

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



“PROPUESTA DE PARÁMETROS Y PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR Y  
COMUNICAR LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA, QUE DEBEN SER  
INCLUIDAS EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE, CON BASE A LA NIA  
701.”

**Trabajo de Investigación Presentado por:**

Córdova Cruz, Jayme Ernesto  
Inocente Arias, Emerson Salvador  
López Flores, Jacqueline Aracely

**Para optar al grado de:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

**Julio de 2018**

**San Salvador, El Salvador, Centroamérica**

## **UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

### **AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rector	:	Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario general	:	Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licda. María Margarita de Jesús Martínez de Hernández
Coordinador general de seminario de graduación	:	Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinación de Seminario de procesos de graduación de la Escuela de Contaduría Pública	:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente director	:	Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez
Jurado evaluador	:	Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez Lic. Edgar Ulises Mendoza Lic. Daniel Nehemías Reyes López

Julio de 2018

San Salvador, El Salvador, Centro América

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar, gracias a Dios que ha permitido llegar a este nivel. Por otro lado, gracias a mi familia que a pesar de las dificultades que se han presentado, siempre han estado ahí y han creído en mí. Gracias a mi madre que me ayudo hasta donde pudo y siempre esperó verme convertido en un gran profesional. Gracias a mi grupo de trabajo que a pesar de momentos de mucha angustia siempre supimos salir adelante. Por último, pero no menos importante darle gracias a los docentes que tuvieron la paciencia y dedicación de transmitir cada conocimiento.

### **Emerson Salvador Inocente Arias**

Principalmente agradecerle a Dios que me ha dado todo lo que necesité para atravesar cada obstáculo que ha servido para lograr finalizar mi carrera; todo se lo debo a él, a mi tía Rosa de Vásquez, su esposo Fernando Vásquez y mi primo Ricardo Vásquez que me brindaron su apoyo desde el inicio, a mis padres Jacqueline Flores y Alfredo López, a mis hermanos quienes han sido el motivo de inspiración para salir adelante, a mi equipo de trabajo, a mis asesores del trabajo de graduación y a Yaritza Chávez quien ha sido parte de este logro.

### **Jacqueline Aracely López Flores**

Agradezco a Dios por darme la oportunidad de cumplir una meta más en mi vida; a mi madre y a mis hermanos por apoyarme económica y moralmente, especialmente a mi hermano Oscar Córdova que me brindó su total apoyo a lo largo de mi carrera; a María Santos Navarrete que me motivó a iniciar este proceso; al Programa Romero y al Programa Desarrollo Humano Popular que fortalecieron mis valores y, a la vez, significaron mi segunda familia durante todo éste tiempo; así también, agradezco a mi equipo de trabajo por su esfuerzo y dedicación.

### **Jayme Ernesto Córdova Cruz**

## ÍNDICE

<b>RESUMEN EJECUTIVO</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>iii</b>
<b>CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b>	
<b>1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA.</b>	<b>1</b>
1.1.1 Antecedentes del problema.	1
1.1.2 Caracterización del problema.	3
<b>1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA.</b>	<b>4</b>
<b>1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.</b>	<b>4</b>
1.3.1 Novedosa.	4
1.3.2 Factibilidad.	5
1.3.3 Utilidad social.	6
<b>1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.</b>	<b>7</b>
1.4.1 General.	7
1.4.2 Específicos.	7
<b>1.5 HIPÓTESIS DE TRABAJO.</b>	<b>7</b>
<b>1.6 LIMITACIONES.</b>	<b>8</b>
<b>1.7 SITUACIÓN ACTUAL.</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO</b>	
<b>2.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA.</b>	<b>11</b>
2.1.1 Antecedentes de la auditoría a nivel internacional.	11
2.1.2 Antecedentes de la auditoría en El Salvador.	13
<b>2.2 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA</b>	<b>17</b>
2.2.1 La auditoría.	17
2.2.2 Informe de auditoría.	18
2.2.3 Usuarios de los estados financieros.	22
<b>2.3 NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE Y PRINCIPALES DEFINICIONES.</b>	<b>22</b>
2.3.1 Cuestiones clave de auditoría.	22
2.3.2 Aplicabilidad de la Norma Internacional de Auditoría 701.	23
2.3.3 Importancia de la comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría de estados financieros.	24
2.3.4 Clasificación de las cuestiones clave de auditoría.	25



<b>4.3</b>	<b>BENEFICIOS Y LIMITANTES</b>	<b>58</b>
4.3.1	Beneficios	58
4.3.2	Limitantes	58
<b>PARÁMETROS Y PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR Y COMUNICAR LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA</b>		<b>59</b>
<b>CONCLUSIONES</b>		151
<b>RECOMENDACIONES</b>		152
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>		153
<b>ANEXOS</b>		155

### ÍNDICE DE TABLAS

<b>Contenido</b>	<b>Pág.</b>
Tabla 1 Cambios del informe de auditoría edición 2002, 2006, 2009 versus edición 2016	21
Tabla 2 Aspectos que considerar en la comunicación de cuestiones clave de auditoría	30

### ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Contenido</b>	<b>Pág.</b>
Figura 1: Mapa ilustrativo de parámetros y procedimientos para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría.	56
Figura 2: Esquema de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de la auditoría.	57
Figura 3: Ubicación del párrafo de cuestiones clave de auditoría en el informe	86

## RESUMEN EJECUTIVO

Los auditores externos deben emitir informes de auditoría de estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, y debido a los nuevos cambios y adiciones de nuevas NIA`s emitidos por IAASB, es necesario que los auditores externos conozcan y comprendan muy bien el contenido de dichas normas, además las empresas que contratan sus servicios siempre esperan que estos brinden información útil y relevante en el informe, después de realizar su auditoría. Una de las nuevas adiciones a las NIA´s aborda precisamente una parte del informe que aporta contenido interesante a los usuarios de los estados financieros, esta es la NIA 701 que se denomina “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe del auditoría emitido por auditor independiente”, y es principalmente el auditor quien a su juicio determina qué cuestiones significativas ameritan ser comunicadas en el informe de auditoría a emitir, sin embargo, según los resultados obtenidos en las encuestas realizadas a los auditores externos, existe la necesidad de que se desarrolle más contenido ilustrativo que aborde sobre el tema; ya que, además se comprobó que existe confusión al momento de determinar las cuestiones clave de la auditoría.

El objetivo principal del trabajo de investigación es proporcionar a los auditores externos una herramienta en la que se plantean parámetros y procedimientos para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría, con la finalidad de que mediante el desarrollo de mayor contenido ilustrativo se comprenda fácilmente la aplicación de la NIA 701.

El método utilizado para llevar a cabo la investigación fue el método deductivo; ya que, se partió de información general relacionada a las cuestiones clave de auditoría hasta concluir en la elaboración de una herramienta que incluya parámetros, procedimientos y material ilustrativo sobre la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría. Para la comprobación

de la hipótesis, se realizó un estudio a una muestra de los profesionales de la contaduría pública de El Salvador que ejercen la auditoría externa, convirtiéndose en la unidad de análisis. La recolección de datos se realizó haciendo uso de la técnica de la encuesta, la cual fue dirigida a los profesionales mencionados anteriormente del área metropolitana de San Salvador.

Los resultados obtenidos de la investigación indican que los auditores externos consideran confuso la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría, provocado por la poca practicidad y el desconocimiento normativo. La mayoría de los auditores externos considera que, sí existe información para poder determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría; sin embargo, consideran que el desarrollo de más contenido ilustrativo es un buen aporte para la profesión; ya que, gran parte de los profesionales no han elaborado ninguna herramienta que les facilite la determinación y comunicación de las cuestiones clave a comunicar en el informe de auditoría.

## INTRODUCCIÓN

Los usuarios de los informes de auditoría de estados financieros esperan información fiable y transparente; por lo que, hoy en día los nuevos requerimientos de las Normas Internacionales de Auditoría buscan que el auditor aporte un valor agregado reflejando en los informes de auditoría toda la información significativa de interés para el usuario.

Este trabajo de investigación se denomina “Propuesta de parámetros y procedimientos para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría, que deben ser incluidas en el informe del auditor independiente, con base a la NIA 701”, por medio del cual se pretende facilitar a los auditores externos la comprensión de la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.

En el capítulo I, se establece el planteamiento del problema. En este apartado se hace un estudio de la problemática que enfrentan los auditores con respecto a la aplicabilidad de los nuevos requerimientos de las NIA´s, específicamente la NIA 701, la cual se pretende solventar; en dicho apartado se desarrollan aspectos como la situación problemática, los antecedentes del problema, el enunciado del problema, los objetivos de la investigación, hipótesis del trabajo, limitaciones del trabajo y la situación actual del problema.

En el capítulo II, se desarrollan los antecedentes de la auditoría y sus generalidades; además se aborda sobre contenido técnico y la respectiva legislación aplicable.

En el capítulo III, se desarrolla la metodología de investigación que consiste en establecer el enfoque y el tipo de investigación, las delimitaciones, los sujetos de estudio, establecimiento de población y muestra, las técnicas, recursos y procesamiento de la información recolectada en la

investigación, un cronograma en el que se establece los tiempos que se destinaron en la realización del trabajo de investigación, el cruce de variables y diagnóstico de la investigación.

En el capítulo IV se desarrolla la propuesta de solución a la problemática, en él se establecen parámetros importantes que influyen en el juicio del auditor para tomar en consideración alguna situación significativa, que podrían ser candidatas a evaluar; así mismo se establecen procedimientos que facilitan la determinación de las cuestiones clave de auditoría, también se aborda información para la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría y posteriormente se desarrolla todo el contenido mencionado, mediante ejemplos ilustrativos.

## **CAPÍTULO I.**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

#### **1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA.**

##### **1.1.1 Antecedentes del problema.**

El objetivo de la auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros, de igual manera la responsabilidad del auditor es obtener la seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude o error para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Los informes de auditoría que fueron requeridos por las NIA's cuya vigencia en el país fue desde el 2 de septiembre de 1999, según acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, pretendieron brindar información sobre las deficiencias y errores significativos que ha tenido la administración de las empresas con respecto a la información financiera generada, mientras que los inversionistas y usuarios de los estados financieros de las entidades esperan algo más que eso, y es que en el pasar de los años las empresas han estado en constantes cambios debido al desarrollo de las economías; de un momento a otro los dueños del capital se han separado y dejado la administración del negocio en manos de terceros, naciendo aquí la necesidad de generar información financiera que suministre a todos los usuarios la mayor transparencia posible de dicha información.

En el año 2013 el IAASB aprobó por unanimidad las NIA's propuestas en el mes de junio de dicho año, para discusión pública. Las NIA's propuestas y las mejoras importantes eran sobre las NIA's 700, 701 (es nueva NIA), 705, 706, 570 y 260; las cuales representaron la culminación de

las deliberaciones del IAASB, que fueron informadas por la búsqueda internacional, consultas públicas y participación de interesados llevados a cabo por el IAASB.

A finales del año 2015, el IAASB emitió los pronunciamientos finales sobre cambios en las NIA's (NIA's 700, 705, 706, 570 y 260); y una nueva Norma Internacional de Auditoría (NIA 701). Las NIA's requieren que se incluya una sección como parte del informe de auditoría de estados financieros en la que se detallen las cuestiones clave de auditoría, que según el juicio del auditor se han considerado como clave en el desarrollo de la auditoría practicada; cuando es obligatoria su comunicación debido a que la auditoría es realizada a estados financieros de una compañía que sus acciones son cotizadas en la bolsa de valores; o cuando sea requerido por la legislación o reglamentación del país.

Según IFAC, la nueva Norma Internacional de Auditoría 701 llamada "Comunicación de las Cuestiones Clave de la Auditoría en el Informe de Auditoría emitido por un Auditor Independiente", así como las revisiones realizadas a otras NIA's, se originaron en respuesta a los llamados de los inversores y otros usuarios de los estados financieros a fin de volver los informes de auditoría de estados financieros más informativos y relevantes con base a la auditoría realizada a los mismos.

La Norma Internacional de Auditoría 701 está en vigencia para la realización de auditorías de estados financieros de períodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016, por lo que su aplicabilidad es novedosa y requiere que los profesionales de la contaduría pública que ejercen la auditoría de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa, así como en casos de imposición legal o cuando de acuerdo al criterio profesional sean determinadas las cuestiones clave de auditoría, se incluyan en el informe de estados financieros que se emita. Se considera que el auditor independiente puede identificar y establecer parámetros y procedimientos que le

sirvan de base y que le resulten de utilidad tomar en cuenta para la determinación de las cuestiones clave de auditoría; sin embargo, debido a su poca practicidad y ejemplificación de tales cuestiones, resulta poco clara la aplicación del contenido de la NIA 701.

### **1.1.2 Caracterización del problema.**

La problemática presenta las siguientes características:

- Comunicación de cuestiones relevantes para el gobierno de la entidad, por lo que en la actualidad se requiere que el informe de auditoría brinde información que contribuya a la mejora continua y buena gestión.
- Dificultad para la determinación de las cuestiones clave de auditoría en relación a los hechos significativos comunicados a la dirección en el informe de auditoría. La novedad de la temática genera dificultades de interpretación en torno a su aplicación.
- En las entidades existen áreas de alto riesgo de error material o de riesgo significativo, por lo que resulta necesario centrar la atención en aquellas de mayor riesgo, así como en las que conllevan a incertidumbres en las estimaciones.
- Con la inclusión de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría de estados financieros se pretende mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado, lo que puede ayudar a la toma de decisiones mediante la comunicación a los encargados del gobierno de la entidad de aquellas cuestiones que son considerados de mayor importancia y que requirieron una atención más significativa durante la realización de la auditoría.

## **1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA.**

La determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría es un tema muy novedoso, lo cual influye en que los profesionales de la auditoría externa se deban comprometer en analizar más a fondo el contenido en las Normas Internacionales de Auditoría, específicamente en la NIA 701, con el objeto de realizar una aplicación correcta de dicha normativa ya que la calidad de los servicios que se prestan a los clientes es un factor muy importante en el quehacer profesional.

Por lo que la investigación se orienta con la siguiente interrogante:

¿Qué factores generan confusión sobre los parámetros y procedimientos a tomar en cuenta para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría que deban incluirse en el informe de una auditoría de estados financieros?

## **1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.**

La investigación sobre las cuestiones clave de auditoría es importante debido a que se indaga sobre diferentes aspectos que se deben tomar en cuenta para la determinación de parámetros y procedimientos que facilitan la comprensión e identificación de tales cuestiones.

Las características que fundamentan la justificación de la investigación son los siguientes:

### **1.3.1 Novedosa.**

La investigación que se realiza surge como respuesta a los cambios en las Normas Internacionales de Auditoría que entraron en vigencia el 15 de diciembre de 2016, y específicamente a la NIA 701 “Comunicación de las Cuestiones Clave de la Auditoría en el Informe de Auditoría emitido por un auditor independiente”, la cual es nueva y requiere que los profesionales del ejercicio de la auditoría adicionen en los informes de auditoría de estados

financieros de las empresas que cotizan en bolsa, cuando sea requerido por la legislación de El Salvador o cuando el auditor considere necesario comunicarlos, un párrafo de cuestiones clave de auditoría y debido a que es un tema de poca practicidad se torna complicado adaptarse plenamente a los cambios establecidos recientemente, y es que, adaptarse a los nuevos cambios requiere un compromiso de todos los profesionales y sus equipos de trabajo; además, implica dejar de lado la anterior forma de presentar informes de auditoría de estados financieros, lo que conlleva a observar, analizar, estudiar y discutir cada uno de los requerimientos establecidos en dicha norma.

### **1.3.2 Factibilidad.**

- **Bibliográfica.**

Para el desarrollo de la investigación se cuenta con información documental de diversas fuentes ya sean técnicas, legales y otros trabajos de investigación de los cuales se retomará aquella información necesaria y relevante; además, se cuenta con acceso a internet para poder indagar sobre aspectos relacionados a la temática e investigaciones que han sido realizadas por otros entes.

- **De campo.**

La investigación se enfoca en profesionales que ejercen la auditoría externa, lo cual resulta factible a los integrantes del equipo de investigación por el acceso a los profesionales y también, a personas que se mueven en el mundo de la auditoría, principalmente a personas que forman parte de la Universidad de El Salvador y que pueden proporcionar opiniones y asesorías que permitan el desarrollo del trabajo de investigación a través de consultas por parte del equipo.

- **De recursos financieros, materiales.**

La investigación no requiere de una inversión significativa de recursos económicos; por lo tanto, está al alcance realizarla; así también, cada integrante cuenta con equipo informático para poder dar el aporte necesario y facilitar la realización de la investigación.

- **Apoyo de la Escuela de Contaduría Pública, a través de asesores especialistas y metodológicos.**

Se cuenta con el apoyo organizacional de la Escuela de Contaduría Pública, pues facilita la orientación a través de un asesor especialista en auditoría externa que asesora la investigación de la temática y un asesor metodológico además de toda la logística que la Escuela proporciona como aulas, cátedras abiertas, trámites académicos entre otros.

### **1.3.3 Utilidad social.**

En primer lugar, los beneficiarios de la investigación que se realiza son los profesionales que ejercen la auditoría de estados financieros; en segundo lugar, la investigación puede servir de base a todos aquellos docentes que imparten la materia de auditoría para que se les facilite la explicación en sus clases; además, puede ser de ayuda a todo aquel estudiante de la carrera de contaduría pública que se encuentre cursando la asignatura de auditoría externa y desee clarificar los aspectos relacionados al tema; y en general, a todo aquel interesado que desee hacer uso de la información y que la considere útil en el quehacer profesional.

## **1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.**

### **1.4.1 General.**

Proporcionar una guía de parámetros y procedimientos que permita a los auditores externos identificar de manera práctica aquellas cuestiones que ameriten ser incluidas en la sección de cuestiones clave de auditoría según el nuevo formato del informe de auditoría de estados financieros, vigente a partir del 15 de diciembre del 2016.

### **1.4.2 Específicos.**

- Desarrollar diferentes parámetros y procedimientos que los auditores independientes pueden tomar en cuenta para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría que deben ser incluidas en el informe de auditoría de estados financieros.
- Identificar los factores que generan confusión a los auditores externos al momento de determinar si una cuestión puede incluirse o no en la sección de cuestiones clave de auditoría.
- Diseñar un instrumento que permita a los auditores externos la adecuada comprensión de las cuestiones clave de auditoría para la inclusión en su informe de auditoría de estados financieros.

## **1.5 HIPÓTESIS DE TRABAJO:**

El empleo de una guía de parámetros y procedimientos para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría facilitará una mayor comprensión en la aplicación de la NIA 701 a los profesionales de la contabilidad que ejercen la auditoría en El Salvador.

## **1.6 LIMITACIONES.**

Primeramente, es de señalar que los nuevos cambios son planteados ante las nuevas exigencias de los usuarios de los informes de auditoría y, por lo tanto, los cambios aportan mejoras a la comunicación del auditor con el cliente; sin embargo, siempre existen aspectos que no permiten que los cambios beneficien por completo, por lo que a continuación se plantean algunas de las limitaciones que traen consigo los cambios aprobados:

- Para las empresas que cotizan en la bolsa de valores es de carácter obligatorio la inclusión de cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría; sin embargo, para las que no cotizan no lo es; por lo que, si el auditor no decide incluirlas o no es requerido por la legislación o reglamentación, no se comunicará, aunque haya alguna cuestión clave de auditoría.
- Las cuestiones clave de auditoría se determinan a criterio del auditor; es decir, es basada en juicios del auditor que, en ocasiones, puede ser diferente a juicios de otros profesionales de la auditoría.
- Al momento de comunicar una cuestión clave de auditoría en el informe de estados financieros, pueden generarse dudas en cuanto a si esa cuestión se debe incluir en el párrafo de fundamento de la opinión o en el de cuestiones clave de auditoría.
- Existe el riesgo de que una cuestión clave de auditoría comunicada en el informe de auditoría pueda afectar o traer consecuencias adversas a la entidad.

## **1.7 SITUACIÓN ACTUAL.**

La gran expectativa de los usuarios de los informes financieros ante la novedad de inclusión de un nuevo párrafo de cuestiones clave por fin ha terminado con la emisión de los recientes informes del auditor independiente de los estados financieros al año terminado 2016. El auditor

conoce muy bien los riesgos con los que cuenta la entidad y específicamente los puntos débiles de esta, algo que sin duda ha sido muy poco habitual leer en los informes emitidos con anterioridad. Con los nuevos cambios de la normativa, los auditores están tratando de dar confianza reduciendo el riesgo de que la información financiera contenga incorrecciones materiales.

- **Aspectos contables asociados al padecimiento de dicha necesidad.**

Se necesita mayor contenido ilustrativo de las cuestiones clave de auditoría, mayor exposición de conferencias en la que participe la mayor parte de los auditores externos, gremios relacionados a dichos profesionales; así como también, mayor compromiso de los profesionales de la auditoría externa para unir los esfuerzos y crear una comprensión unificada para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.

- **Actores o instituciones involucradas.**

Los actores principales son los auditores externos debidamente autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; el Consejo mencionado anteriormente como una institución que regula y vigila el desempeño técnico y ético de las personas naturales y jurídicas que ejercen funciones de la profesión de contaduría pública y auditoría, y las universidades, ya que, es un tema que se debe difundir en el ámbito de aprendizaje y crecimiento profesional.

- **Causas probables**

Existen causas que posiblemente influyen en la problemática tales como la novedad del tema en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría, y el poco tiempo para indagar más sobre dichas cuestiones. En el país son pocas las empresas cuyas acciones se cotizan

en bolsa, siendo las únicas en las que es obligatorio para el auditor comunicar las cuestiones clave de auditoría.

- **Gravedad que causa al entorno profesional**

Se pueden dar muchos problemas en la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría como, por ejemplo, cuando no sea obligación comunicar las cuestiones clave de auditoría, los profesionales no practiquen la aplicación de la NIA 701, debido a que no consideren de suma importancia comunicarlo o porque la comprensión de dicha norma es compleja; también puede darse el caso de que la aplicación de la NIA mencionada no sea la adecuada.

- **Efectos inmediatos y futuros de la necesidad o problema planteado.**

Entre algunos efectos que se pueden considerar a causa de la falta de aplicación de la NIA 701 están: los informes emitidos a partir del 15 de diciembre de 2016 permitirían apreciar la desactualización de los profesionales en cuanto a la normativa técnica, pues es requerido que cada profesional que ejerce la auditoría tenga conocimiento amplio y actualizado al respecto; los informes de auditoría serían poco relevantes para los usuarios; y de manera similar, se puede determinar que, si no se comunican las cuestiones clave de auditoría, se pueden llegar a descuidar aquellas áreas más importantes que pueden ayudar a comprender mejor el contenido del informe, en caso de que la cuestión pueda afectar negativamente a la entidad.

## CAPÍTULO II.

### MARCO TEÓRICO

#### 2.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA.

##### 2.1.1 Antecedentes de la auditoría a nivel internacional.

La auditoría nace con el propósito de hacer más transparente y confiable la información que han revelado las personas a lo largo del tiempo, para rendir cuentas acerca de los resultados de la realización de sus operaciones mercantiles. Muchos autores hacen énfasis que la auditoría nació a partir de que se comenzaran a practicar hechos de comercio.

(Orellana Tejada, 2010) menciona lo siguiente:

Los historiadores creen que los registros contables tuvieron su origen alrededor del año 4000 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 de auditorías, para disminuir los errores y fraudes por parte de personas incompetentes o faltas de honradez. (p.1)

En la Edad Media los gobernantes exigían el pago de impuestos al pueblo, por lo anterior existían personas que evadían el pago de estos y por dicha razón los gobernantes encargaban a otras personas a su servicio, que se incorporaran a los pueblos como cualquiera de los que residían y eran responsables del pago de impuestos, sin hacer notar su audiencia en las expresiones de las personas y así poder darse cuenta y concluir quiénes eran los que evadían el pago de sus impuestos. La auditoría tuvo mayor auge con el hecho de que los soberanos exigían mantenimiento y vigilancia de sus cuentas para evitar fraudes o robos en sus cuentas.

Antes de la Revolución Industrial no se consideraba necesaria la auditoría en los negocios de las personas ya que sus negocios pertenecían a las propias familias sin estar en manos de terceros su administración y direccionamiento.

Mediante la Revolución Industrial en el siglo XIII, la economía se desarrolló en varios aspectos como la agricultura e industria.

Lo que dio origen a la aparición de las grandes sociedades, la propiedad y la administración quedó separada y surgió la necesidad, por parte de los accionistas y terceros, de conseguir una adecuada protección a través de una auditoría independiente que garantizara toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas.

(Cisneros Ramos, 2015) menciona lo siguiente:

Al Reino Unido se le atribuye el origen de la auditoría, pero fue en Gran Bretaña, debido a la Revolución Industrial y a las quiebras que sufrieron pequeños ahorradores, donde se desarrolló la auditoría para conseguir la confianza de inversores y de terceros.

(Machucca, 2007) expresa:

La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de Ley “Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información para la prevención del fraude”. Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos en 1900. En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoría. (p.51)

### **2.1.2 Antecedentes de la auditoría en El Salvador.**

Debido a las necesidades de auditar los estados financieros de las empresas en El Salvador, según sesión celebrada el dos de septiembre de 1999, se emitió acuerdo publicado el 17 de septiembre de 1999, en el que se establece la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría dictadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) por parte de los auditores externos en la auditoría de estados financieros, y en todo lo que no esté considerado por éstas, deberían aplicar las Normas de Auditoría emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); y en la preparación de los estados financieros deberían usarse las Normas Internacionales de Contabilidad dictada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Las Normas Internacionales de Auditoría son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). La principal fuente por las que se debe regir el auditor para identificar y comunicar las cuestiones clave de auditoría son las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), en las cuales se establece la información en términos generales para que cualquier profesional de la contabilidad en el ejercicio de la auditoría de estados financieros en El Salvador forme su opinión acerca de si los estados financieros están libres de incorrección material.

El 26 de enero de 2000 se emite Decreto Legislativo N° 826, el cual incluye las reformas de algunos artículos del Código de Comercio. En la misma fecha se emitió el Decreto Legislativo N° 828, dando origen a la primera ley que regularía el ejercicio del contador público titulada “Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría”, la cual establece en su artículo 3 los requisitos

que deben cumplir los profesionales de la contaduría pública para ser inscritos en el registro de profesionales del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

En sesión celebrada el 5 de diciembre del año 2000, se emitió acuerdo publicado el 21 de diciembre del mismo año, en el que se establece que las Normas Internacionales de Contabilidad serán la base de aplicación general para la preparación y presentación de los estados financieros y que cuya aplicación obligatoria sería a partir de ejercicios que iniciaban o se daban después del 1 de enero del año 2002.

A partir del año 2001 se desarrollaron por diferentes entidades gremiales y educativas, diferentes programas de entrenamiento y eventos que contaron con el apoyo del Consejo para facilitar el conocimiento y aplicabilidad de la normativa, en la que se logró una participación efectiva de los contadores de los diferentes sectores de la economía nacional.

Con fecha 1 de enero de 2002 se ratificó la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y se amplió el plazo obligatorio para su entrada en vigor, a partir del ejercicio económico que comenzó el 01 de enero de 2004, dado que los programas de capacitación y entrenamiento fueron insuficientes.

(Merino B., 2011) hace referencia a lo siguiente:

En acuerdo con fecha 22 de diciembre de 2004 se acordó mantener vigente el plan escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), según acuerdo de fecha 31 de octubre de 2003, publicado en el Diario Oficial de fecha 6 de enero de 2004, además mantener como marco de referencia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que contemplaban las revisiones y/o actualizaciones, incluyendo las respectivas interpretaciones hasta la fecha que el consejo tomó el referido acuerdo. La

versión adoptada según acuerdo serían las NIC en su versión 2003. Este marco de referencia, para propósitos formales, sería reconocido como: Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, debido a que al ser traducida al español la versión adoptada, ya se había emitido otra versión internacional en inglés, por consiguiente, ya no podía considerarse normativa de carácter internacional, denominándose de ésta manera para su aplicación en El Salvador. Posteriormente según acuerdo número uno de fecha 23 de agosto de 2005 se acuerda la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera N° 1.

A continuación, se describe la evolución del informe del auditor independiente o revisión de las NIA 700: En la edición 2002, el informe de auditoría era llamado dictamen del auditor, el cual constaba de partes como: título, destinatario, párrafo introductorio, párrafo del alcance, párrafo de la opinión, fecha del dictamen, dirección del auditor y firma. (The International Auditing and Assurance Standards, 2002)

A partir del 15 de diciembre de 2009, según la NIA 700 edición 2009, presentaba los mismos párrafos mencionados anteriormente, con la diferencia que no se reconocía como párrafo individual el párrafo de alcance, ya que se encontraba implícitamente insertado en el texto; por otro lado, se incorporaron párrafos como el de la “Responsabilidad de la administración por los estados financieros”, “Responsabilidad del auditor”, “Otras responsabilidades de informar”; además, si se informaba sobre requisitos legales y normativos, dicha información iría después de la información contenida en el dictamen del auditor bajo el título “Informe sobre otros requisitos legales y normativos” y, para concluir con el informe, éste debía ser firmado por el auditor independiente agregando la fecha del dictamen y la dirección del auditor a que se refiere. La información que se ha mencionado no requería profundizar sobre información más relevante. (The International Auditing and Assurance Standards Board, 2009)

El 18 de enero del 2006 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría acuerda reiterar a los auditores externos su obligación, conforme a las NIAS's, de evaluar la adecuada aplicación de las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF/ES) por parte de aquellas entidades que estaban obligadas a preparar sus primeros estados financieros con base a las referidas normas por el ejercicio que inició el 1 de enero de 2005.

Además, se acuerda que los auditores externos deberán incorporar un párrafo de énfasis en su dictamen de auditoría en aquellos casos en que la entidad, estando obligada a presentar sus primeros estados financieros con base a las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, no haya completado el proceso de implementación.

Hoy en día, debido a las exigencias de información que requieren los usuarios de los estados financieros, el informe de auditoría debe contener más información que sirva de base para la toma de decisiones de éstos; por lo que, el IAASB ha emitido nuevos cambios y adiciones en las NIA's que requieren que, según la NIA 700 edición 2016, los informes de estados financieros emitidos por los auditores externos a partir del 15 de diciembre de 2016 incluyan dicha información. Entre las adiciones se menciona la inclusión de un párrafo de cuestiones clave de auditoría de acuerdo con la NIA 701 que trata sobre las *Cuestiones clave de auditoría*, un párrafo referente a la NIA 570 que trata sobre la incertidumbre material relacionada con la *Empresa en funcionamiento* y un nuevo ordenamiento en la estructura del informe de auditoría de estados financieros con el que se pretende lograr mejores expectativas de comunicación sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros.

## **2.2 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA**

### **2.2.1 La auditoría.**

La auditoría tiene como finalidad la emisión de una opinión de un auditor independiente acerca de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros de una entidad.

(Domínguez, 2002), define la auditoría de la siguiente manera:

Servicio prestado por profesionales de la contabilidad, consistente en la revisión de los estados financieros de una empresa, según normas y técnicas específicas, a fin de expresar su opinión independiente sobre la situación económica- financiera de dicha empresa en un momento dado, sus resultados y los cambios habidos durante un periodo determinado, de acuerdo con los principios contables, generalmente aceptados. (p.51).

Así también (Jiménez, 2017) menciona que la auditoria externa o independiente tiene por objeto lo siguiente:

*“Averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de una organización”.*

La opinión de un tercero permite que los usuarios puedan tener confianza en las cifras que se presentan en los estados financieros; por lo que, se requiere que las empresas permitan que auditores externos emitan opiniones que coincidan con los resultados de sus evaluaciones y aplicación de procedimientos.

#### **2.2.1.1 Importancia de la auditoría.**

La auditoría de estados financieros es importante para todas las empresas; ya que, de esta manera las empresas presentan ante usuarios de los estados financieros la opinión de un tercero

acerca de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros, lo que permite que dichos usuarios puedan tomar decisiones, así como invertir sus capitales en las empresas; además de generar confianza ante instituciones que otorgan créditos cuando la empresa necesita financiamiento.

### **2.2.2 Informe de auditoría.**

A lo largo del tiempo, el creciente desarrollo económico y empresarial ha generado la necesidad de que sus participantes requieran estar muy bien informados sobre las circunstancias que han sido relevantes en las empresas y que es necesario conocerlas para estar alerta ante cualquier incertidumbre y juicios de alto riesgo en los que ha incurrido la empresa, todo esto es necesario para poseer la confianza de negociar e invertir capitales; es por ello que se requiere de información cada vez más relevante en la que los auditores aporten valor agregado en los informes que emiten.

Los resultados de la auditoría realizada a los estados financieros se plasman en el informe de auditoría, en el que se emite la opinión del auditor asignado a dicho encargo respecto de que si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales o no.

### **Composición del informe de auditoría de estados financieros.**

El nuevo informe de auditoría incluye aspectos puntuales comunicando datos de mayor relevancia; sin embargo, incluye aspectos del formato del informe de auditoría que se emitía anteriormente. Dicho informe incluye cuestiones que podrían ser de mucho interés para los usuarios de los estados financieros, ya que, se pretende que éstos estén mejor informados sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y los procedimientos aplicados por el auditor.

Los nuevos cambios y adiciones a las NIA´s pretenden que el auditor comunique todo lo que a su juicio haya sido importante, de tal manera que pueda ser considerado por todos los interesados de esta información

(IAASB, 2013), considera que los siguientes beneficios, entre otros, pueden realizarse como resultado de las NIA´s propuestas:

- Mejorar el valor comunicativo del informe del auditor, proporcionando mayor transparencia acerca de la auditoría realizada;
- Incrementar la atención de la administración y de los encargados del gobierno de la entidad en las revelaciones de los estados financieros a las que se hace referencia en el informe del auditor (por ejemplo, asuntos importantes de auditoría, negocio en marcha, etc.), lo cual puede mejorar aún más la calidad de la información financiera;
- Renovar el enfoque del auditor sobre los asuntos a informar, lo cual puede resultar directamente en un incremento de escepticismo profesional, entre otros colaboradores para la calidad de la auditoría; y
- Mejorar las comunicaciones entre el auditor y los encargados del gobierno de la entidad, por ejemplo, un diálogo más robusto sobre los asuntos importantes de auditoría previo a ser comunicados en el informe del auditor. (p.6)

A continuación, se exponen los cambios principales que se han dado en los informes de auditoría luego de haber revisado la NIA 700 ediciones 2002, 2006, 2009 y 2016.

Para el año 2002, el informe de auditoría estaba constituido por 8 partes: título, destinatario, párrafo introductorio, alcance, párrafo de la opinión, fecha del dictamen, dirección del auditor y firma del auditor. (Corporación Edi-Ábaco Cía.Ltda, 2002).

En el año 2006 cambió la estructura y se añadió la responsabilidad de la dirección, la responsabilidad del auditor y se cambió la posición de la dirección del auditor hasta la última parte del informe, (The International Auditing and Assurance Standards Board, 2006).

Para el año 2009, el informe no presentó ningún cambio comparado a la edición 2006, (The International Auditing and Assurance Standards Board, 2009)

Sin embargo, para el año 2013 cambió el nombre del párrafo introductorio, denominándose “Apartado introductorio”.

En el nuevo formato del informe de auditoría cuya NIA 700 es edición 2016, cambia el orden de algunos párrafos que se presentaban en el formato del informe anterior. La opinión del auditor en este nuevo informe de auditoría se presenta como un punto que se encuentra al inicio de su contenido, haciéndolo más oportuno y relevante en relación al interés de los usuarios; así mismo, se incluyen nuevos párrafos como el párrafo de “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento” y el párrafo de “Cuestiones clave de la auditoría”, que permiten al auditor comunicar aspectos de la entidad que es necesario que los usuarios conozcan. (The International Auditing and Assurance Standards Board, 2016).

Por lo anterior, se concluye que el nuevo informe de auditoría pretende revelar información que antes no era comunicada y que ahora dicha información puede influir más en las decisiones de los usuarios de los estados financieros.

En la siguiente tabla se exponen los cambios principales que se han dado en los informes de auditoría luego de haber revisado la NIA 700 ediciones 2002, 2006, 2009 y 2016 (Ver Tabla 1).

**Tabla 1** Cambios del informe de auditoría edición 2002, 2006, 2009 versus edición 2016

<b>NIA 700 aplicable edición 2002</b>	<b>NIA 700 aplicable desde 15 de diciembre 2006</b>	<b>NIA 700 aplicable desde 15 de diciembre 2009</b>	<b>NIA 700 aplicable desde 15 de diciembre de 2016</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Título</li> <li>• Destinatario</li> <li>• Párrafo introductorio</li> <li>• Párrafo de alcance</li> <li>• Párrafo de Opinión</li> <li>• Fecha del dictamen</li> <li>• Dirección del auditor</li> <li>• Firma del auditor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Título</li> <li>• Destinatario</li> <li>• Párrafo introductorio</li> <li>• Responsabilidad de la administración por los estados financieros</li> <li>• Responsabilidad del auditor</li> <li>• Opinión del auditor</li> <li>• Otras responsabilidades de información (sólo cuando sea requerido por un requerimiento técnico o legal).</li> <li>• Firma del auditor</li> <li>• Fecha del informe de auditoría</li> <li>• Dirección del auditor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Título</li> <li>• Destinatario</li> <li>• Párrafo introductorio</li> <li>• Responsabilidad de la administración por los estados financieros</li> <li>• Responsabilidad del auditor</li> <li>• Opinión del auditor</li> <li>• Otras responsabilidades de información (sólo cuando sea requerido por un requerimiento técnico o legal).</li> <li>• Firma del auditor</li> <li>• Fecha del informe de auditoría</li> <li>• Dirección del auditor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Título</li> <li>• Destinatario</li> <li>• Apartado introductorio y opinión del auditor</li> <li>• Fundamento de la opinión</li> <li>• Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento (se incluye sólo cuando exista dicha incertidumbre).</li> <li>• Cuestiones clave de la auditoría (cuando sea aplicable según NIA 701).</li> <li>• Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros</li> <li>• Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</li> <li>• Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (sólo cuando sea requerido por un requerimiento técnico o legal).</li> <li>• Nombre del socio del encargo, firma del auditor y dirección del auditor</li> <li>• Fecha del informe de auditoría</li> </ul>

*Fuente:* Elaboración propia

### **2.2.3 Usuarios de los estados financieros.**

Los usuarios de los estados financieros son todas aquellas personas interesadas en conocer la situación financiera de una entidad, entre ellos se mencionan los siguientes:

- Accionistas
- Inversores externos a la entidad
- Instituciones financieras
- Proveedores
- Todo aquel que por mandato legal requiera su presentación.

## **2.3 NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE Y PRINCIPALES DEFINICIONES.**

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

En muchas ocasiones, las cuestiones clave de auditoría son conocidas como KAM. Este término hace referencia a las “*Key Audit Matters*” por sus siglas en inglés, que se traducen como “Cuestiones clave de auditoría”. El IAASB emite normas para aplicación internacional; sus textos aprobados son publicados en idioma inglés y traducidos posteriormente al español, de tal manera que muchas entidades utilizan este término para referirse a las cuestiones clave de auditoría de una manera más práctica.

La NIA 701 define las cuestiones clave de auditoría como “aquellas cuestiones que, a juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual”; asimismo, agrega que las cuestiones clave de auditoría se seleccionan de entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Por su parte, la NIA 700 establece que el auditor comunicará esas cuestiones de acuerdo con la NIA 701, para aquellas auditorías de estados financieros con propósitos generales de entidades cotizadas en la bolsa de valores, cuando a su juicio sea necesario comunicarlas o cuando la legislación lo requiera; también, el nuevo formato de informe de estados financieros incluye en su contenido una sección denominada “Cuestiones clave de la auditoría”. (International Accounting Standards Board, 2016)

### **2.3.2 Aplicabilidad de la Norma Internacional de Auditoría 701.**

La NIA 701 se puede aplicar en auditorías de estados financieros de todas las empresas en diferentes circunstancias, por lo que se mencionan las tres formas de su implementación:

**a) Auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas.**

Este apartado se refiere a auditorías de estados financieros de todas aquellas empresas que colocan sus acciones en una bolsa de valores o que emiten certificados de deudas y que son comercializadas o comercializados con el ánimo de ofrecer participaciones de inversión a usuarios externos de la entidad, para este caso, la NIA 701 establece su obligatoria aplicación, ya sea que el auditor determine o no cuestiones clave de auditoría.

**b) Cuando el auditor decida comunicar cuestiones clave en el informe de auditoría.**

No obstante que se trate de una empresa que no se cotiza en un mercado de valores (bolsa de valores), el auditor debe evaluar si existen cuestiones clave de auditoría que a su juicio serían de mucha importancia comunicar a los usuarios de los estados financieros. Esto se basa en el criterio del auditor el comunicar o no las cuestiones clave de auditoría. Cabe destacar que si éste decide comunicarlas debe hacerlo aplicando la NIA 701.

**c) Cuando disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de auditoría.**

Puede darse el caso de que la legislación de un país establezca mandatos legales en los que es obligación comunicar las cuestiones clave de auditoría. En este caso, el auditor debe acatar, además de lo que establecen las NIA's, los lineamientos que las leyes o reglamentos exijan en cuanto a la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.

**2.3.3 Importancia de la comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría de estados financieros.**

Como ya se ha mencionado anteriormente, el propósito de comunicar una cuestión clave de auditoría es incrementar el valor y la transparencia del informe del auditor, haciéndolo más relevante ante los usuarios del mismo, de manera tal que proporcione una información adicional sobre las cuestiones que según el juicio profesional del auditor fueron las de mayor importancia durante la ejecución de la auditoría de estados financieros.

Cabe mencionar que, si bien es cierto que para los usuarios resulta importante esta comunicación debido a la transparencia adicional que proporciona, por otra parte puede ocasionar una interpretación errónea para algunos de ellos, dando lugar a percibirla como opiniones individuales sobre cuestiones particulares en los estados financieros; es por ello que, para lograr incrementar el valor y la transparencia en el informe, se debe tener cuidado en la redacción de la cuestión clave de auditoría que se esté comunicando, de modo que la descripción sea clara, concisa y comprensible.

La comunicación de cuestiones clave de auditoría mejora la comunicación con el gobierno de la entidad, puesto que, previo a la emisión del informe, genera más discusiones sobre esas

cuestiones que llaman la atención al auditor, volviendo de esta manera a la auditoría como un proceso más activo entre el auditor y el gobierno de la entidad. Otro factor que no se debe dejar de lado es el beneficio que proporciona a los usuarios debido a que facilita la comprensión de algunas áreas de los estados financieros en las que se enfatice alguna cuestión clave de auditoría.

#### **2.3.4 Clasificación de las cuestiones clave de auditoría.**

Las cuestiones clave de auditoría se pueden clasificar de acuerdo con ciertos indicadores que el auditor deberá tener en cuenta al momento de determinar la cuestión clave de auditoría.

La NIA 701 establece que, para la determinación de una cuestión clave de auditoría, el auditor deberá considerar lo siguiente:

- **Las áreas de mayor riesgo de incorrección material o los riesgos significativos.**

Como lo establece la NIA 315, las tareas de identificar y valorar los riesgos de incorrección material le corresponden al auditor. Dicha NIA define el riesgo significativo como un riesgo de incorrección material que requiere un tratamiento especial en la realización de la auditoría.

Esta valoración e identificación la realizará para aquellos riesgos que representan circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material relacionada a la elusión del control interno por parte de la entidad; así también, para aquellos riesgos debido a fraude como lo establece la NIA 240. Según la NIA 315, los riesgos en los estados financieros pueden ser originados en especial por un entorno de control deficiente, así como otros factores que pueden tener influencia en los mismos, sean económicos o relacionados a la incompetencia de la dirección.

- **Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección.**

En esta clasificación se enmarcan aquellas cuestiones clave relacionadas con áreas para las cuales la dirección ha utilizado valoraciones aplicando juicios en sus prácticas contables. La NIA 260 determina que el auditor se debe comunicar con la dirección en estos casos, inclusive cuando se trate de estimaciones y políticas contables, así como de información revelada en los estados financieros. De esta manera el auditor debe determinar o identificar de entre las cuestiones comunicadas las que necesitan una mayor atención.

Esta norma recalca que las áreas para las cuales se requiere el uso del juicio de la dirección son las más complejas de los estados financieros y, por lo tanto, en ocasiones pueden requerir la intervención de un experto para su determinación; es por ello, que los usuarios de los estados financieros se interesan por estas áreas, sobre todo, por aquellas para las cuales se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en su determinación. Los usuarios determinan que estas áreas, incluyendo las políticas contables significativas, son relevantes para la comprensión de los estados financieros, principalmente cuando la entidad no se desempeña de la misma manera que las entidades de su misma naturaleza.

- **Efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativas que han tenido lugar durante el período.**

El auditor puede determinar cuestiones clave de auditoría relacionados a la existencia de transacciones o hechos que producen un efecto importante en los estados financieros. De acuerdo con la NIA 701, estos hechos o transacciones pueden ser considerados por el auditor como riesgos significativos y requerir una atención significativa. Así mismo, existen transacciones que pueden afectar significativamente la estrategia global del auditor, tal es el caso de aquellas que han requerido juicios complejos para su reconocimiento, valoración,

presentación y revelación; por lo tanto, el auditor debe considerarlas al momento de la determinación de las cuestiones clave de auditoría y la comunicación con la dirección.

Otro aspecto que puede afectar el enfoque global de la auditoría son aquellos acontecimientos económicos, contables, regulatorios, sectoriales, o de cualquier otra naturaleza que afecten los juicios de la dirección. Estos acontecimientos pueden constituir una cuestión clave de auditoría, por ende, necesitan una atención significativa por parte del auditor.

### **2.3.5 Características de las cuestiones clave de auditoría.**

Las cuestiones clave de auditoría, como ya es conocido, es un tema novedoso para los profesionales que ejercen la auditoría de estados financieros. A continuación, se presentan algunas características básicas de una cuestión clave de auditoría.

Las cuestiones clave de auditoría:

- Son las cuestiones de mayor significatividad en la realización de la auditoría;
- Son seleccionadas de entre las comunicadas a la dirección;
- Proporcionan una mayor transparencia al informe;
- Otorgan mayor valor al informe;
- Mejoran la comunicación con el gobierno de la entidad;
- Son determinadas a juicio profesional del auditor; y
- No constituyen una opinión individualizada sobre cuestiones particulares.

### **2.3.6 Cuestiones clave de auditoría que no se incluyen en el párrafo de las cuestiones clave de auditoría.**

- **Incertidumbres significativas de que una empresa continúe en funcionamiento:** Es un tema que aborda estrictamente las responsabilidades del auditor con respecto a informar sobre si la entidad ha cumplido con el principio contable de empresa en funcionamiento; además, de concluir sobre la base de la evidencia suficiente y adecuada con respecto a incertidumbres que puedan existir respecto a dicho principio, esto se informa en el párrafo del informe del auditor independiente llamado, "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" en caso amerite su inclusión en el informe.
- **Las que se consideran hallazgos:** Son las que se han determinado como cuestiones más significativas, las cuales son la razón de la opinión calificada o modificada del auditor en el informe de auditoría. En caso de existir estas cuestiones clave de auditoría estas se informarán en el párrafo de "Fundamento de la opinión".

Cada una de las cuestiones clave de auditoría mencionadas en este apartado tiene diferente objetivo en cuanto a su comunicación, y en el informe de auditoría se informan en párrafos separados.

### **2.3.7 Diferencias entre cuestiones comunicadas en el párrafo de "cuestiones clave de auditoría" y cuestiones comunicadas en otros párrafos.**

En este apartado se aborda la diferencia entre las cuestiones clave de auditoría que se informan en el párrafo de "cuestiones clave de auditoría", las que se informan en el párrafo de "Fundamento de la opinión" cuando es opinión modificada, la información relacionada con el párrafo de "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" y las que no son cuestiones clave de auditoría que se comunican en "Párrafo de énfasis" y "Párrafo sobre otras cuestiones".

Las opiniones modificadas y la información relacionada a incertidumbres sobre empresa en funcionamiento son cuestiones clave de auditoría, según el párrafo 15 de la NIA 701 y el párrafo A1 de la NIA 570, porque dichas cuestiones tienen un efecto significativo en la entidad, pero sólo se informarán en el párrafo de cuestiones clave de auditoría aquellas situaciones que el auditor considera de gran significancia pero que no constituyen hallazgos de auditoría ni situaciones comunicadas que se relacionen con la empresa en funcionamiento; ya que, en el informe de auditoría existe un párrafo específico para tales cuestiones. En el caso de los párrafos de énfasis, no son cuestiones clave de auditoría, ya que solamente se comunican cuando el auditor considera que son necesarios para que los usuarios comprendan los estados financieros; además no son cuestiones que han requerido de atención significativa del auditor, esto es conforme al párrafo A3 de la NIA 706; así mismo, los párrafos sobre otras cuestiones no son cuestiones clave de auditoría porque en ellos se plasma información que no cumple con las características de la NIA 701; ya que, esta información es para informar sobre cuestiones que no se relacionan directamente con las cuestiones más significativas de la auditoría de estados financieros, en el párrafo 7 literal d) de la NIA 706 se establece la definición del párrafo sobre otras cuestiones las cuales son cuestiones distintas a las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

En la tabla siguiente se describe información relevante sobre las cuestiones clave de auditoría que se informan como tales en el párrafo del informe del auditor independiente y las que son cuestiones clave pero no se incluyen en dicho párrafo, como las opiniones modificadas e información sobre la empresa en funcionamiento, además se detalla información sobre los párrafos de énfasis y los párrafos sobre otras cuestiones que no son cuestiones clave de auditoría.

**Tabla 2 Aspectos que considerar en la comunicación de cuestiones clave de auditoría**

CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA	CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA, PERO QUE NO SE INCLUYEN EN EL PÁRRAFO DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE		NO SON CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA	
	OPINIONES MODIFICADAS	INFORMACIÓN SOBRE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO	PÁRRAFO DE ÉNFASIS	PÁRRAFO SOBRE OTRAS CUESTIONES
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Se rigen por la NIA 701.</li> <li>✓ Hay un párrafo específico en el informe de auditoría, el cual se llama "Cuestiones clave de la auditoría"</li> <li>✓ Son cuestiones que el auditor consideró significativas en el desarrollo de la auditoría que no necesariamente son hallazgos.</li> <li>✓ Requieren atención significativa por parte del auditor.</li> <li>✓ Se comunican en los informes de auditoría de estados financieros de entidades que cotizan en la bolsa de valores (para las cuales es de obligatoria aplicación la NIA 701), porque el auditor lo considera oportuno o porque es requerido por la legislación.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Se rigen por la NIA 705.</li> <li>✓ Hay un párrafo específico en el informe de auditoría, llamado "Fundamento de la opinión"</li> <li>✓ Son hallazgos de auditoría que motivaron la emisión de la opinión modificada.</li> <li>✓ Se comunican en los informes de auditoría; cuando existe una salvedad u opinión desfavorable; ya que, el objetivo de la auditoría de estados financieros es la emisión de una opinión de que sí las cifras de los estados financieros son razonables y sí se da cumplimiento al marco de información financiera requerido.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Se rigen por la NIA 570.</li> <li>✓ Hay un párrafo específico en el informe de auditoría, llamado "Incertidumbre relacionada con la Empresa en funcionamiento".</li> <li>✓ Resulta al evaluar hechos o condiciones que generen dudas sobre la empresa en funcionamiento y el auditor concluye sobre la base de evidencia suficiente y adecuada que existe incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Se rigen por la NIA 706.</li> <li>✓ Hay un párrafo específico en el informe de auditoría llamado "Párrafo de énfasis"</li> <li>✓ No requieren atención significativa del auditor.</li> <li>✓ Se comunican en los informes de auditoría para comprender los estados financieros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Se rigen por la NIA 706.</li> <li>✓ Hay un párrafo específico en el informe de auditoría llamado "Otra cuestión"</li> <li>✓ Se puede explicar información relacionada a la planificación o delimitación del alcance de la auditoría.</li> <li>✓ Puede utilizarse para explicar razones por las que no se renuncia al encargo cuando hay limitaciones en el alcance de la auditoría.</li> <li>✓ En estos se puede dar más detalle de las responsabilidades del auditor en los estados financieros o la auditoría.</li> <li>✓ Se puede informar sobre la aplicación de los marcos de información financiera aplicados por la entidad.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

### **2.3.8 Situaciones que se informarán al gobierno de la entidad.**

En el caso de que sea obligatoria la aplicación de la NIA 701, el auditor informará al gobierno de la entidad lo siguiente:

- **Las cuestiones clave de auditoría que según su juicio fueron determinadas;**
- **Y en el caso de que el auditor no determine cuestiones clave de auditoría, se debe comunicar dicho hecho.**

El Párrafo A58 de la NIA 701, muestra el ejemplo de redacción en el informe de auditoría cuando el auditor concluye que no existen cuestiones de auditoría a comunicar, el cual se presenta a continuación:

“Excepto por la cuestión descrita en la sección fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa) o en la sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento). Hemos determinado que no existen (otras) cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe”.

### **2.3.9 Juicio profesional del auditor para la selección de las cuestiones clave de auditoría.**

El juicio profesional del auditor debe aplicarse siempre después de hacer estudios o análisis ante diferentes situaciones, debido a que debe ser fundamentado con criterios convincentes, por lo que el auditor al seleccionar cuestiones clave de auditoría debe de tener presente conocimientos que se relacionen con la situación.

El juicio profesional del auditor según NIA 200 se define como:

La aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad o ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

El auditor identificará de los aspectos de auditoría:

- ✓ Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material;
- ✓ Los juicios significativos del auditor en las áreas de estados financieros en las que la dirección aplicó juicios significativos; y
- ✓ El efecto en la auditoría de transacciones o hechos significativos.

#### **2.3.10 Momento para informar las cuestiones clave de auditoría.**

Según el párrafo A60 de la NIA 701.

El auditor comunicará las cuestiones clave de auditoría según sea el encargo que le ha sido solicitado, el auditor puede comunicarlos antes de emitir el informe de auditoría, incluso puede incluirlos cuando informa sobre los hallazgos.

Es importante que el auditor comunique a los responsables de la entidad, las cuestiones clave de auditoría porque de esta manera el auditor permite que estos conozcan la naturaleza de dichas cuestiones que el auditor piensa destacar en el informe de auditoría, además permite que el auditor pueda dar aclaraciones adicionales. El auditor puede proporcionar un informe borrador para facilitar la discusión. Los responsables de la entidad pueden considerar si es necesario revelar más información o mejorar la información teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.

### **2.3.11 Momento en que no se informará una cuestión clave de auditoría.**

Las cuestiones clave de auditoría no siempre que son determinadas se informan debido a que existen circunstancias como las siguientes:

- **Cuando la legislación no lo permite.**
- **Cuando la comunicación de las cuestiones clave de auditoría puede afectar a la entidad.**

Respecto a la última circunstancia mencionada en el texto anterior, para tomar la decisión de no comunicar las cuestiones clave de auditoría se requiere que el auditor discuta con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad sobre las consecuencias adversas que se puede producir al comunicar dicha cuestión, dicha comunicación facilita el juicio del auditor cuando sucede lo siguiente:

- ✓ La dirección o los responsables del gobierno de la entidad explican al auditor las razones del porqué no se ha revelado públicamente y si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información se los autoriza. Además, pueden enfatizar puntos de las disposiciones legales o reglamentarias u otras fuentes autorizadas que son relevantes al considerar las circunstancias adversas. (Por ejemplo, que al comunicar dichas cuestiones clave de auditoría dichos aspectos incluyan daños a las negociaciones comerciales de la entidad o a su posición competitiva). El punto de cita de la dirección respecto a la consideración de consecuencias adversas no es suficiente para eximir al auditor de la comunicación de las cuestiones clave de auditoría.
- ✓ Sí se desataca que se han tenido comunicaciones con entes reguladoras, de vigilancia o supervisora y dichas discusiones apoyan la afirmación de la dirección de los motivos por los que no es adecuado revelar dicha información.

- ✓ Permitir que el auditor proponga revelar públicamente aspectos específicos sobre la cuestión sin profundizar demasiado a la dirección o responsables de la entidad.
  
- **Cuando el auditor se abstiene de opinar, en este caso comunicará las cuestiones clave de auditoría solamente si las disposiciones legales o reglamentarias lo requieren.**

La abstención de opinión del auditor se da porque el auditor no obtiene evidencia suficiente y adecuada para poder emitir su opinión.

Por lo que se puede decir que no se puede hacer un estudio profundo de la entidad y que por dicha razón el auditor se abstiene de opinar en el informe de auditoría. Además, en el párrafo A26 de la NIA 705 establece que la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión puede dar a entender que los estados financieros son más creíbles por lo que corresponde a dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión sobre los estados financieros en su conjunto, ya que con este tipo de opinión en el informe de auditoría se necesita que los usuarios comprendan que el auditor denegó su opinión sobre los estados financieros y que esto puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los estados financieros.

El párrafo A58 ilustra el modo en que el auditor debe presentar el párrafo de las cuestiones clave de auditoría, cuando el auditor determina que no existen dichas cuestiones a comunicar, en el caso que sea obligatoria la aplicación de la NIA 701.

### **2.3.12 Determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.**

Para la investigación se requerirá la aplicación del contenido de varias NIA's debido a que es un tema que se basa en el juicio del auditor y que por dicha razón se debe considerar un contenido amplio que permita hacer un buen estudio.

La NIA 701 es la norma que trata sobre las cuestiones clave de auditoría y de ahí se deriva la aplicación de otras NIA's que servirán en el proceso de identificación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría, por lo que mencionaremos aquellas NIA's que tienen relación con el tema.

La NIA 700 proporciona el orden en que se incluirá el párrafo de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría.

A continuación, se mencionan diferentes NIA's según sea el caso:

- **Determinación de las cuestiones clave de auditoría.**

La determinación de las cuestiones clave de auditoría se basa en diversas consideraciones que debe realizar el auditor, por lo que es necesario tener conocimiento de algunas NIA's, las cuales se mencionan a continuación:

La NIA 315 define el riesgo significativo como el riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

Para saber qué áreas han sido de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos es necesario tomar que estos fueron identificados de acuerdo a la NIA 315, dicha norma hace referencia a todos aquellos riesgos que se consideran significativos, también enfatiza que, si una transacción es significativa e inusual, puede considerarse como riesgo significativo.

El párrafo 25 de la NIA 315 establece que el riesgo de incorrección material que identificará y valorará el auditor será en los estados financieros, afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

Según el párrafo A22 de la NIA 701 y 31 de la NIA 315, la valoración del riesgo de incorrección material en afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, debido a que se puede obtener mayor evidencia de auditoría; dependiendo la evidencia que se obtenga en el desarrollo de los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la valoración de riesgo y modificará los procedimientos de auditoría planificados con respecto a alguna área específica de los estados financieros y por lo tanto se puede determinar que un área requiere atención significativa por parte del auditor.

La NIA 260 establece en el apartado 15 el alcance y momento de la auditoría planificados; además, los párrafos A11 al A12 de la misma NIA, abordan los temas que se pueden discutir con los responsables de la entidad, como lo son los relacionados a los riesgos, la importancia relativa y las áreas en las que el auditor necesite aplicar procedimientos adicionales, además, explica que es necesario que se comuniquen los riesgos significativos, a fin de que los responsables de la entidad comprendan por qué se consideran significativos y por qué el auditor les dará un tratamiento especial.

La NIA 540 define que las estimaciones contables son una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medidas. La presente NIA trata sobre las estimaciones contables en las que se incluye las estimaciones de valor razonable, y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros; para las cuales se deben identificar y valorar el riesgo significativo, para que posteriormente se pueda dar respuesta al determinar si la dirección

ha aplicado adecuadamente lo requerido por el marco de información financiera aplicable y si los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y congruentes.

Es importante evaluar estas áreas de los estados financieros ya que requieren de un juicio significativo por parte de la dirección para poder ser determinadas.

Según el apartado A38 de la NIA 701, el auditor al describir una cuestión clave de auditoría también puede considerar revisar otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

- **Comunicación de las cuestiones clave de auditoría.**

Con respecto a los párrafos del 11 al 16 de la NIA 701, la comunicación de las cuestiones clave de auditoría es el hecho de incluir en el informe de auditoría de estados financieros un párrafo en la que se describan tales cuestiones; esto más bien, no es un párrafo, sino una sección, pues podrá contener varios párrafos según las cuestiones clave de auditoría determinadas.

En ocasiones, para tratar una cuestión clave de auditoría se necesita el trabajo de un experto, por lo que se debe considerar lo establecido en la NIA 620.

La NIA 705 explica que, si existe una opinión desfavorable o una opinión con salvedades, se pueden comunicar cuestiones clave de auditoría; sin embargo, si existe abstención de opinión, no deben ser comunicadas.

Según el párrafo 15 de la NIA 701, las incertidumbres materiales que generan dudas significativas acerca de que una empresa permanezca en funcionamiento son cuestiones clave de auditoría, sin embargo, no se incluyen en el párrafo de las cuestiones clave de auditoría; solamente se debe hacer referencia al párrafo de la opinión con salvedades, opinión adversa o a

la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento”, para esto último se debe atender a lo que establece la NIA 570.

### **2.3.13 Documentación.**

El párrafo 18 de la NIA 701, trata sobre la documentación de auditoría que el auditor debe incluir en relación a las cuestiones clave de auditoría. La documentación debe respaldar lo siguiente:

- 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 auditoría.
- En su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben tratar son las cuestiones tratadas en el apartado 15 de la NIA 701.
- En su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.

### **2.3.14 Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores.**

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA, 2018), con el apoyo de los sectores de la profesión, ha diseñado el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores, que es un documento que contiene en esencia el marco regulatorio sobre la ética profesional que deberán observar y cumplir los profesionales en el ejercicio de la auditoría y contaduría pública en el país. Los Contadores públicos en el ejercicio de la auditoría deben aplicar principios que le ayuden a ser un profesional comprometido a ofrecer y a realizar

el mejor trabajo, por dicha razón las cuestiones clave de auditoría deben comunicarse por el auditor sin estar afectando ninguno de los principios de ética que rige su profesión.

### **Principios que debe cumplir un auditor externo.**

Como aplicación general del código de ética, deben ser cumplidos por los profesionales de la contabilidad los siguientes principios:

- Independencia.
- Preparación del profesional.
- Calidad profesional de los servicios.
- Responsabilidad personal.
- Secreto profesional.
- Faltará al honor y dignidad profesional todo auditor o contador que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que puedan desacreditar a la profesión.
- Confidencialidad.
- Retribución económica.
- Respeto a los colegas y a la profesión.
- Dignificación profesional.
- Difusión de conocimientos técnicos.

## **2.4 LEGISLACIÓN APLICABLE.**

Como toda profesión, la auditoría se rige por disposiciones legales, con el fin de garantizar que se desarrolle de acuerdo a principios formales y éticos que los profesionales deben practicar en el ejercicio de la misma.

A continuación, se menciona la ley que regula lo relacionado con el ejercicio de la contaduría y auditoría en El Salvador.

### **Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.**

La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría regula el funcionamiento del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y el ejercicio de la profesión que este Consejo supervisa.

Esta ley, en términos generales, se encarga de regular el ejercicio de la profesión de la contaduría pública y la función de la auditoría en El Salvador; de la misma manera, establece los derechos y las obligaciones de los profesionales que la ejercen.

La (Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, 2000) en su artículo 47, establece las respectivas sanciones por incumplimientos relacionados al ejercicio de la contaduría y auditoría por parte del profesional.

En esencia, es necesario hacer énfasis en uno de los principales objetivos de la ley, y es que ésta otorga facultades a los profesionales debidamente registrados conforme a los requisitos que la misma establece en su artículo 3; así mismo, en el artículo 17 de la misma ley, se destaca la facultad de dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes y sobre los estados financieros de la entidad a la cual presta sus servicios de auditoría, basándose en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo, en éste caso, en las Normas Internacionales de Auditoría vigentes en El Salvador.

En atención al tema objeto de investigación, se concluye que no existe una disposición legal o reglamentaria que regule específicamente las cuestiones clave de auditoría; esto como consecuencia de lo novedoso que resulta para la auditoría.

Los usuarios de los estados financieros son los principales interesados para el conocimiento de las cuestiones más significativas que surgieron durante la auditoría de estado financieros, por dicha razón se espera que los auditores externos comprendan muy bien lo relacionado a la aplicabilidad de las cuestiones clave de auditoría y que de esta manera sean informadas correctamente, para ello se presentara un aporte de una propuesta de parámetros y procedimientos para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría.

## **CAPÍTULO III.**

### **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN.**

La presente investigación se elaboró partiendo de un razonamiento lógico deductivo mediante el cual se abordó toda aquella teoría que se relaciona con el problema planteado y mediante el cual se estableció una hipótesis que se ha pretendido probar.

El método utilizado en la investigación fue el método deductivo, debido a que se partió de aspectos generales que rodean todo lo referente a las cuestiones clave de auditoría (KAM); ya que, se pretende establecer parámetros y procedimientos que de alguna forma ayuden al auditor a comunicar en su informe todos aquellos puntos de relevancia en el proceso de auditoría, tomando en cuenta toda aquella normativa, sucesos, opiniones, comentarios que se relacionen con la investigación.

#### **3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL.**

##### **3.2.1 Espacial**

La investigación que se realizó fue orientada a los auditores externos de El Salvador cuya muestra representativa se conformó por algunos que ejercen la profesión en la zona Metropolitana de San Salvador ; debido a que en la rama de la auditoría externa existen nuevos elementos a tomar en cuenta, referentes a la información que se debe presentar en los informes de auditoría, como las cuestiones clave de auditoría; que son determinadas en las empresas que cotizan en la bolsa de valores, que son requeridas por alguna legislación o que según el juicio

del auditor deben ser comunicadas a los usuarios de los estados financieros. Por dichos motivos se requiere que los profesionales apliquen mejores procedimientos para detectar las cuestiones clave de auditoría y que posteriormente sean comunicadas a los usuarios de los estados financieros de manera clara y precisa. Para ello resulta necesario formarse criterios muy bien fundamentados, mediante el estudio y análisis de los aspectos técnicos, legales o reglamentarios.

### **3.2.2 Temporal**

El período que fue investigado está comprendido desde el año 1999 hasta el año 2016; debido a que se consideró un período de tiempo suficiente para investigar sobre la evolución que se ha dado en el quehacer profesional de los auditores externos, los cambios que se han dado en el formato del informe de auditoría y lo que motivó a la comunicación de las cuestiones clave de auditoría a los usuarios de los estados financieros en el informe de estados financieros emitido por el auditor independiente, teniendo en cuenta la aplicación de la NIA 701 que entró en vigencia desde el 15 de diciembre de 2016.

## **3.3 SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO.**

### **3.3.1 Unidades de análisis.**

La investigación que se realizó, se orientó a los profesionales de contaduría pública de El Salvador que ejercen la auditoría externa, por lo que éstos constituyeron las unidades de análisis de investigación.

### **3.3.2 Población y marco muestral.**

La población sujeta a investigación está constituida por las personas naturales inscritas al 31 de diciembre de 2016, en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y



**E=7%****P= 50%**

$$n = \frac{(0.95)^2(0.50)(0.50)(4559)}{(4559 - 1)(0.07)^2 + (0.95)^2(0.50)(0.50)}$$

**n= 46 profesionales**

De lo anterior, se concluyó que la muestra fue equivalente a 46 profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que formaron parte del estudio, los cuales pertenecen al área metropolitana de San Salvador, debido a que en dicha zona se encuentran ejerciendo la profesión de auditoría una cantidad elevada de profesionales, lo que indica que la muestra es representativa del universo. Del mismo modo, se consideró que dichos profesionales podrían estar más relacionados con dicho tema porque en San Salvador hay muchas empresas que encargan la auditoría a éstos, siendo vital el conocimiento acerca de la temática; además, resultó factible para el equipo de investigación por la cercanía que existe para la realización de la investigación.

### **3.3.3 Variables e indicadores.**

**Variable independiente:** Una guía de parámetros y procedimientos para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría.

#### **Indicadores:**

- Verificar que existe poco material para consultar sobre el tema de las cuestiones clave de auditoría.

- Indagar con los profesionales de contabilidad que ejercen la auditoría, sobre las confusiones que existen para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.
- Analizar la información que existe sobre las cuestiones clave de auditoría para evaluar la información que genera confusión.

**Variable dependiente:** Comprensión en la aplicación de la NIA 701 a los profesionales de la contabilidad que ejercen la auditoría en El Salvador.

**Indicadores:**

- Consultar a los auditores externos acerca de la comprensibilidad que existe acerca de la identificación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.
- Indagar sobre los estudios que han realizado los auditores para entender toda la información relacionada con las cuestiones clave de auditoría.
- Comprobar que los auditores ponen en práctica la identificación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría en base a las herramientas técnicas existentes.

### **3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS.**

Las técnicas y los instrumentos de recolección de datos utilizados en la presente investigación permitieron obtener la información necesaria para dar respuesta a la interrogante desarrollada en la formulación del problema de la investigación.

#### **3.4.1. Técnicas y procedimientos para la recopilación de la información.**

La recolección de datos se realizó haciendo uso de la técnica de la encuesta. Previo a la recolección de datos se elaboró la encuesta dirigida a los contadores públicos que ejercen la

profesión de auditoría en el área metropolitana de San Salvador, de acuerdo a la muestra determinada.

Posteriormente, fue necesario hacer visitas a las firmas de auditorías y a instituciones relacionadas a la profesión para solicitar el llenado respectivo a los profesionales mencionados.

### **3.4.2 Instrumentos de medición.**

El instrumento utilizado al aplicar la técnica de la encuesta, en el proceso de recolección de datos, fue el cuestionario, el cual consistió en una serie de preguntas relacionadas a los objetivos, variables e indicadores del problema investigado.

### **3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN.**

El procesamiento de la información se realizó utilizando Microsoft Excel, mediante el cual se agruparon los resultados obtenidos de cada pregunta del cuestionario en tablas de frecuencia y se presentaron a través de gráficos a fin de ilustrarlos para una mejor comprensión y análisis de los mismos.

### **3.6 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES.**

La planificación para el desarrollo del trabajo de investigación es esencial; ya que, se organiza el desarrollo actividades en un tiempo establecido, esto es importante porque permite fijar metas y concluir con la investigación en un tiempo definido; por lo que, se presenta el siguiente cronograma referente a la investigación:

AÑO 2017- 2018	Meses 2017												Meses 2018		
	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Abril	Mayo	Junio	
Inicio de asignatura de trabajo de graduación	■														
Indagación sobre el problema de investigación		■													
Elaboración del anteproyecto de la investigación		■	■	■	■	■									
Entrega del anteproyecto de la investigación					■										
Aprobación de anteproyecto de investigación					■										
<b>Capítulo I. Planteamiento del problema</b>															
Elaboración del planteamiento del problema					■	■									
Entrega del capítulo I (planteamiento del problema)					■										
<b>Capítulo II. Marco teórico</b>															
Elaboración de antecedentes					■	■									
Elaboración de marco técnica y legal					■	■									
Entrega del capítulo II (Marco teórico)					■										
<b>Capítulo III. Metodología de la investigación</b>															
Elaboración de Metodología de investigación					■	■	■	■							
Recolección de datos					■	■	■	■							
Tabulación y análisis de resultados					■	■	■	■							
Presentación para revisión de resultados de la investigación de campo					■										
Entrega de capítulo III (Metodología de la investigación)					■										
<b>Capítulo IV. Propuesta de solución</b>															
Elaboración de la propuesta							■	■	■	■	■				
Presentación de la propuesta de solución para revisión							■	■	■	■	■				
Entrega del capítulo IV (Propuesta de solución)							■	■	■	■	■				
Revisiones del trabajo de graduación										■	■				
Entrega del trabajo de graduación										■	■	■	■	■	■
Defensa del trabajo de graduación															■

El presente cronograma de actividades difiere al presentado en el anteproyecto, debido a que se modificó de acuerdo a las actividades descritas en la guía de trabajo a tomar en cuenta en el desarrollo del trabajo de investigación y se realizaron ajustes de las fechas según el momento en que se realizaron las actividades.

### 3.7 CRUCE DE VARIABLES.

#### 1. Emisión de informe con cuestiones clave de auditoría y factores que causan confusión en su determinación y comunicación.

N° de pregunta	Preguntas	Total, de respuestas en %		Análisis	Conclusión
		Si	No		
1	¿Ha emitido hasta el momento algún informe en el que se haya incluido un párrafo de cuestiones clave de auditoría?	48%	52%	Aproximadamente la mitad de profesionales encuestados no ha comunicado cuestiones clave de auditoría en su informe, y la mayoría de los que consideraron confusa la determinación y comunicación, opinaron que la poca practicidad y el desconocimiento normativo y legal son de los factores que más influyen al respecto.	La falta de comunicación de cuestiones clave de auditoría por parte de los auditores externos hasta la fecha, puede ser principalmente consecuencia de la poca practicidad y del poco conocimiento de la normativa técnica relacionada a dicha temática.
5	¿Qué factores considera que causan confusión en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría? (Puede marcar más de una opción).	Poca practicidad sobre el tema	Desconocimiento normativo o legal del auditor		
		27%	24%		

**2. Factores que causan confusión en la determinación de una cuestión clave de auditoría y elaboración de herramientas que facilitan la comprensión.**

N° de pregunta	Preguntas	Total, de respuestas en %		Análisis	Conclusión
		Poca practicidad sobre el tema	Desconocimiento normativo o legal del auditor		
5	¿Qué factores considera que causan confusión en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría? (Puede marcar más de una opción).	27%	24%	La mayoría de auditores externos expresaron que la confusión en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría puede darse por factores como la poca practicidad sobre dicho asunto y por el desconocimiento normativo y legal del auditor; al consultarles si han elaborado alguna herramienta para facilitar la identificación de las cuestiones clave de auditoría, el 70% respondió que no lo han hecho hasta el momento.	La elaboración de herramientas propias para la identificación y comunicación de cuestiones clave de auditoría puede resultar útil para el auditor externo; pues esto, además de servirle como guía, contribuiría a ampliar el conocimiento normativo al momento de su elaboración y le permitiría hacerse la idea de las diferentes circunstancias que se pueden presentar en la práctica. De esta manera se despertaría el interés del profesional por investigar para profundizar acerca del tema.
10	¿Ha elaborado alguna herramienta para facilitar la identificación de cuestiones clave de auditoría?	Total de respuestas en %			
		Si	No		
		30%	70%		

**3. Información existente y confusión en la determinación de una cuestión clave de auditoría.**

N° de pregunta	Preguntas	Total respuestas en %		Análisis	Conclusión
		Si	No		
3	¿Considera que existe información suficiente para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría?	70%	30%	Los auditores externos consideran que existe información suficiente para poder determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría, sin embargo, más del 50% de auditores externos considera que la determinación de una cuestión clave de auditoría puede resultar confusa.	A pesar de la existencia de información para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría, la mayoría de los auditores externos consideran que existe confusión al momento de su consideración.
4	¿Considera que la determinación de una cuestión clave de auditoría puede resultar confusa para el auditor?	54%	46%		

**4. Confusión sobre la determinación de cuestiones clave de auditoría y desarrollo de mayor contenido ilustrativo.**

N° de pregunta	Preguntas	Total, de respuestas en %		Análisis	Conclusión
		Si	No		
4	¿Considera que la determinación de una cuestión clave de auditoría puede resultar confusa para el auditor?	54%	46%	La mayoría de auditores externos consideran que existe confusión al determinar una cuestión clave de auditoría; además, el 98% considera que sería un buen aporte para la profesión desarrollar mayor contenido ilustrativo sobre tales cuestiones.	La determinación de las cuestiones clave de auditoría, puede resultar confusa para los auditores externos debido a que se requiere de un mayor desarrollo de contenido ilustrativo; lo que, puede ayudar a los profesionales a comprender de manera más fácil la determinación de las cuestiones claves de auditoría.
11	¿Considera que el desarrollo de más contenido ilustrativo en la cual se profundice sobre las cuestiones clave de auditoría sería un buen aporte para la profesión?	98%	2%		

**5. Información existente y desarrollo de más contenido ilustrativo.**

N° de pregunta	Preguntas	Total de respuestas en %		Análisis	Conclusión
		Si	No		
3	¿Considera que existe información suficiente para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría?	70%	30%	Los auditores externos consideran que existe información suficiente para poder determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría; no obstante, consideran que el desarrollo de más contenido ilustrativo es un buen aporte a la profesión	El desarrollo de más contenido ilustrativo puede facilitar a los auditores externos la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría, por lo que, dichos profesionales aprueban el desarrollo de más información relacionada a las cuestiones clave de auditoría.
11	¿Considera que el desarrollo de más contenido ilustrativo en la cual se profundice sobre las cuestiones clave de auditoría sería un buen aporte para la profesión?	98%	2%		

### **3.8 DIAGNÓSTICO.**

De acuerdo a los resultados procesados y analizados obtenidos de la encuesta realizada a auditores externos de El Salvador se puede apreciar lo siguiente:

A pesar de que todos los profesionales mencionados anteriormente están conscientes de la importancia de la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría, estos consideran que es un tema confuso, ya que la poca practicidad no les ha permitido relacionarse mucho con el contenido de la NIA 701. Además, se obtuvo como resultado que aproximadamente la mitad de los profesionales encuestados no ha incluido en su informe una sección donde comunique las cuestiones clave de auditoría de la empresa, que según su juicio fueron determinadas.

En respuesta a los requerimientos de los usuarios de los estados financieros que trajo como consecuencia los nuevos cambios en las NIA's y la creación de la NIA 701, los profesionales que ejercen la auditoría, según los resultados obtenidos, expresan que, ya sea por ellos mismos o por las firmas donde laboran, realizaron actividades de tal forma que los profesionales se encuentren actualizados en relación con dichas modificaciones. Así también, se ha dado la oportunidad de asistir a eventos impartidos por profesionales en materia de auditoría o realizados por instituciones como el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y auditoría, la Corporación de Contadores de El Salvador. A pesar de todo esto los profesionales expresan, aún tener confusión en la determinación de cuestiones clave de auditoría.

Por otra parte, la mayoría de los encuestados afirman no haber realizado ningún tipo de herramienta que les facilite la determinación de cuestiones clave de auditoría.

Se requiere de mayor material ilustrativo que aborde sobre parámetros y procedimientos que ayuden a la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría, de igual forma, los auditores externos aprueban la investigación que se está realizando y el aporte que se pretende realizar en relación con las cuestiones clave de auditoría.

Todo esto permite apreciar la necesidad, que por parte de los profesionales existe, de instrumentos que ilustren la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría, ya que, aunque en la actualidad existe información al respecto, tal información no es suficiente para comprender las cuestiones clave de auditoría, según muchos profesionales exponen.

**CAPÍTULO IV. PROPUESTA DE PARÁMETROS Y PROCEDIMIENTOS PARA  
DETERMINAR Y COMUNICAR LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA, QUE  
DEBEN SER INCLUIDAS EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE, CON  
BASE A LA NIA 701.**

**4.1 APARTADO INTRODUCTORIO.**

Como resultado de la investigación realizada, se presentan parámetros y procedimientos para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría de estados financieros de un periodo determinado; con lo que se dará solución al problema de la confusión que por parte de los auditores existe al determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría.

La propuesta se ha realizado con base en la aplicación de la Norma Internacional de Auditoría 701, y será útil para todos los profesionales que ejercen la auditoría externa; ya que, reforzará la comprensión de las cuestiones clave de auditoría y facilitará su determinación y comunicación.

En la propuesta se presentan parámetros que el auditor puede tomar en cuenta en el proceso de determinación de cuestiones clave de auditoría y procedimientos que guían al auditor en dicho proceso a través de actividades que servirán de base para determinar y comunicar las cuestiones clave de la auditoría, tomando en consideración el juicio del auditor en cada procedimiento realizado.

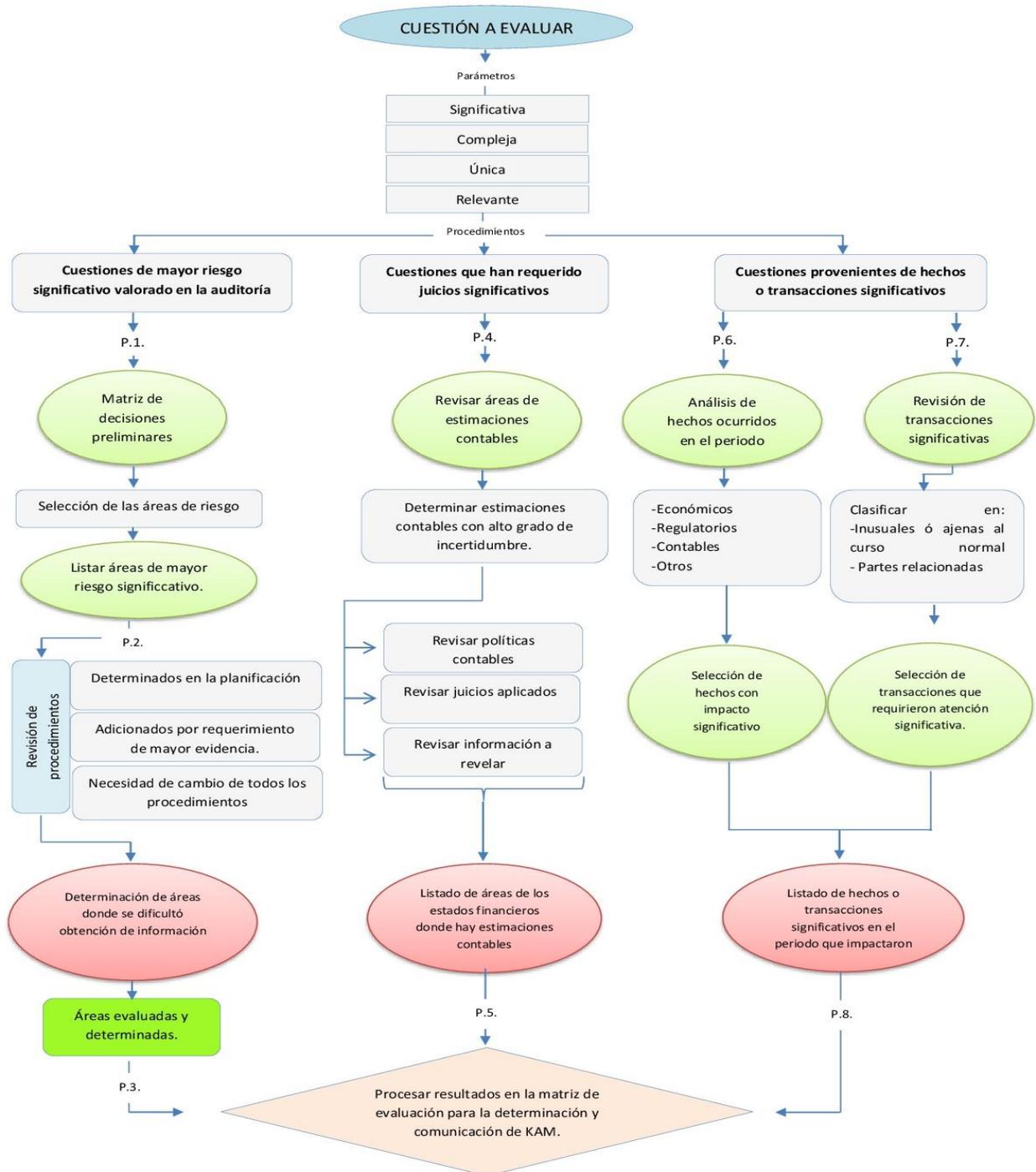
Para el desarrollo de los procedimientos planteados se requiere también hacer uso de una herramienta creada con el fin de hacer más sencillo y comprensible este proceso. Esta herramienta es una matriz que incluye aspectos básicos que una cuestión puede cumplir para ser comunicada en el informe de auditoría, considerando las principales áreas que la NIA 701 establece en su párrafo 9. Cabe recalcar que se requiere el uso del juicio significativo del auditor al momento de procesar la información en esta matriz.

Además del planteamiento de parámetros y procedimientos a realizar, se desarrollan ejemplos que ilustran su aplicación práctica, de tal manera que se facilite la comprensión de la misma y se pueda lograr el objetivo para la cual fue elaborada.

#### **4.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN.**

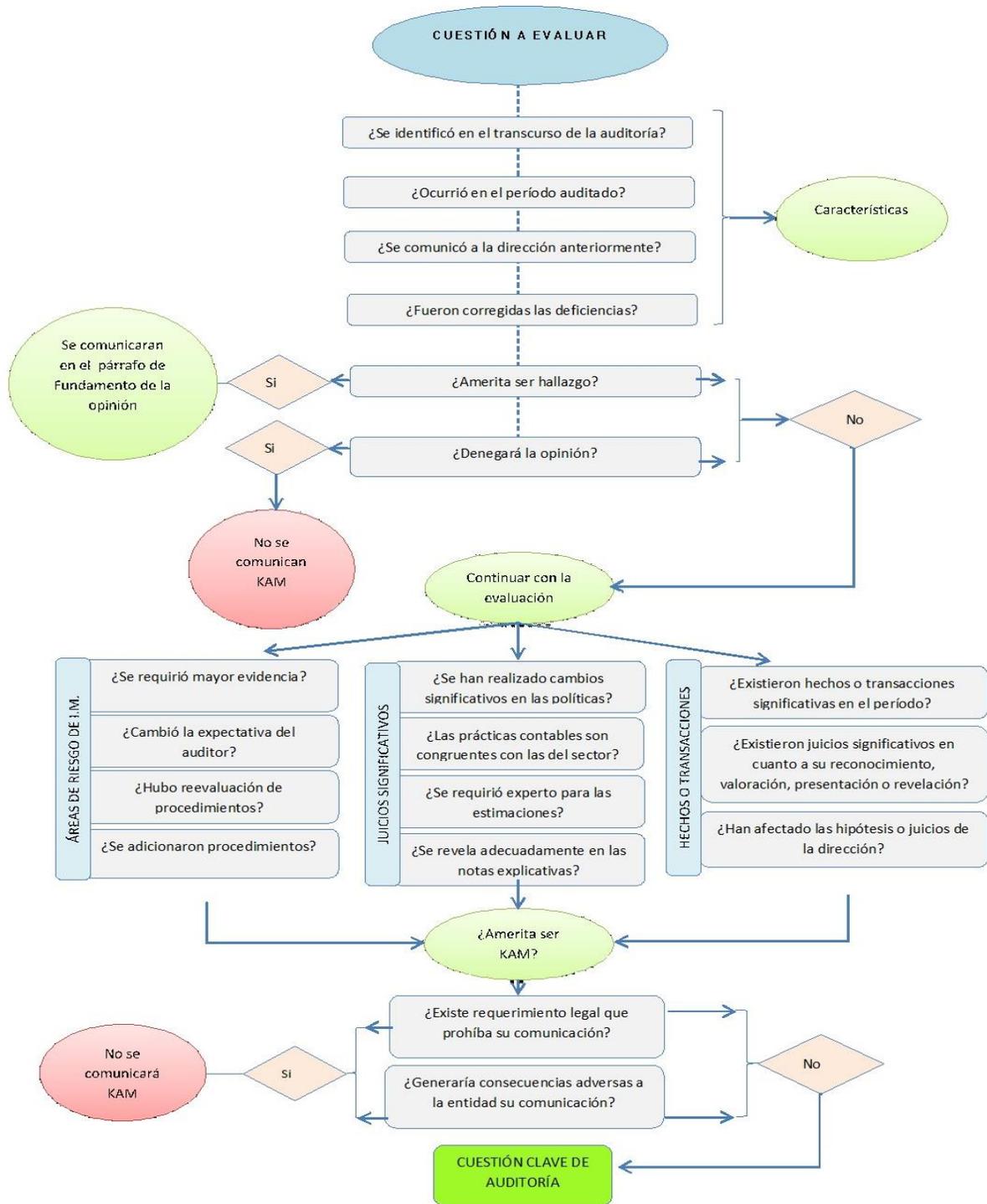
En la Figura 1, se presentan de forma específica los parámetros que el auditor podría tomar en cuenta en el transcurso de la auditoría para considerar una cuestión significativa como candidata a ser cuestión clave de la auditoría; además se detallan los procedimientos que se pueden ejecutar para concluir qué cuestiones significativas evaluará el auditor en la matriz de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de la auditoría con el objetivo de informar las de mayor significancia.

Además, se presenta posteriormente la figura 2, donde se ilustra la evaluación que puede realizar el auditor externo por cada una de las áreas en las que se pueden determinar cuestiones clave de auditoría de acuerdo con el párrafo 9 de la NIA 701. Cabe resaltar que dicha evaluación se llevará a cabo en la matriz de evaluación para determinar y comunicar las cuestiones clave de la auditoría según corresponda.



- **Figura 1: Mapa ilustrativo de parámetros y procedimientos para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría.**

*Fuente:* Elaboración propia según contenido de la NIA 701.



**Figura 2: Esquema de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.**

*Fuente:* Elaboración propia según contenido de la NIA 701.

### **4.3 BENEFICIOS Y LIMITANTES**

#### **4.3.1 Beneficios**

- ✓ Mayor comprensión en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría por parte de los auditores externos.
- ✓ La propuesta es una herramienta ilustrativa que estará disponible para todo interesado en su implementación.
- ✓ Promueve la importancia de comunicar las cuestiones clave de auditoría a los usuarios del informe de auditoría, con base en la aplicación de la NIA 701.

#### **4.3.2 Limitantes**

- ✓ Las cuestiones clave de auditoría determinadas se basan principalmente en el juicio del auditor.
- ✓ La comprensión adecuada de la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría depende en gran parte del estudio e interés aportado por los auditores externos; ya que, la propuesta presentada es una herramienta ilustrativa que pretende facilitar la comprensión de la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría, sin embargo, para ponerla en práctica es necesario indagar sobre su contenido.

*PARÁMETROS Y PROCEDIMIENTOS  
PARA DETERMINAR Y COMUNICAR  
LAS CUESTIONES CLAVE DE  
AUDITORÍA*

<b>Índice</b>	<b>N° de pág. del Capítulo IV</b>	<b>N° de pág. del Trabajo de Graduación</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>i</b>	<b>63</b>
<b>OBJETIVOS.</b>	<b>iii</b>	<b>65</b>
<b>1 PARÁMETROS FUNDAMENTALES PARA LA DETERMINACIÓN Y COMUNICACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.</b>	<b>4</b>	<b>66</b>
<b>1.1. MEDICIÓN DE LA SIGNIFICATIVIDAD MEDIANTE FACTORES CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS.</b>	<b>4</b>	<b>66</b>
1.1.1. Magnitud relativa	4	66
1.1.2. La naturaleza y efecto sobre la materia objeto de estudio	5	67
1.1.3. Interés expresado por el usuario	5	67
<b>2 PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN Y COMUNICACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.</b>	<b>7</b>	<b>69</b>
<b>2.1. DETERMINACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA DE LAS ÁREAS DE MAYOR RIESGO VALORADO EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.</b>	<b>7</b>	<b>69</b>
2.1.1. Definiciones	7	69
2.1.2. Descripción de actividad	9	71
2.1.3. Procedimientos	9	71
<b>2.2. DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA DE LAS ÁREAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE HAN REQUERIDO JUICIOS SIGNIFICATIVOS.</b>	<b>13</b>	<b>75</b>
2.2.1. Definiciones	13	75

2.2.2. Descripción de actividad	14	76
2.2.3. Procedimientos	14	76
<b>2.3. DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA PROVENIENTES DE HECHOS O TRANSACCIONES SIGNIFICATIVOS EN EL PERIODO AUDITADO.</b>	<b>17</b>	<b>79</b>
2.3.1. Definiciones	17	79
2.3.2. Descripción de actividad	18	80
2.3.3. Procedimientos	18	80
<b>3 COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.</b>	<b>22</b>	<b>84</b>
<b>4 UBICACIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.</b>	<b>23</b>	<b>85</b>
<b>5 DESARROLLO DE PROCEDIMIENTOS Y EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.</b>	<b>25</b>	<b>87</b>
<b>5.1 SUPUESTO</b>	<b>25</b>	<b>87</b>
<b>5.2 DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LAS ÁREAS DE MAYOR RIESGO VALORADO EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.</b>	<b>26</b>	<b>88</b>
<b>5.3 DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE LAS ÁREAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE HAN REQUERIDO JUICIOS SIGNIFICATIVOS.</b>	<b>41</b>	<b>103</b>

<b>5.4</b>	<b>DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA PROVENIENTES DE HECHOS O TRANSACCIONES SIGNIFICATIVOS EN EL PERIODO AUDITADO.</b>	<b>47</b>	<b>109</b>
5.4.1	Determinación de cuestiones clave de auditoría provenientes de hechos significativos en el periodo auditado.	47	109
5.4.2	Determinación de cuestiones clave de auditoría provenientes transacciones significativos en el periodo auditado.	50	112
<b>5.5.</b>	<b>INFORME DE AUDITORÍA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD COTIZADA PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE IMAGEN FIEL.</b>	<b>57</b>	<b>119</b>

## INTRODUCCIÓN

Para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría que se presentarán en el informe de auditoría de estados financieros, se requiere que los auditores evalúen diversos factores que les ayudarán a fortalecer el juicio que respalda la inclusión de dichas cuestiones.

Se desarrolla un primer apartado en la que se proponen parámetros que pueden influir en la toma de la decisión para clasificar las cuestiones de mayor significancia. En éstos parámetros se aborda contenido sobre la magnitud relativa que presenta la situación en las cifras de los estados financieros, la naturaleza de la cuestión debido a que resulta útil indagar sobre la importancia del área de origen de las cuestiones clave de auditoría para la entidad y sobre los efectos que se pueden generar en la materia objeto de estudio; ya que, cuando una cuestión es significativa y relevante en la entidad, influirá de alguna manera en un futuro próximo pudiéndose esperar resultados tanto positivos como negativos, por tal razón es necesario que se comuniquen a los usuarios de los estados financieros, también es importante tomar en cuenta el interés que se puede generar por parte de los usuarios, porque de eso depende en gran medida la decisión del auditor en comunicar las cuestiones clave de auditoría.

En el segundo apartado se desarrollan procedimientos para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría, tomando en cuenta cada una de las áreas que se deben considerar para su determinación; también se exponen las definiciones básicas sobre términos utilizados, las actividades que posteriormente se desarrollarán para determinar tales cuestiones, el propósito de cada procedimiento, y, para concluir, cada cuestión que a juicio del auditor fue significativa en el desarrollo de la auditoría se evaluará en una matriz que se utilizará como una herramienta para determinar las cuestiones clave de auditoría, en donde se

analizará cada cuestión con un test que será fundamental para el criterio del auditor en la comunicación de las cuestiones clave de auditoría y evalúe si algunas cuestiones consideradas son o no adecuadas para su comunicación.

En el tercer apartado se describe información útil con respecto al contenido, estructura y comunicación de las cuestiones clave de auditoría

En el cuarto apartado se desarrolla el contenido respecto a la ubicación del párrafo de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.

En el último apartado se desarrollan ejemplos ilustrativos sobre la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría y se presentan ejemplos del informe de auditoría cuando existen diferentes tipos de opiniones del auditor ya sea que existan o no cuestiones clave de la auditoría por comunicar.

## **OBJETIVOS.**

### **Objetivo general:**

- Facilitar el proceso de determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría mediante la aplicación parámetros y procedimientos propuestos.

### **Objetivos específicos:**

- Proponer parámetros que sirvan de base para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría de estados financieros.
- Ilustrar procedimientos que permitan la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría, considerando las áreas de mayor riesgo de incorrección material, las áreas que han requerido juicios significativos y el efecto de hechos o transacciones significativas del período auditado.
- Ejemplificar las cuestiones clave de auditoría para facilitar la comprensión y aplicación de los requerimientos de la NIA 701.

## **1. PARÁMETROS FUNDAMENTALES PARA LA DETERMINACIÓN Y COMUNICACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.**

### **1.1. MEDICIÓN DE LA SIGNIFICATIVIDAD MEDIANTE FACTORES CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS.**

#### **1.1.1. Magnitud relativa**

Las NIA´s definen la importancia relativa o materialidad, como la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas superen la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. (The International Auditing and Assurance Standards Board, 2016)

Tan importante es la magnitud relativa en los estados financieros que muchas veces influyen en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las áreas de los estados financieros que son más significativas.

Muchos de los juicios de los usuarios de los estados financieros se basan en la importancia relativa de una determinada partida.

En el proceso de planificación y ejecución de la auditoría hasta llegar a la formación de la opinión, el auditor aplica la importancia relativa; muchas veces la importancia relativa depende de la atención de los usuarios de los estados financieros en determinadas partidas.

La magnitud relativa en la determinación de cuestiones clave de auditoría juega un papel muy importante; ya que, será un parámetro que el auditor podrá tomar en cuenta para

determinar aquellas áreas o partidas de las cuales el auditor evalúe y decida comunicar cuestiones clave de auditoría.

### **1.1.2. La naturaleza y efecto sobre la materia objeto de estudio**

La naturaleza de una cuestión clave, se refiere a la esencia de la cuestión o característica propia de dicha cuestión; es decir, que hay cuestiones que por su naturaleza son muy importantes, complejas o únicas que se abordan en el proceso de auditoría y que quizá muchas veces no son comunicadas a los usuarios de los estados financieros, y que influirían en gran manera en las decisiones económicas que toman.

Por su naturaleza, hay cuestiones que inciden directamente en la materia objeto de estudio o auditoría que se está realizando y son de mucha importancia para ser comunicadas a los usuarios de los estados financieros.

Existen procesos, partidas, transacciones o hechos que requieren atención significativa del auditor y que posiblemente sea de interés para los usuarios de los estados financieros. El auditor puede tomar como parámetro la naturaleza de la cuestión abordada en el proceso de auditoría y decidir si comunicarla o no, como tal en el informe de auditoría.

### **1.1.3. Interés expresado por el usuario**

Qué más adecuada puede ser una cuestión clave de auditoría, que aquella relacionada a los intereses de los usuarios de los estados financieros; hay usuarios de los estados financieros que se centran especialmente en determinadas áreas de los estados financieros, y que muchas veces, las decisiones que toman se basan en la perspectiva que tienen de esa área de interés.

La importancia relativa guarda cierta relación con respecto al interés expresado por los usuarios de los estados financieros. Si estas dos características de la cuestión abordada se juntan

se convertirían en parámetros fundamentales a tomar en cuenta para la determinación de las cuestiones clave a comunicar en el informe de auditoría.

La relación entre importancia relativa e interés expresado por los usuarios de los estados financieros se puede apreciar en el texto de la NIA 320 que literalmente dice:

*Entre los factores que pueden afectar la referencia adecuada para la determinación de la importancia relativa están:*

- *Si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad. (Por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos).*

## **2. PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN Y COMUNICACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.**

Para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría se deberán evaluar todas las cuestiones identificadas sobre la base de los parámetros siguientes:

- Magnitud relativa
- La naturaleza y efecto sobre la materia objeto de estudio
- Interés expresado por los usuarios.

### **2.1. DETERMINACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA DE LAS ÁREAS DE MAYOR RIESGO VALORADO EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.**

#### **2.1.1. Definiciones**

##### **Incorrección:**

Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (NIA 450, párrafo 4 (a))

**Incorrecciones materiales:**

Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. (NIA 320, párrafo 2)

**Procedimiento de valoración del riesgo:**

Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno con el objetivo de identificar y valorar las áreas de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos. (NIA 315, párrafo 4 (d))

**Riesgo significativo:**

Riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor requiere una consideración especial en la auditoría. (NIA 315, párrafo 4 (e))

**Evidencia adecuada:**

Medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. (NIA 500, párrafo 5 (b)).

**Evidencia suficiente:**

Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia necesaria depende de la valoración del riesgo del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría. (NIA 500, párrafo 5(e))

### 2.1.2. Descripción de actividad

El auditor desarrollará los procedimientos descritos en el punto 2.1.3 y posteriormente expondrá los resultados en la “Matriz de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría de las áreas de mayor riesgo valorado en el proceso de auditoría”.

### 2.1.3. Procedimientos

**P.1.** Identificar cuáles fueron las áreas de mayor riesgo significativo en el transcurso de la auditoría, considerando que fueron comunicadas a los responsables de la entidad.

- Revisar las áreas que se determinaron en la matriz de decisiones preliminares y seleccionar aquellas áreas que en la evaluación de riesgos obtuvieron un riesgo elevado de incorrección material.
- Elaborar un listado de todas aquellas áreas que se consideraron de mayor riesgo significativo en la matriz de decisiones preliminares, en el cual no se incluyan áreas de estados financieros en las que se aplican juicios significativos de la dirección, ni los hechos y transacciones que tienen un efecto significativo en los estados financieros.

**Propósito:**

Determinar las áreas de mayor riesgo significativo, en las cuales el auditor realizó una valoración de riesgo de incorrección material y que, por lo tanto, requirieron atención significativa del auditor.

**P.2.** De las áreas de mayor riesgo significativo determinadas anteriormente, identificar aquellas en las que hubo una reevaluación de procedimientos o que en cuyos casos existió cambio de enfoque de la auditoría a medida se desarrollaron los procedimientos planificados; por lo que, el auditor debe:

- Revisar los procedimientos elaborados en la planificación;
- Verificar los procedimientos que se adicionaron en el transcurso de la auditoría;
- Verificar las áreas en las que se adicionaron procedimientos de auditoría en las que se requirió mayor evidencia de la que se había establecido en los procedimientos a tratar en la auditoría;
- Determinar las áreas para las cuales se dificultó la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- Verificar en qué áreas cambiaron todos los procedimientos de auditoría y comparar con los que se establecieron en la planificación; y
- Seleccionar todas aquellas áreas en las que existieron situaciones descritas en los apartados anteriores.

**Propósito:**

Seleccionar las áreas de mayor riesgo en las que se requirieron procedimientos adicionales, cambios de enfoque de auditoría o si se requirió mayor evidencia de auditoría.

**P.3.** Trasladar las áreas de mayor riesgo de incorrección material determinadas en el P.1 y P.2 a la matriz de evaluación determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría.

**Propósito:**

Determinar las cuestiones que se consideraron de mayor riesgo de incorrección material y que ameritan ser evaluadas para determinarlas o no como cuestiones clave de auditoría.

Después de determinar las cuestiones significativas de mayor riesgo de incorrección material, se procede a evaluar cada cuestión en la siguiente matriz con el fin de seleccionar las de mayor significancia que serán incluidas en el informe de auditoría.



## **2.2. DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA DE LAS ÁREAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE HAN REQUERIDO JUICIOS SIGNIFICATIVOS.**

### **2.2.1. Definiciones**

#### **Estimación contable**

Una estimación contable, en términos sencillos, se refiere a una aproximación que a juicio de la dirección se hace a una partida contable como consecuencia de la falta de un medio preciso que permita medir o cuantificar dicha partida a un valor real.

#### **Políticas contables**

Según la NIC 8, las políticas contables son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de estados financieros.

#### **Juicio significativo**

A falta de una definición específica por parte de la norma, se puede concluir que el término “juicio significativo” se refiere a la valoración que hace el auditor de manera subjetiva de la relevancia de aquellas áreas para las que se requiere una aplicación de criterio en su determinación.

### **2.2.2. Descripción de actividad**

El auditor desarrollará los procedimientos descritos en el punto 2.2.3 y posteriormente expondrá los resultados en la “Matriz de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría de las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos”.

### **2.2.3. Procedimientos**

**P.4.** Identificar las áreas de los estados financieros que se relacionan con estimaciones contables que poseen un alto grado de incertidumbre y que por dicha razón han requerido juicio significativo de la dirección.

- Revisar las áreas de estimaciones contables que son significativas en los estados financieros.
- Revisar las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables de los estados financieros.
- Verificar los juicios aplicados en las políticas contables a utilizar para la contabilización de las estimaciones contables.
- Verificar la información presentada en las notas explicativas referente a las estimaciones contables para observar su correcta presentación.
- Elaborar un listado donde se detallen las áreas de los estados financieros que se relacionan con estimaciones contables donde la dirección ha aplicado juicios significativos según la verificación realizada en los apartados anteriores.

**Propósito:**

Analizar las áreas de incertidumbre material de las estimaciones contables para concluir si ameritan ser comunicadas como cuestiones clave de la auditoría.

**P.5.** Trasladar las áreas de estimaciones contables que poseen un alto grado de incertidumbre y aplicación de juicios significativos determinadas en el P.4 a la matriz de evaluación para determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría.

**Propósito:**

Concluir y evaluar si las cuestiones significativas relacionadas con la incertidumbre de las estimaciones contables son cuestiones clave de auditoría.

Después de determinar las cuestiones donde la entidad ha aplicado juicios significativos, se procede a evaluar cada cuestión en la siguiente matriz con el fin de seleccionar las de mayor significancia que serán incluidas en el informe de auditoría.



## **2.3. DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA PROVENIENTES DE HECHOS O TRANSACCIONES SIGNIFICATIVOS EN EL PERIODO AUDITADO.**

### **2.3.1. Definiciones**

#### **Hechos económicos:**

Son todos aquellos que tienen que ver con circunstancias del mercado, como por ejemplo la competencia y los cambios de precios.

#### **Hechos contables:**

Son los actos o transacciones que se realizan en la empresa y que se incorporan a la contabilidad.

#### **Hechos de regulación:**

Son todos aquellos hechos que se relacionan con el marco jurídico que regula a la empresa de un determinado sector.

#### **Hechos sectoriales:**

Son todos aquellos acontecimientos que afectan ya sea positiva o negativamente a un sector económico específico, al cual pertenece una empresa.

Dentro de los otros hechos pueden encontrarse los tecnológicos el cual definimos a continuación:

**Hechos tecnológicos:**

Consiste en todos los hechos relacionados a la tecnología de una empresa como es la adopción de aplicaciones de sistemas contables en los que las empresas registren sus operaciones.

**2.3.2. Descripción de actividad**

El auditor desarrollará los procedimientos descritos a en el punto 2.3.3 y posteriormente establecer los resultados en la “Matriz de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría provenientes de hechos o transacciones significativos en el periodo auditado”.

**2.3.3. Procedimientos**

**P.6.** Determinar hechos (económicos, contables, de regulación, sectoriales o de otra naturaleza) y transacciones que requirieron atención significativa que han tenido lugar durante el periodo auditado.

- Elaborar un análisis de los hechos ocurridos en el período, en los que se evalúe el impacto económico, contable, regulatorio, sectorial o de otra naturaleza.
- Seleccionar de los hechos anteriores los que a juicio del auditor tienen un impacto significativo en la entidad.
- Elaborar un listado de los hechos significativos del período que afectan de manera significativa en la entidad y explicar detalladamente el hecho.

**Propósito:**

Determinar cuestiones clave de auditoría considerando aquellos hechos que han requerido atención significativa en el periodo auditado y que han afectado los estados financieros.

**P.7.** Identificar las transacciones inusuales o ajenas al curso normal del negocio y todas aquellas transacciones con partes vinculadas en las que el auditor aplicó atención significativa.

- Revisar los registros contables de transacciones significativas que llamen la atención del auditor.
- Clasificar las transacciones más significativas como inusuales o ajenas al curso normal del negocio y todas aquellas transacciones con partes vinculadas en las que el auditor aplicó atención significativa.

**Propósito:**

Determinar cuestiones clave de auditoría considerando aquellas transacciones que han requerido atención significativa en el periodo auditado y que han afectado los estados financieros.

**P.8.** Trasladar los hechos y transacciones que requirieron atención significativa y que se identificaron P.6 y P.7 a la matriz de evaluación para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría provenientes de hechos o transacciones significativos en el periodo auditado para ser evaluadas.

Después de determinar las cuestiones más significativas relacionados a transacciones y hechos de la entidad, se procede a evaluar cada cuestión en la siguiente matriz con el fin de seleccionar las de mayor significancia que serán incluidas en el informe de auditoría.



### 3. COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.

Una vez determinadas las cuestiones clave de la auditoría, el auditor puede discutir cada una de ellas con el gobierno de la entidad, de tal manera que las partes traten cada cuestión clave de auditoría con la atención necesaria y que cualquiera de ellas comprenda la finalidad e importancia de su comunicación.

Para comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría es necesario conocer las partes que componen la redacción del párrafo, por lo que se mencionan a continuación:

- **Subtítulo:**

El subtítulo que encabezará el contenido del párrafo se denominará “Cuestiones clave de la auditoría”

- **Introducción:**

Se debe redactar una introducción general para las cuestiones clave que se comuniquen, según el párrafo 11 de la NIA 701 el auditor declarará lo siguiente:

- a) Las cuestiones clave de la auditoría son 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) y,
- b) Dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de la auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones.

- **Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría:**

Posterior a la introducción se debe describir cada una de las cuestiones clave de manera individualizada, cada una puede contener el nombre del área o cuenta de la que se ha determinado la cuestión clave de auditoría, por ejemplo: efectivo, inventarios, cuentas por pagar ingresos, gastos etc.

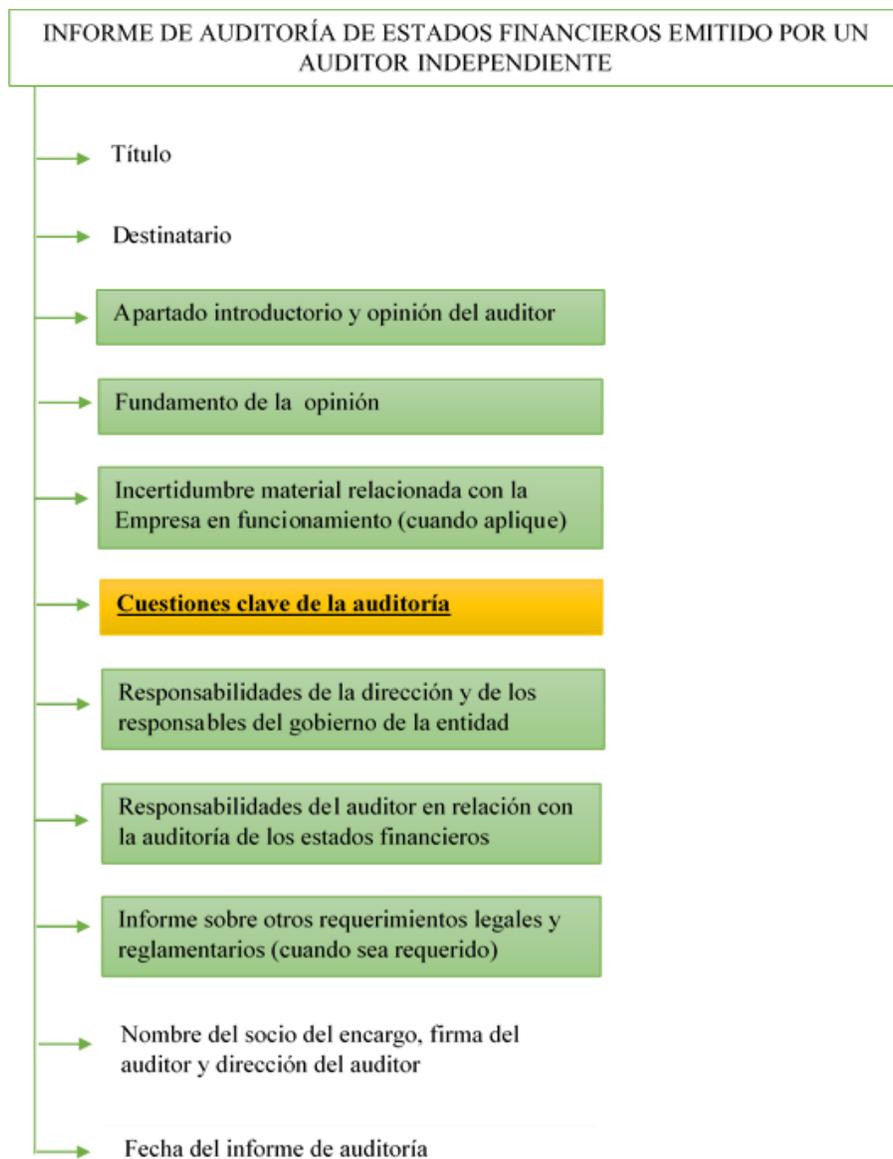
Es útil que los auditores realicen referencia a la información revelada en los estados financieros que se relacione con la cuestión clave de la auditoría, con el fin de facilitar la comprensión a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros sobre el modo en que la dirección ha tratado dicha cuestión en la preparación de sus estados financieros, esto según el párrafo A40 de la NIA 701.

En este punto el auditor debe describir la cuestión clave de auditoría de la manera más clara para que los usuarios puedan comprender con facilidad tal cuestión, para ello debe tratar sobre lo puntos tratados en el párrafo 13 de la NIA 701, que son los siguientes:

- a) El motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó.
- b) El modo en que se ha tratado la cuestión clave de auditoría.

#### **4. UBICACIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.**

La NIA 700 presenta ejemplos de la ordenación de los párrafos que se incluyen en los informes de auditoría y de acuerdo a ello pueden basarse los auditores para la realización de los informes de auditoría que emiten.



- **Figura 3: Ubicación del párrafo de cuestiones clave de auditoría en el informe.**

*Fuente:* Elaboración propia según contenido de la NIA 701.

En el gráfico anterior se puede observar que según los ejemplos presentados por la NIA 700 con respecto a la ordenación de los párrafos del informe de estados financieros, el auditor puede presentar las cuestiones clave de la auditoría como un párrafo que llame la atención de los usuarios, presentándolo cerca del párrafo de “Fundamentos de la opinión del auditor” y el de

“Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” (en caso de comunicarlo), cuyos párrafos también son importantes y presentan cuestiones clave de auditoría.

La NIA 701 en el párrafo A31 hace énfasis de que al situar la sección de cuestiones clave de la auditoría cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia ante los usuarios de esa información.

## **5. DESARROLLO DE PROCEDIMIENTOS Y EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA.**

Para el desarrollo de los procedimientos y ejemplos ilustrativos se tomará en cuenta el siguiente supuesto:

### **5.1. SUPUESTO**

La empresa ELECTRODO, S.A. DE C.V., tiene como finalidad la compra y venta de electrodomésticos, cuenta con 6 sucursales, cada una se encuentra ubicada en diferentes puntos del país. Dicha empresa ha contratado los servicios de la firma de auditoría “CIL, S.A. DE C.V.”, para que esta ejecute una auditoría del periodo 20XX, en la que se emita una opinión acorde a la razonabilidad de las cifras de sus estados financieros.

La empresa mencionada anteriormente, comercializa sus acciones en la bolsa de valores “INVIERTE, S.A. de C.V.”. Como lo establece la NIA 701, los auditores externos están obligados a comunicar las cuestiones clave de auditoría correspondientes al periodo auditado para las empresas que coticen en la bolsa de valores; de igual forma, deben informar que no existen cuestiones clave de la auditoría en caso de no haberse determinado.

## **5.2. DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LAS ÁREAS DE MAYOR RIESGO VALORADO EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.**

A continuación, se desarrollan los procedimientos empleados para la determinación de cuestiones clave de auditoría.

**P.1.** Identificar cuáles fueron las áreas de mayor riesgo significativo en el transcurso de la auditoría, considerando que fueron comunicados a los responsables de la entidad.

- Revisar las áreas que se determinaron en la matriz de decisiones preliminares y seleccionar aquellas áreas que en la evaluación de riesgos obtuvieron un riesgo elevado de incorrección material.

Como primer procedimiento, se procedió a identificar en la matriz de decisiones preliminares todas aquellas áreas que tienen un riesgo elevado de incorrección material en la auditoría. Posteriormente se realizó una lista de las áreas determinadas.

Durante el proceso de planificación de la auditoría el auditor determinó la siguiente matriz de decisiones preliminares:

<b>MATRIZ DE DECISIONES PRELIMINARES</b>		
<b>Cliente:</b>	ELECTRODO, S.A. de C.V.	Memorándum de Planeación  Índice 5.6
<b>Período de Auditoria:</b>	1 de enero al 31 de diciembre 20XX	
<b>Fecha visita:</b>	10 de enero 20XX	
<b>Tiempo visita/presentación informe (horas):</b>	Primera visita (4 semanas)	
NOTA: La siguiente matriz deberá ser la base para el enfoque y alcance de la auditoria, debiendo obtenerse la evidencia apropiada sobre el cumplimiento de pruebas de auditoria.		

Área del dictamen financiero.	Saldo en dólares al 31/12/XX	Discusión e identificación del nivel de riesgo	Respuesta a los riesgos de la entidad	Riesgo inherente	Riesgo de control	Riesgo de incorrección material	Riesgo de detección	Respuestas a los riesgos
Efectivo	2,756,000	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Cédulas de cuentas bancarias incompletas</li> <li>- Efectivo registrado incorrecto</li> <li>- Efectivo sea robado</li> <li>- No se deposita en el</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Conciliaciones bancarias.</li> <li>-Se practican arqueos de caja chica mensualmente</li> </ul>	Alto	Bajo	Medio	Medio	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Pruebas de controles.</li> <li>-Recálculo de conciliaciones bancarias.</li> <li>- Revisión de liquidación de caja chica.</li> </ul>

		banco oportunamente						
Cuentas y documentos por cobrar.	3,500,000	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Que no se posea una estimación para cuentas incobrables adecuada.</li> <li>-Que no paguen los clientes</li> <li>-No se posean niveles de antigüedad cuentas por cobrar.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Se fija periódicamente un porcentaje de estimación para cuentas incobrables mensualmente</li> </ul>	Alto	Alto	Alto	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Pruebas sustantivas.</li> <li>-Recálculo de antigüedad.</li> <li>-Confirmaciones externas.</li> <li>-Prueba de liquidaciones de cuentas por cobrar.</li> </ul>
Inventario	1,500,000	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Que exista deterioro en la cuenta de inventarios y que no sea contabilizado por la entidad.</li> <li>-Que el inventario registrado no exista en bodegas debido a robo.</li> <li>-No se registren todas las transacciones en el periodo que se realice la compra o</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Constituye una estimación para obsolescencia de inventario.</li> <li>- Practica inventarios físicos una vez al año.</li> </ul>	Bajo	Bajo	Bajo	Alto	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Pruebas de controles.</li> <li>-Revisión de proceso para la compra y recepción de mercadería.</li> <li>- Recálculo de estimación para obsolescencia de inventario.</li> <li>-Determinación de valor neto realizable.</li> <li>-Recálculo del Kardex.</li> </ul>

		<p>venta de mercadería.</p> <p>-Que el método de valuación de inventario no sea de conformidad a las leyes tributarias y normativa contable.</p> <p>-Deficiencias en el manejo del inventario y en los registros contables e inventario físico.</p>						
Propiedad, planta y equipo	18,000,000	<p>-Contabilización de activos fijos no existentes</p> <p>- Revaluaciones mal contabilizadas</p> <p>-Depreciación de propiedad planta y equipo no adecuada.</p> <p>- Existencia de activos con deterioro</p>	<p>-El método de depreciación se adecua a las necesidades de la empresa</p>	Alto	Alto	Alto	Bajo	<p>Pruebas sustantivas.</p> <p>-Recálculo de depreciaciones.</p> <p>-Prueba de saldos iniciales de activo fijo.</p> <p>-Prueba de adiciones y bajas de activo fijo.</p> <p>-Verificar que los costos de las propiedades, planta y equipo solo incluyan lo establecido en el marco normativo.</p> <p>Pruebas de controles:</p> <p>-Verificar la existencia y aplicación de una política</p>

								para el manejo contable de las propiedades, planta y equipo, y validar que esté acorde con el marco de información financiera aplicable.
Préstamos por pagar a largo plazo.	1,500,000	-Cálculo incorrecto de intereses. -Registro inicial de préstamo incorrecto.	Sin controles establecidos.	Alto	Alto	Alto	Bajo	Pruebas sustantivas. -Solicitar la confirmación de saldos a las obligaciones financieras. -Examinar los estados mensuales de las obligaciones financieras como base de comprobación de saldos individuales. -Realizar recálculo de los intereses pactados y verificar sus registros iniciales, y la porción a reclasificar a préstamos corrientes.
Ingresos	7,000,350	-Ingresos registrados no correspondientes al periodo - Ingresos	-Se factura de acuerdo con los pedidos de los clientes.	Alto	Bajo	Medio	Medio	-Pruebas de controles de proceso de facturación. -Pruebas sustantivas de los ingresos facturados.

		<p>provenientes de contratos que no cumplen con las cláusulas establecidas.</p> <p>-Ingresos no contabilizados</p> <p>Ingresos no registrados correctamente</p>	<p>- Se verifica que de los documentos sean ingresados en la fecha correspondiente.</p> <p>- Toda la documentación de facturación tiene sello de contabilizado.</p>					
Gastos	5,560,000	<p>-Que los gastos no estén correctamente registrados.</p> <p>-Que se hayan registrado gastos por los que no existe evidencia de su</p>	<p>- Existe jerarquía para la autorización de los desembolsos.</p> <p>- Todos los gastos deben</p>	Alto	Bajo	Medio	Medio	<p>Pruebas de controles y sustantivas.</p> <p>Prueba de controles para la verificación de la documentación del gasto.</p> <p>Prueba sustantiva para la verificación de los gastos.</p>

		existencia -Que se registren gastos que no corresponden al periodo.	de contar con una orden de compra. -A los gastos realizados se debe agregar el boucher o nota de abono de la cuenta electrónica.					
--	--	------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--	--

**Observaciones:**

Las áreas de mayor riesgo son el efectivo y equivalente y las cuentas por cobrar. El efectivo debido al gran importe que se posee en caja chica que resulta no ser adecuando a las necesidades.

Las cuentas por cobrar debido a que la venta al crédito es una nueva forma de explotar el giro del negocio.

<b>Preparado:</b>	E.S.I	<b>Fecha:</b>	12/01/20XX	<b>Hoja:</b>
<b>Supervisado:</b>	J.A.L	<b>Fecha:</b>	15/01/20XX	<b>Índice:</b>
<b>Aprobado</b>		<b>Fecha:</b>		

Luego de haber revisado la matriz de decisiones preliminares, revisamos los respectivos papeles de trabajo para establecer cuáles han sido las cuestiones más significativas que llamaron la atención del auditor.

### **Cuestión significativa de riesgo de incorrección material N° 1**

#### **Cuentas por cobrar**

La entidad en el periodo auditado dejó de vender en gran cantidad en relación con el periodo anterior; por lo tanto, la entidad ha decidido vender sus electrodomésticos al crédito, esto sin duda requiere poner gran atención en las cuentas por cobrar, especialmente en la forma de cómo la entidad manejará esta situación. Como parte del informe de auditoría que se emitirá se incluirá esta situación como cuestión clave de auditoría en el área de cuentas por cobrar ya que es de gran significancia y de interés para los usuarios de los estados financieros.

### **Cuestión significativa de riesgo de incorrección material N° 2**

#### **Propiedad planta y equipo**

Durante el periodo auditado la entidad decidió extenderse un poco más, para lo cual implemento proyectos muy grandes, trayendo consigo construcciones en proceso que para el periodo han generado que la entidad tenga grandes salidas de dinero en el transcurso de periodo auditado. Como los importes en los que ha incurrido la entidad son significativos según la evaluación realizada en la etapa de planificación, se requiere tomarlos en cuenta en la comunicación de aspectos clave de auditoría.

### **Cuestión significativa de riesgo de incorrección material N° 3**

#### **Préstamos por pagar a largo plazo**

La entidad para lograr el cumplimiento de sus objetivos se vio en la necesidad de abastecer de fondos para el funcionamiento normal de su actividad, por lo que ha recurrido al financiamiento externo, debido a eso en el periodo auditado obtuvo préstamos significativos que aumentan la deuda en gran proporción con respecto al año anterior.

- Elaborar un listado de todas aquellas áreas que se consideraron de mayor riesgo significativo en la matriz de decisiones preliminares, en el cual no se incluyan áreas de estados financieros en las que se aplican juicios significativos de la dirección, ni los hechos y transacciones que tienen un efecto significativo en los estados financieros.

#### **Listado de las áreas de mayor riesgo de incorrección material identificadas.**

- Cuentas y documentos por cobrar.
- Propiedad, planta y equipo.
- Préstamos por pagar a largo plazo.

**P.2.** De las áreas de mayor riesgo significativo determinadas anteriormente, identificar aquellas en las que hubo una reevaluación de procedimientos o que en cuyos casos existió cambio de enfoque de la auditoría a medida se desarrollaron los procedimientos planificados.

- Revisar los procedimientos elaborados en la planificación
- Verificar las áreas en las que se adicionaron procedimientos de auditoría en las que se requirió mayor evidencia de la que se había establecido en los procedimientos a tratar en la auditoría.

- Determinar las áreas para las cuales se dificultó la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Verificar en qué áreas cambiaron todos los procedimientos de auditoría y comparar con los que se establecieron en la planeación.

Se realizó revisión de todos los procedimientos fijados en la planificación y los que se adicionaron a medida avanzó la auditoría:

Área	Procedimientos establecidos	Procedimientos adicionales	Procedimientos finales	Comentarios
<b>Propiedad, planta y equipo.</b>	Pruebas sustantivas. -Recálculo de depreciaciones. -Prueba de saldos iniciales de activo fijo. -Prueba de adiciones y bajas de activo fijo. -Verificar que los costos de las propiedades, planta y equipo solo incluyan lo establecido en el marco normativo. Pruebas de controles: -Verificar la existencia y aplicación de una política para el manejo contable de las propiedades, planta y equipo, y validar que esté acorde con	-Verificación de que las construcciones en curso, efectivamente se encuentren en proceso y que no estén finalizadas y disponibles para ser reclasificadas al rubro de activo fijo correspondiente.  -Revisar las cuentas de gastos de mantenimiento y de reparaciones, y validar que no existan partidas importantes que cumplan la definición de activo y deban ser capitalizadas.	Pruebas sustantivas. -Recálculo de depreciaciones. -Prueba de saldos iniciales de activo fijo. -Prueba de adiciones y bajas de activo fijo. -Verificar que los costos de las propiedades, planta y equipo solo incluyan lo establecido en el marco normativo. Pruebas de controles: -Verificar la existencia y aplicación de una política para el manejo contable de las propiedades, planta y equipo, y validar que esté acorde con	En el área se requirió mayor evidencia de los controles implementados.

	el marco de información financiera aplicable.		<p>el marco de información financiera aplicable.</p> <p>-Verificación de que las construcciones en curso, efectivamente se encuentren en proceso y que no estén finalizadas y disponibles para ser reclasificadas al rubro de activo fijo correspondiente.</p> <p>-Revisar las cuentas de gastos de mantenimiento y de reparaciones, y validar que no existan partidas importantes que cumplan la definición de activo y deban ser capitalizadas.</p>	
<b>Cuentas y documentos por cobrar.</b>	<p>-Recálculo de antigüedad.</p> <p>- Confirmaciones externas.</p> <p>-Prueba de liquidaciones de cuentas por cobrar.</p>	-Recálculo de la estimación para cuentas incobrables	<p>-Recálculo de antigüedad.</p> <p>- Confirmaciones externas.</p> <p>-Prueba de liquidaciones de cuentas por cobrar.</p> <p>-Recálculo de la estimación para cuentas</p>	En el área se requirió mayor evidencia de los controles implementados

			incobrables	
<b>Préstamos por pagar a largo plazo</b>	-Solicitar la confirmación de saldos a las obligaciones financieras.  -Examinar los estados mensuales de las obligaciones financieras como base de comprobación de saldos individuales.  -Realizar recálculo de los intereses pactados y verificar sus registros iniciales, y la porción a reclasificar a préstamos corrientes.		-Solicitar la confirmación de saldos a las obligaciones financieras.  -Examinar los estados mensuales de las obligaciones financieras como base de comprobación de saldos individuales.  -Realizar recálculo de los intereses pactados y verificar sus registros iniciales, y la porción a reclasificar a préstamos corrientes.	En el área no se requirió mayor evidencia del tratamiento dado a los préstamos.

En ninguna de las áreas se requirió cambiar todos los procedimientos establecidos en la planificación, solamente adicionar otros para la obtención de más evidencia de auditoría.

- Seleccionar todas aquellas áreas en las que existieron situaciones descritas en los apartados anteriores.

- ✓ Cuentas y documentos por cobrar.
- ✓ Propiedad planta y equipo.

**Conclusión:**

Sobre la base del análisis realizado se determinó que ambas áreas deben seleccionarse para la evaluación en la matriz de determinación de cuestiones clave de auditoría, debido a que representan áreas de mayor riesgo según la evaluación realizada.

**P.3.** Trasladar las áreas de mayor riesgo de incorrección material determinadas en el P.1 y P.2 a la matriz de evaluación determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría.

**Matriz de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría de las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en el proceso de auditoría.**

N°	Área de mayor riesgo valorado de incorrección material o riesgos significativos encontrados	Cuestión	Parámetros			¿Se identificó en transcurso de auditoría? (5)	¿Ocurrió en periodo auditado?(6)	¿Se comunicó a los encargados de la entidad anteriormente?(7)	¿Fueron corregidas las deficiencias?(8)	¿América ser hallazgo? (9)	¿Qué tipo de opinión se informará? (10)			¿Se continuará con la evaluación? *(11)	Atención significativa por parte del auditor				Efecto significativo en la entidad			¿Es cuestión clave de auditoría?(16)	¿Alguna legislación nacional prohíbe su comunicación?(17)	¿América ser comunicada en el párrafo de cuestión clave de auditoría?(18)	Observación	
			¿Cumple la característica de significancia? (1)	Por su naturaleza							¿Es relevante para los usuarios?(4)	9.1	9.2		9.3	¿Se requirió de mayor evidencia suficiente y adecuada?(12)	¿Cambió la expectativa del auditor con respecto a la valoración de riesgo a medida se obtuvo mayor evidencia?(13)	¿Existió revaloración de los procedimientos?(14)	¿Se requirió adicionar más procedimientos de los planificados?(15)	Bajo	Medio					Alto
				¿Es compleja?(2)	¿Es única?(3)																					
1	Área de cuentas por cobrar.	La entidad ha optado por vender mercadería al crédito. Anteriormente la entidad solo vendía al contado.	S	N	S	S	S	X	X	N	Nm	N	N	S	S	N	S	S			S	S	N	S		
2	Propiedad planta y equipo	Desembolsos significativos para la construcción de activos fijos.	S	N	S	S	S	S	N	N	Nm	N	N	S	S	N	N	S			S	S	N	S		

Simbología	Significado
N	NO
S	SI
X	No aplica
Nm	No modificada
M	Modificada
D	Denegada

PRIMER FILTRO

Lo que se debe hacer:	Condiciones
No informar si cumple estrictamente	No se debe informar si cualquiera de las respuestas de la pregunta (9) o (10.3) es "S"
Si informar si cumple estrictamente	Se puede informar si las dos respuestas de la pregunta (9) y (10.3) es "N" o "X"

\*(11) La respuesta a esta pregunta depende de la evaluación realizada antes de esta, porque si es hallazgo o una opinión denegada, la evaluación ya no amerita continuar con la evaluación de la matriz, debido a que si es hallazgo este se comunicará en el párrafo de Fundamento de la opinión y si se deniega la opinión la comunicación de las cuestiones clave de auditoría no procede.

En la matriz anterior se determinaron las cuestiones relativas a las áreas con mayor riesgo valorado que ameritan ser comunicadas en el informe de auditoría en el párrafo de cuestiones clave de la auditoría, las cuales se describen a continuación:

### **1. Cuentas por cobrar**

La entidad en el periodo auditado aumentó sus ventas en gran proporción con respecto al año anterior esto debido a que la entidad decidió vender sus electrodomésticos al crédito, esto sin duda requiere poner gran atención en las cuentas por cobrar, especialmente en la forma de cómo la entidad manejará esta situación. Como parte del informe de auditoría que se emitirá se incluirá esta situación como cuestión clave de auditoría en el área de cuentas por cobrar ya que es de gran significancia y de interés para los usuarios de los estados financieros.

### **2. Propiedad, planta y equipo**

Durante el periodo auditado la entidad ha decidió extenderse un poco más, para lo cual ha implementó proyectos muy grandes, trayendo consigo construcciones en proceso que han generado que la entidad tenga grandes salidas de dinero en el transcurso de periodo auditado. Como los importes en los que ha incurrido la entidad son significativos según la evaluación realizada en la etapa de planificación, se requiere tomarlos en cuenta en la comunicación de aspectos clave de auditoría.

### **5.3. DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE LAS ÁREAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE HAN REQUERIDO JUICIOS SIGNIFICATIVOS.**

**P.4.** Identificar las áreas de los estados financieros que se relacionan con estimaciones contables que poseen un alto grado de incertidumbre y que por dicha razón han requerido juicio significativo de la dirección.

- Revisar las áreas significativas de los estados financieros en las que se aplican estimaciones contables.

Se revisaron las áreas relacionadas con las estimaciones contables en los estados financieros de la entidad y se centra la atención en las áreas de estimación para cuentas incobrables, obsolescencia de inventarios, deterioro y depreciación de activos obteniendo las siguientes cuestiones a tomar en cuenta:

- ✓ **Estimación para cuentas incobrables**

Las estimaciones para cuentas incobrables se han aumentado de un 4% a un 15% del valor de sus ventas al crédito como consecuencia del aumento de los créditos otorgados en los últimos meses por parte de la entidad a sus clientes. Esto produce un aumento significativo de \$ 462,023.10 en dicha estimación en los estados financieros.

- ✓ **Deterioro de propiedad, planta y equipo**

La entidad ha incrementado el importe de deterioro de propiedad, planta y equipo debido a los daños ocasionados a sus vehículos como consecuencia de las condiciones del sistema vial donde se distribuyen los productos que se comercializan. Esto

disminuyó en \$ 98,523.35 el importe de Propiedades, planta y equipo en los estados financieros.

✓ **Depreciación de propiedad, planta y equipo**

La entidad auditada deprecia los vehículos a una vida útil de 5 años; sin embargo, en el año auditado la entidad redujo la vida útil a 4 años, aumentando el importe de depreciación en \$ 97,232.14 anuales. La dirección expresa que esta decisión es tomada debido a que considera que efectivamente la vida útil se verá reducida debido al uso y a las malas condiciones de las vías a las cuales son expuestos dichos vehículos en las entregas de los productos. Para tal fin se utilizaron los servicios de un experto.

- Revisar las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables de los estados financieros.

Se revisaron las políticas contables, referentes al área en cuestión, establecidas por la entidad y se concluye lo siguiente:

**Estimación para cuentas incobrables.**

La política contable relacionada a las cuentas incobrables del período anterior establecía un 4% de las ventas al crédito como incobrables. Con la actualización de dicha estimación, la política establece un 15% de las ventas al crédito como cuentas de dudoso cobro.

**Deterioro de propiedad, planta y equipo**

Respecto del deterioro de propiedad, planta y equipo, la entidad ha establecido una política que reconoce deterioro. En el presente año se ha aumentado en \$ 98,523.35 el monto de deterioro como consecuencia de las condiciones ambientales.

**Depreciación de propiedad, planta y equipo**

La entidad ha establecido como política contable depreciar los vehículos a 5 años; sin embargo, este año se cambió dicha política; lo que consistió en la disminución de la vida útil a 4 años.

- Verificar los juicios aplicados en las políticas contables a utilizar para la contabilización de las estimaciones contables.

**Estimación para cuentas incobrables.**

La estimación para cuentas incobrables, de acuerdo a la dirección, se ha aumentado en un 11% a consecuencia del aumento en los créditos otorgados. Esto según la dirección acarrea mayores probabilidades de tener cuentas de dudoso cobro.

**Deterioro de propiedad, planta y equipo**

Según la dirección, los daños sufridos por los activos han sido incrementados debido a las malas condiciones del sistema vial a los cuales se exponen al momento de la distribución de la mercadería, por tal razón se aumenta el porcentaje de deterioro.

## **Depreciación de propiedad, planta y equipo**

En cuanto a la depreciación, la dirección expresa que los activos se están exponiendo a malas condiciones viales y a un mayor uso debido al aumento de clientes en todo el país.

- Verificar la información presentada en las notas explicativas referente a las estimaciones contables para observar su correcta presentación.

Se verificaron las notas explicativas de las áreas anteriores y se encuentran adecuadamente revelados los importes incluyendo los cambios actuales.

- Elaborar un listado donde se detallen las áreas de los estados financieros que se relacionan con estimaciones contables donde la dirección ha aplicado juicios significativos según la verificación realizada en los apartados anteriores.

De las áreas para las que se han requerido juicios significativos por parte de la dirección se destacan las siguientes, las cuales se tomarán en cuenta para la determinación de las cuestiones clave de auditoría a comunicar en el informe.

1. **Cuentas por cobrar:** Estimación para cuentas incobrables
2. **Propiedad, planta y equipo:** Deterioro de propiedad, planta y equipo
3. **Depreciación:** Depreciación de propiedad, planta y equipo

**P.5.** Trasladar las áreas de estimaciones contables que poseen un alto grado de incertidumbre y aplicación de juicios significativos determinadas en el P.4 a la matriz de evaluación para determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría.

Después de determinar las cuestiones de mayor juicio significativo, se considera necesario evaluar cada cuestión en la siguiente matriz con el fin de informar las de mayor significancia.

## Matriz de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría de las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos.

N°	Área de estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección	Cuestión	Parámetros				Información relacionada				¿Es un área donde la dirección aplicó juicios significativos? (11)	Mencione el o los juicios de la dirección aplicados	¿Se comunicó a los encargados alguna opinión sobre prácticas contables de la entidad? (12)	¿Cuál fue la opinión del auditor comunicada sobre las prácticas contables? (13)	¿América se hallazgo? (14)	¿Qué tipo de opinión se informará? (15)			¿Se continuará con la evaluación? (16)	Efecto significativo en la entidad			¿Es cuestión clave de auditoría? (17)	¿Alguna legislación nacional prohíbe su comunicación? (18)	¿América se comunicada en el párrafo de cuestión clave de auditoría? (19)	Observación						
			¿Cumple la característica de significancia? (1)	Por su naturaleza		¿Se identificó en transcurso de auditoría? (5)	¿Ocurrió en período auditado? (6)	Políticas contables		Estimaciones contables						Información a revelar	¿Se han realizado cambios significativos en el período? (7)	¿Las prácticas de la entidad son congruentes con las entidades del mismo sector? (8)		¿Se requirió la participación de un experto para su determinación? (9)	¿Se encuentra información basada en las notas aplicables? (10)	Nm					M	D	Bajo	Medio	Alto	
				¿Es compleja? (2)	¿Es única? (3)			¿Es relevante para los usuarios? (4)	¿Se requirió la participación de un experto para su determinación? (9)																							¿Se encuentra información basada en las notas aplicables? (10)
1	Estimación para cuentas incobrables	La entidad incrementó en un 11% la estimación para las cuentas incobrables.	S	S	S	S	S	S	N	S	N	S	S	Nm	X	X	S	X	X	S	N	S	Se comunicará como cuestión clave de auditoría porque es significativa y relevante para el conocimiento de los usuarios del informe.									
2	Deterioro de propiedad, planta y equipo	La entidad ha incrementado de 5% a 15% la estimación por deterioro de propiedad, planta y equipo.	S	S	S	N	S	S	N	S	S	S	S	Nm	X	X	S	X	S	X	N	N	N	No es necesario comunicarla en el informe porque no es significativo para los usuarios.								
3	Depreciación de propiedad, planta y equipo	La entidad redujo la vida útil de sus vehículos de 5 años a 4 años, incrementando el importe de depreciación anual.	S	S	S	N	S	S	N	S	S	S	S	Nm	X	X	S	S	X	X	N	N	N	No es significativo su efecto en los estados financieros como para comunicarla.								

Símbología	Significado
N	NO
S	SI
x	No aplica
Nm	No modificada
M	Modificada
D	Denegada

PRIMER FILTRO	
Lo que se debe hacer:	Condiciones
No informar si cumple estrictamente	No se debe informar si cualquiera de las respuestas de la pregunta (14) o (15.3) es "S"
Si informar si cumple estrictamente	Se puede informar si las dos respuestas de la pregunta (14) y (15.3) es "N" o "X"

(6) La respuesta a esta pregunta depende de la evaluación realizada antes de esta, porque si es hallazgo o una opinión denegada, la evaluación ya no amerita continuar con la evaluación de la matriz, debido a que si es hallazgo este se comunicará en el párrafo de Fundamento de la opinión y si se deniega la opinión la comunicación de las cuestiones clave de auditoría no procede.

En la matriz anterior se determinaron las cuestiones relativas a juicios significativos sobre estimaciones contables que ameritan ser comunicadas en el informe de auditoría en el párrafo de cuestiones clave de la auditoría, las cuales se describen a continuación:

### **1. Estimaciones para cuentas incobrables**

Se han aumentado de un 4% a un 15% del valor de sus ventas a consecuencia del aumento de los créditos otorgados en los últimos meses por parte de la entidad a sus clientes. Esto produce un aumento significativo de \$ 462,023.10 en dicha estimación en los estados financieros.

## **5.4. DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA PROVENIENTES DE HECHOS O TRANSACCIONES SIGNIFICATIVOS EN EL PERIODO AUDITADO.**

### **5.4.1. Determinación de cuestiones clave de auditoría provenientes de hechos significativos en el periodo auditado.**

**P.6.** Determinar hechos (económicos, contables, de regulación, sectoriales o de otra naturaleza) y transacciones que requirieron atención significativa que han tenido lugar durante el periodo auditado.

- Elaborar un análisis de los hechos ocurridos en el período, en los que se evalúe el impacto económico, contable, regulatorio, sectorial o de otra naturaleza.

Los hechos ocurridos en el periodo auditado que se han determinado por el auditor son los siguientes:

**Supuestos:**

<b>Tipo de hecho</b>	<b>Análisis</b>
<b>Hecho regulatorio</b>	En el 2,0XX se aprobó el aumento del salario mínimo a \$400 lo que ha ocasionado un impacto significativo en los gastos de la entidad.
<b>Hecho económico</b>	En el período 20XX hubo entrada de 3 competidores en la región en que la entidad comercializa sus productos
<b>Hechos sectoriales</b>	Se han obtenido amenazas de pago de extorsión debido a la delincuencia en la zona.
<b>Hechos contables</b>	No se han detectado hechos contables que afecten a la entidad
<b>Hecho tecnológico</b>	En el período auditado la entidad desarrollo plan de negocios el cual consistió en utilizar internet como herramienta para implementar el comercio en línea, obteniendo un incremento en los ingresos del 40% en relación al año anterior.

- Seleccionar de los hechos anteriores los que a juicio del auditor tienen un impacto significativo en la entidad.

De los hechos descritos en el procedimiento anterior el auditor seleccionará los que a su juicio considere que pueden afectar significativamente a la empresa auditada los cuales se presentan a continuación:

- ✓ **Hecho regulatorio:** Se considera importante comunicar a los usuarios del informe de auditoría el aumento significativo de los gastos por pago de salarios en la entidad, debido a la aprobación del aumento al salario mínimo.
- ✓ **Hecho tecnológico:** Se considera importante comunicar a los usuarios del informe de auditoría sobre el plan de negocios en línea implementado por la entidad en el periodo auditado y los resultados obtenidos que han incrementado significativamente los ingresos del periodo.

- Elaborar un listado de los hechos significativos del período que afectan de manera significativa en la entidad y explicar detalladamente el hecho.

En el presente procedimiento se describe más detalladamente los hechos que han llamado la atención del auditor y se explica las circunstancias relacionadas al hecho.

### **Hecho regulatorio**

- 1- Una entidad que actualmente se está auditando, cuenta con aproximadamente 1,200 empleados a los cuales les paga su salario de acuerdo con lo establecido en las leyes nacionales (salario mínimo); sin embargo, debido a las discusiones de los órganos competentes ha cambiado en gran medida la ley establecida referente a los importes del salario mínimo. Aumentando el salario mínimo de \$300 a \$400 en el periodo auditado. La entidad no había tomado medidas para prepararse y de alguna manera adaptarse a los nuevos límites que se establecieron; por lo que, en sus estados financieros se refleja un aumento considerable en los gastos por salarios.

### **Hecho tecnológico**

- 2- En el periodo auditado los dirigentes de la entidad ejecutaron un plan de negocio, en el cual se ha utilizado internet como una herramienta para comercializar sus productos, el objetivo es generar nuevas vías de comercio y expandir las actividades de la entidad nacional e internacionalmente; cabe mencionar que hasta el momento la entidad no había utilizado internet para tal fin. La entidad incrementó sus ingresos en un 40% con respecto al año anterior del auditado.

#### **5.4.2. Determinación de cuestiones clave de auditoría provenientes de transacciones significativas en el periodo auditado.**

**P.7.** Identificar las transacciones inusuales o ajenas al curso normal del negocio y todas aquellas transacciones con partes vinculadas en las que el auditor aplicó atención significativa.

- Revisar los registros contables de transacciones significativas que llamen la atención del auditor.

En este procedimiento el auditor verifica registros contables de transacciones significativas que sean inusuales o ajenas al curso normal de la entidad y las realizadas con partes relacionadas.

Para la selección de los registros contables, se toma una muestra y en base a dicha muestra el auditor revisa los registros contables y selecciona las transacciones que someterá a evaluación.

Los registros seleccionados son los siguientes:

##### **Transacción significativa N° 1:**

Se realizó una venta al crédito en el extranjero por un valor de 578,000 euros a un tipo de cambio de \$1.35, lo que equivale a \$780,300 con respecto al efectivo recibido.

El inventario corresponde al 70% de las ventas efectuadas.

### Comprobante de diario

Fecha: 30/09/XX

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
	<b>Cuentas por cobrar</b>		\$ 780,300.00	
	Mercadería	\$ 780,300.00		
	<b>Costo de ventas</b>		\$ 546,210.00	
	<b>Venta</b>			\$ 780,300.00
	Mercadería	\$ 780,300.00		
	<b>Inventario</b>			\$ 546,210.00
	<b>v/Para contabilizar venta en el extranjero al crédito</b>			

Para el cierre del periodo cada euro equivalía a \$1.50, lo que indicó ingresos por diferencial cambiario.

### Comprobante de diario

Fecha: 31/12/XX

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
	<b>Cuentas por cobrar</b>		\$ 86,700.00	
	Mercadería	\$ 86,700.00		
	<b>Otro ingresos</b>			\$ 86,700.00
	Diferencial cambiario	\$ 86,700.00		
	<b>v/Para contabilizar diferencial cambiario</b>			

Se considera transacción significativa debido a que la transacción fue realizada al crédito y el aumento de los otros ingresos por el diferencial cambiario ha sido significativo.

#### Transacción significativa N° 2:

La entidad realizó una venta al crédito a una de sus sucursales por un valor de \$65,000 más IVA de la cual sólo ha sido cancelado un 20%.

### Comprobante de diario

Fecha: 03/05/XX

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
	<b>Cuentas por cobrar</b>		\$ 73,450.00	
	Mercadería			
	<b>Costo de ventas</b>		\$ 45,500.00	
	<b>Ventas</b>			\$ 65,000.00
	Mercadería	\$ 65,000.00		
	<b>IVA Débito Fiscal</b>			\$ 8,450.00
	<b>Inventario</b>			\$ 45,500.00
	<b>v/Por venta de mercadería al crédito a la sucursal X1</b>			

El día 13/11/XX la sucursal X1 canceló un 20% de la venta realizada el 03/05/XX.

### Comprobante de diario

Fecha: 13/11/XX

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
	<b>Efectivo y equivalentes de efectivo</b>		\$ 14,690.00	
	Bancos	\$ 14,690.00		
	<b>Cuenta por cobrar</b>			\$ 14,690.00
	Mercadería	\$ 14,690.00		
	<b>v/Por pago del 20% de la mercadería vendida el 03-05-20XX</b>			

Los registros contables anteriores representan una transacción entre partes relacionadas que es significativa y sólo se ha canceló un 20% en el 20XX, la sucursal X1 adeuda un 80% de la transacción a la empresa.

- Clasificar las transacciones más significativas como inusuales o ajenas al curso normal del negocio y todas aquellas transacciones con partes vinculadas en las que el auditor aplicó atención significativa.

**Transacciones significativas:****Transacción inusual.**

- 1- El 30-09-XX la entidad ha realizado una venta en el extranjero que haciende a 578,000 euros a un tipo de cambio de \$1.35, esto es equivalente a \$780,300. Debido a la conversión de la moneda extrajera y a los cambios constantes en el tipo de cambio para el día 31-12-20XX el euro equivalía a \$1.50, por lo que han surgido ingresos por dicha conversión por un valor de \$86,700. El importe resulta ser bastante significativo según se presenta en los resultados del periodo; sin embargo, es importante aclarar que cabe la posibilidad que posteriormente esto cambie.

**Transacción con parte relacionada.**

- 2- El 03-05-20XX la entidad realizó una venta al crédito a una de sus sucursales por un valor de \$65,000 más IVA de la cual sólo ha sido cancelado un 20% cuyo pago fue realizado el 03-11-20XX. Esta transacción se respalda mediante un acuerdo en el cual la sucursal pagará los respectivos intereses por el retraso de los pagos.

**P.8.** Trasladar los hechos y transacciones que requirieron atención significativa y que se identificaron P.6 y P.7 a la matriz de evaluación para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría para ser evaluadas.

**Matriz de evaluación para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría provenientes de hechos o transacciones significativas del período.**

N°	Área de hechos o transacciones significativas	Cuestión	Parámetros											¿Existieron juicios significativos en cuanto al reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones?(11)	Mencione el o los juicios de la dirección aplicados	¿Se han determinado acontecimientos económicos contables, de regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado las hipótesis o juicios de la dirección?(12)	¿Qué tipo de acontecimientos económicos, contables, de regulación, sectoriales o de otra naturaleza han afectado las hipótesis o juicios de la dirección?(13)	¿Cómo han afectado los acontecimientos económicos, contables, sectoriales o de otra naturaleza las hipótesis o juicios de la dirección?(14)	¿Amerita ser hallazgo? (15)	¿Qué tipo de opinión se informará? (16)			¿Se continuará con la evaluación? (17)	Efecto significativo en la entidad			¿Es cuestión clave de auditoría?(18)	¿Alguna legislación nacional prohíbe su comunicación?(19)	¿Amerita ser comunicada en el párrafo de cuestión clave de auditoría?(20)	Observación						
			¿Cumple la característica de significancia?(1)	Por su naturaleza		¿Es relevante para los usuarios?(4)	¿Se identificó en el transcurso de la auditoría? (5)	¿Ocurrió en el período auditado?(6)	¿Puede discutirse entre el auditor y los responsables de la entidad?(7)	¿Es una transacción con partes relacionadas?(8)	¿Es transacción significativa ajena al curso normal del negocio?(9)	¿Es transacción significativa inusual al curso normal del negocio?(10)	Reconocimiento							Valoración	Presentación	Revelación		16.1	Nm	16.2					M	16.3	D	Bajo	Medio	Alto
				¿Es compleja?(2)	¿Es única?(3)																															
1	Gastos de operación	Aumento del salario mínimo en el periodo auditado, por reforma de leyes laborales	S	N	S	S	S	S	S	X	X	X	X	X	X	X	X	S	Regulación	Aumento significativo de los gastos de administración en la subcuenta de salarios	N	Nm	N	N	S	N	N	S	S	N	S	Los sueldos de los empleados han requerido un aumento significativo en los gastos				
2	Ingresos	En el periodo auditado los dirigentes de la entidad ejecutaron un plan de negocio, en el cual se ha utilizado internet como una herramienta para comercializar sus productos, el objetivo es generar nuevas vías de comercio y expandir las actividades de la entidad nacional e internacionalmente; cabe mencionar que hasta el momento la entidad no había utilizado internet para tal fin. La entidad incrementó sus ingresos en un 40% con respecto al año anterior del auditado.	S	S	S	S	S	S	S	X	X	X	X	X	X	X	X	S	Tecnológicos	Aumento significativo de los ingresos	N	Nm	N	N	S	N	N	S	S	N	S	Gracias a la ejecución del plan de negocios en línea para la comercialización de productos, la empresa aumento sus ingresos en un 40% en relación al año anterior.				

N°	Área de hechos o transacciones significativas	Cuestión	Parámetros													Mencione el o los juicios de la dirección aplicados	¿Se han determinado acontecimientos económicos, contables, de regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado las hipótesis o juicios de la dirección?(12)	¿Qué tipo de acontecimientos económicos, contables, de regulación, sectoriales o de otra naturaleza han afectado las hipótesis o juicios de la dirección?(13)	¿Cómo han afectado los acontecimientos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza las hipótesis o juicios de la dirección?(14)	¿América ser hallazgo? (15)				¿Se continuará con la evaluación? (17)			Efecto significativo en la entidad			¿Es cuestión clave de auditoría?(18)	¿Alguna legislación nacional prohíbe su comunicación?(19)	¿América ser comunicada en el párrafo de cuestión clave de auditoría?(20)	Observación
			¿Cumple la característica de significancia?(1)	Por su naturaleza		¿Es relevante para los usuarios?(4)	¿Se identificó en el transcurso de la auditoría?(5)	¿Ocurrió en el período auditado?(6)	¿Fue discutido entre el auditor y los responsables de la entidad?(7)	¿Es una transacción con partes relacionadas?(8)	¿Es transacción significativa ajena al curso normal del negocio?(9)	¿Es transacción significativa inusual al curso normal del negocio?(10)	Reconocimiento	Valoración	Presentación					Revelación	16.1 Nm	16.2 M	16.3 D	Bajo	Medio	Alto							
				¿Es compleja?(2)	¿Es única?(3)																												
3	Otros Ingresos	El 30-06-09 la entidad realizó una venta en el extranjero que haciende a 578,000 euros a un tipo de cambio de \$1.35, esto es equivalente a \$780,300 . Debido a la conversión de la moneda extranjera y a los cambios constantes en el tipo de cambio para el día 31-12-2016 el euro equivalía a \$1.50, por lo que han surgido ingresos por dicha conversión por un valor de \$86,700. El importe resulta ser bastante significativo según se presenta en los resultados del periodo, sin embargo, es importante aclarar que cabe la posibilidad que posteriormente esto cambie.	S	S	S	S	S	S	S	N	N	S	N	S	N	N	N	X	X	X	N	Nm	N	N	N	S	S	N	S	S	N	S	Los cambios por diferencial cambiario se pueden dar de un momento a otro , por lo que los ingresos registrados por diferencial cambiario pueden aumentar o disminuir.
4	Ingresos	La entidad realizó una venta al crédito a una de sus sucursales por un valor de \$65,000 más IVA de la cual sólo ha sido cancelado un 20%.	S	N	N	N	S	S	S	S	N	N	N	N	N	N	N	X	X	X	N	Nm	N	N	S	S	N	N	N	N	N	N	Es una transacción al crédito que no es inusual, y que la sucursal cancelará poco a poco.

Simbología	Significado
N	NO
S	SI
X	No aplica
Nm	No modificada
M	Modificada
D	Denegada

PRIMER FILTRO	
Lo que se debe hacer:	Condiciones
No informar si cumple estrictamente	No se debe informar si cualquiera de las respuestas de la pregunta (15) o (16.3) es "S"
Si informar si cumple estrictamente	Se puede informar si las dos respuestas de la pregunta (15) y (16.3) es "N" o "X"

\*(17) La respuesta a esta pregunta depende de la evaluación realizada antes de esta, porque si es hallazgo o una opinión denegada, la evaluación ya no amerita continuar con la evaluación de la matriz, debido a que si es hallazgo este se comunicará en el párrafo de Fundamento de la opinión y si se deniega la opinión la comunicación de las cuestiones clave de auditoría no procede.

En la matriz anterior se determinaron que cuestiones de hechos y transacciones ameritan comunicarse en el informe de auditoría en el párrafo de cuestiones clave de la auditoría, las cuales se describen a continuación:

### **1. Gastos de operación**

La entidad cuenta con aproximadamente 1,200 empleados a los cuales les paga su salario de acuerdo con lo establecido en las leyes nacionales (salario mínimo); sin embargo, debido a las discusiones de los órganos competentes ha cambiado en gran medida la ley establecida referente a los importes del salario mínimo. Aumentando el salario mínimo de \$300 a \$400 en el periodo auditado. La entidad no había tomado medidas para prepararse y de alguna manera adaptarse a los nuevos límites que se establecieron; por lo que, en sus estados financieros se refleja un aumento considerable en los gastos por salarios.

### **2. Ingresos (Hecho tecnológico)**

En el periodo auditado los dirigentes de la entidad ejecutaron un plan de negocio, en el cual se ha utilizado internet como una herramienta para comercializar sus productos, el objetivo es generar nuevas vías de comercio y expandir las actividades de la entidad nacional e internacionalmente; cabe mencionar que hasta el momento la entidad no había utilizado internet para tal fin. La entidad incrementó sus ingresos en un 40% con respecto al año anterior del auditado.

### **3. Otros ingresos (Diferencial cambiario)**

La entidad en la cual se está realizando una auditoría actualmente, ha realizado una venta en el extranjero que asciende a 578,000 euros a un tipo de cambio de \$1.35, esto es equivalente a \$780,300 para el 30-09-XX. Debido a la conversión de la moneda extranjera y a los cambios constantes en el tipo de cambio para el día 31-12-XX el euro equivalía a

\$1.50, por lo que han surgido ingresos por dicha conversión por un valor de \$86,700. El importe resulta ser bastante significativo según se presenta en los resultados del periodo, sin embargo, es importante aclarar que cabe la posibilidad que posteriormente esto cambie.

### **5.5. INFORME DE AUDITORÍA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD COTIZADA PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE IMAGEN FIEL.**

En los ejemplos de informe de auditoría que se presentan a continuación se adicionan las cuestiones clave de auditoría determinadas después de haber desarrollado los procedimientos propuestos (cuando ameritan ser comunicadas).

En el caso de que se incluya en el informe de auditoría el párrafo de las “Cuestiones clave de la auditoría”, este contendrá su respectivo título, introducción y cada cuestión clave de auditoría es identificada con el nombre del área donde se ha originado.

Además, todos los ejemplos se basarán en los supuestos siguientes:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con marco de imagen fiel. La entidad se dedica a la venta de electrodomésticos.
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF.
- Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría comprenden el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores, del CVPCPA.

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570.

### **5.5.1. Ejemplo N° 1 de informe de auditoría que incluye cuestiones clave de auditoría y cuya opinión es no modificada.**

Además de los supuestos generales, en este ejemplo se tomará en cuenta lo siguiente:

- ✓ El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o “limpia”) sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- ✓ Se han determinado cuestiones clave de auditoría de acuerdo con los procedimientos desarrollados en los puntos 5.2 al 5.4.

El informe de auditoría se presenta a continuación:

#### **INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

**A los accionistas de ELECTRODO, S.A. de C.V.**

#### **Opinión**

Hemos auditado los estados financieros de la compañía ELECTRODO, S.A. de C.V, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el estado de resultado, 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, la situación financiera de la Sociedad ELECTRODO, S.A. DE C.V. al 31 de diciembre de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financieras.

### **Fundamento de la opinión**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. 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 Compañía de conformidad con el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que es aplicable a nuestra auditoría de los estados financieros en El Salvador, y hemos cumplido con nuestras responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos del Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del CVPCPA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

### **Cuestiones clave de auditoría**

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

A continuación, se presentan las cuestiones clave de auditoría determinadas:

<b>Cuestiones clave de la auditoría</b>	<b>Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.(procedimientos aplicados)</b>
<p><b><u>Cuentas por cobrar:</u></b></p> <p>La entidad en el periodo auditado aumentó sus ventas en gran proporción con respecto al año anterior esto debido a que la entidad decidió vender sus electrodomésticos al crédito, esto sin duda requiere poner gran atención en las cuentas por cobrar, especialmente en la forma de cómo la entidad manejará esta situación. (ver nota x)</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área se realizó confirmación de cuentas por cobrar, procedimientos sustantivos de revisión analítica para cuentas por cobrar, recálculo de antigüedad de cuentas por cobrar y revisión de la suficiencia de la estimación para cuentas incobrables.</p>
<p><b><u>Propiedad planta y equipo:</u></b></p> <p>Durante el periodo auditado la entidad ha decidió extenderse un poco más, para lo cual ha implementó proyectos muy grandes, trayendo consigo construcciones en proceso que han generado que la entidad tenga grandes salidas de dinero en el transcurso de periodo auditado. Como los importes en los que ha incurrido la entidad son significativos según la evaluación realizada en la etapa de planificación, se requiere tomarlos en cuenta en la comunicación de aspectos clave de auditoría. (ver nota x)</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área, se realizaron procedimientos de auditoría encaminados a la determinación de aquellas salidas de efectivo que irán a formar parte del costo del activo en construcción de acuerdo con marco normativo usado por la entidad. Se llevó a cabo un examen minucioso del tratamiento de todos los desembolsos efectuados y la forma de contabilizarlos e incorporarlos al costo del activo, se verificó que las construcciones en proceso, efectivamente se encuentren en proceso y que no estén finalizadas y disponibles para ser reclasificadas al rubro del activo correspondiente, se revisaron las cuentas de gastos de mantenimiento y reparaciones para validar que no existan partidas importantes que cumplan la definición de activo y por lo cual deban de ser</p>

	capitalizadas, entre otros procedimientos.
<p><b><u>Estimaciones para cuentas incobrables:</u></b></p> <p>Se han aumentado de un 4% a un 15% a consecuencia del aumento de los créditos otorgados en los últimos meses por parte de la entidad a sus clientes. Esto produce un aumento significativo de \$462,023.10 en dicha estimación en los estados financieros. (ver nota x)</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área se realizó verificación de los ingresos, así como de récord crediticio de los clientes a los que la entidad otorga crédito, revisión de cuentas por cobrar y antigüedad de saldos, políticas de crédito.</p>
<p><b><u>Gastos de operación:</u></b></p> <p>La entidad cuenta con aproximadamente 1,200 empleados a los cuales les paga su salario de acuerdo con lo establecido en las leyes nacionales (salario mínimo); sin embargo, debido a las discusiones de los órganos competentes ha cambiado en gran medida la ley establecida referente a los importes del salario mínimo. Aumentando el salario mínimo de \$300 a \$400 en el periodo auditado. La entidad no había tomado medidas para prepararse y de alguna manera adaptarse a los nuevos límites que se establecieron; por lo que, en sus estados financieros se refleja un aumento considerable en los gastos por salarios. (ver nota x)</p>	<p>Los procedimientos aplicados consistieron en recálculo de planillas, confirmación de empleados en sus puestos de trabajo, comparación de gastos en salarios registrados versus planillas de salarios.</p>
<p><b><u>Ingresos:</u></b></p> <p>En el periodo auditado los dirigentes de la entidad ejecutaron un plan de negocio, en el cual se ha utilizado internet como una herramienta para comercializar sus productos, el objetivo es generar nuevas vías de comercio y expandir las actividades de la entidad nacional e internacionalmente; cabe mencionar que hasta el</p>	<p>Revisión del registro de transacciones ejecutadas en línea, verificar las entradas de efectivo en las cuentas bancarias por las transacciones realizadas en línea, verificar las entradas, salidas y existencias de inventarios.</p>

<p>momento la entidad no había utilizado internet para tal fin. La entidad incrementó sus ingresos en un 40% con respecto al año anterior del auditado. (ver nota x)</p>	
<p><b><u>Otros ingresos (Diferencial cambiario):</u></b>  El 30-06-XX la entidad ha realizado una venta en el extranjero que asciende a 578,000 euros a un tipo de cambio de \$1.35, esto es equivalente a \$780,300. Debido a la conversión de la moneda extranjera y a los cambios constantes en el tipo de cambio para el día 31-12-20XX el euro equivalía a \$1.50, por lo que han surgido ingresos por dicha conversión por un valor de \$86,700. El importe resulta ser bastante significativo según se presenta en los resultados del periodo, sin embargo, es importante aclarar que cabe la posibilidad que posteriormente esto cambie. (ver nota x)</p>	<p>Se seleccionó una muestra de los registros contables del periodo auditado y en base a dicha muestra el auditor seleccionó transacciones que llamaron su atención, por lo que verificó la significancia de la transacción y realizó los estudios de diferencial cambiario que existió a la fecha de las transacciones para realizar los recálculos del registro contable.</p>

**Responsabilidades de la Administración y de los encargados del gobierno de la Compañía en relación con los estados financieros.**

La Administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y del control interno que la Administración 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 Administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Compañía de continuar como negocio en marcha, revelando, según

corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando el principio contable de negocio en marcha, excepto si la Administración tiene la intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los encargados del gobierno de la Compañía son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

### **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 Normas Internacionales de Auditoría siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, 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 Normas Internacionales de Auditoría, 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 Compañía.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la Compañía deje de ser un negocio en marcha.
- 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 logren la presentación fiel.

Comunicamos con los encargados del gobierno de la Compañía en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos

significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

CIL, S.A. de C.V.

Inscripción N° XXXX

Juan Antonio Pérez

Socio

Inscripción N° XXXX

San Salvador, El Salvador.

04 de mayo de 20X1.

### **5.5.2. Ejemplo N° 2 de informe de auditoría que incluye cuestiones clave de auditoría y cuya opinión es desfavorable (adversa).**

Además de los supuestos generales, en este ejemplo se tomará en cuenta lo siguiente:

- ✓ El auditor ha concluido que es adecuada una opinión desfavorable (adversa) sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- ✓ Se han determinado cuestiones clave de auditoría de acuerdo con los procedimientos desarrollados en los puntos 5.2 al 5.4.

El informe de auditoría se presenta a continuación:

## **INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

**A los accionistas de ELECTRODO, S.A. de C.V.**

## **Opinión**

Hemos auditado los estados financieros de la compañía ELECTRODO, S.A. de C.V, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el estado de resultado, 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, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ELECTRODO, S.A. DE C.V., al 31 de diciembre de 20XX, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF).

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

Tal y como explica en la nota X, se revisaron las cuentas por pagar y no coincidían con la información proporcionada por la entidad por una cantidad de \$2, 700,300.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. 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 Compañía de conformidad con el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que es aplicable a nuestra auditoría de los estados financieros en El Salvador, y hemos cumplido con nuestras responsabilidades de ética de conformidad con esos

requerimientos del Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del CVPCPA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

### **Cuestiones clave de auditoría**

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

<b>Cuestiones clave de la auditoría</b>	<b>Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.(procedimientos aplicados)</b>
<p><b><u>Cuentas por cobrar:</u></b></p> <p>La entidad en el periodo auditado aumentó sus ventas en gran proporción con respecto al año anterior esto debido a que la entidad decidió vender sus electrodomésticos al crédito, esto sin duda requiere poner gran atención en las cuentas por cobrar, especialmente en la forma de cómo la entidad manejará esta situación. (ver nota x)</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área se realizó confirmación de cuentas por cobrar, procedimientos sustantivos de revisión analítica para cuentas por cobrar, recálculo de antigüedad de cuentas por cobrar y revisión de la suficiencia de la estimación para cuentas incobrables.</p>
<p><b><u>Propiedad planta y equipo:</u></b></p> <p>Durante el periodo auditado la entidad ha decidió extenderse un poco más, para lo cual ha implementó proyectos muy grandes, trayendo consigo construcciones en proceso que han</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área, se realizaron procedimientos de auditoría encaminados a la determinación de aquellas salidas de efectivo que irán a formar parte del costo</p>

<p>generado que la entidad tenga grandes salidas de dinero en el transcurso de periodo auditado. Como los importes en los que ha incurrido la entidad son significativos según la evaluación realizada en la etapa de planificación, se requiere tomarlos en cuenta en la comunicación de aspectos clave de auditoría. (ver nota x)</p>	<p>del activo en construcción de acuerdo con marco normativo usado por la entidad. Se llevó a cabo un examen minucioso del tratamiento de todos los desembolsos efectuados y la forma de contabilizarlos e incorporarlos al costo del activo, se verificó que las construcciones en proceso, efectivamente se encuentren en proceso y que no estén finalizadas y disponibles para ser reclasificadas al rubro del activo correspondiente, se revisaron las cuentas de gastos de mantenimiento y reparaciones para validar que no existan partidas importantes que cumplan la definición de activo y por lo cual deban de ser capitalizadas, entre otros procedimientos.</p>
<p><b><u>Estimaciones para cuentas incobrables:</u></b> Se han aumentado de un 4% a un 15% a consecuencia del aumento de los créditos otorgados en los últimos meses por parte de la entidad a sus clientes. Esto produce un aumento significativo de \$462,023.10 en dicha estimación en los estados financieros. (ver nota x)</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área se realizó verificación de los ingresos, así como de récord crediticio de los clientes a los que la entidad otorga crédito, revisión de cuentas por cobrar y antigüedad de saldos, políticas de crédito.</p>
<p><b><u>Gastos de operación:</u></b> La entidad cuenta con aproximadamente 1,200 empleados a los cuales les paga su salario de acuerdo con lo establecido en las leyes nacionales (salario mínimo); sin embargo, debido a las discusiones de los órganos competentes ha cambiado en gran medida la ley</p>	<p>Los procedimientos aplicados consistieron en recálculo de planillas, confirmación de empleados en sus puestos de trabajo, comparación de gastos en salarios registrados versus planillas de salarios.</p>

<p>establecida referente a los importes del salario mínimo. Aumentando el salario mínimo de \$300 a \$400 en el periodo auditado. La entidad no había tomado medidas para prepararse y de alguna manera adaptarse a los nuevos límites que se establecieron; por lo que, en sus estados financieros se refleja un aumento considerable en los gastos por salarios. (ver nota x)</p>	
<p><b><u>Ingresos:</u></b></p> <p>En el periodo auditado los dirigentes de la entidad ejecutaron un plan de negocio, en el cual se ha utilizado internet como una herramienta para comercializar sus productos, el objetivo es generar nuevas vías de comercio y expandir las actividades de la entidad nacional e internacionalmente; cabe mencionar que hasta el momento la entidad no había utilizado internet para tal fin. La entidad incrementó sus ingresos en un 40% con respecto al año anterior del auditado. (ver nota x)</p>	<p>Revisión del registro de transacciones ejecutadas en línea, verificar las entradas de efectivo en las cuentas bancarias por las transacciones realizadas en línea, verificar las entradas, salidas y existencias de inventarios.</p>
<p><b><u>Otros ingresos (Diferencial cambiario):</u></b></p> <p>El 30-09-XX la entidad ha realizado una venta en el extranjero que asciende a 578,000 euros a un tipo de cambio de \$1.35, esto es equivalente a \$780,300. Debido a la conversión de la moneda extranjera y a los cambios constantes en el tipo de cambio para el día 31-12-20XX el euro equivalía a \$1.50, por lo que han surgido ingresos por dicha conversión por un valor de \$86,700. El importe resulta ser bastante significativo según se presenta en los resultados del periodo, sin</p>	<p>Se seleccionó una muestra de los registros contables del periodo auditado y en base a dicha muestra el auditor seleccionó transacciones que llamaron su atención, por lo que verificó la significancia de la transacción y realizó los estudios de diferencial cambiario que existió a la fecha de las transacciones para realizar los recálculos del registro contable.</p>

embargo, es importante aclarar que cabe la posibilidad que posteriormente esto cambie. (ver nota x)	
-----------------------------------------------------------------------------------------------------	--

### **Responsabilidades de la Administración y de los encargados del gobierno de la Compañía en relación con los estados financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y del control interno que la Administración 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 Administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Compañía de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando el principio contable de negocio en marcha, excepto si la Administración tiene la intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los encargados del gobierno de la Compañía son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

### **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 Normas Internacionales de Auditoría siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden

deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, 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 Normas Internacionales de Auditoría, 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 Compañía.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que

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

- 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 logren la presentación fiel.

Comunicamos con los encargados del gobierno de la Compañía en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

CIL, S.A. de C.V.

Inscripción N° XXXX

Juan Antonio Pérez

Socio

Inscripción N° XXXX

San Salvador, El Salvador.

04 de mayo de 20X1.

### **5.5.3. Ejemplo N° 3 de informe de auditoría que incluye cuestiones clave de auditoría y cuya opinión es con salvedades.**

Además de los supuestos generales, en este ejemplo se tomará en cuenta lo siguiente:

- ✓ El auditor ha concluido que es adecuada una opinión con salvedades sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- ✓ Se han determinado cuestiones clave de auditoría de acuerdo con los procedimientos desarrollados en los puntos 5.2 al 5.4.

El informe de auditoría se presenta a continuación:

## **INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

**A los accionistas de ELECTRODO, S.A. de C.V.**

### **Opinión**

Hemos auditado los estados financieros de la compañía ELECTRODO, S.A. de C.V, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el estado de resultado, 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, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financieras.

### **Fundamento de la opinión con salvedades**

Las cuentas por pagar de la sociedad ELECTRODO, S.A, DE C.V. está registrada en el balance de situación a 31 de diciembre de 20XX por un valor de \$232,885.00, el cual representa un

aumento significativo de un 395.5%, en relación al año anterior. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado en las cuentas por pagar de ELECTRODO, S.A. DE C.V. debido a que se nos negó el acceso a la información financiera, por lo tanto, no hemos podido determinar si los importes registrados se presentan de manera razonable.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. 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 Compañía de conformidad con el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que es aplicable a nuestra auditoría de los estados financieros en El Salvador, y hemos cumplido con nuestras responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos del Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del CVPCPA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

### **Cuestiones clave de auditoría**

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

describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

<b>Cuestiones clave de la auditoría</b>	<b>Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.(procedimientos aplicados)</b>
<p><b><u>Cuentas por cobrar:</u></b></p> <p>La entidad en el periodo auditado aumentó sus ventas en gran proporción con respecto al año anterior esto debido a que la entidad decidió vender sus electrodomésticos al crédito, esto sin duda requiere poner gran atención en las cuentas por cobrar, especialmente en la forma de cómo la entidad manejará esta situación. (ver nota x)</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área se realizó confirmación de cuentas por cobrar, procedimientos sustantivos de revisión analítica para cuentas por cobrar, recálculo de antigüedad de cuentas por cobrar y revisión de la suficiencia de la estimación para cuentas incobrables.</p>
<p><b><u>Propiedad planta y equipo:</u></b></p> <p>Durante el periodo auditado la entidad ha decidió extenderse un poco más, para lo cual ha implementó proyectos muy grandes, trayendo consigo construcciones en proceso que han generado que la entidad tenga grandes salidas de dinero en el transcurso de periodo auditado. Como los importes en los que ha incurrido la entidad son significativos según la evaluación realizada en la etapa de planificación, se requiere tomarlos en cuenta en la comunicación de aspectos clave de auditoría. (ver nota x)</p>	<p>Como parte de los procedimientos implementados para esta área, se realizaron procedimientos de auditoría encaminados a la determinación de aquellas salidas de efectivo que irán a formar parte del costo del activo en construcción de acuerdo con marco normativo usado por la entidad. Se llevó a cabo un examen minucioso del tratamiento de todos los desembolsos efectuados y la forma de contabilizarlos e incorporarlos al costo del activo, se verificó que las construcciones en proceso, efectivamente se encuentren en proceso y que no estén finalizadas y disponibles para ser reclasificadas al rubro del activo correspondiente, se revisaron las cuentas de gastos de mantenimiento y reparaciones para validar que no existan partidas importantes que cumplan la definición de</p>

	activo y por lo cual deban de ser capitalizadas, entre otros procedimientos.
<p><b><u>Estimaciones para cuentas incobrables:</u></b></p> <p>Se han aumentado de un 4% a un 15% a consecuencia del aumento de los créditos otorgados en los últimos meses por parte de la entidad a sus clientes. Esto produce un aumento significativo de \$462,023.10 en dicha estimación en los estados financieros. (ver nota x)</p>	Como parte de los procedimientos implementados para esta área se realizó verificación de los ingresos, así como de récord crediticio de los clientes a los que la entidad otorga crédito, revisión de cuentas por cobrar y antigüedad de saldos, políticas de crédito.
<p><b><u>Gastos de operación:</u></b></p> <p>La entidad cuenta con aproximadamente 1,200 empleados a los cuales les paga su salario de acuerdo con lo establecido en las leyes nacionales (salario mínimo); sin embargo, debido a las discusiones de los órganos competentes ha cambiado en gran medida la ley establecida referente a los importes del salario mínimo. Aumentando el salario mínimo de \$300 a \$400 en el periodo auditado. La entidad no había tomado medidas para prepararse y de alguna manera adaptarse a los nuevos límites que se establecieron; por lo que, en sus estados financieros se refleja un aumento considerable en los gastos por salarios. (ver nota x)</p>	Los procedimientos aplicados consistieron en recálculo de planillas, verificación de nómina de empleados, confirmación de empleados en sus puestos de trabajo, comparación de gastos en salarios registrados versus planillas de salarios.
<p><b><u>Ingresos:</u></b></p> <p>En el periodo auditado los dirigentes de la entidad ejecutaron un plan de negocio, en el cual se ha utilizado internet como una herramienta para comercializar sus productos, el objetivo es generar nuevas vías de comercio y expandir las</p>	Revisión del registro de transacciones ejecutadas en línea, verificar las entradas de efectivo en las cuentas bancarias por las transacciones realizadas en línea, verificar las entradas, salidas y existencias de inventarios.

<p>actividades de la entidad nacional e internacionalmente; cabe mencionar que hasta el momento la entidad no había utilizado internet para tal fin. La entidad incrementó sus ingresos en un 40% con respecto al año anterior del auditado. (ver nota x)</p>	
<p><b><u>Otros ingresos (Diferencial cambiario):</u></b></p> <p>El 30-09-XX la entidad ha realizado una venta en el extranjero que asciende a 578,000 euros a un tipo de cambio de \$1.35, esto es equivalente a \$780,300. Debido a la conversión de la moneda extranjera y a los cambios constantes en el tipo de cambio para el día 31-12-20XX el euro equivalía a \$1.50, por lo que han surgido ingresos por dicha conversión por un valor de \$86,700. El importe resulta ser bastante significativo según se presenta en los resultados del periodo, sin embargo, es importante aclarar que cabe la posibilidad que posteriormente esto cambie. (ver nota x)</p>	<p>Se seleccionó una muestra de los registros contables del periodo auditado y en base a dicha muestra el auditor seleccionó transacciones que llamaron su atención, por lo que verificó la significancia de la transacción y realizó los estudios de diferencial cambiario que existió a la fecha de las transacciones para realizar los recálculos del registro contable.</p>

### **Responsabilidades de la Administración y de los encargados del gobierno de la Compañía en relación con los estados financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y del control interno que la Administración 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 Administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Compañía de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando el principio contable de negocio en marcha, excepto si la Administración tiene la intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los encargados del gobierno de la Compañía son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

### **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 Normas Internacionales de Auditoría siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, 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 Normas Internacionales de Auditoría, 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 Compañía.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la Compañía deje de ser un negocio en marcha.
- 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 logren la presentación fiel.

Comunicamos con los encargados del gobierno de la Compañía en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos

significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

CIL, S.A. de C.V.

Inscripción N° XXXX

Juan Antonio Pérez

Socio

Inscripción N° XXXX

San Salvador, El Salvador.

04 de mayo de 20X1.

#### **5.5.4. Ejemplo N° 4: este ejemplo de informe de auditoría cuando hubo denegación de la opinión:**

Además de los supuestos generales, en este ejemplo se tomará en cuenta lo siguiente:

- ✓ El auditor ha concluido que, debido a la negativa de la entidad a proporcionar gran parte de la información para la auditoría en curso, se deniega la opinión.
- ✓ Debido a que no se obtuvo información solicitada a la dirección no se pudieron determinar cuestiones clave de auditoría.

El informe de auditoría se presenta a continuación:

### **INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

**A los accionistas de ELECTRODO, S.A. de C.V.**

#### **Denegación de opinión**

Hemos auditado los estados financieros de la compañía ELECTRODO, S.A. de C.V, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el estado de resultado, 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.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión sobre estos estados financieros.

### **Fundamento de la opinión**

La empresa ELECTRODO, S.A. de C.V., no ha proporcionado una gran parte de documentación soporte de los gastos e ingresos en los que ha incurrido en el periodo, representando estos el 45% de los gastos totales y un 55% de los ingresos totales, respectivamente, por lo que no se ha podido constatar que los gastos e ingresos presentados en el estado de resultados son reales.

### **Responsabilidades de la Administración y de los encargados del gobierno de la Compañía en relación con los estados financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y del control interno que la Administración 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 Administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Compañía de continuar como negocio en marcha, revelando, según

corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando el principio contable de negocio en marcha, excepto si la Administración tiene la intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los encargados del gobierno de la Compañía son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

### **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 Normas Internacionales de Auditoría siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, 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 Normas Internacionales de Auditoría, 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 Compañía.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la Compañía deje de ser un negocio en marcha.
- 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 logren la presentación fiel.

Comunicamos con los encargados del gobierno de la Compañía en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos

significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

CIL, S.A. de C.V.

Inscripción N° XXXX

Juan Antonio Pérez

Socio

Inscripción N° XXXX

San Salvador, El Salvador.

04 de mayo de 20X1.

**5.5.5. Ejemplo N° 5: este ejemplo de informe de auditoría con el apartado de cuestiones clave de auditoría estará basado en que ocurren las siguientes circunstancias:**

Además de los supuestos generales, en este ejemplo se tomará en cuenta lo siguiente:

- ✓ El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o “limpia”) sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- ✓ No se han determinado cuestiones clave de auditoría de acuerdo con los procedimientos aplicados.

El informe de auditoría se presenta a continuación:

### **INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

**A los accionistas de ELECTRODO, S.A. de C.V.**

#### **Opinión**

Hemos auditado los estados financieros de la compañía ELECTRODO, S.A. de C.V, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el estado de resultado,

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, la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financieras.

### **Fundamento de la opinión**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. 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 Compañía de conformidad con el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que es aplicable a nuestra auditoría de los estados financieros en El Salvador, y hemos cumplido con nuestras responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos del Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores del CVPCPA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

### **Cuestiones clave de auditoría**

Hemos determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se de deban comunicar.

### **Responsabilidades de la Administración y de los encargados del gobierno de la Compañía en relación con los estados financieros**

La Administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y del control interno que la Administración 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 Administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Compañía de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando el principio contable de negocio en marcha, excepto si la Administración tiene la intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los encargados del gobierno de la Compañía son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

### **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 Normas Internacionales de Auditoría siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, 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 Normas Internacionales de Auditoría, 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 Compañía.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de

auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la Compañía deje de ser un negocio en marcha.

- 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 logren la presentación fiel.

Comunicamos con los encargados del gobierno de la Compañía en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

CIL, S.A. de C.V.

Inscripción N° XXXX

Juan Antonio Pérez

Socio

Inscripción N° XXXX

San Salvador, El Salvador.

04 de mayo de 20X1.

## CONCLUSIONES

El objetivo principal de la investigación fue facilitar el proceso de determinación y comunicación de aspectos clave de auditoría mediante de los parámetros y procedimientos propuestos. De acuerdo con los resultados obtenidos de la investigación realizada se puede concluir lo siguiente:

- Los profesionales de la contaduría pública que ejercen la auditoría cuentan con la existencia de instituciones que realizan actividades en favor de los profesionales para la capacitación sobre temas novedosos y actuales para su correcta aplicación en el campo en que se desarrollan.
- Uno de los aspectos principales que han influido para que los profesionales de la contaduría pública consideren confusos los procesos para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría es su poca practicidad debido a la novedad del tema en cuestión.
- Con la investigación realizada se determinó que existe necesidad de los profesionales de la contaduría pública que ejercen la auditoría, de material ilustrativo y explicativo para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de la auditoría; ya que, gran parte de los auditores consideraron que aún resulta confusa la determinación.
- La herramienta propuesta tiene como fin la facilitación en la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría.

## RECOMENDACIONES

- Que los auditores externos asistan a capacitaciones, para adquirir más conocimientos relacionados a la determinación y comunicación de cuestiones clave de la auditoría.
- Se recomienda a los profesionales, que a pesar de que se auditen entidades sin obligación pública de rendir cuentas, se determinen y comuniquen cuestiones clave de auditoría, si las hubiera, de tal forma que se dé un mayor aporte a los usuarios del informe de auditoría de estados financieros.
- Hacer uso de los parámetros y procedimientos propuestos para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de la auditoría con el fin de que pueda aumentar la comprensión de todo lo relacionado a la temática.

## BIBLIOGRAFÍA

- Cisneros Ramos, W. (8 de Diciembre de 2015). *Historia de auditoría 2*. Obtenido de <https://prezi.com/l4ekjd82kjke/historia-de-auditoria-2/>
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (27 de Julio de 2016). Obtenido de Matriz Acuerdos y Resoluciones: <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/matriz-acuerdos-y-resoluciones/>
- Corporación Edi-Ábaco Cía.Ltda. (2002). *Corporación de Contadores Públicos del Estado de Sucre*. Obtenido de <http://www.ccp sucre.org.ve/LeyesReglamentos/leyes/NormativaInternacional/5NIC-NIIFInterpretaciones/NIATraduccion/sec700dictamenauditorsobrelosestadosfinancieros.pdf>
- CVPCPA. (2018, enero 24). Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores. *Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores*. San Salvador, El Salvador, El Salvador.
- Domínguez, Manuel Borrajo (2002). La auditoría interna y externa. En M. B. Domínguez, *Partida dobl*.
- IAASB. (julio de 2013). *Normas Internacionales de Auditoría (NIA) Propuestas Nuevas y Revisadas*. Obtenido de Borrador para discusión pública: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/Trans/Complete%20ED%20Reporting%20on%20Audited%20Financial%20Statementsesp-final.pdf>
- Jimenez, Y. (2017, 10 16). *Gerencie.com*. Recuperado el 10 25, 2017, de *Gerencie.com*: <https://www.gerencie.com/auditoria-externa.html>
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría (4 1, 2000). Recuperado el 10 30, 2017, de <http://tramites.gob.sv/media/LEY%20REGULADORA%20DEL%20EJERCICIO%20DE%20LA%20CONTADURIA%2009.pdf>
- Machucca, A. (2007). *La auditoría concepto actual o antiguo*. Universidad Francisco de Paula Santander.
- Merino B., R. d. (2011). *Issuu*. Recuperado el Septiembre de 2017, de [https://issuu.com/bibliotecapedagogica/docs/proceso\\_de\\_adopci\\_n\\_de\\_las\\_normas\\_](https://issuu.com/bibliotecapedagogica/docs/proceso_de_adopci_n_de_las_normas_)
- Mora, C. C. (07 de marzo de 2015). *Federación Argentina De Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*. (C. Cayetano Mora, Ed.) Recuperado el 6 de Junio de 2017, de <https://www.facpce.org.ar/>
- Orellana Tejada, G. R. (Agosto de 2010). Manual de prodedimiento para la aplicación de técnicas de muestreo estadístico y no estadístico como una herramienta básica de auditoría a los estados financieros según Norma Internacional de Auditoría 530. En G. R. Orellana Tejada, *Manual de prodedimiento para la aplicación de técnicas de muestreo estadístico y no estadístico como una herramienta básica de auditoría a los estados financieros según Norma Internacional de Auditoría 530*. San Salvador, El Salvador.
- The International Auditing and Assurance Standards Board. (2006). *Normas Internacionales de Auditoría*.

The International Auditing and Assurance Standards Board. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría*.

The International Auditing and Assurance Standards, I. (2002). *Normas Internacionales de Auditoría (NIA)*.

The International Auditing and Assurance Standards Board. (2016). *Normas Internacionales de Auditoría*.

# ANEXOS

## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo No. 1 Carta de solicitud de información

Anexo No. 2 Cuestionario dirigido a los profesionales de la contaduría pública que ejercen la auditoría

Anexo No. 3 Presentación de resultados



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



San Salvador, 12 de junio de 2017.

Respetable auditor/a externo.

Somos un equipo de egresados cuyos integrantes mencionamos a continuación: Jayme Ernesto Córdova Cruz, con carné de estudiante universitario CC12049, Emerson Salvador Inocente Arias con carné de estudiante universitario IA12003 y Jacqueline Aracely López Flores, con carné de estudiante universitario LF12003; actualmente nos encontramos en el proceso de preparación del trabajo de graduación, y enfocamos la investigación en el área de auditoría externa, específicamente se abordará el tema *“Determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente”*; por lo que, se nos hace de mucha importancia solicitar de su ayuda en el llenado de la encuesta, el objetivo es recopilar información para conocer más a fondo la problemática, las posibles causas, los efectos que se han dado y la manera en que se ha atendido el problema sobre la temática que se está investigando.

Brindamos nuestro agradecimiento por la disposición de su tiempo, atención y participación en resolver el cuestionario de investigación.

La información que se nos proporcione será manejada con estricta confidencialidad y será exclusivamente utilizada para fines académicos.

Atentamente,

---

Lic. Daniel Nehemías Reyes López.  
Coordinador de seminario de procesos de graduación.

---

Licda. María Margarita de Jesús Martínez de Hernández.  
Directora de Escuela de Contaduría Pública.



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



**CUESTIONARIO DIRIGIDO A PROFESIONALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA  
QUE EJERCEN LA AUDITORÍA EXTERNA.**

**Objetivo:** Obtener conocimientos sobre qué factores generan confusión al momento de la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría que deben ser incluidas en el informe de auditoría de estados financieros.

**Indicaciones:** Marque con una "X" la opción que considere apropiada.

1- ¿Ha emitido hasta el momento algún informe en el que se haya incluido un párrafo de cuestiones clave de auditoría?

Sí

No

2- ¿Considera que es importante comunicar cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría?

Sí

No

3- ¿Considera que existe información suficiente para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría?

Sí

No

4- ¿Considera que la determinación de una cuestión clave de auditoría puede resultar confusa para el auditor?

Sí

No

Si su respuesta fue **Sí**, conteste la siguiente pregunta; si su respuesta fue **No**, omita la siguiente y conteste la número 6.

5- ¿Qué factores considera que causan confusión en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría? (Puede marcar más de una opción).

Subjetividad para su determinación y comunicación

Poca información acerca del tema

Poca claridad y ejemplificación de la normativa y herramientas técnicas existentes.

Poca practicidad sobre el tema

Desconocimiento normativo o legal del auditor

Otros: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

6- ¿Ha realizado usted actividades para comprender lo relacionado a las cuestiones clave de auditoría?

Sí

No

7- ¿La firma de auditoría donde labora ha realizado actividades para comprender lo relacionado a las cuestiones clave de auditoría?

Sí

No

No aplica

Si su respuesta es No, explique por qué: \_\_\_\_\_

---

---

8- ¿Ha asistido a capacitaciones que traten sobre el tema de la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría?

Sí

No

Si su respuesta fue **Sí**, conteste la siguiente pregunta; si su respuesta fue **No**, omita la siguiente y conteste la número 10.

9- ¿Por quién fue impartida la capacitación?

---

---

10- ¿Ha elaborado alguna herramienta para facilitar la identificación de cuestiones clave de auditoría?

Sí

No

11- ¿Considera que el desarrollo de más contenido ilustrativo en la cual se profundice sobre las cuestiones clave de auditoría sería un buen aporte para la profesión?

Sí

No

12- ¿Considera que esta investigación que pretende presentar una propuesta de parámetros y procedimientos para facilitar la comprensión en la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría sería relevante para la profesión?

Sí

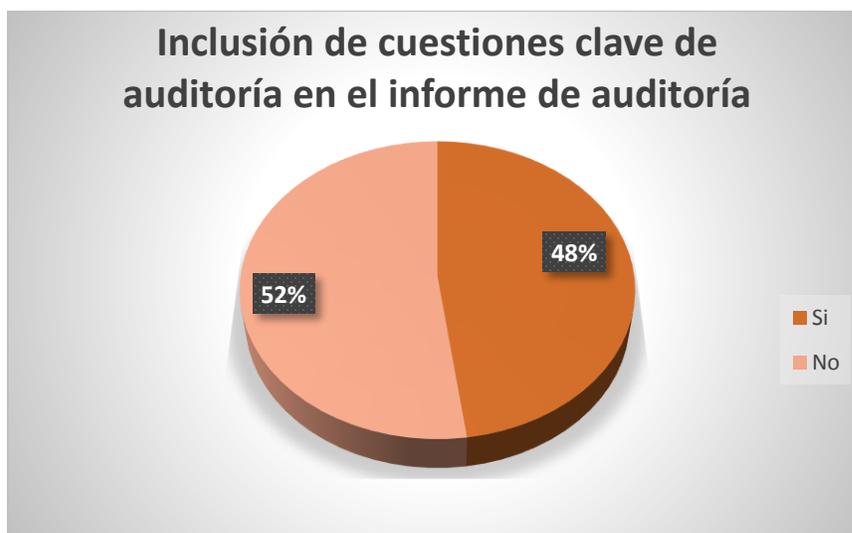
No

**Tabulación y análisis de resultados.**

**1- ¿Ha emitido hasta el momento algún informe en el que se haya incluido un párrafo de cuestiones clave de auditoría?**

**Objetivo:** Conocer la aplicabilidad de la NIA 701 en el Salvador.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	22	48%
No	24	52%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



**Análisis:**

Más del 50% de los auditores externos no han emitido algún informe en el cual incluyan cuestiones clave de auditoría, debido a esta situación se puede expresar que no todos los auditores externos de El Salvador han practicado la aplicación de la NIA 701 y en gran parte se

debe a que no todas las empresas cotizan en la bolsa de valores, para las cuales es de obligatoria aplicación dicha NIA.

## 2- ¿Considera que es importante comunicar cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría?

**Objetivo:** Investigar sobre la importancia que tiene comunicar las cuestiones claves de auditoría para los auditores externos.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	46	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



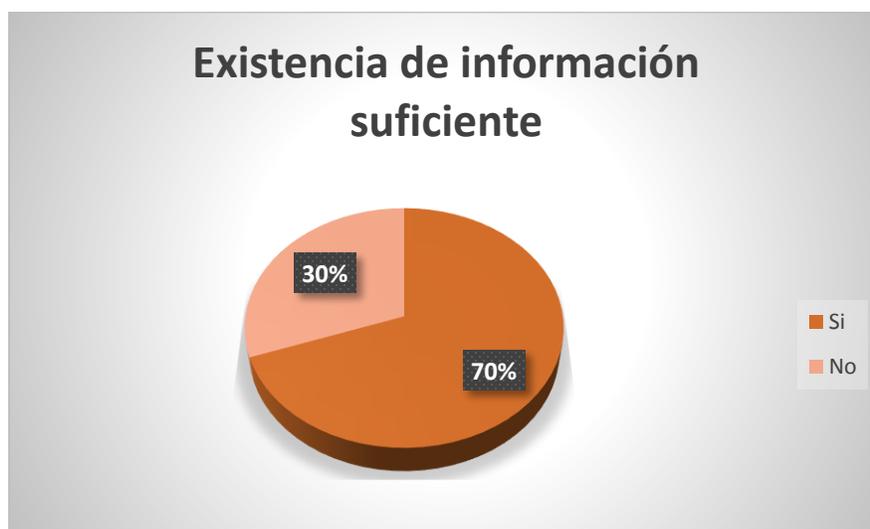
**Análisis:** Todos los auditores externos consideran que es importante informar las cuestiones clave de auditoría; por lo que, estos reconocen el valor agregado que se aporta en el informe de auditoría al comunicar cuestiones que son significativas y que inciden en la razonabilidad de las cifras de los estados financieros. Los auditores comprenden la necesidad de brindar más

transparencia e información concerniente a la auditoría realizada para dar más seguridad a los usuarios de los estados financieros y estos puedan tomar las decisiones económicas más acertadas.

**3- ¿Considera que existe información suficiente para la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría?**

**Objetivo:** Indagar sobre la carencia o existencia de información para determinar y comunicar las cuestiones clave de auditoría.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	32	70%
No	14	30%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>

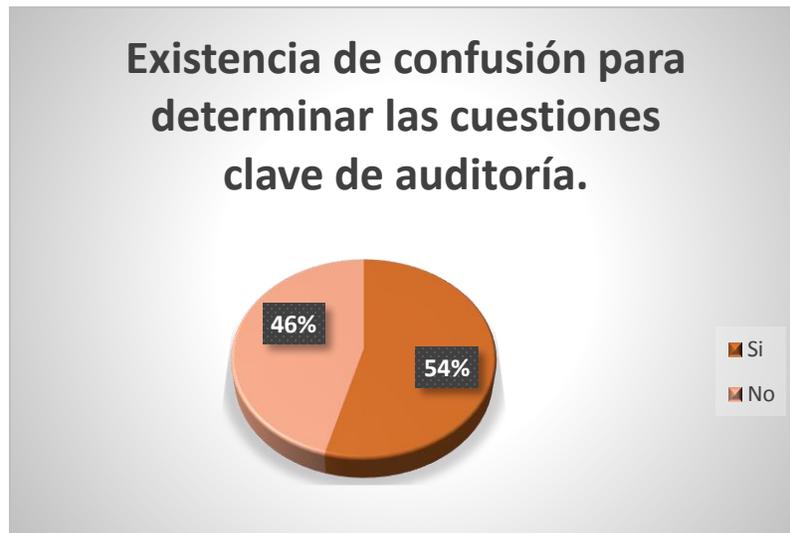


**Análisis:** La mayoría de auditores externos consideran que existe suficiente información para comprender lo relacionado a la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría, sin embargo, una gran cantidad de éstos considera que no es suficiente.

**4- ¿Considera que la determinación de una cuestión clave de auditoría puede resultar confusa para el auditor?**

**Objetivo:** Determinar si los auditores externos consideran que la determinación de las cuestiones clave de auditoría podría resultar confusa.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	25	54%
No	21	46%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



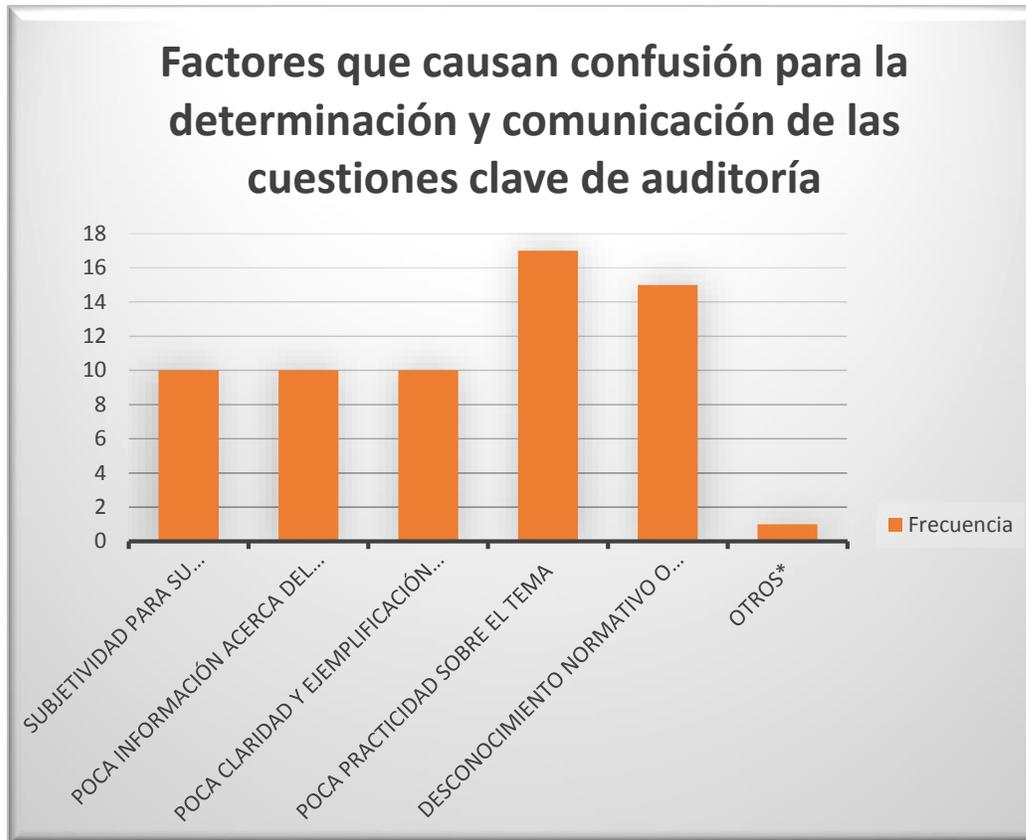
**Análisis:** Más del 50% de los auditores externos consideran que existe confusión al momento de determinar las cuestiones clave de auditoría, a que se refiere la NIA 701, por lo que este puede considerarse un problema sustancial por el que los auditores externos no han comunicado dichas cuestiones en sus informes de auditoría de los estados financieros del año 2016. A pesar de que consideran que hay suficiente información se les hace confuso determinar las cuestiones clave de auditoría que se incluirán en el informe de auditoría.

**5- ¿Qué factores considera que causan confusión en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría? (Puede marcar más de una opción).**

**Objetivo:** Conocer los factores que causan confusión en la determinación y comunicación de la cuestión clave de auditoría.

<b>Pregunta</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Subjetividad para su determinación y comunicación	10	16%
Poca información acerca del tema	10	16%
Poca claridad y ejemplificación de la normativa y herramientas técnicas existentes.	10	16%
Poca practicidad sobre el tema	17	27%
Desconocimiento normativo o legal del auditor	15	24%
Otros*	1	2%
<b>Total</b>	<b>63</b>	<b>100%</b>

\*Determinar la relevancia del hecho

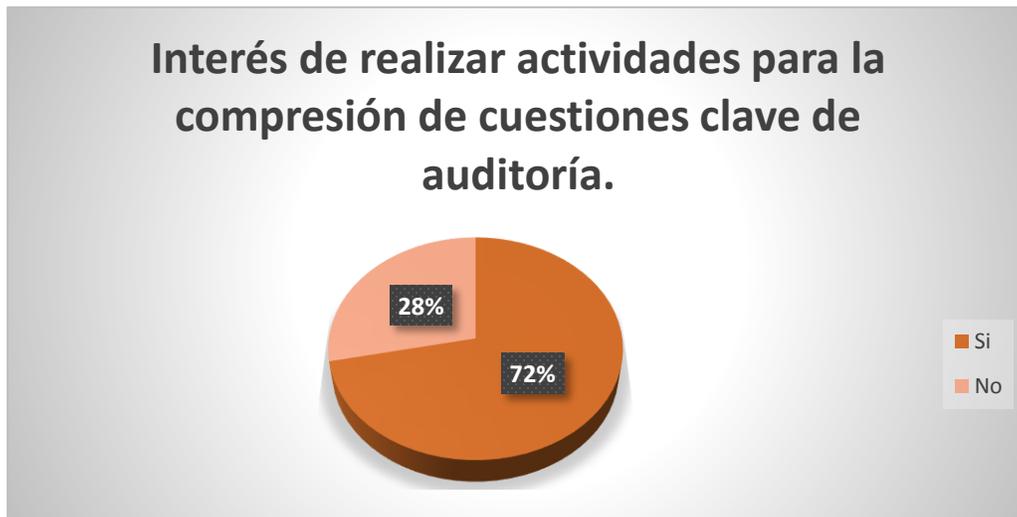


**Análisis:** Uno de los principales factores que inciden en la existencia de confusión por parte de los auditores externos al momento de determinar las cuestiones clave de auditoría son la poca practicidad sobre el tema, ya que, si bien es cierto la aplicación de la NIA 701 requirió ser aplicada desde el 15 de diciembre de 2016 es decir que el tema es novedoso y no ha sido aplicado por todos los auditores externos; el otro factor fundamental incidente es el desconocimiento normativo y legal del auditor ya que, no todos los profesionales conocen a profundidad toda la información que se requiere para poder determinar las cuestiones clave de auditoría con mayor facilidad.

**6- ¿Ha realizado usted actividades para comprender lo relacionado a las cuestiones clave de auditoría?**

**Objetivo:** Investigar el interés por parte de los auditores externos en la realización de actividades para comprender lo relacionado a las cuestiones clave de auditoría.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	33	72%
No	13	28%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



**Análisis:** La mayoría de los auditores externos se han preocupado por comprender lo relacionado a las cuestiones clave de auditoría y se ha mostrado en el interés por parte de los auditores externos manifestando que han realizado actividades para su comprensión, esto demuestra que se han hecho autodidactas y han realizado actividades para su crecimiento profesional y para mantenerse a la vanguardia con todos los temas novedosos.

**7- ¿La firma de auditoría donde labora ha realizado actividades para comprender lo relacionado a las cuestiones clave de auditoría?**

**Objetivo:** Conocer si las firmas de auditoría han realizado actividades para que los auditores externos comprendan lo relacionado a las cuestiones clave de auditoría.

<b>Respuesta</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	31	67%
No	7	15%
No aplica	8	17%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



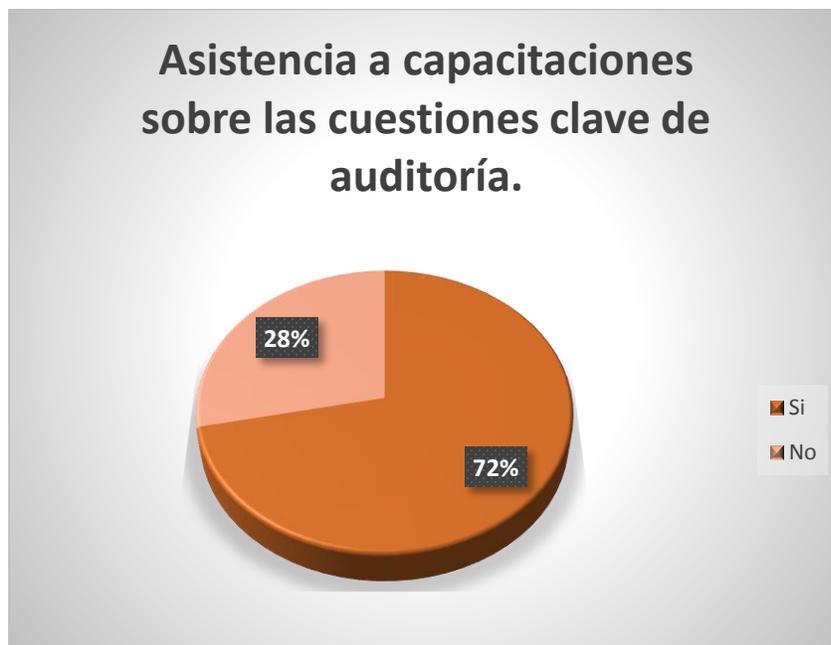
**Análisis:** La gran mayoría de firmas de auditoría, se han preocupado por capacitar al personal respecto a la aplicación de la NIA 701, de esto depende en gran manera que su personal comprenda correctamente su aplicación y posteriormente sea puesto en práctica en mayor medida por los auditores externos que emiten los informes de auditoría de estados financieros,

aun no siendo en todos los casos de obligatoria aplicación, como lo es en las empresas que no cotizan en la bolsa de valores.

**8- ¿Ha asistido a capacitaciones que traten sobre el tema de la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría?**

**Objetivo:** Consultar a los auditores externos, si han asistido a capacitaciones que traten sobre las cuestiones clave de auditoría.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	33	72%
No	13	28%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



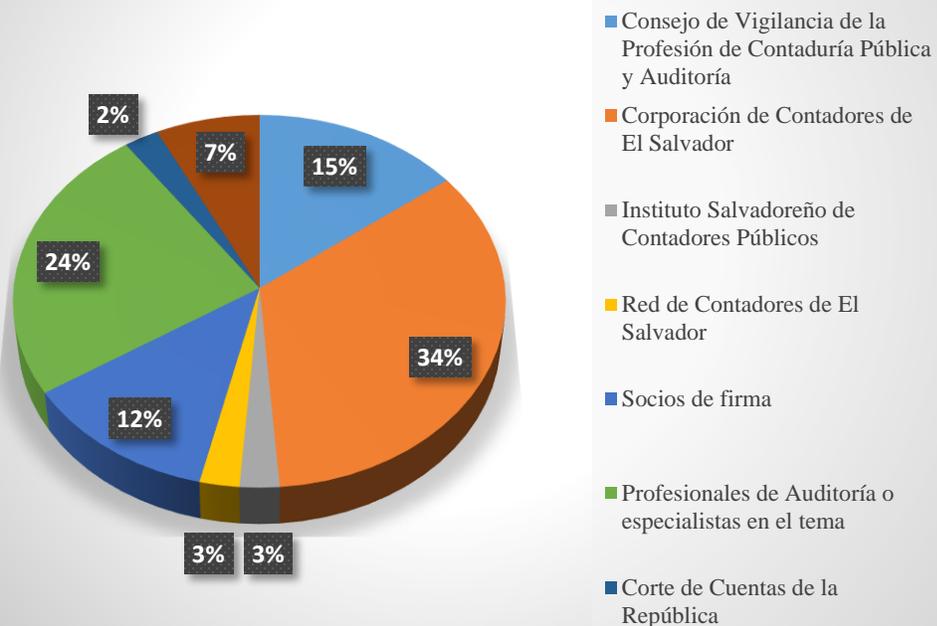
**Análisis:** El 70% de los auditores externos han asistido a capacitaciones que abordan el desarrollo de información relacionada a las cuestiones clave de auditoría, esto indica que es una manera por la cual los auditores externos han tratado de disminuir el problema de la confusión que existe al momento de determinar y comunicar tales cuestiones.

### 9- ¿Porque quién fue impartida la capacitación?

**Objetivo:** Conocer quiénes imparten las capacitaciones sobre las cuestiones clave a los auditores externos.

<b>Respuesta</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría	6	13%
Corporación de Contadores de El Salvador	14	30%
Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos	1	2%
Red de Contadores de El Salvador	1	2%
Socios de firma	5	11%
Profesionales de Auditoría o especialistas en el tema	10	22%
Corte de Cuentas de la República	1	2%
No mencionaron	8	17%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>

## Profesionales o Instituciones que impartieron capacitaciones sobre las cuestiones clave de auditoría



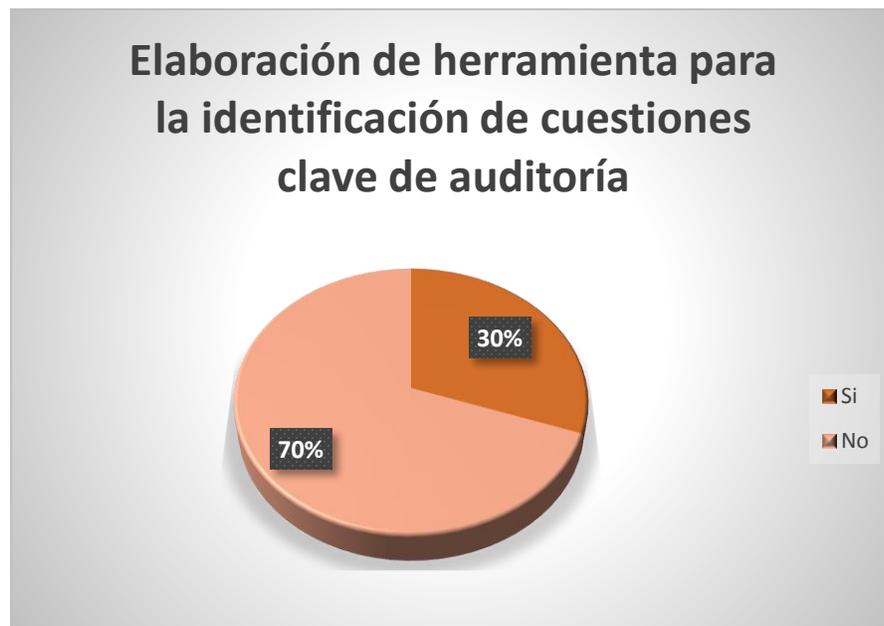
**Análisis:** La mayoría de los profesionales ha asistido a capacitaciones impartidas por la Corporación de Contadores de El Salvador, profesionales especialistas sobre el tema y el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

En El Salvador, gracias a la ayuda de diferentes instituciones y profesionales de la auditoría que tienen como objetivo ayudar al crecimiento profesional de quienes ejercen la auditoría, se han realizado eventos que abordan el tema de las cuestiones clave de auditoría que tienen como fin, lograr una aplicación adecuada de la NIA 701.

**10- ¿Ha elaborado alguna herramienta para facilitar la identificación de cuestiones clave de auditoría?**

**Objetivo:** Conocer si los auditores externos han elaborado alguna herramienta que les ayude a identificar las cuestiones clave de auditoría.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	14	30%
No	32	70%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



**Análisis:** Al consultar si han elaborado herramientas que faciliten la identificación de las cuestiones clave de auditoría, un 70% de los profesionales encuestados, manifiesta que no ha elaborado ninguna herramienta al respecto.

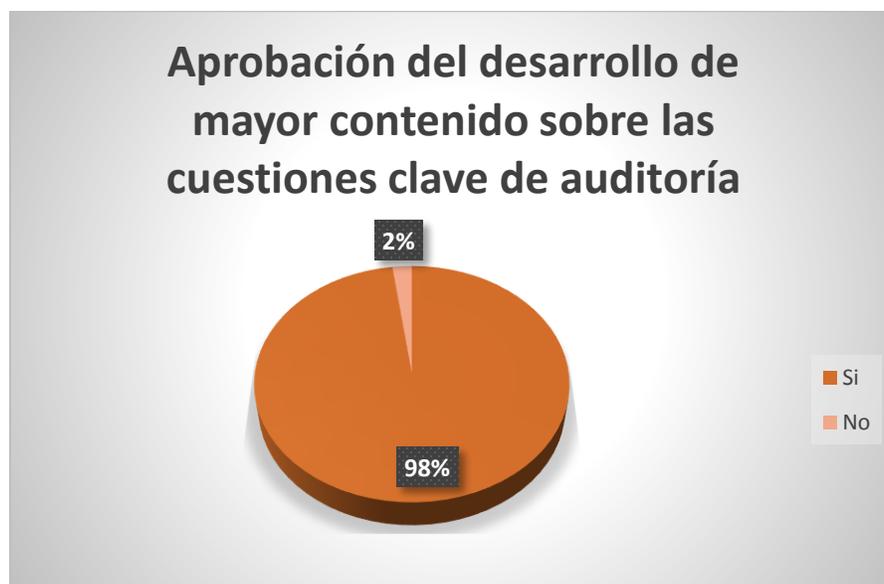
De lo anterior, se concluye que algunos profesionales buscan la manera de facilitar su trabajo y realizarlo de la manera más adecuada, pero la gran mayoría no lo hace, esto como consecuencia a

que parte de profesionales no comprende muy bien la temática, así como también, puede deberse a la poca practicidad que poseen los profesionales al respecto.

**11- ¿Considera que el desarrollo de más contenido ilustrativo en la cual se profundice sobre las cuestiones clave de auditoría sería un buen aporte para la profesión?**

**Objetivo:** Investigar sobre la necesidad que existe sobre el desarrollo de mayor contenido que profundice sobre las cuestiones clave de auditoría.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	45	98%
No	1	2%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



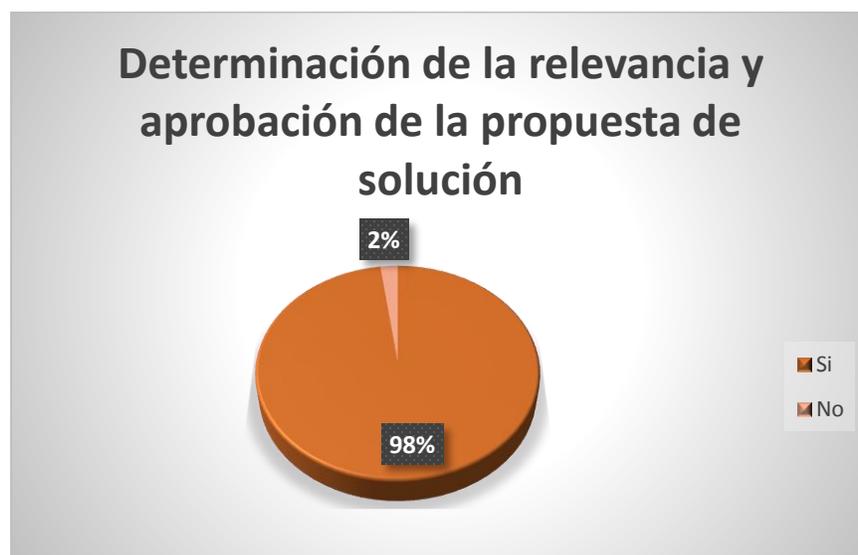
**Análisis:** Del total de los encuestados, el 98% opina que es necesario el desarrollo de más contenido ilustrativo para la comprensión en la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.

Esto permite concluir que, para los profesionales, sí representa una necesidad, la existencia de más contenido ilustrativo, y que el contenido existente, aunque para muchos es suficiente según resultados anteriores, no está demás desarrollar contenido que puede resultar útil para los profesionales de la auditoría externa.

**12- ¿Considera que esta investigación que pretende presentar una propuesta de parámetros y procedimientos para facilitar la comprensión en la determinación y comunicación de cuestiones clave de auditoría sería relevante para la profesión?**

**Objetivo:** Conocer si una propuesta de parámetros y procedimientos para determinar y comunicar las cuestiones claves de auditoría, sería relevante para los auditores externos en el ejercicio de su trabajo.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	45	98%
No	1	2%
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



**Análisis:** Del total de profesionales que formaron parte de la muestra, el 98% opina que la presente investigación es relevante para la profesión y que podría facilitar la comprensión de la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría.

En conclusión, el aporte que se pretende hacer a la profesión sobre los parámetros y procedimientos para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de auditoría es aprobado por los profesionales que ejercen la auditoría y sería un buen aporte para facilitar el desarrollo de su trabajo.