecto al asunto.

## ¿Cómo seleccionamos los Asuntos Claves?



El número de KAM en el informe de auditoría es resultado de una evaluación que implica el juicio del auditor y la importancia relativa de los mismos. Las normas de auditoría no prescriben o limitan el número de KAM a ser reportados. Los resultados de la adopción anticipada en algunos países reflejan un número promedio de 2 a 6 KAM en los informes de auditoría, y no hay indicadores de que los auditores se excedan u omitan KAM que no reúnan los criterios de la definición.

## **2.2.2 COMUNICACIÓN DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA - KAM**

El nuevo informe del auditor representa uno de los mayores cambios en la comunicación del auditor con los inversionistas y usuarios en décadas.

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría mejorará el valor comunicativo del Informe de Auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. Asimismo, como resultado de estos cambios, el Informe de Auditoría aportará mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describirá en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados.

La comunicación de los KAM no es un reemplazo o complemento a la perspectiva de la administración plasmada en sus estados financieros, ni se busca llenar los huecos en revelaciones que se perciban como incompletas u omitidas. La consideración del auditor sobre lo apropiado y adecuado de las revelaciones es parte del trabajo para emitir una opinión sobre los estados financieros.

Es claro que frecuentemente habrá una relación estrecha entre los KAM y las áreas de complejidad o de juicios significativos en los estados financieros debido a la naturaleza misma de la auditoría, la cual está basada en un enfoque que dirige la atención del auditor a los asuntos en los que existe un mayor riesgo de error material.

La experiencia en países con adopción anticipada ha demostrado que informar los KAM enriquece la comunicación entre el auditor y el Comité de Auditoría, e incrementa la atención por parte de la Administración y el Comité de Auditoría sobre las revelaciones referidas en el informe del auditor. La experiencia también indica que no habrá diferencias de opinión acerca de los KAM a incluirse en el informe de auditoría, siempre y cuando la Administración, el

Comité de Auditoría y el auditor entiendan el objetivo de proveer mayor transparencia sobre la auditoría, y que haya existido un diálogo continuo durante el proceso de auditoría, desde la etapa de planeación sobre aquellos asuntos candidatos a convertirse en KAM.

Las Normas de Auditoría requieren que el auditor comunique a los encargados del gobierno corporativo ciertos asuntos, incluyendo el punto de vista sobre aspectos cualitativos de las prácticas contables, estimaciones y revelaciones. El objetivo de esta comunicación es proveer a aquellos responsables de supervisar la información financiera cualquier observación, incluyendo preocupaciones, que el auditor tenga sobre estos temas.

Algunos usuarios han recibido de manera positiva esta transparencia adicional (KAM) y los comentarios del auditor. Otros están preocupados por una posible interpretación errónea como opiniones individuales de los temas y que no se revise la opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

La intención del auditor al comunicar los KAM es proporcionar mayor transparencia a los usuarios, por ende, estos asuntos deben ser incluidos en el reporte del auditor, a menos que una ley o regulación lo impida.

En extremadamente raras circunstancias, el auditor puede determinar que el asunto no debe ser comunicado debido a las consecuencias adversas que puede provocar hacerlo, en comparación con los beneficios de hacerlo en el interés público.

Es difícil imaginar que un nuevo informe que describe más claramente las responsabilidades del auditor y las cuestiones de mayor trascendencia en la ejecución del trabajo no habría de tener al menos algún efecto positivo sobre la calidad de la auditoría. Algunos dicen que podría serlo simplemente por el hecho de que el auditor aporta mayor transparencia acerca de qué es una auditoría y los aspectos más importantes es esta. Algunos otros no están convencidos de que la revelación de información adicional en el informe del auditor, visto por sí mismo,

tendrá un efecto cuantificable sobre la calidad de la auditoría. Probablemente el auditor no ejecutará procedimientos diferentes, pero se preguntará si lo que se informa a los usuarios sobre cómo se atacaron los aspectos más relevantes, esta adecuadamente plasmado en su documentación de auditoría y si esta es consistente con lo reportado. La interacción entre el auditor y el Comité de Auditoría también es un factor clave para la calidad de la auditoría. Un reporte más informativo puede apoyar la función de gestión del Comité de Auditoría mediante la creación de un mejor vínculo entre la función de auditoría, las responsabilidades de la alta dirección y el Comité de Auditoría.

**Entonces, para comunicar los Asuntos Claves en el Informe de Auditoría lo haremos:**

**En una sección separada en el informe:**

**Título:** “Cuestiones Claves de la Auditoría”

**Introducción de la Sección:**

-Declarar que son las cuestiones de la mayor significatividad de los Estados Financieros actuales.

-Declarar que dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de auditoría de Estados Financieros en su conjunto (no es una opinión separada).

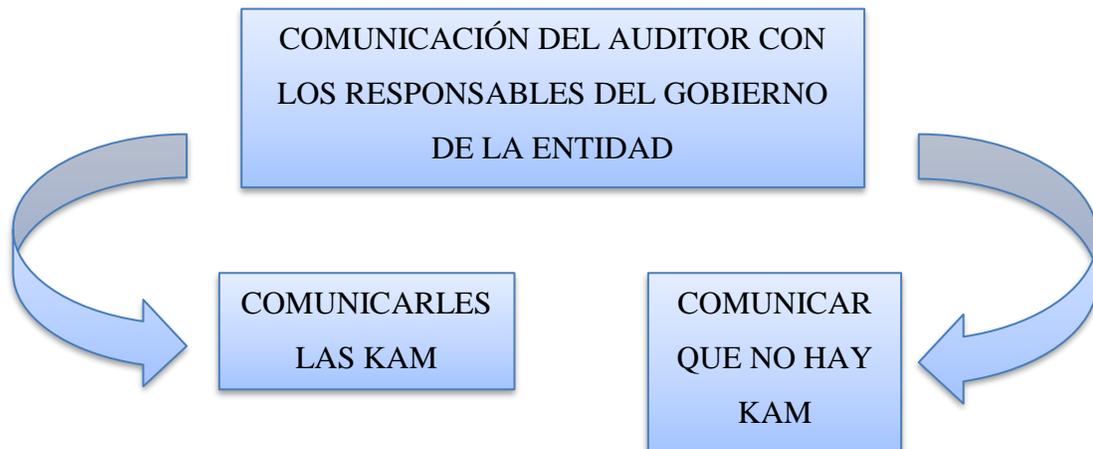
**Subtítulos:**

(Un subtítulo por cada una de las cuestiones)

Los Asuntos Claves se ordenarán dependiendo del Juicio Profesional.

**Cada descripción de los Asuntos Claves incluirá:**

- Una referencia a los Estados Financieros.
- Los motivos de ser considerada KAM por el auditor.
- Modo en que se ha tratado dicha KAM en la auditoría.



### **CUANDO EL AUDITOR DECIDE COMUNICARLES LAS KAM.**

#### **De forma Oportuna:**

- Comunicar en el momento adecuado:
  - ✓ Comunicar unos puntos de vista preliminares.
  - ✓ Discutirlas al final en base a los hallazgos de auditoria.

#### **Tiene importantes beneficios para los responsables del Gobierno de la Entidad:**

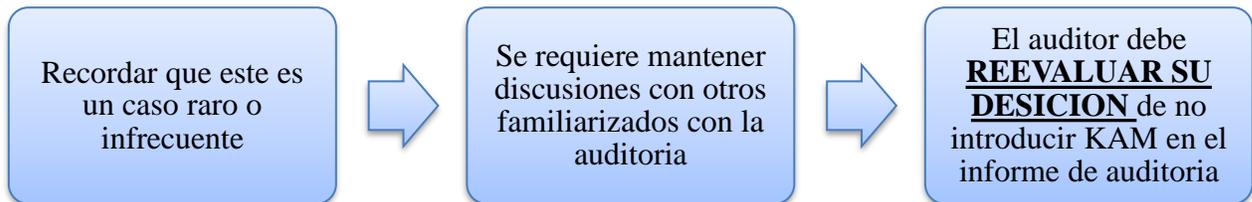
- Ejemplos de beneficios:
  - ✓ Conocer la naturaleza de las KAM.
  - ✓ Obtener aclaraciones adicionales del auditor.
  - ✓ Reconocimiento del papel de los responsables del Gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera.
  - ✓ Analizar las mejoras en la información a revelar.

#### **Abordar los casos en que decide no incluir KAM en el informe:**

- En estos casos lógicamente también hay comunicación:

- ✓ Ello no excluye que deba haber comunicación con los responsables del gobierno de la entidad sobre las mismas.

### **CUANDO EL AUDITOR DECIDE COMUNICAR QUE NO HAY KAM.**



### **2.2.3 DOCUMENTACION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA**

El auditor incluirá en los papeles de trabajo:

- Las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de esas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría;
- El fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 15 de la NIA 701 (salvedades o incertidumbre material por empresa en funcionamiento).
- En su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.

Se debe incluir:

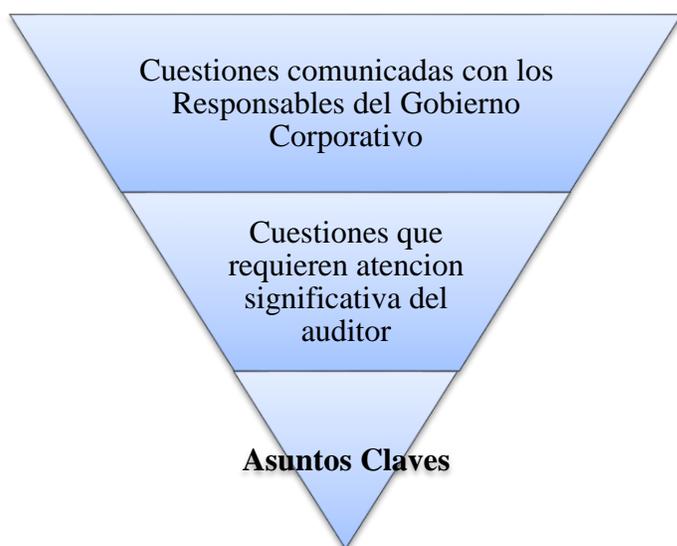
- Los asuntos claves de auditoría y la Justificación de considerarlas así.
- Si no hay KAM (salvo salvedades /incertidumbre empresa en funcionamiento), justificar la no existencia.

Nos basaremos en Documentación sobre:

- Comunicaciones con los responsables del Gobierno de la Entidad.
- Cada cuestión por separado.
- Memorando final de cuestiones surgidas en la auditoria.

#### **2.2.3.1 EXCEPCIÓN EN RELACIÓN CON LA DOCUMENTACIÓN:**

No se requiere documentar el motivo por el que otras cuestiones comunicadas con los responsables del Gobierno de la Entidad no requieren la atención significativa del auditor (es decir, las que se quedan en el escalón superior de la pirámide quedan en la parte de arriba de la pirámide invertida).



#### **2.2.4 CAMBIOS EN EL INFORME DE AUDITORIA Y A QUIENES AFECTA EL CAMBIO.**

Hace ya tiempo que los usuarios de la información financiera vienen reclamando un cambio en el enfoque del Informe de Auditoría de manera que deje de ser una mera opinión con o sin salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios en la toma de

decisiones. Como respuesta a esta demanda, el IASSB, organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ha llevado a cabo una reforma de las Normas de Auditoría sobre Informes con un nuevo enfoque dirigido a mejorar y aumentar la información en el Informe de Auditoría de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría.

Como resultado de este proceso de reforma que ha finalizado con la emisión y publicación de diversas normas (entre las más relevantes la nueva NIA 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente”), los auditores que realicen auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) estarán obligados, entre otros aspectos, a describir en el Informe de Auditoría de sociedades cotizadas, las cuestiones clave de auditoría (Key Audit Matters) y el trabajo de auditoría realizado en relación con dichas cuestiones.

Asimismo, como resultado de estos cambios, el Informe de Auditoría aportará mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describirá en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados.

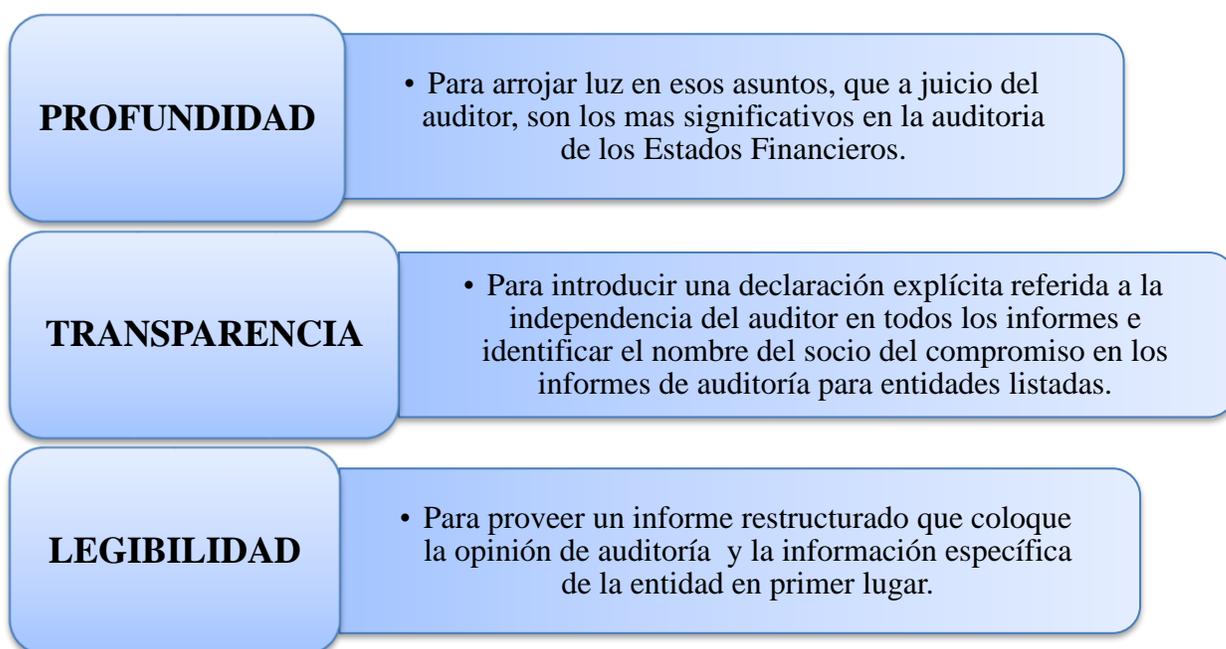
#### **Porque cambiar el Informe de auditoría ahora:**

- Fundamenta para el futuro un informe de auditoría (global) y la mejora de las comunicaciones del auditor.
- Esencial para la relevancia continúa de la profesión de auditoría a nivel mundial.
- El Dictamen de auditoría se valora, pero podría ser más informativo.
- Los usuarios quieren más información relevante e información útil sobre la entidad y la auditoría de Estados Financieros para la toma de decisiones.

### **Beneficios esperados del nuevo informe de auditoría:**

- Mejora el valor de la comunicación para los usuarios.
- Más interacciones y comunicaciones robustas entre los usuarios, los auditores y los encargados del Gobierno de la entidad.
- Aumento de la atención por parte de la dirección y los encargados del gobierno de la entidad a las indicaciones contempladas en la sección KAM del informe del auditor.
- Aumento del escepticismo profesional en las áreas donde se identifican KAM.
- Aumento de la calidad de la auditoría.

#### **2.2.4.1 ¿POR QUÉ HAY NECESIDAD DE CAMBIAR?**



#### **2.2.4.2 QUIENES SE VEN AFECTADOS POR ESTE CAMBIO.**

Es posible que los auditores tengan la responsabilidad primordial de implantar los nuevos requerimientos, pero la importancia de los cambios hace que también afecte a otras partes interesadas como inversores y miembros de Comisiones de Auditoría.

Los inversores tendrán acceso a información que antes no estaba disponible y será necesario que consideren la manera de incorporar esta información, tanto en el análisis individual de cada sociedad como en la comparación entre empresas. También será necesario definir la manera en la que va a utilizarse la nueva información para evaluar la calidad de la auditoría en una jurisdicción concreta y en comparación con otras.

Los nuevos informes de auditoría podrán facilitar también información que hará interactuar más al auditor con la Dirección y las Comisiones de Auditoría.

En el caso de los miembros de Comisiones de Auditoría, es probable que haya una mayor interacción con el auditor, en particular, se analizará más conjuntamente el Informe de Auditoría antes de su publicación.

También pueden aprovechar esta oportunidad para valorar si la información que se presenta en los estados financieros o en otras partes del informe anual y/o comunicaciones con los inversores debe actualizarse; de lo contrario, podría ocurrir que el auditor incluya en el informe más información sobre una partida que la propia empresa. Establecer cuanto antes una comunicación abierta con el auditor será de gran utilidad en este sentido.

### **2.2.4.3 CAMBIOS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA BAJO NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA).**

#### **2.2.4.3.1 PARA TODAS LAS ENTIDADES:**

- Cambios en el orden de presentación de los párrafos. El párrafo de opinión se presenta en primer lugar.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor.

- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad de la dirección y/o responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros.
- Manifestación expresa del auditor de su independencia respecto a la Sociedad y de haber cumplido con los requerimientos de ética que le resultan de aplicación.
- Descripción de la responsabilidad del auditor y el trabajo realizado sobre la “Otra información”

#### **2.2.4.3.2 PARA ENTIDADES COTIZADAS:**

- Inclusión de los asuntos claves de auditoría (key audit matters).
- Identificación del nombre del socio que firma

### **2.2.5 PRINCIPALES ELEMENTOS PARA LOGRAR LA INCORPORACION DE LOS ASUNTOS CLAVES EN EL INFOME DE AUDITORIA**

Si todos progresamos en el mismo sentido, con una visión positiva de los cambios y voluntad de avanzar, los nuevos informes de auditoría pueden beneficiar a todas las partes interesadas.

Los principales elementos para lograr el éxito en la plantación son:

- Comenzar cuanto antes el proceso de auditoria;
- Establecer cuanto antes una comunicación abierta con la comisión de auditoría y con la dirección;
- Identificar las áreas en las que se centrara la auditoria y el trabajo realizado durante la auditoria para aprobar dichas áreas; y
- Ponerse en el lugar de los accionistas al considerar como cumplir los requerimientos.

#### **2.2.6 INCORPORACION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA**

[Descripción ejemplo de un asunto clave de auditoría de conformidad con NIA 701.]

- Reconocimiento de ingresos

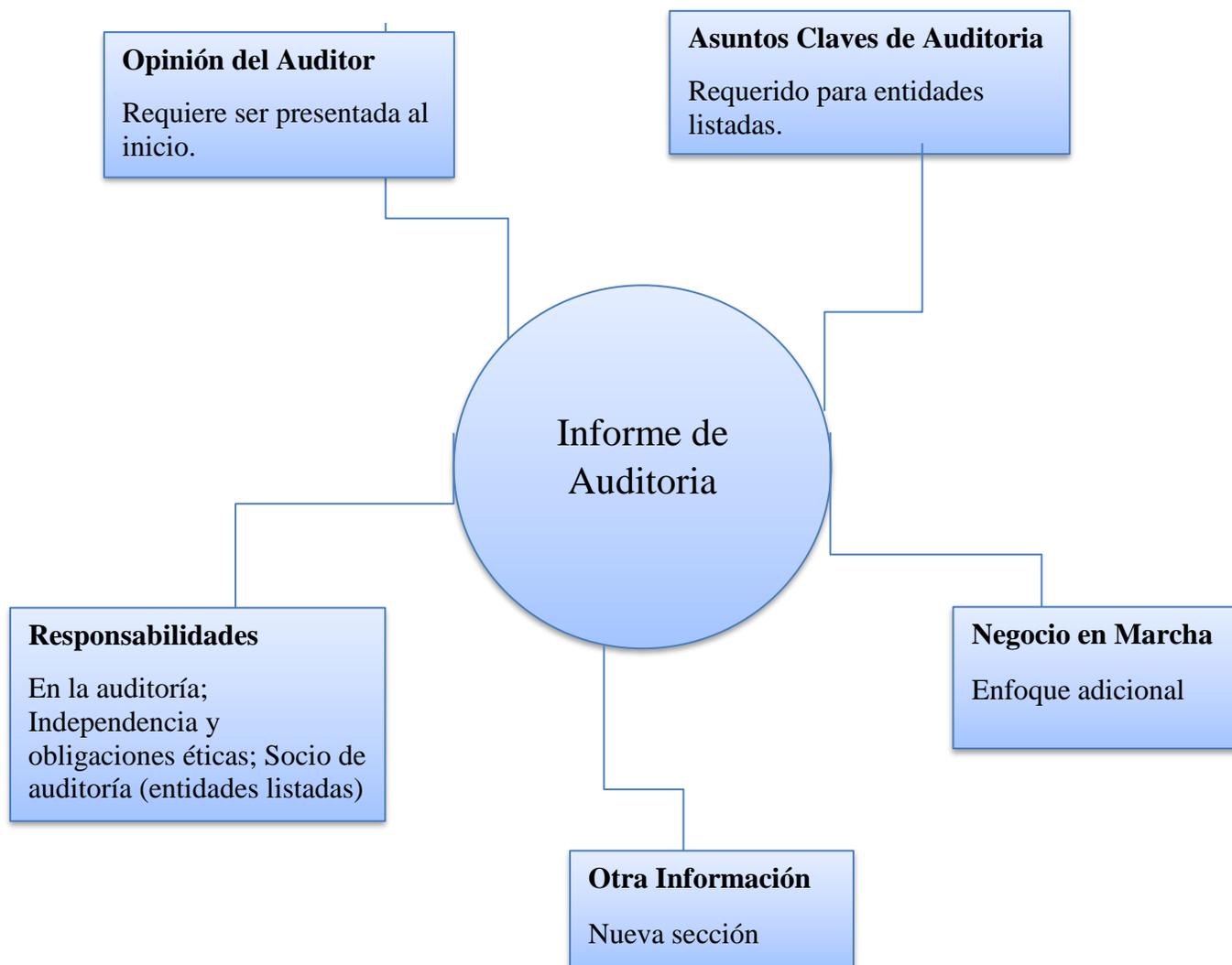
La cantidad de ingresos y ganancias reconocidos en el ejercicio por la venta del producto “Zeta” y los servicios post venta, dependen de la valuación adecuada de, sí o no, a cada contrato post venta a largo plazo se le vincula o separa del contrato de la venta del producto. Como los acuerdos comerciales pueden ser complejos, se aplica el juicio significativo en la selección de la base contable en cada caso. En nuestra opinión, el reconocimiento de ingresos es un riesgo significativo para nuestra auditoría ya que, la Entidad podría reconocer inapropiadamente las ventas del producto “Zeta”, y los acuerdos de servicio a largo plazo como un único acuerdo para efectos contables. Esto suele conducir a que los ingresos y las ganancias sean reconocidos de manera anticipada ya que el margen en el acuerdo de servicio a largo plazo suele ser mayor que el margen en el contrato del producto “Zeta” dentro del contrato de venta.

Nuestros procedimientos de auditoría para cubrir el riesgo significativo en relación con el reconocimiento de ingresos, incluyeron:

1. Pruebas de controles, con la asistencia de nuestros especialistas en Tecnologías de Información, incluyendo, entre otros, aquellos sobre: la fuente de información de datos de las campañas publicitarias individuales, sus términos y precios; la comparación de dichos términos y precios contra los contratos relativos a las agencias de publicidad existentes; y su relación con los datos observados; y
2. Análisis detallado de los ingresos y el momento de su reconocimiento en base a las expectativas derivadas de nuestro conocimiento de la industria y de los datos de mercado externos, dando seguimiento a las variaciones de nuestras expectativas.

En la Nota X se incluyen las revelaciones de la Entidad sobre el reconocimiento de ingresos, lo que explica específicamente el tratamiento de los contratos de servicio post venta utilizados en los supuestos clave para evitar un reconocimiento de ingresos anticipado.

## 2.2.7 NUEVA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA



### 2.2.7.1 OPINION DEL AUDITOR

La sección de “Opinión” se presenta en primer lugar, seguida de la sección “Bases de Opinión”, a menos de que exista ley o regulación aplicable que describa el caso contrario.

### 2.2.7.2 BASES PARA LA OPINION

Es obligatorio declarar la independencia de conformidad con los requerimientos de ética e independencia que resultan de aplicación al auditor y especificar la jurisdicción.

### **2.2.7.3 ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA**

Descripción de las cuestiones clave de auditoría (obligatorio únicamente en el Informe de Auditoría de sociedades cotizadas y en las auditorías de conformidad con las NIAS)

### **2.2.7.4 NEGOCIO EN MARCHA**

Mejora en el Informe del auditor relativo a negocio en marcha, incluye:

Descripción de las respectivas responsabilidades de la gerencia y el auditor sobre negocio en marcha,

Una sección por separado cuando existe incertidumbre material y es adecuado revelarlo, bajo el título “Incertidumbre material relacionada con Negocio en Marcha”, nuevo requerimiento para retar la adecuada revelación de si la entidad esta significativamente cerca de tener en duda la capacidad de continuar como negocio en marcha, desde el punto de vista del marco financiero aplicable y cuando existen eventos o condiciones identificados.

### **2.2.7.5 RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION POR LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Descripción revisada de las responsabilidades de la dirección y/o los responsables del gobierno de la entidad, incluida una descripción de las responsabilidades relativas a la empresa en funcionamiento.

### **2.2.7.6 RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES POR LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Concluir sobre lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento y, con base a la evidencia obtenida, si existe una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa sobre la capacidad

de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos pide el llamar la atención en nuestro informe del auditor sobre la información a revelar respectiva en los estados financieros o, si dicha información a revelar es insuficiente, para modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe del auditor. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden causar que la Compañía deje de ser una empresa en funcionamiento.

#### **2.2.7.7 OTROS ASUNTOS**

Considera los asuntos que requieren un párrafo de énfasis o de comentarios especiales.

### **2.2.8 CASOS EN QUE SE DEBEN INCLUIR LOS ASUNTOS CLAVES EN EL INFORME DE AUDITORIA**

#### **2.2.8.1 CASO 1: CUANDO EXISTEN KAM Y TAMBIÉN OPINIÓN DESFAVORABLE.**

Quizás no exista ningún asunto clave más significativo que los que producen la opinión desfavorable, pero si se decide informar, la descripción de las KAM debe ser muy clara porque existe el riesgo de confundir a los usuarios y que piensen que los Estados Financieros son más creíbles de lo que en realidad son.

#### **2.2.8.2 CASO 2: CUANDO EXISTE OPINIÓN DENEGADA.**

No se deben comunicar asuntos claves el motivo es claro comunicar KAM distintas de los que deniegan opinión podría ayudar a hacer los Estados Financieros más creíbles de lo que son.

#### **2.2.8.3 CASO 3: CUANDO EXISTEN KAM Y PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y OTRAS CUESTIONES.**

Según la NIA 706, No hay problema, pueden coexistir perfectamente en el informe de auditoría.

#### **2.2.8.4 CIRCUNSTANCIAS EN LAS CUALES NO SE COMUNICAN LAS KAM.**

Por prohibición legal: podría perjudicar una investigación de un acto ilegal.

Cuando las consecuencias adversas de comunicar KAM supera los beneficios del interés público:

- ✓ Solo si la empresa no ha revelado información pública sobre dicha KAM.
- ✓ Solo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.
- ✓ Obtener manifestaciones escritas sobre motivos de no revelación.
- ✓ Analizar si los reguladores apoyaran la tesis de no revelación.
- ✓ El auditor podría proponer revelaciones “más suaves”
- ✓ El auditor podría requerir asesoramiento jurídico si no hay revelación.

### **2.3 GENERALIDADES DEL INFORME DE AUDITORIA.**

#### **2.3.1 ¿QUE ES UN INFORME DE AUDITORIA?**

Se entenderá el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos.

El informe de auditoría es el resultado de trabajo del auditor. Es un documento elaborado por el auditor donde se expresa de forma estándar, general y sencilla, una opinión profesional sobre los estados contables de una empresa. Presenta una serie de características fundamentales de carácter formal: es claro, oportuno sintético.

Enfoque tradicional del informe:

- Concluir sobre la razonabilidad de cada uno de los aspectos significativos.

- Expresar una opinión.
- Emitir informe sobre los resultados de auditoría.

## **2.3.2 CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORIA FINANCIERA**

### **2.3.2.1 DICTAMEN DEL AUDITOR.**

El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de opinión por escrito sobre los estados financieros tomados en conjunto como un todo.

Deberá concluir sobre la razonabilidad de cada uno de los aspectos significativos para expresar una opinión emitiendo un informe sobre los resultados de la auditoría.

### **2.3.2.2 OPINION DEL AUDITOR**

La opinión estará basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Objetivo de la NIA 700:

- Formación de una opinión basada en la evaluación de la evidencia de auditoría
- La expresión por escrito de dicha opinión con claridad.

Requisitos para la formación de la opinión y la emisión del informe de auditoría sobre estados financieros:

- El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros están preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El auditor si ha obtenido una *seguridad razonable* sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, debiendo tomar en cuenta lo siguiente:

NIA 330 Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada

NIA 450 Si las incorrecciones no corregidas son materiales, de manera individual o colectiva. Las evaluaciones previstas en los párrafos 12 al 15 de la NIA 700.

Deberá evaluar si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable.

- Revelación adecuada de las políticas contables seleccionadas y aplicadas.
- Si esas políticas contables son consistentes con el marco de referencia.
- Si esas políticas contables son apropiadas.
- Si las estimaciones contables son razonables.
- Si la información presentada en los estados financieros es: Relevante, confiable, comparable y entendible
- Si las revelaciones permiten que los usuarios puedan entender el efecto de las transacciones y hechos materiales
- Si la terminología usada es apropiada (incluyendo el título de los Estados financieros).

El auditor deberá expresar una *Opinión No Modificada (o favorable)* cuando concluye que los Estados Financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El auditor expresará una *Opinión Modificada* cuando:

- Concluya que sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto *No están libres* de incorrección material.
- *No puede obtener evidencia* de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

## **2.4 CONTENIDO DEL DICTAMEN DE AUDITORIA**

### **2.4.1 PARTES QUE INTEGRAN EL DICTAMEN DE AUDITORIA**

- ✓ Título.
- ✓ Destinatario.
- ✓ OPINION:

La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión".

La sección "Opinión" del informe de auditoría también:

- a) Identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
- b) Manifestará que los estados financieros han sido auditados;
- c) Identificará título de cada estado que comprenden los estados financieros;
- d) Remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y

- e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros.

Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas, continuación, que se consideran equivalentes:

- a) Nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...]de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...]de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, o las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

#### **2.4.1.1 FUNDAMENTO DE LA OPINION:**

El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección "Opinión", con el título "Fundamento" de la opinión" que:

- a) Manifieste que la auditoría se llevó acabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría;

- b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;
- c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o se referirá al Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para para Contadores (Código de Ética del IESBA) y
- d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

#### **2.4.1.2 EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.**

Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA 570.

#### **2.4.1.3 OTROS APARTADOS EN LA NORMA.**

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

Información adicional presentada junto con los estados financieros

*Párrafo de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente, la NIA 706 trata acerca de la comunicación adicional en el informe del auditor, cuando el auditor considera necesario:*

Lllamar la atención sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los Estados Financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios puedan comprender los Estados Financieros; o

Lllamar la atención sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los Estados Financieros, que sean relevantes para que los usuarios puedan comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor.

**Párrafo de énfasis:** Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

**Párrafo sobre otras cuestiones:** Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

#### **Párrafos de énfasis en el informe de auditoría.**

El auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.

Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el dictamen, deberá:

(a) Incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis";

(b) Incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros; y

(c) Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará:

- En una sección separada
- Con el título "Otras cuestiones" u otro título adecuado.

(No confundir "Otro Asunto" con un KAM)

## **2.5 TIPOS DE OPINION DEL AUDITOR**

### **2.5.1 OPINION NO MODIFICADA NIA 700**

El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Con el fin de formarse dicha opinión el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Dicha conclusión tendrá en cuenta:

- La conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 300, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoria suficiente y adecuada.

- La conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada.
- El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección.
- En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
  - ✓ Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
  - ✓ las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
  - ✓ las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
  - ✓ la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
  - ✓ los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y
  - ✓ la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

- Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel y al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:
  - ✓ La presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros;
  - ✓ si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.
- El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable.

El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:

- a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con los estados financieros expresan la imagen fiel de ... conformidad con [el marco de información financiera aplicable];
- b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que

los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

### **2.5.2 OPINION MODIFICADA NIA 705**

Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

- a) La naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
- b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros.

El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:

- El auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

- el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

### **2.5.2.1 OPINION CON SALVEDADES**

#### **El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:**

- Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
- el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades":

- a) Cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase:

“excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones ...”.

### **2.5.2.2 OPINION DESFAVORABLE O ADVERSA.**

El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)":

- a) Cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

### **2.5.2.3 DENEGACION O ABSTENCION DE OPINION**

El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los

estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado anterior, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

- a) Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o
- b) Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:
  1. Renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o

2. si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión.

Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado b)-1, antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada.

Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada manifestará que:

- a) El auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;
- b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
- c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

## **2.6 CONSIDERACIONES ESPECIALES**

### **2.6.1 AUDITORIAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADAS DE ACUERDO CON UN MARCO DE REFERENCIA DE PROPOSITO ESPECIAL (NIA 800)**

#### **2.6.1.1 APLICACIÓN DE LA NIA 800**

Establecer normas y proporcionar lineamientos en conexión con los compromisos de auditoría con propósito especial, incluyendo:

- Estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de Normas Internacionales de Contabilidad o normas nacionales;
- cuentas específicas, elementos de cuentas, o partidas en un estado financiero (de aquí en adelante citados como dictámenes sobre un componente de los estados financieros);
- cumplimiento con convenios contractuales; y
- estados financieros resumidos.

La presente NIA se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. La NIA trata de los aspectos particulares en tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos.

Las NIA en la serie 100 a 700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros. Esta NIA (800) aborda las consideraciones especiales en la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información con fines específicos.

La NIA 800 está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

La NIA 800 no invalida los requisitos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que pueden ser aplicables en las circunstancias del encargo.

### **2.6.1.2 DEFINICIONES**

#### **Estados financieros con fines específicos:**

Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos *pueden ser los únicos* estados financieros que prepara la entidad. En estas circunstancias, dichos estados financieros pueden ser utilizados por usuarios distintos de aquellos para los que se diseñó el marco de información financiera. A pesar de la amplia distribución de los estados financieros en dichas circunstancias, éstos se consideran estados financieros con fines específicos a efectos de las NIA.

### **Marco de información con fines específicos:**

Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. EL marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

Ejemplo:

- Marco de imagen fiel: Normas de información financiera de la jurisdicción “X”
- Marco de Cumplimiento: Normas emitidas por la Superintendencia del Sistema Financiero.

### **2.6.1.3 REQUISITOS DE APLICACIÓN**

#### **Consideraciones para la aceptación del trabajo:**

- Aceptabilidad del marco de información financiera (Según requerimiento de la NIA 210)
- El auditor obtendrá conocimiento de:
  - Finalidad para la cual se han preparado los estados financieros.
  - Los usuarios a quienes se destina el informe.

- Las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información aplicable es aceptable en las circunstancias.

#### **Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría:**

- Cumplimiento de las NIA (Según NIA 200)
- Obtener conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad (Según NIA 315)
- Contratos: Conocer cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección para la preparación de los estados financieros.

#### **Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe:**

- Aplicar los requerimientos de la NIA 700:
  - Descripción del marco de información financiera aplicable.
  - Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

#### **2.6.1.4 TIPOS DE INFORME DE AUDITORIA**

1. Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
2. Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.
3. Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (en el que se hace referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente)

4. Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales.

## **CAPITULO III**

### **3. MARCO METODOLOGICO.**

#### **3.1 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

Toda investigación que se realiza requiere de la aplicación de una metodología, la cual se dedica principalmente al estudio de métodos y técnicas para determinar el cómo se desarrollará el estudio planteado dentro de ella.

Se debe establecer un proceso metodológico que permita llevar de manera precisa la investigación, que sea desde el principio coherente con lo que se desea, ajustado a los parámetros de trabajo que se siguen y válido para los resultados que se pretendan alcanzar.

En este Capítulo se muestra la metodología que aplicaremos en la realización de los procedimientos para la incorporación de los asuntos claves de auditoría, se utilizara el método descriptivo para recoger, organizar resumir, presentar, analizar, generalizar, los resultados de las observaciones. Este método implica la recopilación y presentación sistemática de datos para dar una idea clara de una determinada situación. Las ventajas que tiene este estudio es que la metodología es fácil, de corto tiempo y económica.

En el estudio descriptivo el propósito del investigador es describir situaciones y eventos.

#### **3.2.TIPO DE ESTUDIO**

##### **3.2.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN**

Se realizará una investigación de tipo descriptivo, donde se recopilará información y se evaluarán los diversos aspectos y componentes para el establecimiento de los procesos para la adopción del nuevo informe de auditoría en El Salvador, así como lineamientos generales que deben adoptar los auditores Independientes.

Para el cumplimiento de lo anterior se utilizaron dos tipos de investigación:

- ✓ Investigación Primaria o de Campo.
- ✓ Investigación Secundaria o Bibliográfica.

### **3.2.1.1 INVESTIGACIÓN BIBLIOGRÁFICA**

Para tener un conocimiento teórico sobre el cambio en el informe de auditoría, así como también de las ventajas que puede traer dicho cambio o no, es necesario la realización de una investigación bibliográfica, que consiste en la búsqueda de información en leyes, libros, revistas, trabajos de graduación, consultas en páginas web, boletines, formularios, y otras fuentes afines referentes al tema de investigación que proporcionaron información básica y actualizada.

### **3.2.1.2 INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

La investigación de campo consistirá en obtener información de pruebas pilotos o experiencias que han tenido los auditores al momento de la implementación del nuevo informe en la determinación de los asuntos claves siguiendo los lineamientos establecidos por la nueva Norma de auditoría 701.

## **3.3 DETERMINACIÓN DE POBLACION Y MUESTRA**

### **3.3.1 POBLACION**

Población es el conjunto de entidades o cosas respecto de los cuales se formula la pregunta de la investigación, o lo que es lo mismo el conjunto de las entidades a las cuales se refieren las conclusiones de la investigación.

La población involucrada para esta investigación serán los estudiantes de auditoria y auditores inscritos en el Consejo de Vigilancia de Contadores Públicos y Auditores en el municipio de Santa Ana durante un determinado periodo.

### 3.3.2 TAMAÑO DE LA MUESTRA

La muestra para la presente investigación fue una muestra probabilística al azar simple, ya que la población es finita. Por lo cual se utilizó la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{E^2(N - 1) + Z^2 \cdot P \cdot Q}$$

**Donde:**

n = La muestra deseada.

N = Población conocida.

E = Error muestral máximo permisible.

P = Probabilidad de éxito.

Q = Probabilidad de fracaso.

Z = Valor crítico correspondiente a un determinado grado de confianza.

$$n = \frac{1.64^2 \times 0.5 \times 0.5 \times 100}{0.1^2(100 - 1) + 1.64^2 \times 0.5 \times 0.5}$$

$$n = 40.44754572$$

$$n = 40$$

**N=100**

**Z=90% = 1.64**

**P=50%**

**Q=50%**

**E=10%**

*Obtuvimos una muestra de 40 estudiantes de auditoria y auditores inscritos en el Consejo de Vigilancia de Contadores Públicos y Auditores de Santa Ana.*

### **3.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN**

Como técnica se utilizó la encuesta y su instrumento para la obtención de la información fue el cuestionario, el cual contenía preguntas de tipo cerradas, preparadas de acuerdo a la investigación que se realizó.

#### **3.4.1 LA ENCUESTA**

Conjunto de preguntas tipificadas dirigidas a una muestra representativa, para averiguar estados de opinión o diversas cuestiones de hecho.

#### **3.4.2 EL CUESTIONARIO**

Es un conjunto de preguntas diseñadas para obtener información sobre aspectos de la auditoria, relacionados al informe de auditoría de manera legal y formal que se establecen los lineamientos para el cambio de este, los cuáles darán respuesta al problema planeado.

Consiste en un formulario impreso cuyo objetivo será el recabar información escrita acerca de las experiencias que tuvieron los auditores al momento de realizar pruebas para el cambio en

el informe de auditoría con respecto a la nueva Norma de auditoría 701. En el cuestionario se incluyen preguntas cerradas, debido al tipo de información que se desea obtener.

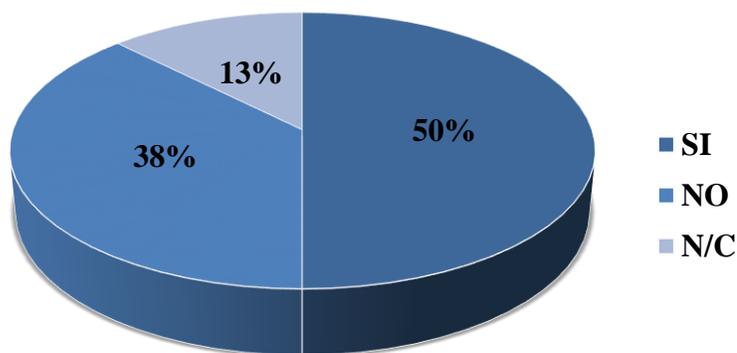
El cuestionario fue administrado a 20 Estudiantes de Auditoría y 20 Auditores Inscritos en el Consejo de Vigilancia de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en el departamento de Santa Ana, El Salvador.

### 3.5 ANALISIS DE LOS RESULTADOS

#### 3.5.1 TABULACIÓN Y DIAGNOSTICO DE RESULTADOS.

1. ¿Conoce el cambio en el nuevo enfoque para la presentación del informe de auditoría emitido por el auditor independiente?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>20</b>	<b>50%</b>
<b>NO</b>	<b>15</b>	<b>38%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>13%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

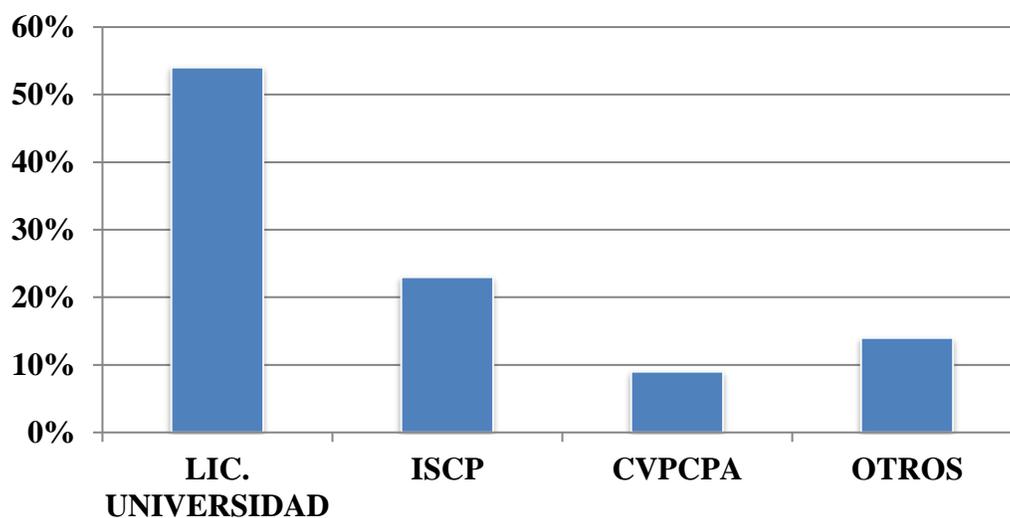


### **Análisis:**

El 50% de los encuestados respondió que si conocen el cambio en el nuevo enfoque para la presentación del informe de auditoría emitido por el auditor independiente en el municipio de Santa Ana mientras que un 38% respondió que no conoce dicho cambio y un 13% no respondió.

### **2. ¿Quién le brindo dicha información del cambio?**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>LIC. UNIVERSIDAD</b>	<b>12</b>	<b>54%</b>
<b>ISCP</b>	<b>5</b>	<b>23%</b>
<b>CVPCPA</b>	<b>2</b>	<b>9%</b>
<b>OTROS</b>	<b>3</b>	<b>14%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

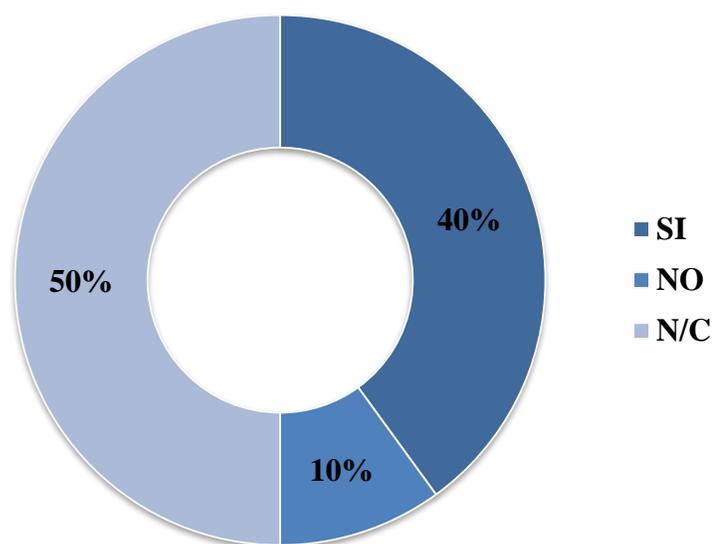


### **Análisis:**

El 54% de los encuestados respondió que licenciados de la universidad de El Salvador le brindaron la información del cambio en el informe, mientras que un 23% respondió que fue el ISCP el q le brindara la información y un 2% el CVPCPA, por lo tanto un 3% respondieron que se dieron cuenta de dicho cambio por otros medios.

3. ¿La información que le brindaron cumplió con todos los requerimientos para la aplicación del nuevo enfoque en la presentación del nuevo informe de auditoría?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>16</b>	<b>40%</b>
<b>NO</b>	<b>4</b>	<b>10%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>20</b>	<b>50%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

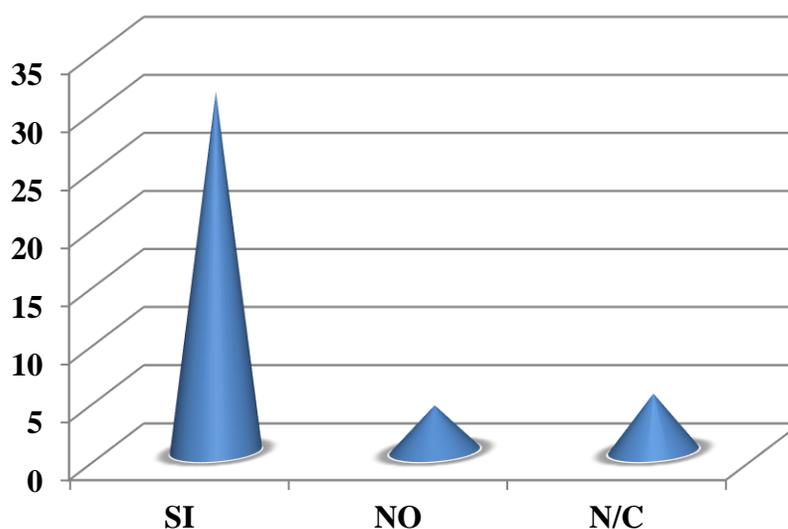


### Análisis:

De los encuestados el 40% respondió que la información que le brindaron si cumplió con todos los requerimientos para la aplicación de nuevo enfoque en la presentación del nuevo informe de auditoría, mientras que un 10% no se siente satisfecho con la información que le brindaron y un 50% no contesto.

4. ¿Cree que la falta de información en el informe de auditoría ocasiona cambios en la presentación de dicho informe?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>31</b>	<b>77.5%</b>
<b>NO</b>	<b>4</b>	<b>10%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

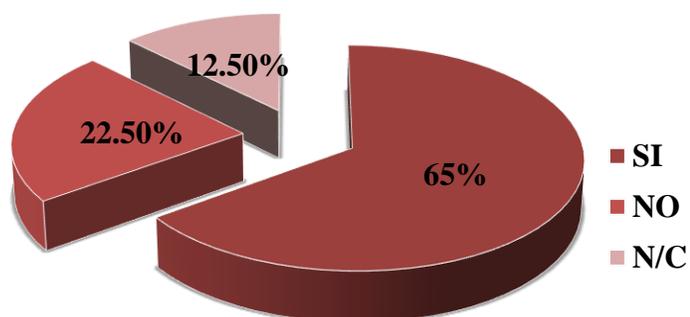


### **Análisis:**

De las personas encuestadas el 77.5% considera que la falta de información en el informe de auditoría es el que ocasiona cambios en la presentación de dicho informe, mientras que un 10% respondió que no considera que ese fuese el motivo de dicho cambio y un 12.5% no contesto.

5. ¿Conoce cuáles son los asuntos claves que se deben incluir en un informe de auditoría emitido por el auditor independiente?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>26</b>	<b>65%</b>
<b>NO</b>	<b>9</b>	<b>22.5%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

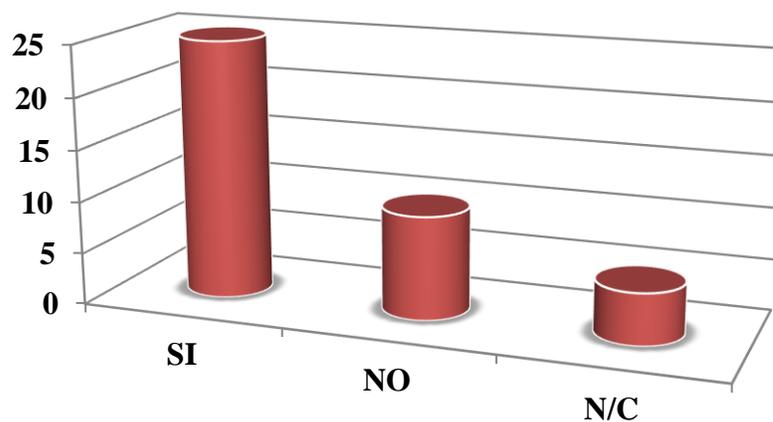


**Análisis:**

Un 65% respondió que conoce cuales son los asuntos claves que se deben incluir en un informe de auditoría emitido por el auditor independiente, mientras que un 22.5% no conoce los asuntos a incluirse en dicho informe y un 12.5% no contesto.

6. ¿Considera que son necesarios los cambios en la presentación del informe de auditoría emitido por el auditor independiente?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>25</b>	<b>62.5%</b>
<b>NO</b>	<b>10</b>	<b>25%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

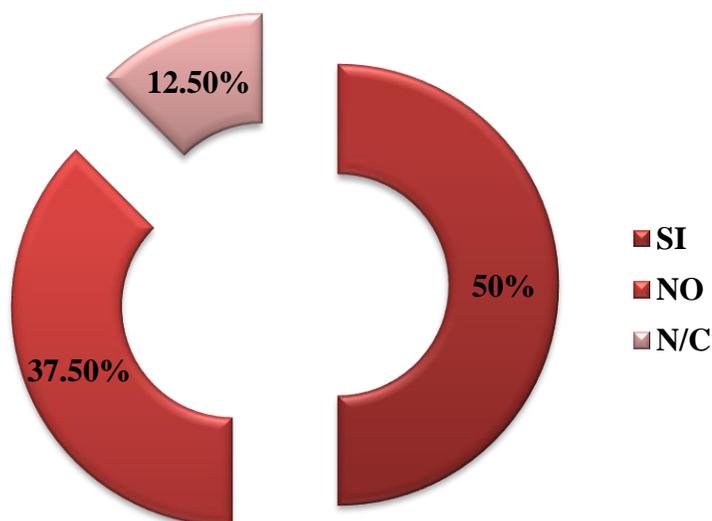


### **Análisis:**

Un 62.5% de las personas encuestadas considera que son necesarios los cambios en la presentación del informe de auditoría, mientras que un 25% considera que no son necesarios dichos cambios en el informe de auditoría emitido por el auditor independiente y un 12.5% no contesto.

#### **7. ¿Conoce la manera para determinar los asuntos claves de auditoria?**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>20</b>	<b>50%</b>
<b>NO</b>	<b>15</b>	<b>37.5%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

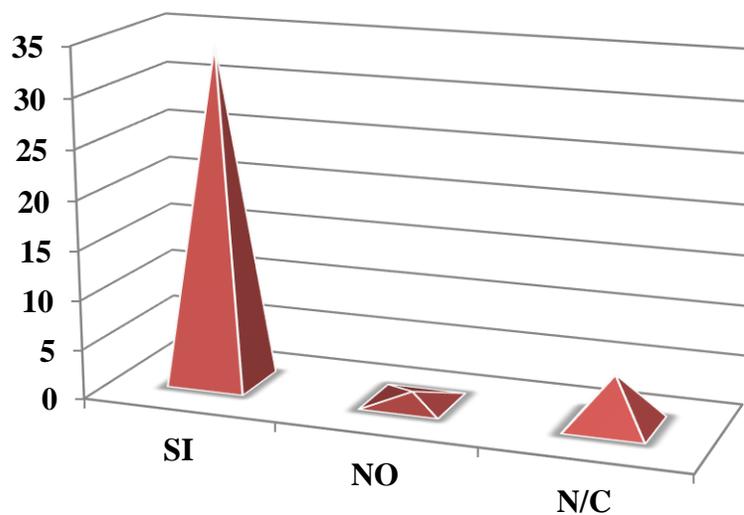


**Análisis:**

De las personas encuestadas un 50% conoce la manera para determinar un asunto clave de auditoría, mientras un 37.5% no conoce la manera para determinar dichos asuntos y un 12.5% no contesto.

8. ¿Cree que la comunicación dentro del informe de auditoría de los asuntos claves proporcionara mayor transparencia en dicho informe?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>34</b>	<b>85%</b>
<b>NO</b>	<b>1</b>	<b>2.5%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

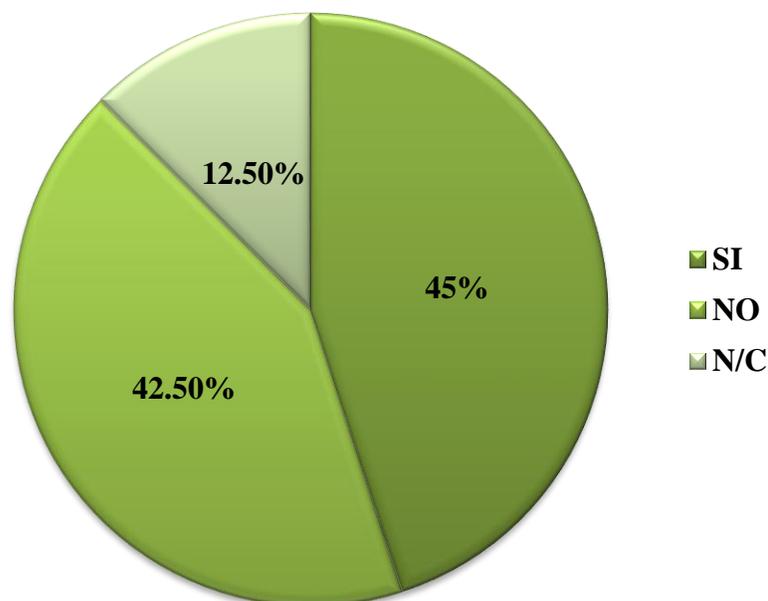


**Análisis:**

Un 85% de las personas encuestadas cree que la comunicación dentro del informe de auditoría de los asuntos claves proporcionara mayor transparencia en dicho informe, mientras que un 2.5% no cree que la comunicación proporcionara mayor transparencia en dicho informe y un 12.5% no contesto.

**9. ¿Sabe cómo documentar un asunto clave de auditoria?**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>18</b>	<b>45%</b>
<b>NO</b>	<b>17</b>	<b>42.5%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

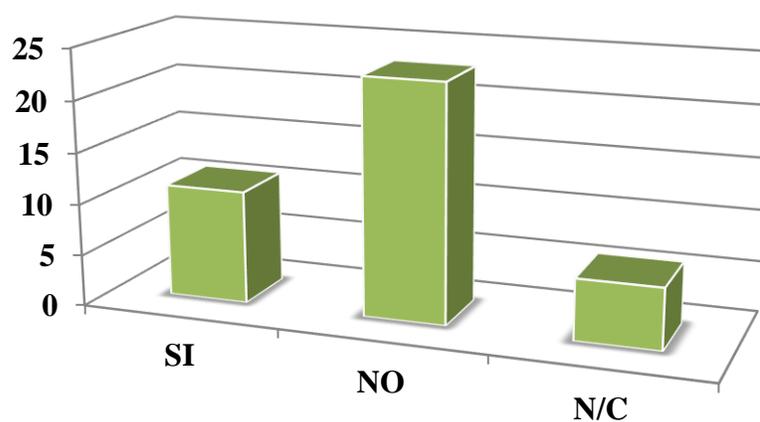


**Análisis:**

Un 45% de las personas encuestadas conoce la manera para documentar un asunto clave de auditoria mientras que un 42.5% no conoce la manera para documentar dichos asuntos y un 12.5% no contesto.

**10.** ¿Considera que dicho cambio en el informe afecta solamente a los auditores independientes?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>11</b>	<b>27.5%</b>
<b>NO</b>	<b>23</b>	<b>57.5%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>6</b>	<b>15%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

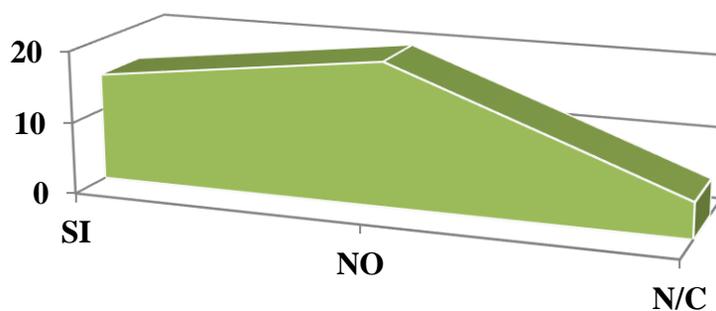


### **Análisis:**

De las personas encuestadas un 27.5% considera que dicho cambio en el informe afecta solamente a los auditores independientes mientras que un 57.5% considera que no solo los auditores se ven afectados con el cambio y un 15% no contesto.

- 11.** ¿Considera que los gobiernos corporativos de las entidades se ven afectados por dicho cambio en el informe de auditoría al tener que proporcionar más información al auditor?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>15</b>	<b>37.5%</b>
<b>NO</b>	<b>20</b>	<b>50%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

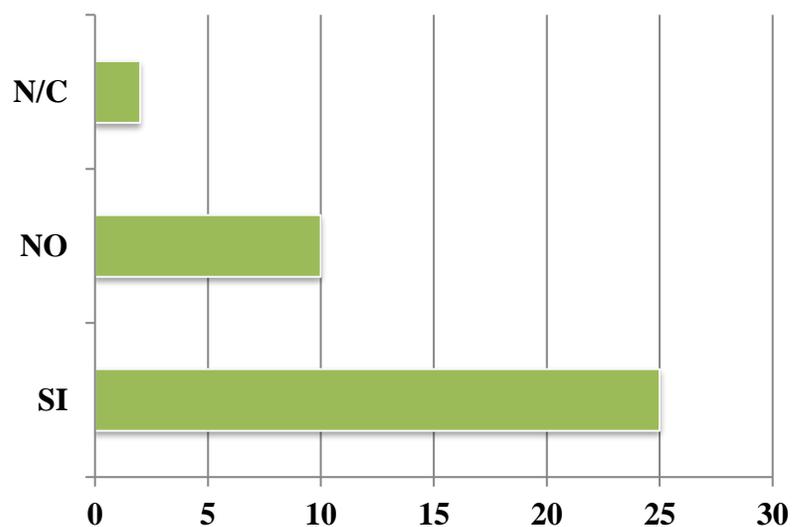


**Análisis:**

Un 37.5% respondió que los gobiernos corporativos de las entidades se ven afectados por el cambio en el informe de auditoría mientras que un 50% considera que los gobiernos corporativos no se ven afectados por dichos cambios en el informe al tener que proporcionar mayor información al auditor y un 12.5% no contesto.

**12.** ¿Cree que la presentación del nuevo informe debe ser igual en todas las Firmas de Auditoria?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>25</b>	<b>62.5%</b>
<b>NO</b>	<b>10</b>	<b>25%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

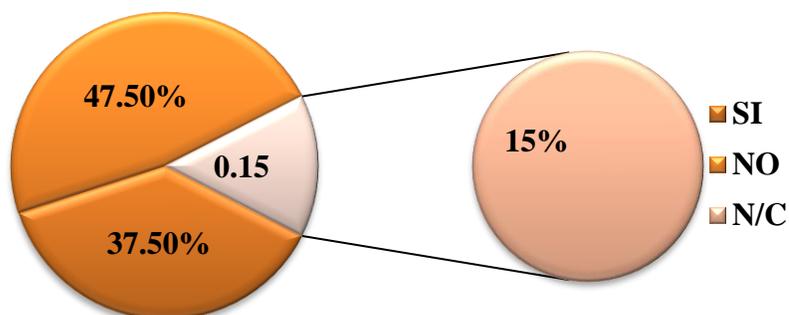


### **Análisis:**

Un 62.5% cree que la presentación del informe debe ser igual en todas las firmas de auditoría, mientras que un 25% respondió que la presentación de dicho informe no debe ser igual en todas las firmas y un 12.5% no contesto.

### **13. ¿Sabe por qué surgieron los asuntos claves en el informe de auditoría?**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>15</b>	<b>37.5%</b>
<b>NO</b>	<b>19</b>	<b>47.5%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>6</b>	<b>15%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

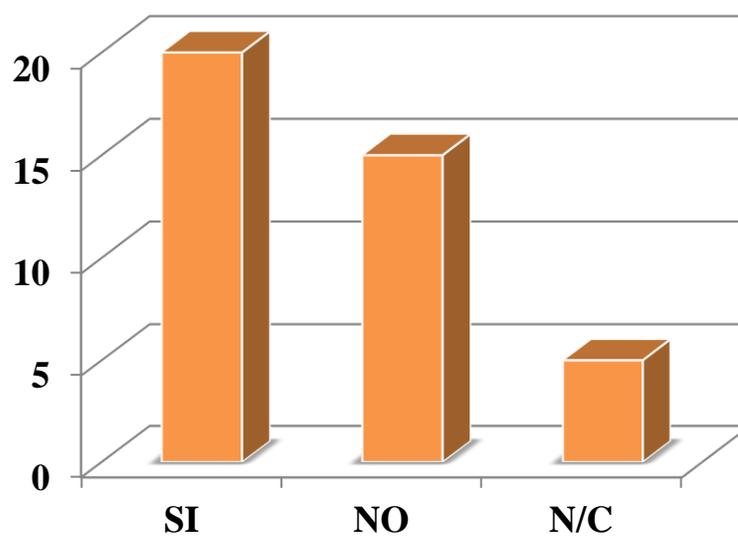


### **Análisis:**

Un 37.5% de las personas encuestadas sabe porque surgieron los asuntos claves en el informe de auditoría mientras que un 47.5% no conoce los motivos por los que surgieron dichos asuntos claves y un 15% no contesto.

**14.** ¿Conoce los principales elementos para lograr la implantación de los asuntos claves en el informe de auditoría?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>20</b>	<b>50%</b>
<b>NO</b>	<b>15</b>	<b>37.5%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

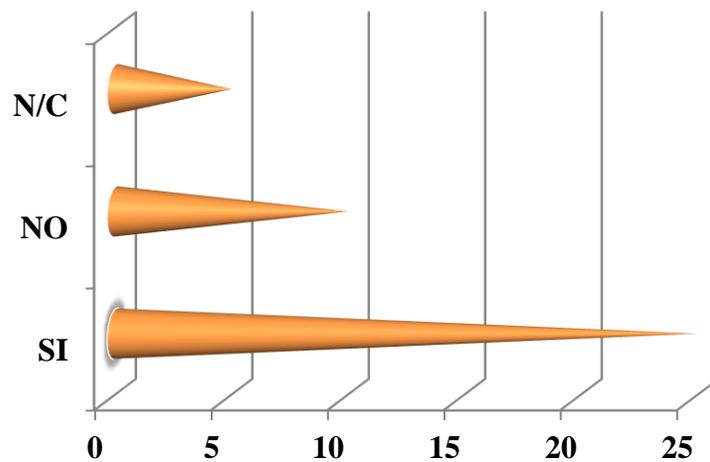


**Análisis:**

Un 50% de las personas encuestadas conoce los principales elementos para lograr la implementación de los asuntos claves en el informe de auditoría, mientras que un 37.5% no conoce dichos elementos y un 12.5% no contesto.

**15. ¿Conoce la nueva estructura del informe de auditoría?**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>25</b>	<b>62.5%</b>
<b>NO</b>	<b>10</b>	<b>25%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

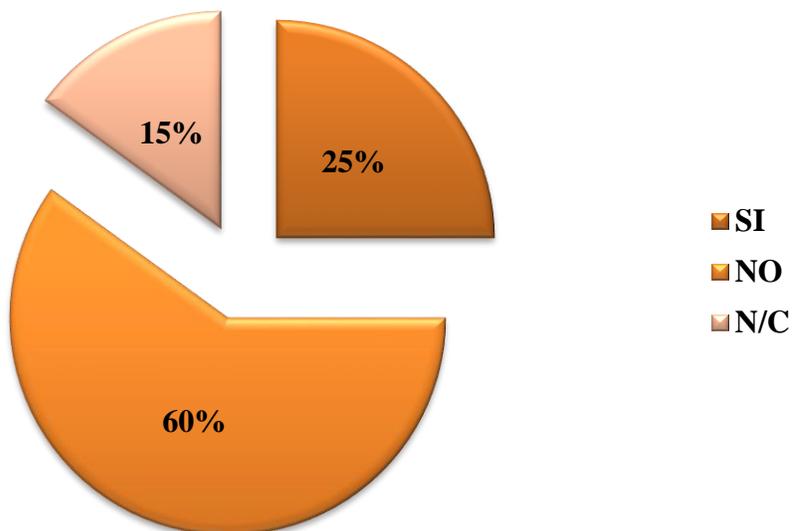


**Análisis:**

Un 62.5% de las personas encuestadas conoce la nueva estructura del informe de auditoría mientras que un 25% no conoce dicha estructura y un 12.5% no contesto.

**16.** ¿Conoce usted las opciones que tiene el auditor independiente para no incluir los asuntos claves identificativos en el informe de auditoría?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>10</b>	<b>25%</b>
<b>NO</b>	<b>24</b>	<b>60%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>6</b>	<b>15%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

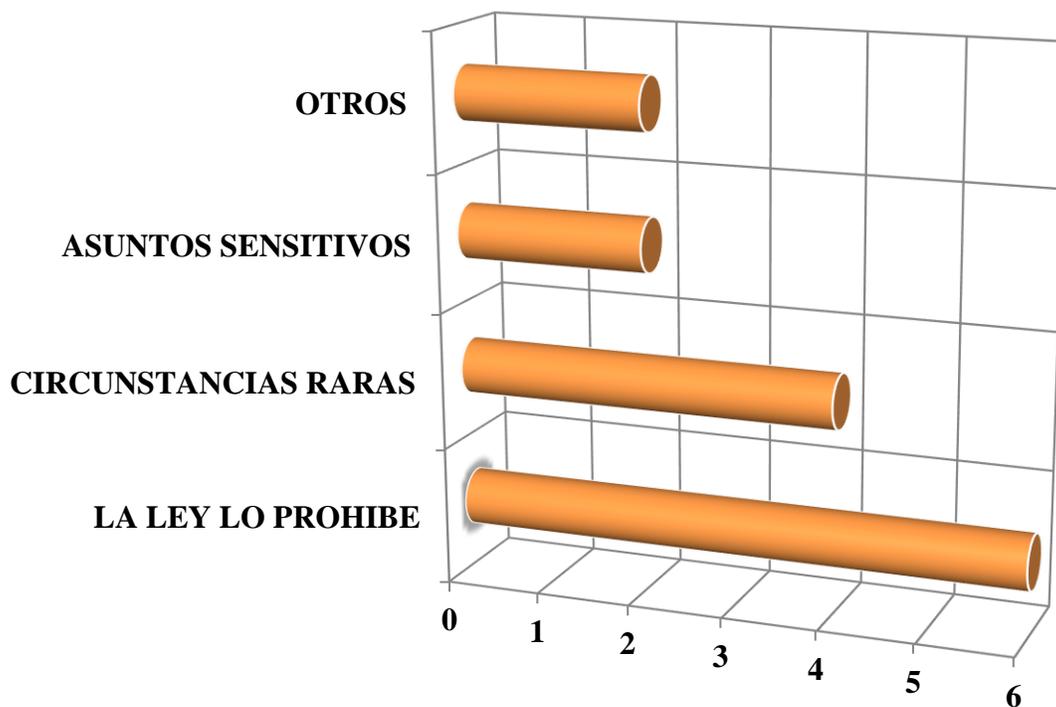


**Análisis:**

Un 25% respondió que conoce las opciones que tiene el auditor independiente para no incluir los asuntos claves identificativos en el informe de auditoría mientras que un 60% no conoce dichas opciones y un 15% no contesto.

**(Si su Respuesta es SI conteste lo Siguiete)**

¿Cuál o cuáles conoce?

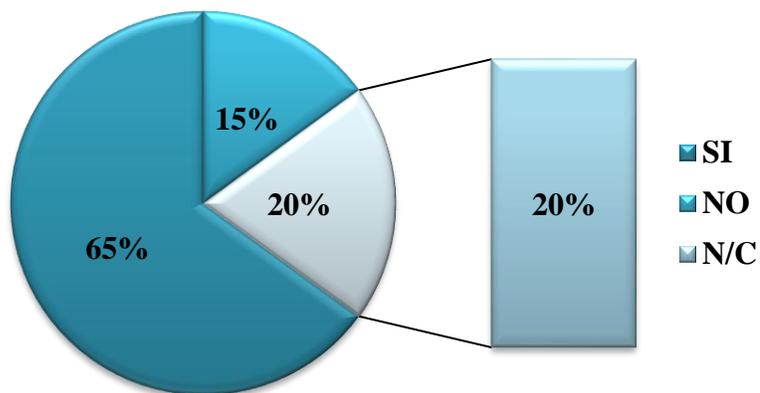


**Análisis:**

De las personas que respondieron que conocían las opciones para no incluir los asuntos claves identificativos en el informe de auditoría, 6 respondieron que, si la ley lo prohíbe, 4 personas respondieron que, por circunstancias adversas, 2 personas respondieron que por asuntos sensitivos y 2 personas respondieron que por otras opciones.

**17.** ¿Considera que es necesaria la existencia de una guía que brinde la normativa técnica y legal adoptada y los lineamientos que debe seguir el auditor independiente en el nuevo informe de auditoría en el Municipio de Santa Ana?

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Relativa</b>
<b>SI</b>	<b>26</b>	<b>65%</b>
<b>NO</b>	<b>6</b>	<b>15%</b>
<b>NO CONTESTO</b>	<b>8</b>	<b>20%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>



### **Análisis:**

Un 65% de las personas encuestadas considera que es necesaria la existencia de una guía que brinde la normativa técnica y legal adoptada y los lineamientos que debe seguir el auditor independiente en el nuevo informe de auditoría en el municipio de Santa Ana, mientras que un 15% considera que no es necesaria la existencia de dicha guía y un 20% no contesto.

### **3.5.2 INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS.**

Se puede concluir con firme al análisis de los resultados obtenidos en la encuesta anteriormente presentada que la mitad de la población aún no conoce el cambio en el nuevo enfoque para la presentación del informe de auditoría emitido por el auditor independiente esto quiere decir que no están preparados ni conocedores de los nuevos requerimientos internacionales con respecto al Informe de Auditoría. Es obvio que se trata de un terreno nuevo para todos y encontrar el equilibrio adecuado será un proceso de aprendizaje continuo, en el que todas las partes interesadas deberán informarse por los medios que estén a su alcance.

Dada la relevancia y magnitud del cambio se preguntó la interrogante de si considera que es necesaria la existencia de una guía que brinde la normativa técnica y legal adoptada y los lineamientos que debe seguir el auditor independiente en el nuevo informe de auditoría en el municipio de Santa Ana por lo que se puede concluir que la población al ver la falta de conocimiento sobre el tema expuesto respondió que sí sería muy necesario un guía de esa índole, con el objetivo de transmitir a los usuarios del informe los aspectos más esenciales del enfoque y riesgo en la auditoria y así facilitar y conocer los lineamientos a seguir en el nuevo informe de auditoría.

## **CAPITULO IV**

### **4 GUIA DE LAS CONSIDERACIONES RELEVANTES SOBRE LA INCORPORACION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA EN EL INFORME EMITIDO POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE (KEY AUDIT MATTERS KAM) PARA LOS AUDITORES DEL MUNICIPIO DE SANTA ANA EN BASE A LA NIA 701.**

#### **4.1 INFORMES DE AUDITORIA QUE DEBEN INCLUIR UNA SECCION DE LOS KAM**

- Se requiere que los KAM sean comunicados en el informe del auditor para las auditorías de estados financieros de las entidades que figuran según la nueva versión de la NIA 701.
- Ley o reglamento pueden requerir KAM para las auditorías de entidades que no sean entidades listadas (Por Ejemplo, entidades de interés público, o entidades del sector público).
- Las Firmas de auditores podrán voluntariamente, o bien a petición de la administración o los encargados del Gobierno, comunicar KAM en el informe del auditor para las entidades que no sean entidades listadas

##### **4.1.1 COMUNICACIÓN DE LOS KAM EN EL INFORME DE AUDITORIA.**

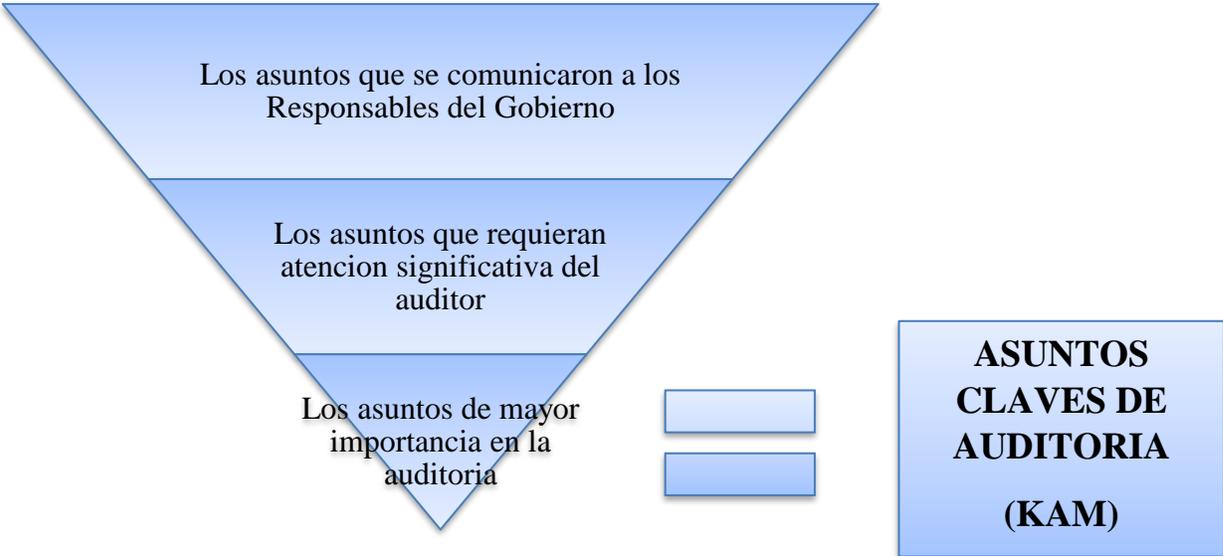
Se requiere que el Auditor incluya KAM a menos que:

- Una Ley o Regulación se oponga a la divulgación.
- En circunstancias extremadamente raras, el auditor determina que el asunto no debe ser comunicado.

Razonablemente, es posible esperar consecuencias adversas de la comunicación de un KAM. Se debe evaluar los beneficios de interés público de dicha comunicación.

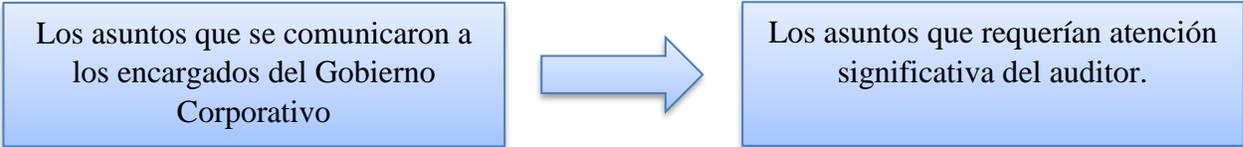
- KAM están prohibidos para abstención de opinión, pero se requieren para una opinión calificada o adversa.
- En ciertas circunstancias limitadas, puede no haber KAM a ser comunicadas.

**4.1.2 DECISION PARA INCORPORAR LOS KAM**



**4.2 PASOS PARA DETERMINAR LOS KAM**

PASO INICIAL:



El auditor siempre considerará:

- Las áreas de mayores riesgos evaluados de errores materiales o riesgo significativo (es decir, el riesgo que requiere consideración especial de auditoría)
- Juicios significativos relacionados con las áreas de una valoración administrativa importantes (por ejemplo, las estimaciones contables complejas)
- Efecto sobre la auditoría de los sucesos o transacciones significativas.

#### **4.2.1 DETERMINACION DE CUESTIONES DE MAYOR IMPORTANCIA EN LA AUDITORIA.**

KAM Se determina por la consideración del auditor de la:

- Naturaleza y alcance de la comunicación con los encargados del gobierno corporativo.
- Importancia de la intención del usuario sobre la comprensión de los estados financieros.
- Naturaleza y alcance de la auditoría y los esfuerzos necesarios.
- Naturaleza de la política contable subyacente, su complejidad o la subjetividad.
- Naturaleza y materialidad, cuantitativa o cualitativamente, de errores no corregidos, corregidos y acumulados por fraude o por error (si lo hay).
- La gravedad de las deficiencias de control identificadas relevante para el asunto (si los hay)
- Naturaleza y gravedad de las dificultades en la aplicación de procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos, y la obtención de pruebas pertinentes y fiables KAM.

## **4.2.2 LO QUE INCLUYE LA DESCRIPCION**

La descripción incluye siempre:

- ¿Por qué el asunto fue considerado como KAM?
- ¿Cómo se abordó el asunto en la auditoría?
- Referencia a la divulgación (s) relacionada, en su caso

La descripción de cómo se ha tratado el asunto en la auditoría puede incluir:

- Aspectos de la respuesta del auditor o enfoque.
- Breve reseña de los resultados de los procedimientos del auditor.
- Las principales observaciones con respecto al asunto.

### **4.2.2.1 CONSIDERACIONES EN LA DESCRIPCION DE UN KAM**

Un KAM debe ser específico para la entidad y evitar el lenguaje estandarizado o demasiado técnico. La descripción de un KAM no debería:

- Implicar que el asunto no se ha resuelto adecuadamente por el auditor en la formación de la opinión sobre los estados financieros.
- Contener o implicar opiniones discretas en los distintos elementos de los estados financieros (una opinión poco sistemática, fraccionada o segmentada)

## **4.2.3 DOCUMENTACION**

De acuerdo con la NIA 230, NIA 701 requiere que el auditor documente los juicios profesionales efectuados sobre:

- ¿Por qué un asunto que requiere atención significativa del auditor es o no es un KAM?
- Si no hay KAM, la razón por qué.
- ¿Por qué un asunto determinado que es un KAM no se comunica?

- No hay obligación de documentar la justificación de por qué asuntos comunicados a los responsables del gobierno corporativo no eran cuestiones que requerían atención significativa del auditor.

#### **4.2.4 EVALUACION DE LA ENTIDAD SOBRE NEGOCIO EN MARCHA**

- Cambios en las NIA y en Informe de Auditoría para centrarse más en Negocio en Marcha.
- Descripción explícita de las respectivas responsabilidades de la dirección y el auditor en todos los informes de Auditoría.
- Sección Negocio en Marcha separada necesario cuando existe incertidumbre de importancia, con un título “ Incertidumbre Material Relacionado a Negocio en marcha”
- Nuevo requisito para impugnar adecuadamente las revelaciones para Negocio en Marcha.
- Cuestiones relativas al Negocio en Marcha, pueden ser determinadas como KAM y comunicados en el informe del auditor de acuerdo con la nueva NIA 701.
- Cuando una incertidumbre de importancia relacionada con Negocio en Marcha existe, es por naturaleza un KAM, pero se presenta por separado en la sección de incertidumbre de importancia relacionada con negocio en marcha en el informe del auditor.

#### **4.2.5 OTROS CAMBIOS EN EL INFORME DE AUDITORIA**

- Se requiere que la opinión de auditoría se presente primero (al inicio), requiere base de opinión en las opiniones no modificados.
- Declaración sobre la independencia y otras responsabilidades éticas, nombramiento del socio del trabajo.

- Descripción Mejorada de las responsabilidades del auditor y las características principales de la auditoría.
- Requiere Sección de identificación cuando los responsables del gobierno son independientes de la gestión/administración.

#### **4.3 MODELO DE APLICACIÓN KAM**

Los asuntos clave de auditoría (KAM), son aquellas cuestiones que, a juicio del auditor, fueron de gran importancia en la auditoría de los estados financieros del ejercicio en curso.

##### **Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor:**

El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material en las afirmaciones, más juicio deberá aplicarse en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo que haya realizado. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

En consecuencia, las cuestiones que dificultan la obtención por el auditor de evidencia suficiente y adecuada o la formación de una opinión sobre los estados financieros pueden ser especialmente relevantes en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría.

Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas y de juicio significativo de la dirección con relación a los estados financieros y, en consecuencia, a menudo implican juicios difíciles o complejos por parte del auditor. A su vez, a menudo esto afecta a la estrategia global de auditoría, a la asignación de recursos y a la extensión del esfuerzo de auditoría en relación con esas cuestiones. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el grado de participación de personal de categoría superior en el encargo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad o de auditoría, ya sean contratadas o empleadas por la firma de auditoría para tratar esas áreas.

Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría. Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación como, por ejemplo:
  - Transacciones con partes vinculadas, en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (además del precio)

son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

- Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por el equipo del encargo del grupo haya sido restringido.

La NIA 220 establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de control de calidad del encargo.

#### **4.4 GUIA DEL INFORME DE AUDITORIA CON LOS KAM INCLUIDOS.**

##### **PASO 1: Título**

El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente.

Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, "Informe de auditoría emitido por un auditor independiente" distingue el informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

##### **PASO 2: Destinatario.**

Las disposiciones legales, reglamentarias o los términos del encargo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a

los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

### **PASO 3: Opinión.**

La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión" así también:

- a) Identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
- b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;
- c) identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;
- d) remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y
- e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros.

El informe de auditoría pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las

páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.

Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:

- a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, o las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

#### **PASO 4: Fundamento de la opinión.**

El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección "Opinión", con el título "Fundamento de la opinión" que:

- a) Manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría;
- b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;
- c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o se referirá al Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) y
- d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

#### **PASO 5: Empresa en funcionamiento.**

Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA 570. Lo que debe expresar el auditor ya sea que la empresa esté en peligro de negocio en marcha o que no haya intenciones o peligro su funcionamiento

## **PASO 6: Cuestiones clave de la auditoría.**

En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará la NIA 701.

En el caso de las firmas de auditoría no cotizadas si deben incluir los KAM cuando a juicio del auditor amerite su inclusión, en consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad no cotizada no considere que por lo menos una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría.

## **PASO 7: Responsabilidades en relación con los estados financieros.**

El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros”. El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a "la dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.

Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con:

- a) La preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento.

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a “la preparación y presentación fiel de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel”, según proceda.

### **PASO 8: Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.**

El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”.

Esta sección del informe de auditoría:

- a) Manifestará que los objetivos del auditor son:
  - I. Obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y

- II. emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor.
- b) Manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe; y
- c) manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente:
  - I. Describirá que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados financieros; o
  - II. proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros", además:

- a) Manifestará que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y
- b) describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:
  - I. Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude

puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- II. Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor tenga también la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- III. Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- IV. Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la

fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- V. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.
- c) Cuando sea aplicable la NIA 600, describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:
- I. Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
  - II. el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y
  - III. el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.

La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros" del informe de auditoría, también:

- a) Manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;

- b) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las correspondientes salvaguardas; y
- c) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que una cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la comunicación.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros:

La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros será incluida:

- a) En el cuerpo del informe de auditoría;

- b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo, o
- c) mediante una referencia específica en el informe de auditoría a la ubicación de dicha descripción en la página web de una autoridad competente, cuando las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales lo permitan expresamente.

### **PASO 9: Otras responsabilidades de información**

Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las responsabilidades de información requeridas por las NIA, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA.

Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA, el informe de auditoría diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA.

### **PASO 10: Nombre del socio del encargo**

El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal.

### **PASO 11: Firma del auditor**

El informe de auditoría estará firmado.

### **PASO 12: Dirección del auditor.**

El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

### **PASO 13: Fecha del informe de auditoría.**

La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que:

- a) todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
- b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

#### **4.4.1 CASO PRÁCTICO EN LA REDACCION DE LOS ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA (KAM)**

##### **4.4.1.1 EJEMPO #1: KAM CON RELACION A LOS ASUNTOS SIGNIFICATIVOS.**

###### **Cuestiones clave de auditoria.**

Las cuestiones clave de auditoria son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoria de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoria de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

**Reconocimiento de ingresos.** La cantidad de ingresos reconocida en el año corresponde a la venta de productos electrodomésticos y servicios relacionados de reparaciones y garantías extendidas a largo plazo; cada contrato indica separadamente el importe de los componentes vendidos. Como las disposiciones comerciales pueden ser complejas, el juicio significativo de la administración es aplicado en seleccionar la base apropiada de contabilidad en cada caso. En nuestra opinión el reconocimiento de ingresos es significativo para nuestra auditoria de los estados financieros, ya que una consideración inadecuada de los términos y plazos de los contratos a largo plazo podrían resultar en una medición inadecuada de los ingresos.

##### **4.4.1.2 EJEMPO #2: KAM CON RELACION A LAS RESPUESTAS DEL AUDITOR.**

###### **Cuestiones clave de auditoria.**

Las cuestiones clave de auditoria son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoria de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra

auditoria de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

**Reconocimiento de ingresos.** La cantidad de ingresos reconocida en el año corresponde a la venta de productos electrodomésticos y servicios relacionados de reparaciones y garantías extendidas a largo plazo; cada contrato indica separadamente el importe de los componentes vendidos. Como las disposiciones comerciales pueden ser complejas, el juicio significativo de la administración es aplicado en seleccionar la base apropiada de contabilidad en cada caso. En nuestra opinión el reconocimiento de ingresos es significativo para nuestra auditoria de los estados financieros, ya que una consideración inadecuada de los términos y plazos de los contratos a largo plazo podrían resultar en una medición inadecuada de los ingresos.

Nuestros procedimientos de auditoria dirigidos al riesgo significativo, incluyendo:

- La prueba de los controles internos, asistidos por nuestros especialistas en TI, incluyendo, entre otros aspectos: la introducción de datos de los términos individuales de los contratos y los precios; la comparación de esos términos y datos de precios contra la documentación de los contratos; y
- El análisis detallado de ingresos y la oportunidad del momento de su reconocimiento basado en expectativas se derivó de nuestro conocimiento de la industria y datos externos del mercado.

#### **4.4.1.3 EJEMPO #3: KAM CON RELACION A LOS RESULTADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS.**

##### **Cuestiones clave de auditoria.**

Las cuestiones clave de auditoria son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoria de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoria de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

**Reconocimiento de ingresos.** La cantidad de ingresos reconocida en el año corresponde a la venta de productos electrodomésticos y servicios relacionados de reparaciones y garantías extendidas a largo plazo; cada contrato indica separadamente el importe de los componentes vendidos. Como las disposiciones comerciales pueden ser complejas, el juicio significativo de la administración es aplicado en seleccionar la base apropiada de contabilidad en cada caso. En nuestra opinión el reconocimiento de ingresos es significativos para nuestra auditoria de los estados financieros, ya que una consideración inadecuada de los términos y plazos de los contratos a largo plazo podrían resultar en una medición inadecuada de los ingresos.

Nuestros procedimientos de auditoria dirigidos al riesgo de error material relacionados a los ingresos, fueron considerados para cubrir riesgo significativo, y determino: a) el adecuado diseño e implementación, así como la eficiencia operativa de los controles interno para la adecuada introducción de datos de los términos individuales de los contratos y los precios; b) así como la adecuada comparación de esos términos y datos de precios contra la

documentación de los contratos. (También es posible combinar la redacción de los ejemplos 1 al 3).

#### **4.4.1.4 EJEMPO #4: KAM CON REFERENCIA CRUZADA A INFORMACION INCLUIDA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

##### **Cuestiones clave de auditoria.**

Las cuestiones clave de auditoria son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoria de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoria de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Las políticas contables incluidas en los estados financieros, explican como la administración de la compañía reconoce los ingresos y las bases para su medición. La nota 4 a los estados financieros, revela las líneas de los productos y servicios más significativos, La nota 12 incluye los importes de ventas y servicios significativo a partes relacionadas.

#### **4.4.1.5 EJEMPO #5: KAM CON REFERENCIA CRUZADA A LA SECCION FUNDAMENTOS DE LA OPINION CON SALVEDADES.**

##### **Opinión con salvedades.**

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad Tesis S.A de C.V, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de las cuestiones descritas en la sección Fundamentos de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujo de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con la Norma Internacional de información financiera para las PYMES (NIF para PYMES)

### **Fundamentos de la opinión con salvedad.**

Los ingresos de la sociedad se reflejan en el estado de resultado integral por \$xx,xxx. La dirección no ha registrado ciertos ingresos por contrato de servicios de mantenimiento correspondientes a porcentajes de servicio ya prestado, lo que supone un incumplimiento de la sección 23 “ingreso de actividades ordinarias” de la NIIF para PYMES. De acuerdo con los registros de control de la sociedad, si la dirección hubiera reconocido y valorado esos ingresos, hubiese sido necesario aumentar los ingresos en \$xx,xxx, para reflejarlos por su valor razonable. En consecuencia los ingresos, el resultado neto y el patrimonio neto están infravalorados en \$xx,xxx, \$ xx,xxx y \$xx,xxx, respectivamente y el impuestos sobre las ganancias está sobrevalorado en \$xx,xxx.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoria de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoria (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidad del auditor en relación con la auditoria de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoria de los estados financieros de El Salvador y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos

requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoria que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

#### **Cuestiones clave de auditoria.**

Las cuestiones clave de auditoria son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoria de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoria de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección Fundamentos de la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de auditoria que se deben comunicar en nuestro informe.

#### **4.4.1.6 EJEMPO #6: KAM CON REFERENCIA CRUZADA A LA SECCION FUNDAMENTOS DE LA OPINION DESFAVORABLE (ADVERSA)**

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad Tesis S.A de C.V y sus dependientes, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamentos de la opinión desfavorable (adversa) de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todo los aspectos materiales, la situación

financiera consolidada del grupo al 31 de diciembre de 20X1, ni (de) sus resultados consolidados y flujo de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### **Fundamentos de la opinión desfavorable (adversa)**

Tal y como se explica en la nota X, el grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante el 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de alguno de los activos y pasivos de la sociedad dependientes que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión esta contabilizada por el método del costo. De conformidad con la NIIF para PYMES, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a aportes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se ha determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoria de conformidad con la Norma Internacional de Auditoria (NIA). Nuestra responsabilidad de acuerdo con dicha norma se describe más adelante en la sección Responsabilidad del auditor en relación con la auditoria de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoria de los estados financieros de El Salvador y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoria que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

**4.4.2 CASO PRÁCTICO DE ELABORACION DE INFORMES DE AUDITORIA  
CON INCLUSION DE EJEMPLOS DE ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA.  
EJEMPLO DE DICTAMEN CALIFICADO CON ASUNTOS CLAVES DE  
AUDITORIA (OPINION CON SALVEDADES)**

**Informe de Auditor Independiente.**

**Señores**

**Junta General de Accionistas.**

**Tesis, S.A de C.V**

**Presente**

**Opinión.**

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad Tesis, S.A de C.V, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, estado de flujo de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de las cuestiones descritas en la sección Fundamentos de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujo de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con la Norma Internacional de información financiera para las PYMES (NIF para PYMES)

**Fundamentos de la opinión con salvedad.**

Los ingresos de la sociedad se reflejan en el estado de resultado integral por \$55,500.00. La dirección no ha registrado ciertos ingresos por contrato de servicios de mantenimiento correspondientes a porcentajes de servicio ya prestado, lo que supone un incumplimiento de la sección 23 “ingreso de actividades ordinarias” de la NIIF para PYMES. De acuerdo con los registros de control de la sociedad, si la dirección hubiera reconocido y valorado esos ingresos, hubiese sido necesario aumentar los ingresos en \$10,000.00, para reflejarlos por su valor razonable. En consecuencia, los ingresos, el resultado neto y el patrimonio neto están infravalorados en \$5,000.00, \$4,500.00 y \$2,000.00, respectivamente y el impuesto sobre las ganancias está sobrevalorado en \$1,500.00.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros de El Salvador y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

#### **Cuestiones clave de auditoría.**

Las cuestiones clave de auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión

descrita en la sección Fundamentos de la opinión con salvedades, hemos determinado que la cuestión que se describe a continuación es la cuestión clave de auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

### **Cambios en el entorno de las Tecnologías de Información (TI).**

La dependencia generalizada de los sistemas de información dentro del Grupo significa que los controles sobre los derechos de acceso son críticos. El Grupo identificó una serie de deficiencias en los controles sobre la provisión de acceso a los sistemas de TI que aumentaron el riesgo de que las personas tuvieran acceso inapropiado y el Grupo estableció un programa de actividades para remediar esas deficiencias durante 20X0.

Sin embargo, para la aplicación de sistemas y bases de datos de TI que respaldan la información financiera, la existencia de estas deficiencias durante el año y a su cierre implicó un mayor riesgo de que los datos e informes provenientes de los sistemas y bases de datos afectados no fueran fiables. Estas cuestiones han sido expuestas en la Nota 2 de la memoria consolidada.

Para responder a este riesgo, hemos efectuado el siguiente procedimiento:

Con nuestro miembro del equipo experto en seguridad informática, hemos probado el diseño y la eficacia operativa de los controles del Grupo sobre los sistemas de información que son críticos para la información financiera y se han identificado debilidades en los controles de acceso durante el año, aunque muchos se resolvieron completamente antes del cierre.

Donde estas deficiencias han afectado a los sistemas y bases de datos dentro del alcance de nuestra auditoría, realizamos una combinación de pruebas de control y pruebas sustantivas con

el fin de determinar si podemos confiar en la integridad y la exactitud de la información generada por el sistema, incluyendo:

- Determinar si se habían realizado cambios no autorizados o inapropiados a las bases de datos y sistemas de TI; y
- Evaluar el diseño y la efectividad operativa de los controles que mitigaron los riesgos identificados.

Además, hemos ampliado el alcance de nuestros procedimientos sustantivos de auditoría.

### **Responsabilidad de la Administración en relación con los estados financieros.**

La administración es responsable de la preparación y representación fiel de los estados financieros de conformidad con las bases descritas en la nota 2, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida error o fraude.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando el principio contable de negocio en marcha excepto si la administración tiene la intención de liquidar la empresa o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La administración es responsable de la supervisión del proceso de información financiera de esta entidad.

### **Responsabilidad del auditor en relación con los estados financieros.**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, pueden preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, aplicamos nuestro juicio profesional y mantuvimos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude y error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debido a fraude es más elevado que en el caso debido a una incorrección material debido a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtuvimos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la sociedad.

- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la empresa para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la entidad deje de ser un negocio en marcha.

Comunicamos a los responsables de la administración de la empresa en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y la oportunidad planificados de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, así como también deficiencias significativas del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables de la administración una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicable en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar una independencia, y en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Lic. Oscar Ernesto Castellanos Pérez.

Registro profesional CVPCPA No. 1451

Castellanos, Pérez, Barahona y Asociados, S.A de C.V

Registro profesional CVPCPA No. 3533

Audidores Externos

21 Av. Norte, #20 San Salvador

El Salvador, Teléfono 2250-7215

San Salvador 6 de junio de 2017.

**EJEMPLO DE DICTAMEN CALIFICADO CON ASUNTOS CLAVES DE AUDITORIA (OPINION DESFAVORABLE O ADVERSA)**

**Informe de Auditor Independiente.**

Señores

**Junta General de Accionistas.**

**Tesis, S.A de C.V**

**Presente**

**Opinión.**

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad Tesis, S.A de C.V y sus dependientes, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, el estado de resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamentos de la opinión desfavorable (adversa) de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todo los aspectos materiales, la situación financiera consolidada del grupo al 31 de diciembre de 2016, ni (de) sus resultados consolidados y flujo de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

**Fundamentos de la opinión desfavorable (adversa)**

Tal y como se explica en la nota X, el grupo no ha consolidado la sociedad dependiente Tesis, S.A. de C.V. adquirida durante el 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de alguno de los activos y pasivos de la sociedad dependientes que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión esta contabilizada por el método del costo. De conformidad con la NIIF para PYMES, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a aportes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad Tesis, S.A. de C.V. muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se ha determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoria de conformidad con la Norma Internacional de Auditoria (NIA). Nuestra responsabilidad de acuerdo con dicha norma se describe más adelante en la sección Responsabilidad del auditor en relación con la auditoria de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoria de los estados financieros de El Salvador y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoria que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

#### **Cuestiones clave de auditoria.**

Excepto por la cuestión descrita en la sección fundamentos de la opinión desfavorable (adversa) no existen otras cuestiones clave de auditoria que se deban comunicar en nuestro informe.

### **Responsabilidad de la Administración en relación con los estados financieros.**

La administración es responsable de la preparación y representación fiel de los estados financieros de conformidad con las bases descritas en la nota 2, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida error o fraude.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando el principio contable de negocio en marcha excepto se la administración tiene la intención de liquidar la empresa o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La administración es responsable de la supervisión del proceso de información financiera de esta entidad.

### **Responsabilidad del auditor en relación con los estados financieros.**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, pueden preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Como parte de una auditoria de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoria, aplicamos nuestro juicio profesional y mantuvimos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoria. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude y error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoria para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoria suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debido a fraude es más elevado que en el caso debido a una incorrección material debido a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtuvimos conocimiento del control interno relevante para la auditoria con el fin de diseñar procedimientos de auditoria que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la sociedad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoria obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la empresa para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una

incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la entidad deje de ser un negocio en marcha.

Comunicamos a los responsables de la administración de la empresa en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y la oportunidad planificados de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, así como también deficiencias significativas del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables de la administración una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicable en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar una independencia, y en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Lic. Oscar Ernesto Castellanos Pérez.

Registro profesional CVPCPA No. 1451

Castellanos, Pérez, Barahona y Asociados, S.A de C.V

Registro profesional CVPCPA No. 3533

Audidores Externos

21 Av. Norte, #20 San Salvador

El Salvador, Teléfono 2250-7215

San Salvador 6 de junio de 2017.

## **CAPITULO V**

### **5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

#### **5.1 . CONCLUSIONES.**

- Según el análisis realizado a las Normas Internacionales de Auditoría, el nuevo informe de auditoría mejora el trabajo de ejecución de la auditoría ya que deja de ser una mera opinión con o sin salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios en la toma de decisiones.
- Las Normas de Auditoría sobre Informes ahora tendrán un nuevo enfoque dirigido a mejorar y aumentar la información en el Informe de Auditoría de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría.
- La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría mejorará el valor comunicativo del Informe de Auditoría al proporcionar una mayor transparencia en el informe.
- Asimismo, como resultado de estos cambios, el Informe de Auditoría aportará mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describirá en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados.
- Sin que varíe el alcance de la auditoría independiente, los nuevos requerimientos abren la puerta para que el auditor proporcione a los usuarios más información sobre la auditoría y aumente la transparencia. Tal y como se indica anteriormente, el cambio más significativo es la descripción en el Informe de Auditoría de las cuestiones clave de auditoría.

## **5.2. RECOMENDACIONES.**

- Adoptar la Guía propuesta para Facilitar la elaboración del nuevo informe de auditoría e implementarlos en ejecución de Auditoría para facilitar la elaboración del informe del auditor independiente.
- A los Auditores estudiar detenidamente los principales cambios de las reformas en las Normas Internacionales de Auditoría, su incidencia en la realización de un Trabajo de Auditoría, y determinar cómo se deben crear los nuevos informes de auditoría.
- Que los auditores se capaciten continuamente en materia de Tributos y Auditoría u otras leyes que tienen relación con la Ejecución de Auditoría, y difundan sus conocimientos a su personal o auxiliares para que tengan pleno conocimiento de reformas, y de esta forma realizar Trabajos de Auditoría de Calidad óptima y sustentar una Opinión en el Dictamen e Informe fiscal, de acuerdo a los cambios continuos en Leyes Relacionadas.
- Al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que actualice la Guía de Elaboración de Dictamen e Informe Fiscal para que esté acorde a los cambios que se suceden con las Leyes Tributarias y Normas Internacionales de Auditoría.
- Al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría a que realice capacitaciones, foros, ponencias u otros para el análisis y ejemplificación de las consideraciones relevantes sobre la incorporación de los asuntos claves de auditoría en el informe emitido por el auditor independiente en base a la NIA 701.

## **BIBLIOGRAFIA.**

- Auditoría Financiera de Pymes (Guía para usar los estándares internacionales de auditoría en las pymes) comisionada por Small and Medium Practices comité de IFA´C, la guía fue elaborada por el Canadian Institute of Chartered Accountants y el personal de la Internacional Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- Consejo de Vigilancia De la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, Norma Para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.
- Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, Código de Comercio de El Salvador.
- Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, Código Tributario.
- Federación Internacional de Contadores Públicos(IFAC) “NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA”
- Norma Internacional de Información Financiera.
- [www.mh.gob.sv](http://www.mh.gob.sv)
- [www.cnr.gob.sv](http://www.cnr.gob.sv)

## ANEXO

### **Mayor transparencia e información más relevante en el Informe de Auditoría**

Los nuevos requerimientos internacionales con respecto al Informe de Auditoría y su adaptación en España entrarán en vigor en breve – es hora de prepararse.

Hace ya algún tiempo que los inversores vienen reclamando un Informe de Auditoría que aporte más información que les ayude en la toma de decisiones, así como una mayor transparencia en lo que respecta a las responsabilidades del auditor y los aspectos más esenciales de la auditoría realizada. En definitiva, los inversores quieren “saber más” sobre el proceso y el resultado de la auditoría.

El organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB), consciente de la necesidad de un cambio de enfoque en los informes de auditoría, ha tenido en su agenda durante un largo periodo de tiempo un proyecto con el objetivo puesto en un informe de auditoría mejorado. Como resultado, se han aprobado y publicado nuevas normas internacionales sobre informes de auditoría que incorporan cambios de gran calado en la información contenida en los informes, que tendrán que integrarse en el marco normativo de la auditoría en España.

Siempre he considerado que nosotros, en calidad de auditores, contamos con una perspectiva de la compañía y su negocio que podemos compartir con los inversores. Ahora, con la entrada en vigor de los nuevos requerimientos internacionales que afectan al informe de auditoría, tenemos la oportunidad de llevarlo a cabo.

Si bien los objetivos generales en cuanto a mayor transparencia e información en el informe son los mismos en todo el mundo, los requerimientos específicos y plazos para su aplicación

pueden variar en cada país. En el caso de auditorías llevadas a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la fecha de entrada en vigor es para ejercicios que cierren a partir del 15 de diciembre de 2016. En general, esperamos que la mayoría de países, incluidos los que forman parte de la UE, apliquen los nuevos requerimientos en los ejercicios cerrados en 2017. Otros países, como el Reino Unido, ya han realizado la transición con anterioridad y la respuesta de los grupos de interés ha sido muy positiva.

Es obvio que se trata de un terreno nuevo para todos y encontrar el equilibrio adecuado será un proceso de aprendizaje continuo, en el que todas las partes interesadas desempeñan una función importante en la configuración del futuro de los informes de auditoría. Dada la relevancia y magnitud del cambio y tras la experiencia adquirida en el cambio en el Reino Unido, hemos considerado de gran utilidad compartir los conocimientos adquiridos y la experiencia de los profesionales de KPMG con inversores, miembros de Comisiones de Auditoría y alta dirección de las compañías.

En esta publicación analizamos en qué consisten los cambios; a quienes les afectan; así como compartimos nuestra experiencia sobre algunos de los factores que serán críticos para lograr el éxito en la implantación y enumeramos algunas medidas que se pueden tomar para anticiparse y prepararse ante esta nueva realidad. Esperamos que les resulte un punto de partida útil.

### **¿En qué consiste el cambio?**

Hace ya tiempo que los usuarios de la información financiera vienen reclamando un cambio en el enfoque del Informe de Auditoría de manera que deje de ser una mera opinión con o sin salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios en la toma de decisiones. Como respuesta a esta demanda, el IASSB, organismo emisor de las Normas

Internacionales de Auditoría (NIA) ha llevado a cabo una reforma de las Normas de Auditoría sobre Informes con un nuevo enfoque dirigido a mejorar y aumentar la información en el Informe de Auditoría de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría.

Como resultado de este proceso de reforma que ha finalizado con la emisión y publicación de diversas normas (entre las más relevantes la nueva NIA 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente), los auditores que realicen auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) estarán obligados, entre otros aspectos, a describir en el Informe de Auditoría de sociedades cotizadas las cuestiones clave de auditoría (Key Audit Matters) y el trabajo de auditoría realizado en relación con dichas cuestiones.

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría mejorará el valor comunicativo del Informe de Auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado.

Asimismo, como resultado de estos cambios, el Informe de Auditoría aportará mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describirá en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados.

### **¿Afecta el cambio solo a los auditores?**

Es posible que los auditores tengan la responsabilidad primordial de implantar los nuevos requerimientos, pero la importancia de los cambios hace que también afecte a otras partes interesadas como inversores y miembros de Comisiones de Auditoría.

Los inversores tendrán acceso a información que antes no estaba disponible y será necesario que consideren la manera de incorporar esta información, tanto en el análisis individual de cada sociedad como en la comparación entre empresas. También será necesario definir la manera en la que va a utilizarse la nueva información para evaluar la calidad de la auditoría en una jurisdicción concreta y en comparación con otras. Los nuevos informes de auditoría podrán facilitar también información que hará interactuar más al auditor con la Dirección y las Comisiones de Auditoría.

En el caso de los miembros de Comisiones de Auditoría, es probable que haya una mayor interacción con el auditor, en particular, se analizará más conjuntamente el Informe de Auditoría antes de su publicación. También pueden aprovechar esta oportunidad para valorar si la información que se presenta en los estados financieros o en otras partes del informe anual y/o comunicaciones con los inversores debe actualizarse; de lo contrario, podría ocurrir que el auditor incluya en el informe más información sobre una partida que la propia empresa. Entablar cuanto antes una comunicación abierta con el auditor será de gran utilidad en este sentido.

### **¿Cuál será la fecha de entrada en vigor?**

Las nuevas normas sobre informes emitidas por el IAASB entran en vigor en ejercicios que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2016, si bien las normas contemplan su aplicación anticipada de manera voluntaria. Sin embargo, es importante tener presente que cada país tiene su propio mecanismo de adopción y adaptación de las NIA a su normativa local, por lo que la fecha de entrada en vigor puede ser distinta dependiendo de la jurisdicción de la que se trate.

En España, las NIAS-ES actualmente en vigor son el resultado de la adaptación a nuestros requerimientos legales de las Normas Internacionales de Auditoría y la forma en la que se adoptará este conjunto de nuevas normas sobre informes se desarrolla con mayor detalle en los apartados siguientes de este documento, especialmente

en los apartados “El cambio en las auditorías de entidades españolas” y “El nuevo informe de auditoría de un primer vistazo”.

### **¿Los modelos de informe serán los mismos en todos los países?**

Existen numerosos países cuya normativa local reguladora de la actividad de auditoría de estados financieros se basa en las Normas Internacionales de Auditoría. Por tanto, cabe prever que estos países, que actualmente toman como base el modelo de las NIA, incorporen los nuevos requerimientos sobre informes en su normativa local. Sin embargo, el modo en que cada país incorporará los cambios en su normativa local de auditoría puede variar (por consiguiente, será importante comprender el proceso de cada jurisdicción).

En lo que respecta a los cambios en el ámbito de la Unión Europea (UE), el 27 de mayo de 2014 se publicó la Directiva (revisada) 2006/43/CE y el Reglamento 537/2014 que reforma el marco de la auditoría de cuentas en la Unión Europea.

Aunque la redacción que utiliza esta nueva legislación en la UE, en lo relativo a informes de auditoría, no es la misma que la utilizada en las normas emitidas por el IAASB, es de esperar que el resultado al que conduzcan sea el mismo, si bien en algunos aspectos la normativa europea ha ido más allá que las Normas de Auditoría.