



**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA**

**ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN EL INFORME FINAL DE
AUDITORÍA POR LA MODIFICACIÓN DE LA NIA 700 Y LA
AGREGADA NIA 701**

**TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO AUDITOR Y AL GRADO
DE LICENCIADO EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTROL DE
GESTIÓN**

**ALUMNOS TESISISTAS
KARINA PAOLA GANDULFO PINI
JESÚS ALBERTO TOBAR CASTRO**

**PROFESOR GUÍA
HÉCTOR BERNABÉ FUENTES QUIJANES**

VALPARAISO, 2017

Agradecemos a nuestras familias,

Que siempre estuvieron en todos los momentos para entregarnos

Apoyo, comprensión y amor.

TABLA DE CONTENIDO

Resumen	6
Marco Teórico	7
1) Antecedentes Generales	7
1.1 Orígenes e Historia de la Auditoría	7
2) Conceptos	8
2.1 Auditor	8
2.2 Estados Financieros	10
2.3 Normas Internacionales de Auditoría (NIA)	10
2.4 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)	10
2.5 Federación Internacional de Contadores (IFAC)	14
2.6 International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB)	15
3) Auditoria	16
4) Fases de Auditoría	18
4.1 Fase I: Planeación y diseño de un método de Auditoría.	18
4.2 Fase II: Realizar verificaciones de controles y pruebas sustantivas de operaciones.	19
4.3 Fase III: Realizar procedimientos analíticos y verificaciones de detalles de saldos.	19
4.4 Fase IV: Terminación de la Auditoría y emisión del Informe de Auditoría.	20
5) Dictamen de Auditoría	20
6) Opinión del Auditor	22
6.1 Opinión sin Salvedades	22
6.2 Opinión Adversa	23
6.3 Negación de Opinión	23
6.4 Opinión con Salvedades	23
7) Nuevo Informe	24

8) Principales Cambios	25
9) Normativa	30
9.1 Nia 700, Formarse una Opinión e Informar sobre Estados Financieros	31
9.2 Nia 701, Comunicación de las cuestiones claves de la Auditoría en el Informe de Auditoría emitido por un Auditor Independiente.	32
Planteamiento del Problema	35
Objetivos de la Investigación	36
Metodología de la Investigación	37
Etapa 1: Recopilación de Información	37
Etapa 2: Sistematización de la Información	37
Etapa 3: Aplicación de Técnica de recogida de datos	37
Etapa 4: Criterios de Calidad	37
Etapa 5: Análisis de Resultados	38
Etapa 6: Discusión de Resultados	39
Etapa 7: Conclusión	39
Análisis de Resultados	40
Discusión de Resultados	50
Conclusion	55
Bibliografía	57
Anexo N°1: Mapa Conceptual del Marco Teórico.	59
Anexo N°2: Simulación de un Informe de Auditoría	60
Anexo N°3: Ejemplo de Cuestiones Clave de Auditoria	64

RESUMEN

El presente trabajo tiene como propósito analizar los cambios en el informe final de auditoría por la modificación de la NIA 700 y la agregada NIA 701, el cual permitirá la comprensión de la variación del informe final que proporciona el experto en el trabajo de auditoría.

Esta investigación consiste en un estudio de carácter cualitativo de tipo comprensivo, obteniendo los antecedentes necesarios para llevar a cabo el análisis documental y comparación de las citadas normas.

Por último este trabajo de investigación tiene como conclusión general que con la observancia puntual de estas normativas aplicable a la auditoría de los estados financieros que practica un auditor externo y, en específico, al informe que emite dicho profesional, se genere un informe más extenso que permitirá que los usuarios de su informe y de la información financiera a la que se refiere este, incrementen su confianza en la auditoría y que se aumente la transparencia y el valor informativo del reporte, además de que se mejore la comunicación entre los inversionistas, otros interesados y el auditor; así como entre este y el gobierno de la entidad.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the changes in the final audit report by the modification of the NIA 700 and the added NIA 701, which will allow the understanding of the variation of the final report provided by the expert in the audit work. This research consists of a qualitative study of a comprehensive type, obtaining the necessary background to carry out the documentary analysis and comparison of the mentioned norms.

Finally, this research has as a general conclusion that, with the observance of these regulations, applicable to the audit of the financial statements practiced by an external auditor and, specifically, to the report issued by said professional, a more extensive report is generated than Will allow users of their report and the financial information to which it refers, increase their confidence in the audit and increase the transparency and informative value of the report, in addition to improving communication between investors, others Stakeholders and the auditor; As well as between this and the government of the entity.

MARCO TEÓRICO

1) Antecedentes Generales

1.1 Orígenes e Historia de la Auditoría

Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius (2001) exponen que “Los historiadores creen que los registros contables tuvieron su origen alrededor del año 4.000 a.C., cuando las antiguas civilizaciones del Cercano Oriente comenzaron a establecer gobiernos y negocios organizados. Desde el principio, los gobiernos se preocuparon por llevar cuenta de las entradas y salidas de dinero y el cobro de impuestos. Parte integrante de esa preocupación fue el establecimiento de controles, incluso auditorías, para disminuir los errores y fraudes por parte de funcionarios incompetentes o faltos de honradez.

Los más antiguos registros contables y referencias a auditorías, en el sentido moderno de la palabra, que se tienen en países de habla inglesa son los registros Erarios de Inglaterra y Escocia, que datan del año 1130. En Gran Bretaña, las primeras auditorías eran de dos tipos. El primer tipo de auditoría era la de las ciudades y poblaciones que se hacían públicamente ante los funcionarios del gobierno y los ciudadanos, y consistían en que los auditores “oyeran” la lectura de las cuentas hecha por el tesorero; análogamente las auditorías de los gremios se hacían ante los miembros. Hacia mediados del siglo dieciséis, los auditores de las ciudades marcaban a menudo las cunetas con frases como “oída por los auditores firmantes”. El segundo tipo de auditoría implicaba un examen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas de los grandes señoríos, seguido por una “declaración de auditoría”, es decir, un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo. Típicamente, el auditor era miembro del consejo señorial y fue, por tanto, el precursor del moderno auditor interno.

Los dos tipos de auditoría practicados en Gran Bretaña antes del siglo diecisiete estaban encaminados primordialmente a examinar los fondos confiados a los funcionarios públicos o privados. Esas auditorías no tenían por objeto probar la calidad de las cuentas, salvo en la medida en que las inexactitudes pudieran indicar la existencia de fraude. Los cambios económicos de los 200 años siguientes introdujeron nuevos aspectos contables que se concentraron en el registro de las propiedades y en el cálculo de ganancias y pérdidas con un sentido comercial. También la auditoría comenzó a evolucionar, desde un proceso

auditivo hasta el examen riguroso de los registros escritos y la prueba de la evidencia de apoyo. A finales del siglo diecisiete se promulgó la primera ley (en Escocia) que prohibiría que ciertos funcionarios actuarán como auditores de una ciudad, con lo cual se introdujo la moderna noción de independencia del auditor en el mundo occidental.

Pese a estos progresos en la práctica de la auditoría, no fue hasta bien adelantado el siglo diecinueve (que contrajo consigo la construcción de ferrocarriles y el crecimiento de las compañías de seguros, los bancos y otras empresas a base de acciones) cuando el auditor profesional se convirtió en parte importante del escenario empresarial. En los Estados Unidos, los ferrocarriles fueron de las primeras empresas en emplear auditores internos. Hacia finales del siglo diecinueve, los llamados “auditores viajeros” visitaban las muy dispersas agencias de boletos con el fin de evaluar la responsabilidad de los gerentes por el activo y sus sistemas de información”. (Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius, 2001, p. 42).

2) Conceptos

2.1 Auditor

Según la NAGA 63 (2012) “Es el término utilizado para referirse a la persona o a las personas que efectúan la auditoría, normalmente el socio a cargo del trabajo u otros miembros del equipo de trabajo o, si fuere aplicable, la firma. Donde una Sección de auditoría (Sección AU) expresamente tenga la intención que un requerimiento o una responsabilidad sean llevados a cabo completamente por el socio a cargo del trabajo, es utilizado éste término en vez de auditor. Socio a cargo del trabajo y firma deben ser entendidos, cuando fuere pertinente, como refiriéndose a sus equivalentes en el sector gubernamental”. (NAGA, 2012, p. 13)

Tipos de Auditores:

Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius (2001) indica “una clasificación muy extendida de los auditores establece tres categorías: Independiente, Internos y del Gobierno.

- A los auditores independientes se les llama también auditores externos o auditores de “afuera”; son contadores públicos. Los auditores independientes ejercen como profesionales por su cuenta o como empleados o socios de firmas de contadores públicos. El concepto de independencia implica que los

auditores independientes nunca son propietarios o empleados de la entidad (cliente) que los contrata para que practiquen una auditoría, si bien reciben de ella sus honorarios por los servicios de auditoría. Practican auditorías de estados financieros para satisfacer las necesidades de los inversionistas y acreedores y los requisitos de organismos reguladores, para lo que emiten su opinión sobre el grado en que los estados financieros están en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. En ocasiones practican auditorías de cumplimiento que no forman parte de una auditoría de estados financieros y, con menos frecuencia, auditorías de operación.

- Los auditores internos son empleados de la empresa cuyas actividades auditan. El Instituto de Auditores Internos ha definido la auditoría interna como “una función independiente de evaluación establecida dentro de una entidad para examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la entidad. El objetivo de la auditoría interna es auxiliar a los miembros de la organización en el cumplimiento eficiente de sus responsabilidades. El departamento de auditoría interna es parte integrante de la entidad y funciona de acuerdo con las políticas establecidas por la dirección y el consejo (de administración)”. La función primordial de los auditores internos consiste en examinar y evaluar la suficiencia y eficacia del control interno de su entidad. Al desempeñar esa función, los auditores internos practican con frecuencia auditoría de operación diseñadas para la revisión de cuentas y cumplimiento, así como los objetivos específicos de la auditoría de operación consiste en evaluar la economía, la eficiencia y los resultados de los programas.
- Los auditores del gobierno son empleados de las dependencias del gobierno federal local. Cuando la auditoría es de la dependencia o departamento del gobierno que los emplea, funcionan como auditores internos; cuando auditan a los receptores de recursos del gobierno (incluyendo a otras dependencias gubernamentales), actúan como auditores externos”. (Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius, 2001, p. 68).

2.2 Estados Financieros

La NAGA 63 (2012) dice que es “Una representación estructurada de información financiera histórica, incluyendo las notas relacionadas, que tiene por objetivo comunicar los recursos y las obligaciones económicos de una entidad en un momento dado en el tiempo o los cambios en éstos durante un período de tiempo de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera. Las notas relacionadas normalmente comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término estados financieros normalmente se refiere a un juego completo de estados financieros, tal como sean determinados por los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un único estado financiero”. (NAGA, 2012, p. 14).

2.3 Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

La IFAC (2006) dice que las Normas Internacionales de Auditoría “Se deberán aplicar, en forma obligatoria, en las auditorías de los estados financieros y deben aplicarse también, con la adopción necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría, cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Las NIA contienen principios y procedimientos básicos y esenciales para el auditor. Estos deberán ser interpretados en el contexto de la aplicación en el momento de la auditoría.

Describe el marco en el cual se emiten las Normas Internacionales de Auditoría con relación a los servicios que los auditores pueden brindar, comprende los informes y revisión del trabajo de auditoría y que proporciona evidencia del trabajo efectuado para respaldar el dictamen emitido. Se refiere también al uso de papeles de trabajo y legajos estandarizados, su propiedad y custodia”. (IFAC, 2006).

2.4 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)

El IAASB (2013) dice que las “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. Constituyen estándares o medidas de calidad tanto de las cualidades del auditor como de su trabajo y de su Informe o dictamen.

El origen de las NAGAS tienen su origen en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948.

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen de control y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor.

a) Normas Generales o Personales: Las normas generales son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades del auditor adecuadas y la calidad de su trabajo.

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional: La Auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como Auditor.
- Independencia de criterio: En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio. La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo).
- Cuidado y diligencia profesional: Debe ejercerse con esmero profesional la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen.

b) Normas Relativas a la ejecución del trabajo: Estas normas son más específicas y regulan la forma del trabajo del auditor durante el desarrollo de la auditoría en sus diferentes fases (planeamiento trabajo de campo y elaboración del informe). El propósito principal de este grupo de normas se orienta a que el auditor obtenga la evidencia suficiente en sus papeles de trabajo para apoyar su opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros, para lo cual, se requiere previamente una adecuado planeamiento estratégico y evaluación de los controles internos.

- Planeamiento y supervisión adecuados: La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado. Por la gran importancia que se le ha dado al

planeamiento en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo", es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

- Estudio y evaluación del control interno: Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentran sujetos a auditoría) como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- Obtención de evidencia suficiente y competente: Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la auditoría. La evidencia es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión. La evidencia será suficiente, cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza moral de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados.

Entre las clases de evidencia que obtiene el auditor tenemos:

- Evidencia sobre el control interno y el sistema de contabilidad, porque ambos influyen en los saldos de los estados financieros.
- Evidencia física.
- Evidencia documentaria (originada dentro y fuera de la entidad).
- Libros diarios y mayores (incluye los registros procesados por computadora).

- Análisis global.
 - Cálculos independientes (computación o cálculo).
 - Evidencia circunstancial.
 - Acontecimientos o hechos posteriores.
- c) Normas de preparación del informe: Regulan la última fase del proceso de auditoría, es decir la elaboración del informe, para lo cual, el Auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo.
- Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados: El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son reglas generales, adoptadas como guías y como fundamento en lo relacionado a la contabilidad, aprobadas como buenas y prevalecientes, o también podrían conceptuarse como leyes o verdades fundamentales aprobadas por la profesión contable.

El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su integridad, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión. En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando.

- Consistencia en la aplicación de los principios de Contabilidad: Durante un período Contable, se deben aplicar las normas y los principios de manera uniforme. Si por cualquier motivo se presentan cambios o ajustes a estas normas o principios y en los métodos de aplicación de éstas, es preciso identificar y determinar de qué manera incide en la información contable. Este principio indica que una vez adoptado un método de contabilidad, éste debe mantenerse invariable de un período a otro, para de esta manera poder interpretar de los Estados Financieros en forma comparativa y tomar las correctas decisiones de acuerdo a los cambios que estos reflejen.

Este principio no implica que no se pueda cambiar un método contable cuando adoptarlo sirva para que la información financiera muestre en una mejor forma la situación financiera de la Empresa y atienda las necesidades de los usuarios de la misma. Si se aplica un método, esto no quiere decir que la empresa se "casó" con el mismo. Si el desarrollo de la economía lo vuelve inadecuado para la medición de la realidad, este método puede ser cambiado por otro más adecuado, siempre y cuando se revele el efecto que el cambio produce en la información financiera, para que los usuarios puedan tomar las decisiones en forma correcta. En todo caso, los cambios deben ser plenamente justificados para ser puestos en práctica.

- Suficiencia de las declaraciones informativas: Las revelaciones informativas de los estados financieros se considerarán razonablemente adecuadas, salvo que se especifique lo contrario en el informe.
- Expresión de opinión sobre los Estados Financieros: Indicando la naturaleza del examen y grado de responsabilidad tomado por el Auditor. El contendrá una expresión de opinión referente a los estados financieros tomados en conjunto o una aclaración de que no puede expresarse una opinión. En este último caso, se indicarán los motivos. En los casos en que el nombre de auditor se relacione con los estados financieros, el informe incluirá una indicación clara del tipo de su trabajo y del grado de responsabilidad que va a asumir". (IAASB, 2013)

2.5 Federación Internacional de Contadores (IFAC)

IFAC (2005) explica que es la "organización mundial para la profesión de contador. Fundada en 1977, la misión de la IFAC es servir al interés público, fortaleciendo de forma continuada la profesión contable en todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes estableciendo y promoviendo la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de estas normas y tomando postura en el interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante. La IFAC, nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la Auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológico y de formación profesional. En la organización funcionan comités de educación, ética, normas técnicas, de auditoría, congresos internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión.

La crisis financiera mundial, la crisis de la deuda soberana, y la recesión económica han magnificado la importancia de la profesión - y, por lo tanto, la IFAC – posee un papel importante en el desarrollo fuerte y sostenible de las organizaciones, los mercados financieros y las economías.

A través de sus organizaciones miembros, la IFAC representa aproximadamente 2,5 millones de contadores en la práctica pública, la educación, los servicios del gobierno, la industria y el comercio.

La IFAC publica los manuales de las NICSP, normas, y otras publicaciones y es titular de la propiedad intelectual. La IFAC reconoce que es importante que los preparadores y usuarios de estados financieros, auditores, reguladores, abogados, académicos, estudiantes y otros grupos de interés en países de habla no inglesa tengan acceso a sus normas en su lengua nativa y recomienda y facilita la reproducción o traducción y reproducción de sus publicaciones”. (IFAC, 2005).

2.6 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

IAASB (2014) dice que el “Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento o IAASB por sus siglas en inglés (International Auditing and Assurance Standards Board), es un organismo que se encarga de mejorar la calidad y la uniformidad de las actividades en todo el mundo y fortalecer la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento de la información a nivel mundial. Para ello, emite normas a nivel internacional aplicables en materia de auditoría, control de calidad, revisión y aseguramiento de la información, además de otros servicios relacionados con esto.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IAASB, se fundó en marzo de 1978, sin embargo, el nombre bajo el cual se constituyó este organismo fue Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría – IAPC.

Desde su conformación, sus objetivos principales han estado concentrados en dos áreas:

- El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- Guías generales de auditoría.

Y sus temas estratégicos actuales incluyen:

- Apoyar la estabilidad financiera mundial.
- Facilitar la adopción y aplicación de las normas que establece.

- Aumento de la función, la relevancia y la calidad de la garantía en un mundo en evolución.

Posteriormente, en 1991, las guías emitidas por el IAPC, se volvieron a elaborar conociéndose a partir de dicha fecha como Normas Internacionales de Auditoría – ISA por sus siglas en inglés.

En 2002, se decide reconstruir el IAPC, cambiando su nombre a Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IAASB, nombre que se conserva hasta la actualidad. En el 2003, el IFAC, órgano supervisor del IAASB, aprobó una serie de reformas para seguir fortaleciendo sus procesos de emisión de normas, incluido el mencionado IAASB, a fin de que puedan actuar de manera eficaz, para beneficio del interés público”. (IAASB, 2014)

3) Auditoria

Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius (2001) afirma que “los diferentes tipos de auditoría y su finalidad han evolucionado en el transcurso de muchos años, y esa evolución sigue en marcha. Así, la auditoría debe definirse con la amplitud suficiente para abarcar sus distintos tipos y finalidades. La definición de auditoría que apareció en 1973 en la publicación A Statement of Basic Auditing Concepts, de la Asociación Norteamericana de Contabilidad (AAA), Comité de Conceptos Básicos de Auditoría, satisface ese objetivo ya que comprende tanto el proceso como las finalidades de auditoría: La auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas”. (Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius, 2001, p. 38).

Tipos de Auditorías:

Arens y Loebbecke (1996) indican que “se abordan tres tipos de auditorías: auditorías de estados financieros, auditorías operacionales y auditorías de cumplimiento.

- Auditorías de Estados Financieros: Se lleva a cabo una auditoría de estados financieros para determinar si el conjunto de los estados financieros (verificando la información cuantificable) se presentan de acuerdo a los criterios especificados. Por lo general, estos criterios son los principios de contabilidad generalmente aceptados aunque también es común realizar auditorías de estados financieros que hayan sido preparados utilizando la base de efectivo y alguna otra base de contabilidad apropiada para la compañía.
- Auditorías Operacionales: Una auditoría operacional es una revisión de cualquier parte del proceso y métodos de operación de una compañía con el propósito de evaluar su eficiencia y eficacia.
- Auditoría de Cumplimiento: El propósito de una auditoría de cumplimiento es determinar si el auditado está cumpliendo con algunos procedimientos, reglas o reglamentos específicos que fije alguna autoridad superior”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 5).

En otro plano Arens y Loebbecke hablan de dos tipos “según la procedencia y fines de la auditoría:

- Auditoría Interna: Es aquella realizada por una organización con el fin de medir su propio desempeño.
- Auditoría Externa: Es aquella realizada por una organización con el objetivo de evaluar las actividades de otras empresas”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 5)

Procedimiento de auditoría

Arens y Loebbecke (1996) afirman que “Un procedimiento de auditoría es la instrucción detallada para la recopilación de un tipo de evidencia de auditoría que se ha de obtener en cierto momento durante la auditoría. Al diseñar procedimientos de auditoría, es común presentarlos en términos muy específicos para que puedan utilizarse como instrucciones durante la auditoría”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 187)

Tamaño de la muestra

“Una vez que se escoge un procedimiento de auditoría, es posible variar el tamaño de la muestra desde una a todas las partidas de la población que se está poniendo a prueba. La decisión de cuántas partidas se han de prueba debe ser tomada por el auditor para cada procedimiento de auditoría. El tamaño de la muestra para cualquier procedimiento probablemente varía de una auditoría a otra”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 187).

Tipos de evidencia de la auditoría

“Al decidir cuáles procedimientos de auditoría se van a utilizar, existen siete categorías amplias de evidencias de las cuales puede escoger el auditor: Examen físico, Confirmación, Documentación, Observación, Consulta del cliente, Desempeño, Procedimientos analíticos”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 192)

4) Fases de Auditoría

Arens y Loebbecke (1996) indican que hay cuatro fases de una auditoría:

4.1 Fase I: Planeación y diseño de un método de auditoría.

“Para cualquier auditoría, existen muchas formas en las que un auditor acumula datos para cumplir con los objetivos globales de la auditoría. Dos consideraciones importantes afecta el método que adopte el auditor: reunir suficientes datos competentes para cumplir con la responsabilidad del auditor y reducir al mínimo el costo de la recopilación de datos”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 169)

“Conocimiento del negocio del cliente. Con el fin de interpretar de forma adecuada el significado de la información que se obtenga a lo largo de la auditoría. De acuerdo con la AU 311 es necesario entender adecuadamente el negocio y actividad del cliente.

Entender la estructura de control interno del cliente y evaluar el riesgo de control. La estructura de control interno del cliente puede generar información financiera confiable, y proteger los activos y registros, es uno de los conceptos más importantes y más aceptados ampliamente en la teoría y práctica de la auditoría. Si el cliente cuenta con una excelente estructura de control interno, el riesgo de control será bajo y la cantidad de datos de auditoría que se acumulen podría ser significativamente inferior que en el caso de una estructura de control interno inadecuada.

Para planear adecuadamente la evidencia de auditoría adecuada, las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor entienda la estructura de control interno. Ello se logra estudiando los organigramas y manuales de procedimiento, platicando con el personal del cliente, llenando cuestionarios de control interno y flujogramas y observando las actividades del cliente.

Después de entender la estructura de control interno, el auditor está en posición para evaluar su eficacia para prevenir y detectar errores e irregularidades. Esta evaluación implica el identificar controles específicos que reduzcan la posibilidad de que ocurran errores e irregularidades e que no sean detectados y corregidos en forma oportuna. A este proceso se le llama evaluación del riesgo de control". (Arens y Loebbecke, 1996, p. 171).

4.2 Fase II: Realizar verificaciones de controles y pruebas sustantivas de operaciones.

"Cuando el auditor tenga un reducido riesgo de control con base en la identificación de los controles, puede entonces reducir el grado en que apoyar la precisión de la información de los estados financieros directamente relacionados con esos controles mediante la recopilación de datos. Sin embargo, para justificar la reducción de un riesgo de control planeado y evaluado, el auditor verifica la eficacia de los controles. Los procedimientos involucrados en este tipo de pruebas por lo común reciben el nombre de verificaciones de controles.

Con frecuencia, los auditores realizan verificaciones de controles y verificaciones sustantivas de operaciones al mismo tiempo". (Arens y Loebbecke, 1996, p. 171).

4.3 Fase III: Realizar procedimientos analíticos y verificaciones de detalles de saldos.

"Existen dos categorías generales de procedimientos de la fase III: procedimientos analíticos y verificaciones de detalles de saldos.

Las verificaciones de los procedimientos analíticos son aquellos que evalúan la racionalidad de las operaciones y saldos.

La verificación de detalles de saldos son procedimientos específicos cuyo objetivo es detectar errores e irregularidades monetarios en los saldos de los estados financieros. Las verificaciones de detalles de los saldos finales son esenciales en la realización de la auditoría dado que la mayor parte de los datos se obtienen de una fuente independiente del cliente y por lo tanto se consideran de alta calidad.

Existe una estrecha relación entre la revisión general de las circunstancias del cliente, los resultados del conocimiento de la estructura de control interno y de la evaluación del riesgo de control, los procedimientos analíticos y las verificaciones de detalles de los saldos de cuenta del estado financiero. Si el auditor obtiene un nivel razonable de aseguramiento sobre cualquier objetivo de auditoría al realizar las verificaciones de controles, las verificaciones sustantivas de operaciones y los procedimientos analíticos, puede reducir, y de forma significativa, las verificaciones sustantivas de ese objetivo. En la mayoría de los casos, sin embargo, son necesarias algunas verificaciones de detalles de saldos en cuenta significativos de estados financieros”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 172).

4.4 Fase IV: Terminación de la auditoría y emisión del informe de auditoría.

“Una vez que el auditor haya concluido todos los procedimientos de cada objetivo de auditoría y de cada cuenta los estados financieros, es necesario combinar la información obtenida para llegar a una conclusión global sobre si los estados financieros se presentan con imparcialidad o no. Este es un proceso muy subjetivo que depende mucho del criterio profesional del auditor. En la práctica, el auditor continuamente combina la información obtenida a medida que avanza en la auditoría. La combinación final es una recapitulación al término de la auditoría. Una vez que se ha terminado ésta, el contador público emite un informe que acompañe los estados financieros publicados del cliente. El informe satisface requerimientos técnicos bien definidos que son afectados por el alcance de la auditoría y por la naturaleza de los hallazgos”. (Arens y Loebbecke, 1996, p.172).

5) Dictamen de Auditoría

Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius (2001) dice que es “La fase final de toda auditoría consiste en comunicar sus resultados a los interesados mediante el documento que se conoce como dictamen del auditor. Se ha establecido un lenguaje uniforme para el dictamen del auditor sobre los resultados de una auditoría financiera practicada con el fin de determinar el grado en que los estados financieros se ajustan a los PCGA”. (Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius, 2001, p. 50)

Partes de un informe de auditoría:

Según Arens y Loebbecke (1996) "Independiente del auditor, las siguientes siete partes del informe de auditoría son las mismas.

A. Título del informe: Las normas de auditoría requieren que se dé un título al informe y que en dicho título se incluya la palabra independiente.

B. Destinatarios del informe de auditoría: Por lo general, el informe es dirigido a la compañía, sus accionistas o al consejo directivo.

C. El primer párrafo del informe cumple tres funciones: En primer lugar, establecer en forma clara que el contador público ha realizado una auditoría. En segundo lugar, se enumeran los estados financieros que se auditaron, incluyendo las fechas de los balances generales y los periodos contables del estado de resultados y el estado de flujo de efectivo. En tercer lugar, el párrafo introductorio indica que los estados son responsabilidad de la dirección y que la responsabilidad del auditor es manifestar una opinión sobre los estados con base de una auditoría. El propósito de estos estados es comunicar que la administración es responsable de escoger los principios apropiados de contabilidad generalmente aceptados y tomar las decisiones de medición y declaración al aplicar dichos principios y aclarar los papeles respectivos de la administración y del auditor.

D. Párrafo de alcance: El párrafo de alcance es una declaración de hecho sobre lo que hizo el auditor en la auditoría. Este párrafo indica primero que el auditor siguió las normas de auditorías generalmente aceptadas. El resto describe en forma breve algunos aspectos importantes de la auditoría.

E. Párrafo de opinión: En el último párrafo se indican las conclusiones del auditor con base en los resultados de auditoría. Esta parte del informe es tan importante que a menudo todo el informe de auditoría se conoce solo como la opinión del auditor. El párrafo de opinión se presenta más bien como una opinión y no como una declaración absoluta de hecho o garantía. El propósito es indicar que las conclusiones se basan en el criterio profesional.

F. Nombre del Contador Público: El nombre identifica al profesional que llevó a cabo la auditoría.

G. Fecha del informe de auditoría: La fecha adecuada del informe es aquella en la que el auditor concluye los procedimientos de auditoría más importantes en el campo. Esta fecha es importante para los usuarios porque indica el último día en que el auditor es responsable de analizar sucesos significativo que ocurrieron después de la fecha de los estados financieros”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 40)

6) Opinión del Auditor

Según Arens y Loebbecke (1996) hay cuatro opiniones que pueden presentarse en los informes de auditoría, cada uno presenta una situación diferente encontrada durante el trabajo del auditor.

6.1 Opinión sin Salvedades

“El tipo más común de informe de auditoría es el informe de auditoría sin salvedades. Se utiliza en más del 90% de todos los informes de auditoría. Este informe normal sin salvedades se utiliza cuando se han cumplidos las siguientes condiciones:

- Todos los estados – balance general, estado de resultado, estado de utilidades retenidas y estado de flujos de efectivo - se incluyen en los estados financieros.
- Se han seguido las normas generales en todos los aspectos del contrato.
- Se ha reunido suficiente evidencia y el auditor ha cumplido el compromiso de tal forma que le permite concluir con las normas del trabajo.
- Los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Ellos también significa que se han incluido las declaraciones, revelaciones, adecuadas en las notas a los estados financieros y otras partes de los estados financieros.
- No existen circunstancias que requieran la adición de un párrafo explicativo o modificación en la redacción del informe”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 40).

6.2 Opinión Adversa

“Se utiliza una opinión adversa sólo cuando el auditor cree que los estados financieros globales son erróneos y engañosos en forma tan notoria que no presentan con justicia la posición financiera o resultados de operaciones y flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El informe de opinión adversa surge sólo cuando el auditor tiene conocimiento, después de una investigación adecuada de la ausencia de conformidad. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 43).

6.3 Negación de opinión

Se emite una negación cuando el auditor no está satisfecho acerca de que los estados financieros los haya presentado razonablemente. La necesidad de negar una opinión puede surgir debido a una severa limitación del alcance de la auditoría o una relación no independiente de conformidad con el código de conducta profesional entre auditor y el cliente. Cualquiera de estas situaciones impide al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros en general. El auditor también tiene la opción, pero no se requiere, de emitir una negación de opinión por una incertidumbre importante o por un problema actual. La negación se distingue de una opinión adversa en que puede surgir sólo de la falta de conocimiento por parte del auditor, en tanto que para expresar una opinión adversa el auditor tiene conocimiento de que los estados financieros no se presentan razonablemente. Tanto la negación como las opiniones adversas se utilizan solo cuando la condición es sumamente importante. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 43).

6.4 Opinión con salvedades

Un informe de opinión con salvedades puede ser resultado de una limitación en el alcance de la auditoría o el no seguir los principios de contabilidad generalmente aceptados. Puede utilizarse un informe de opinión con salvedades solo cuando el auditor cree que los estados financieros globales se presentan razonablemente. Se utiliza una negación o informe adverso si el auditor cree que la condición que se informa es muy importante. Por esta razón, se considera que la opinión con salvedades es el tipo menos severo de desviación de un informe sin salvedades. Un informe con salvedades toma la forma de una salvedad tanto del alcance como de la opinión o tan solo de la opinión misma. Emite una salvedad de alcance y opinión solo cuando el auditor no ha podido acumular toda la evidencia que requieren las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Por lo tanto, este tipo de salvedad se utiliza cuando el alcance del auditor ha sido limitado por el cliente o cuando existen algunas circunstancias que impiden al auditor realizar una auditoría completa”. (Arens y Loebbecke, 1996, p. 43).

7) Nuevo Informe

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. Lo indicado por KPMG (2016) “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”. (KPMG, 2016, p. 3).

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 del proceso.

Lo establecido por PWC (2016), “en el sentido de proporcionar más información y más precisa, se pueden observar tres grandes conceptos que desprende el nuevo informe:

- Profundidad: Para informar sobre aquellos asuntos, que a juicio del auditor son los más significativos en el proceso de auditoría.
- Transparencia: Para aclarar que el auditor es independiente en relación a la entidad auditada.
- Legibilidad: Para establecer un informe reestructurado, donde la opinión del auditor y la información específica valla en primer lugar”. (PWC, 2016).

8) Principales Cambios

El nuevo informe de auditoría trae consigo dos cambios fundamentales en relación a lo que se ha realizado hasta la fecha, que son la inclusión de la comunicación de las cuestiones claves, definidas en la NIA 701 “Comunicación de las cuestiones clave” y la estructura del informe que ha sufrido diversas modificaciones que a continuación se pasarán a analizar.

Estructura del Actual Informe de Auditoría

Según lo señalado por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile (2012), el informe del auditor debiera ser por escrito, el cual debiera tener un título que incluya la palabra independiente para indicar claramente que es un informe de un auditor independiente. En el primer párrafo de introducción contendrá lo siguiente:

- Identificar a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados.
- Indicar que los estados financieros han sido auditados.
- Identificar el título de cada estado incluido en los estados financieros.
- Especificar la fecha o el período cubierto por cada estado financiero incluido en los estados financieros.

“El informe del auditor debiera incluir una sección con el título “Responsabilidad de la Administración por los estados financieros”. El informe debe describir la responsabilidad de la Administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros. La descripción debería incluir una explicación que la Administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros que están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error”. (NAGA, 2012, p. 815).

“El informe del auditor debiera indicar que la “Responsabilidad del Auditor” es expresar una opinión sobre los estados financieros a base de la auditoría, el cual debiera indicar

que la auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y debiera identificar a Chile como el país originario de esas normas. Este informe también debería explicar que esas normas requieren que el auditor planifique y efectúe la auditoría para obtener una razonable seguridad respecto a si los estados financieros no tienen representaciones incorrectas significativas. Luego el informe debiera explicar lo referido a una auditoría indicando que una auditoría involucra efectuar procedimientos para obtener evidencia de auditoría respecto a los montos y las revelaciones en los estados financieros y que los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Al efectuar esas evaluaciones de riesgo, el auditor considera el control interno pertinente a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad a fin de diseñar procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad y, en consecuencia, no se expresa tal opinión”. (NAGA, 2012, p. 815)

La NAGA dice que “al expresar una opinión sobre los estados financieros, el informe del auditor debiera indicar que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la entidad a la fecha del estado de situación financiera y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el período terminado en esa fecha, de acuerdo con el marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable. Y de no ser así, el auditor puede abstenerse de opinar o emitir una opinión adversa sobre los estados financieros”. (NAGA, 2012, p. 817).

Según la NAGA “el informe del auditor debiera ser fechado no antes de la fecha en la cual el auditor ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión del auditor sobre los estados financieros, incluyendo evidencia que:

- La documentación de auditoría ha sido revisada.
- Todos los estados que incluyen los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, han sido preparados.
- La Administración ha afirmado que han asumido la responsabilidad por esos estados financieros”. (NAGA, 2012, p. 817)

Estructura del nuevo Informe de Auditoría

En virtud de lo señalado por el IAASB (2015), la estructura del nuevo informe quedaría de la siguiente manera:

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:

- Identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados.
- Manifestara que los estados financieros han sido auditados.
- Identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros.
- Remitirá a las notas explicativas, así como el resumen de las políticas contables significativas.
- Especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros. (IAASB, 2015, p. 9)

“Después el fundamento de la opinión que en el informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección “Opinión” con el título “Fundamento de la opinión” que:

- Manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- Haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor en conformidad con las NIA.
- 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.

- Manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor. (IAASB, 2015, p. 10)

Seguido por Empresa en funcionamiento que la NIA 570 expresa que “cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios”. (NIA 570, 2016, p. 4)

Posteriormente vienen las Cuestiones clave de auditoría que la NIA 701 habla 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”. (NIA 701, 2016, p. 3)

Las responsabilidades en relación con los estados financieros en esta sección del informe de auditoría el IAASB describe la responsabilidad de la dirección en relación con:

- “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 los estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error”. (IAASB, 2015, p. 10)
- “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”. (IAASB, 2015, p. 10)

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros el IAASB explica que:

“Manifestará que los objetivos del auditor son:

- Obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error.
- Emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor.

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.

Manifestara que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente.

- Describe 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.
- Proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. (IAASB, 2015, p. 13).

El IAASB dice que “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”. (IAASB, 2015, p. 14).

“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”. (IAASB, 2015, p. 14)

“El informe de auditoría estará firmado, indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce y tendrá la fecha. Esta 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:

- Todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas han sido preparados.
- Las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros”. (IAASB, 2015, p. 14)

9) Normativa

Actualmente el informe de auditoría se desarrolla en base a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS). Este informe es el documento escrito mediante el cual el auditor comunica las conclusiones de su trabajo (Tratado de auditoría, Enrique Fowler Newton). En este sentido la NAGA 63 de 2012 establece en su sección 700 como se debe preparar el informe de auditoría, así como la estructura y los párrafos que el informe debe contener.

A continuación se pasará a analizar la sección de la NAGA 63 (2012):

9.1 NIA 700, Formarse una opinión e informar sobre estados financieros

La NAGA en esta sección establece “la responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También establece el formato y contenido del informe del auditor emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. Esta Sección fomenta la uniformidad en el informe del auditor. La uniformidad en el informe del auditor cuando la auditoría ha sido efectuada de acuerdo con NAGAS, fomenta la credibilidad en el mercado al hacer más fácilmente identificables esas auditorías que han sido efectuadas de acuerdo con normas reconocidas. La uniformidad también ayuda a promocionar el entendimiento del usuario y la identificación de circunstancias inusuales cuando éstas ocurren”. (NAGA, 2012, p. 821).

Objetivos

“Los objetivos del auditor son:

- Formarse una opinión sobre los estados financieros a base de una evaluación de la evidencia de auditoría obtenida, incluyendo evidencia obtenida respecto a estados financieros comparativos o información financiera comparativa.
- Para expresar claramente esa opinión sobre los estados financieros a través de un informe escrito que también describa la base para esa opinión”. (NAGA, 2012, p. 821).

Requerimientos

- “Formarse una opinión sobre los estados financieros:

El auditor debiera formarse una opinión respecto a si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable.

El auditor debería evaluar si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los requerimientos del marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable.

- Formato de opinión:

El auditor debería expresar una opinión sin modificaciones cuando el auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable”. (NAGA, 2012, p. 821)

9.2 NIA 701, Comunicación de las Cuestiones Claves de la Auditoría en el Informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

IAASB (2015) dice que esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la “Responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.

El propósito de la comunicación de las cuestiones claves de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. Además proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de mayor significancia en la auditoría del periodo actual.

La comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado”. (IAASB, 2015, p. 3)

Objetivos

Dice que los “Objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichas cuestiones describiéndolas en el informe de auditoría. (IAASB, 2015, p. 4).

Definición

Define “las cuestiones clave de la auditoría como aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad”. (IAASB, 2015, p. 4).

Requerimientos

- Determinación de las cuestiones claves de auditoría:

El IAASB dice que “el auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material y los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se han identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación”. (IAASB, 2015, p. 5).

- Comunicación de las cuestiones clave de auditoría.

El IAASB expresa que “luego de determinar las cuestiones identificadas de conformidad con lo señalado anteriormente las que han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones claves de auditoría.

El auditor describe cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría indicará que las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de mayor relevancia en el proceso de la auditoría y dichas cuestiones han sido tratadas el contexto de la auditoría y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones”. (IAASB, 2015, p. 5).

- Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

El auditor según el IAASB se “comunicara con los responsables del gobierno de la entidad acerca de aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones claves de la auditoría; o en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría”. (IAASB, 2015, p. 7).

- Documentación

La NIA 700 afirma que “el auditor incluirá en la documentación de auditoría las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor y el fundamento del auditor para determinar si cada una de dichas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría y en el caso de no existir cuestiones claves de auditoría, el fundamento del auditor para determinar que no hay asuntos significativos que se deban comunicar en el informe de auditoría”. (NIA 701, 2016, p. 7)

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente las empresas auditoras planifican y efectúan la auditoría basado en lo establecido por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS). La idea de efectuar una auditoría es proporcionar a los usuarios de los estados financieros una opinión por parte del auditor respecto de si los estados financieros se presentan de manera razonable. Ahora, la opinión del auditor aumenta el grado de confianza del usuario de la información financiera. Para expresar el dictamen del proceso de auditoría, se prepara un informe donde quedan establecidas las responsabilidades tanto del auditor como la administración y se expresa una opinión que puede ser sin salvedades, con salvedades, adversa y abstenerse de opinar sobre un conjunto de estados financieros.

Frente a este escenario, los inversionistas han recalcado que necesitan un informe que les entregue mayores detalles del proceso de la auditoría para apoyar a la toma de decisiones. Con esto se han revisado y modificado Normas Internacionales de Auditoría (NIA) como la NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los EEFF y se ha agregado una nueva NIA 701 Comunicación de cuestiones de auditoría clave en el informe de auditoría independiente. “Arnold Schilder (2015), dice que estos cambios revitalizará la auditoría, así como los auditores cambiarán sustantivamente su comportamiento y el modo de comunicar su trabajo”. Tan importante parece ese paso que el Sr. Schilder lo califica como un cambio trascendental y significativo. Ahora, el IAASB y la IFAC (Federación Internacional de Contadores) se encargarán de efectuar un trabajo de estudio, promoción y planificación para la aplicación de estas nuevas normas. La finalidad es dar respuesta a los inversores y otros terceros interesados en proporcionar una mayor transparencia sobre cómo el auditor va a realizar su trabajo.

Es por ello, que el propósito es analizar los cambios en el informe final de auditoría por la modificación de la NIA 700 y la agregada NIA 701.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

- **Objetivo General**

Analizar los cambios en el informe final de auditoría por la modificación de la NIA 700 y la agregada NIA 701.

- **Objetivos Específicos**

1) Reconocer las modificaciones de la Norma Internacional de Auditoría 700 que afectan el informe final de auditoría.

2) Describir la agregada Norma Internacional de Auditoría 701 que afecta al informe final de auditoría.

3) Comparar el informe final de auditoría por las modificaciones de la NIA 700 y la agregada 701.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La propuesta metodológica corresponde a una investigación de tipo cualitativo con un alcance de comprensión, obteniendo los antecedentes necesarios con el fin de lograr analizar los cambios en el informe final de auditoría por la modificación de la NIA 700 y la agregada NIA 701 a través de las distintas etapas que se mencionan a continuación:

Etapas 1: Recopilación de información

En esta etapa se recopila información necesaria, la cual será la base para la investigación. La recopilación de información se basará en:

- La bibliografía será extraída de libros correspondientes al área de auditoría en general.
- Páginas web asociadas al tema en estudio.
- Documentos en la web explicando la aplicación del nuevo informe.

Etapas 2: Sistematización de la información

Los criterios de orden de información son los siguientes:

- Auditoría
- Dictamen
- Nuevo Informe

Etapas 3: Aplicación de técnica de recogida de datos

1. Revisión Documental de la Norma Internacional de Auditoría 700 y 701.
2. Cuadro Comparativo

Etapas 4: Criterios de Calidad

- Credibilidad: Se recopiló la información de las Normas Internacionales de Auditoría 700 y 701.
- Confirmabilidad: Se presentará al incorporar a los distintos actores que forman parte de la investigación, en este caso las Normas Internacionales de Auditoría 700 y 701.
- Transferencia: Se describe el contexto y cada una de las situaciones en particular, en conjunto con las características de los sujetos.
- Fiabilidad: La investigación se llevará a cabo por dos alumnos de la carrera Auditoría de la Universidad de Valparaíso, para la obtención del título Universitario

Contador Público Auditor y el grado de Licenciado en sistemas de información financiera y control de gestión, y que no tienen ninguna intención de manipular los datos obtenidos en la investigación.

Etapa 5: Análisis de resultados

Esta etapa consiste básicamente en entrelazar la información obtenida a partir del análisis documental, en base a las categorías de análisis ya mencionadas anteriormente, de modo de obtener conclusiones en relación a la modificación y nueva normas internacionales de auditoría que afectan al informe final.

Para poder ordenar el conocimiento de la revisión documental, se ordenará la información clasificándose por categoría y sus subcategorías correspondientes.

CATEGORÍA	SUB CATEGORÍA	SUB SUB CATEGORÍA	SUB SUB SUB CATEGORÍA	SUB SUB SUB SUB CATEGORÍA
Principales Cambios en el Informe final de Auditoría	NIA 700	Antigua	Introducción	-Alcance
			Objetivos	
			Definición	
			Requerimientos	-Formación de la opinión sobre los EEEF. -Tipo de opinión. -Informe de auditoría. -Información adicional presentada junto con los EEEF.
		Revisada	Introducción	-Alcance
			Objetivos	
			Definición	
			Requerimientos	-Formación de la opinión sobre los EEEF. -Tipo de opinión. -Informe de auditoría. -Información adicional presentada junto con los EEEF.

	NIA 701	Agregada	Introducción	Alcance
			Objetivos	
			Definición	
			Requerimientos	-Determinación de las cuestiones clave. -Comunicación de las cuestiones clave. -Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. -Documentación.

Etapa 6: Discusión de resultados

En esta etapa se busca determinar en base a la tabulación, sumadas a la obtención de información a través del marco teórico, concuerda con los objetivos propuestos y el cual fundamenta el problema de la investigación.

Etapa 7: Conclusión

En esta etapa se procederá a publicar los resultados obtenidos producto de la captura de datos y la discusión de resultados, basándose fundamentalmente en los objetivos propuestos desde un principio en la investigación.

ANÁLISIS DE RESULTADOS

1) Reconocer las modificaciones de la Norma Internacional de Auditoría 700 que afectan el informe final de auditoría.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento o IAASB por sus siglas en inglés –International Auditing and Assurance Standards Board–, ha anunciado y publicado por medio de su portal de internet las novedades en las Normas Internacionales de Auditoría –NIA–, que al ser el informe del auditor una herramienta clave para la comunicación de los resultados del proceso de auditoría, diferentes usuarios interesados en la información contenida en los reportes del auditor han solicitado que las características del reporte se enfoquen en la ampliación del contenido calificado como relevante para los usuarios, en relación con la toma de decisiones dependientes del vínculo con la organización o incidencia de los resultados presentados en los reportes relacionados por los auditores.

El IAASB sustenta que el valor de las modificaciones de la NIA 700 del reporte del auditor en la necesidad de fundamentar la percepción de importancia de la auditoría sobre los estados financieros en las organizaciones, con dichos cambios lo que pretenden es mejorar los reportes de auditores a fin de reestructurar el orden en que aparecen las secciones del reporte de auditoría. Incluyendo la opinión del auditor una ubicación más destacada como primer párrafo para una mayor utilidad para los usuarios de la información contenida en los mismos, entre otros.

A continuación se reconocen los cambios de la NIA 700 según sus criterios:

Criterios	NIA 700	NIA 700 Revisada
Alcance	Esta norma trata a rasgos generales de la responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los EEFF y además de la estructura y contenido del informe de auditoría.	Diferencia en relación a la Norma anterior, cita a la NIA 701 de las cuestiones claves de auditoría.

<p>Objetivos</p>	<p>Los objetivos del auditor son formarse una opinión sobre los EEFF basada en la evidencia obtenida y dicha opinión expresarla mediante un informe escrito.</p>	<p>No hay modificaciones en relación a la Norma que reemplaza.</p>
<p>Definiciones</p>	<p>Se establece que se entiende por Estados financieros con fines generales, Marco de información con fines generales y opinión no modificada o favorable.</p>	<p>No hay modificaciones en relación a la Norma que reemplaza.</p>
<p>Formación de la opinión sobre los EEFF</p>	<p>Este ítem trata de que el auditor ha obtenido una seguridad razonable sobre si los EEFF en su conjunto están libres de incorrección material, fraude o error y que los EEFF han sido preparados de conformidad al marco de información financiera aplicable.</p>	<p>No hay modificaciones en relación a la Norma que reemplaza.</p>
<p>Tipo de Opinión</p>	<p>Esta sección de la norma, establece los requisitos que el auditor debe tener en cuenta al momento de emitir una opinión favorable o desfavorable en relación a un conjunto de Estados Financieros.</p>	<p>No hay modificaciones en relación a la Norma que reemplaza.</p>

<p style="text-align: center;">Informe de Auditoría</p>	<p>La NIA 700 que ha sido reemplazada establecía el orden de los párrafos de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Párrafo de introducción donde señalará cuales EEFF han sido auditado y el periodo que cubre cada Estado Financiero. -Párrafo de la responsabilidad de la dirección en relación a los EEFF. -Párrafo de responsabilidad del auditor. -Párrafo de opinión. -Párrafo de otras responsabilidades de información. 	<p>En esta sección de la norma se modificó esencialmente la estructura del informe, alterando el orden de los párrafos, quedando de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Primero se ubicará el párrafo de opinión, el cual además incluirá la manifestación de independencia del auditor. -Párrafo de fundamento de la opinión. -Párrafo de Empresa en Funcionamiento. -Párrafo de las cuestiones claves de auditoría, que señala los riesgos más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría. -Párrafo de otra información. -Párrafo de la responsabilidad de la dirección donde señalará la supervisión a los directores de la empresa. -Párrafo de las responsabilidades de los auditores. -Párrafo de otras responsabilidades de información.
--	---	--

<p style="text-align: center;">Información adicional presentada junto con los EEFF</p>	<p>Señala que si se presenta información adicional que el marco de información financiera aplicable no requiere, el auditor debe evaluar si dicha información se diferencia con los EEFF auditados. En caso de no diferenciarse, se solicitará a la dirección que modifique la presentación de la información adicional.</p>	<p>No hay modificaciones en relación a la Norma que reemplaza.</p>
---	--	--

Fuente: A partir de la NIA 700 (Adaptación propia, 2017).

2) Describir la agregada Norma Internacional de Auditoría 701 que afecta al informe final de auditoría.

Introducción

- Alcance

La NIA 701 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe final con el propósito de mejorar la comunicación al proporcionar una mayor transparencia con respecto de la auditoría que se ha realizado. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en el contexto de la opinión que se ha formado sobre los estados financieros en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación, ya que proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y a usuarios que quieren conocer la entidad, con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el auditor han sido más significativas en su auditoría.

La Norma quiere mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, y puede incrementar la atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre la información revelada en los estados financieros a la que se hace referencia en el informe de auditoría.

Esta NIA se aplica a las auditorías de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar las cuestiones claves en el informe de auditoría y también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones claves.

Objetivo

Los objetivos para el auditor con respecto a esta norma son determinar las cuestiones claves de la auditoría y cuando tenga una opinión sobre los estados financieros, deberá describir dichas cuestiones en el informe de auditoría.

Definición

Esta norma define a las cuestiones clave de auditoría como “aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad”. (NIA 701, 2016, p. 4)

Requerimientos

- Determinación de las cuestiones clave de la auditoría:

El auditor deberá tener en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado o las representaciones incorrectas significativas, los juicios significativos del auditor en relación a las áreas de los estados financieros que han requerido juicio profesional de la dirección, incluyendo estimaciones contables que se han identificado con un grado elevado de incertidumbre y los hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

- Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría:

La descripción individual de una cuestión clave de la auditoría tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprender el motivo por el cual una cuestión ha sido considerada como de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado.

No se describirá una cuestión clave en las circunstancias cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente dicha cuestión, o cuando el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar por que cabe razonablemente esperar que las consecuencias de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés del público, pero esto no se aplicara si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión.

- Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad:

El auditor se deberá comunicar con los responsables del gobierno de la entidad cuando aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son claves de la auditoría o cuando el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave que se deban comunicar en el informe.

- Documentación:

Deberá incluir en la documentación 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 auditoría, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones claves que se deben comunicar en el informe y el fundamento del auditor para determinar que una cuestión clave de auditoría no se comunique en el informe, porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasan los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría.

3) Comparar el informe final de auditoría por las modificaciones de la NIA 700 y la agregada 701.

A raíz de las modificaciones que afectaron a la Norma Internacional de Auditoría 700 y la nueva norma 701 sobre las cuestiones claves, se puede apreciar que la mayor transformación que sufrió el documento fue el orden de los párrafos, quedando la opinión en primer lugar, seguido del párrafo del fundamento de dicha opinión. Además, el nuevo informe entregara un mayor detalle del proceso de la auditoría, así como también se explicarán mucho más las responsabilidades de la dirección y/o gobiernos corporativos en relación a la confección de los Estados Financieros.

El nuevo informe agrega las cuestiones claves, las cuales como ya se han explicado son las de mayor significancia en la auditoría en general y que los usuarios de los Estados Financieros se encuentran bastante interesados en conocer. Este es un cambio muy importante, puesto que se espera que la aplicación de la Norma Internacional de Auditoría 701, sobre las cuestiones claves, aporte un grado importante de transparencia en la auditoría, lo que haría que el informe tomé un mayor valor, no solo para la dirección o los gobiernos corporativos, sino que al usuario en general.

A continuación se presenta un formato tipo del informe antiguo con el nuevo informe y sus respectivas modificaciones:

FORMATO DE INFORME ANTIGUO	FORMATO DE INFORME NUEVO
<p>INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE [Destinatario correspondiente]</p> <p>Informe sobre los estados financieros. Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.</p> <p>Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros. La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, 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.</p> <p>Responsabilidad del auditor Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda] Informe sobre la auditoría de los estados financieros.</p> <p>Opinión Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes 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, los estados financieros adjuntos presentan fielmente en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p>Fundamento de la opinión 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 Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra</p>

estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la 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.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría"]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF, 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.

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

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida 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 NIA 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, puede 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 NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. 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.

- Obtenemos 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.

- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

- Concluimos sobre la adecuación de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento 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 Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. 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 futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificada y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría. También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables 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 a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíben revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinamos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superaran los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia.]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Fuente: A partir de la NIA 700 y 701 (Adaptación Propia, 2017).

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Reconocer las modificaciones de la Norma Internacional de Auditoría 700 que afectan el informe final de auditoría.

Se realizó un cuadro comparativo, donde se reconocen principalmente siete criterios. El primero de ellos es el alcance, donde trata a rasgos generales de la responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los EEFF y además de la estructura y contenido del informe de auditoría y que se diferencia con la modificada NIA 700, en que en ésta cita a la NIA 701 sobre la definición de las cuestiones claves.

Segundo, los objetivos del auditor, que es formarse una opinión sobre los EEFF basada en la evidencia obtenida y dicha opinión expresarla mediante un informe escrito. En este ítem no existe modificación alguna.

Por otra parte, en tercer lugar las definiciones, que se entiende por Estados financieros con fines generales, Marco de información con fines generales y la opinión. En esta sección tampoco existe algún cambio.

Cuarto, la Formación de la opinión sobre los EEFF, este ítem consiste en que el auditor ha obtenido una seguridad razonable sobre si los EEFF en su conjunto están libres de incorrección material, fraude o error y que los EEFF han sido preparados de conformidad al marco de información financiera aplicable. En este párrafo no hay cambios

Quinto, el tipo de opinión, que establece los requisitos que el auditor debe tener en cuenta al momento de emitir una opinión favorable o desfavorable en relación a un conjunto de Estados Financieros. En esta parte tampoco hay ninguna reforma.

Sexto, el informe de auditoría, en esta sección encontramos novedades, esencialmente en la estructura del informe, quedando en primer lugar:

- La “Opinión”, que también identificará a la entidad y manifestará que los EEFF han sido auditados; identificará el título de cada estado que comprenden los EEFF; remitirá a las notas explicativas, así como el resumen de las políticas contables significativas y especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los Estados Financieros.

- Inmediatamente de la sección señalada, vendrá el “Fundamento de la Opinión”, que manifestará que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las NIAS; hará referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor; incluirá una declaración de que el auditor es independiente de la entidad y manifestará si el auditor considera que la evidencia que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión.
- Tercero quedará el párrafo de “Empresa en Funcionamiento”.
- En cuarto lugar el auditor comunicará las “Cuestiones claves de auditoría” de conformidad con la NIA 701, en el caso de auditorías de EEFF de entidades cotizadas, o cuando las disposiciones legales requieran por algún motivo que el auditor comunique las cuestiones claves o éste decida hacerlo.
- Quinto se situará el párrafo de “Otra Información”.
- Sexto, el informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades en relación con los Estados Financieros”. Esta sección describirá la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los EEFF con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de los EEFF libres de representaciones incorrectas significativas y la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Séptimo se encuentra las “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría”, que manifestará los objetivos del auditor; señalará 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 exista, y manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error.
- Y por último se encuentra “Otras Responsabilidades de Información”, esta es en caso de otros requerimientos legales y reglamentarios.

Y Séptimo, la información adicional presentada junto con los EEFF, que señala que si se presenta información adicional que el marco de información financiera aplicable no requiere. En esta sección no existen cambios.

Comparar el informe final de auditoría por las modificaciones de la NIA 700 y la agregada 701

- Formato antiguo:

El formato antiguo del informe de auditoría inicia con el título denominado “Informe sobre Estados Financieros”.

Luego continua con una sección denominada Informes sobre los Estados Financieros, en el cual se identifica a la entidad y donde se señalan los EEFF que serán auditados y el periodo al que corresponden.

En el segundo apartado, denominado Responsabilidad de la dirección en relación con los Estados Financieros se establece la responsabilidad de la entidad en la preparación y presentación de los Estados Financieros de Conformidad a las Normas Internacionales de Información Financiera y del control interno, que la dirección considere necesario.

A continuación se presenta el párrafo de Responsabilidad del Auditor, en el cual se expresa una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría. Seguido de esto, se indica que la auditoría fue realizada en base a las Normas Internacionales de Auditoría, las que exigen que se cumplan requerimientos en cuanto a la ética y también planificar y ejecutar la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los EEFF se encuentran libres de incorrección material. Además dice que la auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría. Estos procedimientos son seleccionados dependiendo del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los Estados Financieros, debido a fraude o error. Al efectuar las valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función a las circunstancias y no expresar una opinión sobre la eficacia del control interno.

Por último el párrafo finaliza mencionando que también serán auditadas las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección.

Y finalmente se encuentra la sección de opinión donde se expresa si los EEFF expresan de manera razonable la información financiera de la entidad. El informe finaliza con la firma del auditor y con la fecha de confección del informe.

- Formato nuevo:

En el nuevo formato del informe parte igualmente por el título “Informe de auditoría emitido por un auditor independiente”, seguido del destinatario que corresponda.

Inmediatamente le sigue la “Opinión”, que se han auditado los Estados Financieros de la sociedad en cuestión, el periodo de la auditoría y que se encuentra en conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

A continuación viene el “Fundamento de la opinión”, que se deberá llevar a cabo la auditoría en conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que los auditores son independiente de la Sociedad auditada de conformidad con el Código de Ética del IESBA, y que la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la Opinión.

Después sigue las “Cuestiones clave de la auditoría”, que según el juicio del auditor han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo. Estas cuestiones serán tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto y se describirá cada una de la cuestión clave de conformidad con la NIA 701.

Posteriormente viene el título de “Otra información” u otro título si es adecuado, como “Información distinta de los estados financieros y del correspondiente informe de auditoría”.

Después continua las “Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros”, que manifiesta que la dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF, 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. En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Seguido de las Responsabilidades de la dirección viene las “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”, explicando que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene la opinión del profesional, también explica que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero que no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe, además se debe obtener conocimiento del control interno para poder diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados, y no con la finalidad de dar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad y evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas.

El párrafo siguiente “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales.

Y finalmente el socio encargado de la auditoría que origina este informe firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, la dirección del auditor y la fecha.

CONCLUSION

La junta de normas de auditoría y aseguramiento internacional ha publicado normas recientemente revisadas para reformar los informes de auditoría, con el objetivo de mejorar el informe del auditor para los inversores y otros usuarios de información financiera. Con esto, se agregó la Norma Internacional de Auditoría 701 denominada “Cuestiones Claves de Auditoría” y se modificaron otras normas, siendo objeto de estudio la Norma Internacional de Auditoría 700 “ Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados Financieros”. La investigación se realizó con el fin de analizar los cambios en el informe final de auditoría, a raíz de las modificaciones en la NIA 700 y la agregada NIA 701.

Para cumplir con la investigación se dio cumplimiento a un objetivo general y tres objetivos específicos, aplicando cuadros comparativos para dos objetivos específicos y para el otro objetivo describiendo la nueva Norma Internacional de Auditoría.

Se realizó la aplicación de un cuadro comparativo entre la antigua NIA 700 y la modificada NIA 700. Se utilizaron 7 criterios importantes para realizar la comparación, los cuales son: el alcance de la norma, los objetivos del auditor, las distintas definiciones que incorpora la norma, la formación de una opinión por parte del auditor de los estados financieros, el tipo de opinión, la confección del informe de auditoría y la información adicional presentada junto con los Estados Financieros. Si bien es cierto, en algunos criterios no existen modificaciones en relación a la norma que se reemplaza, el cambio más relevante lo encontramos en la sección del Informe de Auditoría, donde se modificaron en forma radical el orden de los párrafos, quedando en primer lugar el párrafo de opinión del auditor, segundo del fundamento de dicha opinión, tercero empresa en funcionamiento, cuarto el párrafo de las cuestiones claves de auditoría, que son los riesgos más significativos en el trabajo de auditoría considerados por el auditor, quinto el párrafo de otra información, sexto el título de responsabilidades en relación con los Estados Financieros, séptimo se encuentra las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría y por último se encuentra otras responsabilidades de Información, esta es en caso de otros requerimientos legales y reglamentarios.

Adicionalmente se realizó una descripción de la nueva Norma internacional de Auditoría 701, denominada “Comunicación de las Cuestiones Claves de Auditoría en el informe de Auditoría emitido por un auditor independiente”. Esta NIA tratará esencialmente de la

responsabilidad que tiene el auditor de comunicar aquellos asuntos claves de la auditoría en el informe final con el propósito de mejorar la comunicación al proporcionar una mayor transparencia respecto a la auditoría que se ha realizado, facilitara la comprensión de aquellas cuestiones que según el auditor tienen mayor significatividad en la auditoría realizada, mejorar la comunicación del auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre los riesgos más significativos detectados, y así poder incrementar la atención de la dirección y los responsables del gobierno corporativo sobre la información revelada en los estados financieros a los que se hace referencia en el informe de auditoría y también tratara de mejorar la comunicación con los usuarios que se destinan los estados financieros al proporcionarles una base para involucrarse más con la dirección acerca de determinadas cuestiones relativas de la entidad.

Por último, en el caso de comparación del formato del informe antiguo y nuevo de auditoría se ha logrado observar que hay un cambio en el orden de los párrafos como también otros párrafos que se agregaran, quedando mucho más extenso y más detallado, lo cual requerirá un mayor tiempo invertido por el auditor, así como aplicar su juicio profesional y mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría para obtener la suficiente y apropiada evidencia. Asimismo, como resultado de estos cambios el informe de auditoría proporcionara información más relevante y aportara mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describirán en mayor detalle la responsabilidad del auditor y de la dirección y los responsables del Gobierno Corporativo de la sociedad en relación con la preparación y presentación de los Estados Financieros.

Y finalmente se concluye de forma general que con la observancia puntual de estas normativas aplicables a la auditoría de los estados financieros que practica un auditor externo y, en específico, al informe que emite dicho profesional, se generará un informe más extenso que permitirá que los usuarios de este y de la información financiera a la que se refiere, incrementaran su confianza en la auditoría y que se aumente la transparencia y el valor informativo del reporte, además de que se mejorara la comunicación entre los inversionistas, otros interesados y el auditor; así como entre este y el gobierno de la entidad.

BIBLIOGRAFÍA

Arens y Loebbecke (1996). Auditoria un enfoque integral.

Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius (2001). Auditoria Montgomery.

DOCUMENTOS

Deloitte (Abril de 2016). Nuevo Informe de Auditor Independiente. Deloitte.

Denisse Sánchez y Fabián Mendy (16 de Mayo de 2016). Nuevo Modelo de opinión de auditoría. PwC.

IAASB (Enero de 2015). The New Auditor's Report. Greater Transparency into the Financial Statement Audit. IAASB.

IAASB (Enero de 2015). Informe sobre estados financieros auditados – Normas nuevas y revisadas y modificaciones de concordancia. IAASB.

KPMG (Marzo de 2016). Nuevo Informe de Auditoría. Mayor transparencia e información más relevante. KPMG.

LINKOGRAFIA

Asociación de Auditores Externos de Chile. IAASB finaliza Normas para mejorar los informes de auditoría (20 de Enero de 2015). AEChile. Recuperado [el 16 de Septiembre de 2016 de http://aechile.cl/2015/01/20/iaasb-finaliza-normas-para-mejorar-los-informes-de-auditoria/](http://aechile.cl/2015/01/20/iaasb-finaliza-normas-para-mejorar-los-informes-de-auditoria/)

Asociación de Auditores Externos de Chile. El Nuevo Informe del Auditor. The New Auditor s Report (10 de Marzo de 2015). AEChile. Recuperado el 30 de Septiembre de 2016 de <http://aechile.cl/2015/03/10/el-nuevo-informe-del-auditor-the-new-auditor-s-report/>

GestioPolis.com Experto. Diferencias entre revisor fiscal, auditor interno y auditor externo. (12 de Abril de 2001). GestioPolis. Recuperado el 23 de Septiembre de 2016 de <http://www.gestiopolis.com/diferencias-entre-revisor-fiscal-auditor-interno-y-auditor-externo/>

Hernández Meléndrez Epifanía Ederlys. El informe de auditoría interna. (11 de Julio de 2007). GestioPolis. Recuperado el 28 de Septiembre de 2016 de <http://www.gestiopolis.com/el-informe-de-auditoria-interna/>

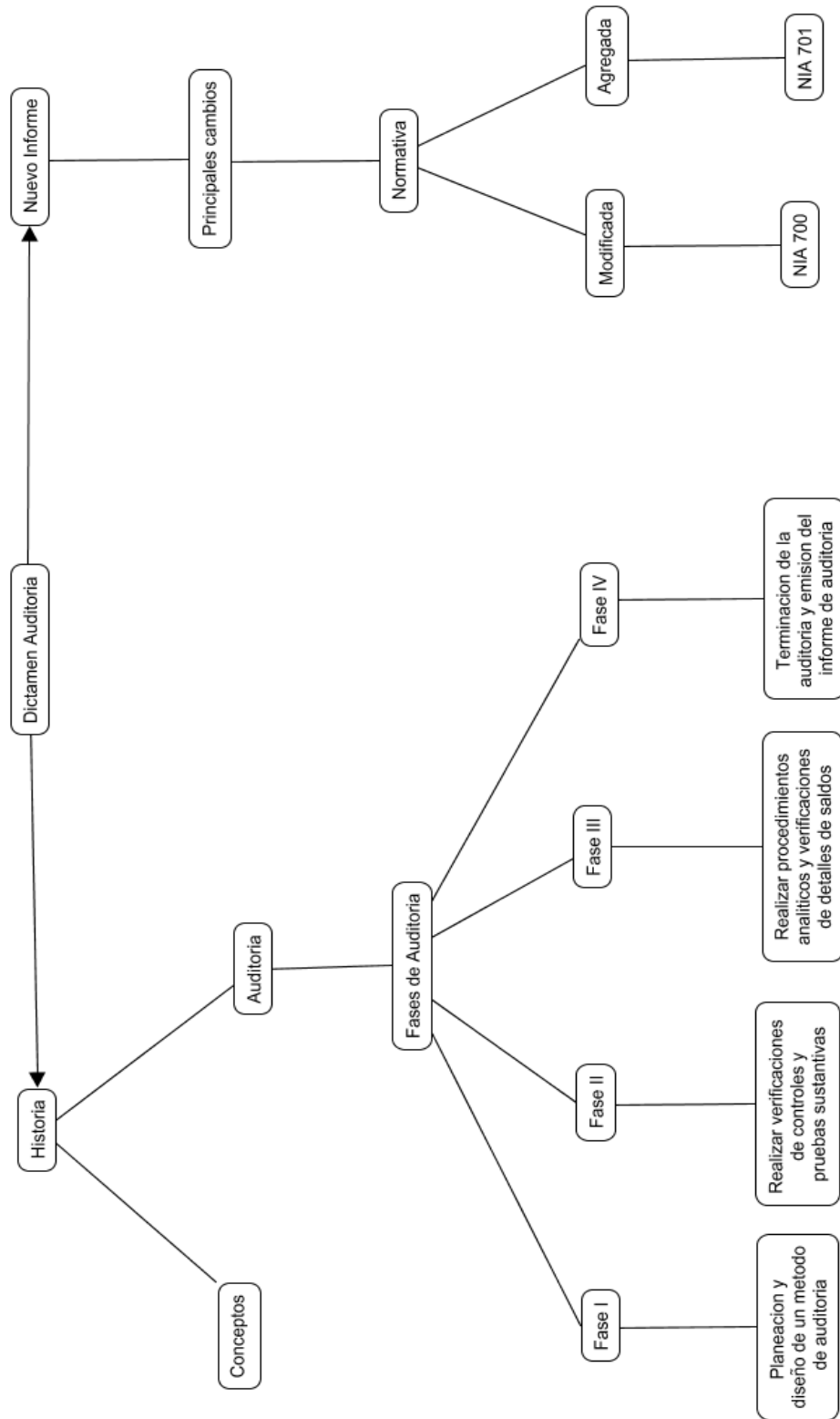
James Gunn. Informe del Auditor Nuevo: Discurso a la 6ª Conferencia Brasileña de Contabilidad y Auditoría Independient (13 de Junio de 2016). IFAC. Recuperado el 5 de Octubre de 2016 de <http://www.ifac.org/news-events/2016-06/new-auditor-s-report-speech-6th-brazilian-conference-accounting-and-independent>

María del Pilar Yubero Hermosa. Informe de Auditoría. (2011). Expansión. Recuperado el 2 de Noviembre de 2016 de <http://www.expansion.com/diccionario-economico/informe-de-auditoria.html>

Folio y Publicaciones Varias del IMCP. Principales cambios en el Dictamen (24 de Agosto de 2016). ElConta. Recuperado el 10 de Octubre de 2016 de <http://elconta.com/2016/08/24/dictamen-2016-principales-cambios-nuevas-nias/>

Auditool. Nuevo Informe de Auditoría emitido por un Auditor Independiente (16 de Febrero de 2017). Auditool. Recuperado el 15 de marzo de 2017 de <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/4536-nuevo-informe-de-auditoria-emitido-por-un-auditor-independiente>

ANEXO N°1: Mapa Conceptual del Marco Teórico.



ANEXO Nº2: Simulación de un informe de Auditoría

<p>INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE A los accionistas de la Sociedad ABC.</p> <p>Informe sobre los estados financieros. Hemos auditado los estados financieros consolidados y filiales de la sociedad XXX, que comprenden el Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre de 2016 y los correspondientes estados consolidados de resultados integrales, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha y las correspondientes notas a los estados financieros consolidados.</p> <p>Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros consolidados. La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo a instrucciones y normas de preparación y presentación de información financiera emitida por la Superintendencia de Valores y Seguros descritas en Nota 5 a los estados financieros consolidados. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error.</p> <p>Responsabilidad del auditor Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros consolidados a base de nuestras auditorías. No auditamos los estados financieros de la asociada XYZ. al 31 de diciembre de 2016. Esta inversión es reflejada en los estados financieros bajo el método del valor patrimonial y muestra un activo total de M\$106.759.845 y un resultado neto devengado de M\$9.818.790 (utilidad) por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros fueron auditados por otros auditores, cuyo informe nos ha sido proporcionado y nuestra opinión, en lo que se refiere a los montos incluidos de dicha asociada, se basa únicamente en el informe de estos otros auditores. Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros consolidados están exentos de representaciones incorrectas significativas. Una auditoría comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de la Sociedad ABC.</p> <p>Informe sobre la auditoría de los estados financieros.</p> <p>Opinión En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en los informes de otros auditores, los mencionados estados financieros consolidados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de XXX y filiales al 31 de diciembre de 2016 y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de acuerdo con las instrucciones y Normas impartidas por la Superintendencia de Valores y Seguros descritas en la Nota 5.</p> <p>Fundamento de la opinión 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 Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.</p> <p>Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de la 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. Dispersión geográfica: Compañía multinacional que tiene oficinas ubicadas en diferentes edificios, ciudades, países e incluso continentes. Esto implica una mayor complejidad en el Control Interno de cada sucursal.</p>
---	--

consolidados, ya sea debido a fraude o error. Al efectuar estas evaluaciones de los riesgos, el auditor considera el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados de la entidad con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En consecuencia, no expresamos tal tipo de opinión. Una auditoría incluye, también, evaluar lo apropiadas que son las políticas de contabilidad utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables significativas efectuadas por la administración, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros consolidados. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en los informes de otros auditores, los mencionados estados financieros consolidados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de XXX y filiales al 31 de diciembre de 2016 y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de acuerdo con las instrucciones y Normas impartidas por la Superintendencia de Valores y Seguros descritas en la Nota 5.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo a instrucciones y normas de preparación y presentación de información financiera emitida por la Superintendencia de Valores y Seguros descritas en Nota 5 a los estados financieros consolidados. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros consolidados a base de nuestras auditorías. No auditamos los estados financieros de la asociada XYZ al 31 de diciembre de 2016. Esta inversión es reflejada en los estados financieros bajo el método del valor patrimonial y muestra un activo total de M\$106.759.845 y un resultado neto devengado de M\$9.818.790 (utilidad) por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros fueron auditados por otros auditores, cuyo informe nos ha sido proporcionado y nuestra opinión, en lo que se refiere a los montos incluidos de dicha asociada, se basa únicamente en el informe de estos otros auditores. Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros consolidados están exentos de representaciones incorrectas significativas.

Una auditoría comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros consolidados, ya sea debido a fraude o error. Al efectuar estas evaluaciones de los riesgos, el auditor considera el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados de la entidad con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En consecuencia, no expresamos tal tipo de opinión. Una auditoría incluye, también, evaluar lo apropiadas que son las políticas de contabilidad utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables significativas efectuadas por la administración, así como una evaluación de la presentación general de

	<p>los estados financieros consolidados.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base para nuestra opinión de auditoría.</p> <p>Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. 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. - Obtenemos 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. - Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección. - Concluimos sobre la adecuación de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento 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 Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. 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 futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento. - Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel. <p>Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificada y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso</p>
--	--

	<p>de la auditoría. También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables 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 a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíben revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinamos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superaran los beneficios de interés público de la misma.</p> <p>El socio del encargo de la auditoría que origina este informe emitido por un auditor independiente es <i>[nombre]</i> <i>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</i> <i>[Dirección del auditor]</i> <i>[Fecha]</i></p>
--	---

Fuente: A partir de la NIA 700 y 701 (Adaptación Propia, 2017).

ANEXO N°3: Ejemplo de Cuestiones Clave de Auditoría

Ejemplo de las cuestiones clave de auditoría descrita en Informes de Auditoría.

Para un correcto entendimiento de las cuestiones descritas es importante tener presente que las cuestiones clave de auditoría no son salvedades y, por lo tanto, su inclusión en el informe de auditoría no exime al auditor de emitir una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias.

Riesgo en relación con el deterioro del valor del fondo de comercio, activos intangibles e inmovilizado material.

El riesgo	Respuesta del auditor
<p>En ejercicios anteriores, el Grupo se ha expandido mediante la adquisición de negocios y las inversiones en inmovilizado material. Como consecuencia, los activos netos del grupo incluyen un importe significativo de fondo de comercio, activos intangibles e inmovilizado material, incluyendo 153,1 millones de GBP en relación con London Southend Airport (LSA). Algunos de los nuevos negocios, como LSA, están en una fase temprana de su ciclo comercial y, por tanto, existe el riesgo de que no operen en consonancia con las expectativas y previsiones iniciales; por lo tanto, el importe en libras del fondo de comercio, los activos intangibles y el inmovilizado material podría superar su importe recuperable, en cuyo caso, sería necesario contabilizar un deterioro del valor. Además, al cierre del ejercicio, la capitalización de mercado del Grupo estaba por debajo del valor neto de los activos.</p>	<p>Como parte de nuestros procedimientos de auditoría, llevamos a cabo un análisis detallado de los procesos establecidos para la elaboración de los presupuestos del Grupo (en los que se basan las previsiones) así como pruebas para comprobar las bases y la integridad de los modelos de flujos de efectivo futuros descontados utilizados por el Grupo. Comprobamos la exactitud del cálculo de cada modelo de previsión y evaluamos la hipótesis clave utilizadas en los cálculos, tales como, el crecimiento de los ingresos, la tasa de descuento y las hipótesis sobre el capital circulante, tomando como referencia los modelos de previsión preparados para las divisiones y aprobados por el Consejo de Administración, datos externos al Grupo y nuestras propias opiniones. Recurrimos a nuestros propios especialistas en valoraciones para evaluar la idoneidad de la tasa de descuento utilizada y la tasa de crecimiento a largo</p>

<p>El importe recuperable para cada unidad generadora de efectivo (UGE) ha sido calculado sobre la base del valor en uso. Estos importes recuperables se basan en previsiones de flujos de efectivo futuros descontados que requieren la aplicación de juicios de valor por parte de los Administradores, respecto a determinadas hipótesis clave como, por ejemplo, el incremento de ingresos, tasa de descuento, tasa de crecimiento a largo plazo y tasas de inflación.</p> <p>En general, debido al alto grado de juicio necesario, y la importancia del importe en libros de los activos correspondientes, esta es una de las principales áreas de juicio con las que se concentra nuestra auditoría.</p>	<p>plazo. Revisamos el grado de cumplimiento histórico de las previsiones, comparando los resultados reales del ejercicio con las previsiones iniciales.</p> <p>Con respecto a la marca, en nuestra evaluación utilizamos a nuestros propios especialistas en valoración para cuestionar las hipótesis aplicadas en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, las tasas de descuento y royalties considerados así como la evaluación, en su caso, de la idoneidad de la hipótesis de vida indefinida. Consideramos la idoneidad de la información en los estados financieros del Grupo relativa a la comprobación del deterioro del valor, y consideramos si la información sobre la sensibilidad del resultado de la evaluación del deterioro del valor ante cambios en hipótesis clave, reflejaba de manera adecuada los riesgos inherentes en la valoración.</p>
--	---

Fuente: A partir del Nuevo Informe de Auditoría. KPMG (Adaptación Propia, 2017).