

Consideraciones especiales en la Auditoría de Entidades Pequeñas

NIA Sección 1005
Normas Internacionales de Auditoría



Instrucciones de Ubicación:

NIA: En este acápite ubica la información correspondiente al tema referido. Si requiere indicaciones adicionales sobre el funcionamiento y la estructura del servicio, favor diríjase a la sección ÍNDICE de la carpeta impresa o al archivo LÉAME de la carpeta EDIÁBACO de la base de datos de su computador.

Título general de la obra: ***Actualización Contable***

Título de ésta norma: ***NIA: Sección 1005: Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas***

© *Original en ingles: International Standard on Auditing*

© *International Federation of Accountants IFAC*

© *International Auditing Practices Committee*
Original en ingles: International Standards on Auditing.

© *Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP):*
Normas Internacionales de Auditoría: Primera reimpresión de la sexta edición, febrero 2004

Primera Edición: En Recurso Informático: 2002

Revisión y Edición: *Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda.*

Revisión Técnica: *Geovanny Córdova J.*

Diseño Gráfico y Diagramación: *Margoth Coronado V.*

Tiraje: 1.000 copias

Editado en Ecuador

Derechos reservados. Prohibida la reproducción total o parcial de la Obra, por cualquier medio: fotomecánico, informático o audiovisual, sin la autorización escrita de los propietarios de los Derechos Intelectuales.

ISBN-9978-95-009-5

Registro Nacional de Derechos de Autor: 009508



CONSIDERACIONES ESPECIALES EN LA AUDITORIA DE ENTIDADES PEQUEÑAS

CONTENIDO

	Párrafos	Páginas
Introducción	1-4	5
Las características de las entidades pequeñas	5-18	6-9
Comentario sobre la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría		9
Responsabilidades: NIA 200-299	19-35	10-13
Planeación: NIA 300-399	36-47	13-17
Control interno: NIA 400-499	48-59	17-20
Evidencia de auditoría: NIA 500-599	60-89	20-27
Conclusiones y dictamen de auditoría: NIA 700-799	90-94	27-28
La provisión de servicios contables a clientes de auditoría	95-117	29-34



Esta Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría (DIPA) (Internacional Audit. Practice Statement- IAPS) ha sido preparada por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (Internacional Auditing Practices Committee- IAPC) de la Federación Internacional de Contadores (Internacional Federation of Accountants- IFAC). Fue aprobada por el IAPC en marzo de 1999 para ser publicada en marzo de 1999.

El propósito de esta DIPA es proporcionar ayuda práctica a los auditores al aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) en la auditoría de los estados financieros de las entidades pequeñas. No afecta los principios básicos y los procedimientos esenciales de las NIAs.

La Perspectiva del Sector Público (PSP), emitida por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores, se expone al final de una DIPA es aplicable al sector público en todos los aspectos de importancia.



Introducción

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados que se aplican a la auditoría de los estados financieros de cualquier entidad, independientemente de su tamaño, su forma legal, estructura de propiedad o administración, o la naturaleza de sus actividades. El IAPC reconoce que las entidades pequeñas dan origen a un número de consideraciones especiales de auditoría. Esta DIPA no establece ningún nuevo requisito para la auditoría de entidades pequeñas ni establece ninguna exención de los requisitos de las NIAs. Todas las auditorías de las entidades pequeñas se han de conducir de acuerdo con las NIAs.
2. El objetivo de esta DIPA es describir las características comúnmente encontradas en las entidades pequeñas e indicar cómo pueden afectar a la aplicación de las NIAs. Esta DIPA incluye:
 - (a) Discusión de las características de las entidades pequeñas.
 - (b) Lineamientos sobre la aplicación de NIAs a la auditoría de las entidades pequeñas.
 - (c) Lineamientos sobre el impacto en el trabajo del auditor cuando el auditor también proporciona servicios contables a la entidad pequeña.
3. La provisión de servicios contables por los auditores está prohibida por la ley en algunas jurisdicciones. En otras, la provisión de servicios contables por los auditores se permite tanto por ley como por la ética profesional.¹ La Sección 3 de esta DIPA trata de los factores especiales que deben tomarse en cuenta por los auditores que también proporcionan servicios contables a las entidades pequeñas.
4. Al determinar la naturaleza y extensión de los lineamientos proporcionados en esta DIPA, el IAPC ha tenido como objetivo proporcionar un nivel de lineamientos que sean de aplicabilidad general a todas las auditorías de las entidades pequeñas y que ayuden al auditor a ejercer su juicio profesional con respecto a la aplicación de las NIAs. Sin embargo, no se han proporcionado lineamientos detallados de naturaleza procesal, ya que la emisión de tales lineamientos puede menoscabar el ejercicio apropiado del juicio profesional en la auditoría.

¹ El Código de Ética de IFAC permite el suministro de servicios contables y de otro tipo a los clientes de auditoría, siempre que se salvaguarde la independencia.



Las características de las entidades pequeñas

5. El auditor de cualquier entidad adapta el enfoque de auditoría a las circunstancias de la entidad y del trabajo. La auditoría de una entidad pequeña difiere de la auditoría de una entidad grande, ya que la documentación puede ser poco sofisticada y las auditorías de las entidades pequeñas ordinariamente son menos complejas, pudiendo desempeñarse usando menos asistentes.
6. En este contexto, el significado de *entidad pequeña* da consideración no sólo al tamaño de una entidad sino también a sus características cualitativas típicas. Los indicadores cuantitativos del tamaño de una entidad pueden incluir los totales de las hojas de balance, los ingresos y el número de empleados, pero dichos indicadores no son definitivos. Parlo tanto, no es posible dar una definición adecuada de una entidad pequeña solamente en términos cuantitativos.
7. Para los fines de esta DIPA, una entidad pequeña es cualquier entidad en la que:
 - (a) Haya una concentración de propiedad y administración en un número pequeño de individuos (a menudo un solo individuo²).
 - (b) Se encuentra también uno o más de los siguientes:
 - ? Pocas fuentes de ingresos.
 - ? Sistemas de registros no sofisticados.
 - ? Controles internos limitados junto con el potencial de que la administración sobrepase los controles.
8. Las características cualitativas antes descritas no son exhaustivas, no son exclusivas de las entidades pequeñas y las entidades pequeñas no muestran necesariamente todas esas características. Para los fines de esta DIPA, las entidades pequeñas ordinariamente mostrarán la característica (a), y una o más de las características incluidas en (b).

Concentración de propiedad y administración

9. Las entidades pequeñas de negocios ordinariamente tienen pocos dueños; a menudo hay un solo propietario. El dueño puede emplear a un gerente para dirigir la entidad pero en la mayoría de los casos está implicado directamente en el manejo de la entidad en una base diaria. De igual modo, en el caso de las

² La palabra *individuo* denota propiedad por una persona natural, y no por otra entidad. Una entidad propiedad de otra empresa puede, sin embargo, ser considerada como una *entidad pequeña* para fines de esta DIPA si el dueño exhibe las características relevantes.



organizaciones pequeñas no lucrativas y de las entidades del sector público, aunque hay a menudo varios individuos a cargo de la responsabilidad formal por la entidad, puede haber pocas personas triplicadas en el manejo de la entidad en una base diaria.

10. Esta DIPA usa el término *propietario-administrador* para indicar a los propietarios de entidades que están implicados en el manejo de la entidad en una base diaria. Cuando los propietarios no están implicados en una base diaria, el término *propietario-administrador* se usa para referirse tanto a los propietarios como a cualquier administrador contratado para dirigir la entidad.

Pocas fuentes de ingresos

11. Las entidades pequeñas a menudo tienen una gama limitada de productos o servicios y operan desde una locación única o de un número limitado de locaciones. Tales características pueden hacer más fácil al auditor adquirir, registrar y mantener un conocimiento de la entidad de lo que sería el caso para una entidad mayor. En tales circunstancias, puede ser directa la aplicación de una amplia gama de procedimientos de auditoría. Por ejemplo, pueden elaborarse a veces modelos predictivos efectivos para uso en los procedimientos analíticos. Los procedimientos analíticos pueden brindar evidencia útil, reduciendo a veces la necesidad de otros procedimientos sustantivos. Además, en muchas entidades pequeñas, las poblaciones contables son a menudo chicas y fácilmente analizadas.

Sistemas de registros no sofisticados

12. Las entidades pequeñas necesitan llevar suficientes registros contables para cumplir con cualesquiera requisitos estatutarios o reglamentarios y para satisfacer las necesidades de la entidad, incluyendo la preparación y auditoría de los estados financieros. Por lo tanto, el sistema de contabilidad necesita diseñarse de manera tal que proporcione una certeza razonable de que:
 - (a) Todas las transacciones y otra información contable que debieran haber sido registradas han sido de veras registradas.
 - (b) Los activos y pasivos registrados en el sistema de contabilidad existen y están registrados a los montos correctos.
 - (e) Se detectará el fraude o error al procesar la información contable.
13. La mayoría de las entidades pequeñas emplean poco, si es que alguno, personal que esté encargado únicamente de llevar registros. Consecuentemente las funciones de teneduría de libros y de registros contables a menudo no son sofisticadas. El sistema de registros puede ser no sofisticado o malo, lo que da como resultado un mayor riesgo de que los estados financieros puedan ser inexactos o



incompletos. Muchas entidades pequeñas contratan externamente parte o todo su sistema de registros.

14. Las entidades pequeñas a menudo encuentran conveniente usar paquetes de marca de software de contabilidad diseñados para uso en una computadora personal. Muchos de estos paquetes han sido ampliamente probados y acreditados y si se seleccionan e instalan con cuidado, pueden proporcionar una base razonable para un sistema de contabilidad confiable y efectivo en cuanto a costo.

Controles internos limitados

15. Las consideraciones de tamaño y económicas en las pequeñas entidades significan que los controles internos sofisticados a menudo no son necesarios ni deseables, y el hecho de que haya pocos empleados limita el grado al cual sea factible la segregación de deberes. Sin embargo, para áreas clave, aun en la entidad muy pequeña, puede ser práctico establecer algún grado de segregación de deberes u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. Los controles de supervisión ejercidos en una base diaria por el propietario-administrador pueden también tener un importante efecto beneficioso en cuanto a que el propietario-administrador tiene un interés personal en salvaguardar los activos de la entidad, en medir su desempeño y en controlar sus actividades.
16. El propietario-administrador ocupa una posición dominante en una entidad pequeña. El control directo del propietario-administrador sobre todas las decisiones, y la capacidad para intervenir personalmente en cualquier momento para asegurar una respuesta apropiada a las circunstancias cambiantes, a menudo son características importantes de la administración de las entidades pequeñas. El ejercicio de este control puede también compensar, de algún otro modo, los procedimientos débiles de control interno. Por ejemplo, en casos donde hay limitada segregación de deberes en el área de compras y desembolsos de efectivo, el control interno se mejora cuando el propietario-administrador personalmente firma todos los cheques. Cuando el propietario-administrador no está implicado, hay un mayor riesgo de que ocurra fraude o error de los empleados y que no sea detectado.
17. Mientras que una falta de sofisticación de los controles internos no indica en sí misma un alto riesgo de fraude o error, puede abusarse de la posición dominante de propietario-administrador: el que la administración sobrepase los controles puede tener un efecto adverso importante en el ambiente de control de cualquier entidad, llevando a un riesgo incrementado de fraude de la administración o de errores importantes en los estados financieros. Por ejemplo, el propietario-administrador puede dirigir al personal a que haga desembolsos que de otro modo no harían en ausencia de una documentación de apoyo.
18. El impacto en la auditoría del propietario-administrador y potencial para que la



administración sobrepase los controles internos dependen en alto grado de la integridad, actitud y motivos del propietario-administrador. Como en cualquier otra auditoría, el auditor de una entidad pequeña ejerce un escepticismo profesional. El auditor no supone que el propietario-administrador sea deshonesto ni que tenga una honestidad incuestionable. Este es un factor importante a considerar por el auditor cuando evalúa el riesgo de auditoría, planea la naturaleza, así como la extensión del trabajo de auditoría, evalúa la evidencia de auditoría y evalúa la confiabilidad de las representaciones de la administración.

Comentario sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría

19. El comentario siguiente proporciona lineamientos sobre la aplicación de NIAs a la auditoría de una entidad pequeña. Estos lineamientos son un suplemento a, y no un sustituto de los lineamientos contenidos en la NIA relevante, tomando en cuenta las consideraciones especiales relevantes a la auditoría de las entidades pequeñas. Para los requisitos específicos de las NIAs, el auditor se refiere a la NIA en cuestión. Cuando una NIA sea, en principio, aplicable a la auditoría de los estados financieros de entidades pequeñas y no haya consideraciones especiales aplicables a la auditoría de una entidad pequeña, no se dan lineamientos respecto de esa NIA.

NIA 210: Términos de los trabajos de auditoría

20. En muchos casos, los propietarios-administradores de entidades pequeñas no tienen plena conciencia de sus propias responsabilidades o de las de sus auditores. En particular, los propietarios-administradores pueden no apreciar que los estados financieros son su responsabilidad, particularmente cuando el propietario-administrador ha contratado por fuera la preparación de los estados financieros. Uno de los propósitos de una carta compromiso es comunicar claramente las responsabilidades respectivas del propietario-administrador y del auditor. El Apéndice a la NIA 210 proporciona un ejemplo de una carta compromiso de auditoría.
21. En algunos casos, el auditor puede determinar que no será posible obtener suficiente evidencia para formar una opinión sobre los estados financieros a causa de las debilidades que puedan surgir por las características de la entidad pequeña. En estas circunstancias, y cuando lo permita la jurisdicción relevante, el auditor puede decidir no aceptar el trabajo, o retirarse del trabajo después de su aceptación. En forma alternativa, el auditor puede decidir continuar con el trabajo, pero emitir su opinión con salvedades o abstenerse de opinar. El auditor hace referencia al párrafo 41 de la NIA 700, *El dictamen del auditor sobre los estados financieros*, el cual declara que el auditor no deberá ordinariamente aceptar un trabajo de auditoría donde los términos del trabajo sean tales, que el auditor crea que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión.



NIA 220: Control de calidad para el trabajo de auditoría

22. El objetivo primario del control de calidad es proporcionar seguridad de que las auditorías se conducen de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El auditor de una entidad pequeña mantiene este objetivo en mente cuando determina la naturaleza, oportunidad y extensión de las políticas, así como procedimientos apropiados a las circunstancias.
23. El párrafo 5 de la NIA 220 declara: “La naturaleza, oportunidad, y extensión de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de un número de factores como el tamaño y naturaleza de la práctica...”. Muchas auditorías de entidades pequeñas se llevan a cabo por firmas pequeñas de auditoría. Dichas firmas, al determinar las políticas y procedimientos apropiados, consideran las áreas listadas en el párrafo 6 de la NIA 220 que son:
- (a) Requisitos profesionales.
 - (b) Competencia y habilidad.
 - (c) Asignación.
 - (d) Delegación.
 - (e) Consultas.
 - (f) Aceptación y retención de clientes.
 - (g) Monitoreo.
24. Con la posible excepción de *asignación* y *delegación* (que pueden no ser relevantes a los practicantes únicos sin asistentes), cada una de éstas ordinariamente se reflejará en los procedimientos establecidos por firmas que auditan entidades pequeñas.
25. Los requisitos de la NIA 220 relacionados a control de calidad sobre auditorías individuales son principalmente relevantes para los trabajos en los que algo del trabajo se delega a uno o más asistentes. Muchas auditorías de entidades pequeñas se realizan completamente por el socio a cargo del trabajo de auditoría (quien puede ser un solo practicante). En tales situaciones, no surgen cuestiones de dirección y supervisión de asistentes y de revisión de su trabajo, ya que el socio a cargo de la auditoría, habiendo conducido personalmente todos los aspectos importantes del trabajo, está enterado de todos los asuntos de importancia relativa.
26. El socio a cargo de la auditoría (o practicante único) necesita, sin embargo, estar



satisfecho de que la auditoría ha sido conducida de acuerdo a NIAs. Desarrollar u obtener un cuestionario de verificación de la terminación de la auditoría adecuadamente diseñada puede brindar una herramienta útil para comprobar si fue completo y adecuado el proceso seguido en una auditoría. Formarse un punto de vista objetivo sobre lo apropiado de los juicios hechos en el curso de una auditoría puede presentar problemas prácticos cuando el mismo individuo también desempeñó toda la auditoría. Cuando están implicados asuntos particularmente complejos o inusuales, y la auditoría se lleva a cabo por un solo practicante, puede ser deseable consultar con otros auditores de adecuada experiencia o con el órgano profesional del auditor, en una base confidencial.

NIA 230: Documentación

27. El auditor puede tener una comprensión profunda de la entidad y su negocio, a causa de la relación cercana entre el auditor y el propietario-administrador, o a causa del tamaño de la entidad que se audita, o el tamaño del equipo de auditoría y de la firma de auditoría. Sin embargo, esa comprensión no elimina la necesidad de que el auditor prepare y conserve papeles de trabajo adecuados. Los papeles de trabajo ayudan en la planeación, desempeño, supervisión y revisión de la auditoría, registrando la evidencia obtenida para apoyar la opinión de auditoría.
28. La disciplina impuesta por el requisito de documentar el razonamiento y conclusiones sobre asuntos importantes que requieran el ejercicio de juicio puede, a menudo, en la práctica, aumentar la claridad de la comprensión del auditor de los asuntos en cuestión y enriquecer la calidad de las conclusiones. Esto es así para todas las auditorías, aun en el caso de un único practicante sin asistentes.
29. Pueden usarse diferentes técnicas para documentar los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, dependiendo de su complejidad. Sin embargo, en las entidades pequeñas el uso de diagramas de flujo o descripciones narrativas del sistema son a menudo las técnicas más eficientes. Estas pueden conservarse como información permanente y se revisan y actualizan en años posteriores.
30. El párrafo 11 de la NIA 230 proporciona ejemplos de los contenidos de los papeles de trabajo. No es la intención que estos ejemplos se usen como lista de verificación de los asuntos que se deben incluir en todos los casos. El auditor de una entidad pequeña usa su juicio para determinar el contenido de los papeles de trabajo en cualquier caso particular.
31. No obstante, el auditor de una entidad grande o pequeña, documenta en los papeles de trabajo:
 - (a) La planeación de la auditoría.



- (b) Un programa de auditoría que establezca la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría desempeñados.
- (c) Los resultados de dichos procedimientos.
- (d) Las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida junto con el razonamiento y conclusiones sobre todos los asuntos de importancia que requieran el ejercicio de juicio.

NIA 240: Fraude y error

- 32. Los párrafos 13 y 14 de la NIA 240 ilustran ciertas condiciones o hechos que pueden incrementar el riesgo de fraude o error. En el Apéndice 1 a la NIA, se dan ejemplos de estas condiciones o hechos. Un ejemplo relevante aplicable a las entidades pequeñas es: “la administración es dominada por una persona (o un grupo pequeño) y no hay consejo o comité de supervisión efectivo...”. Aunque esta situación se aplica a la mayoría de las entidades pequeñas, los lineamientos de la NIA 240 no tienen la intención de implicar que el auditor debe considerar que todas las entidades pequeñas necesariamente implican un riesgo más alto de fraude o error que las entidades mayores.
- 33. La presencia de un propietario-administrador dominante es un factor importante en el entorno global de control, ya que la necesidad de autorización de la administración puede compensar los, por otra parte, débiles procedimientos de control y reducir el riesgo de fraude o error de los empleados. Sin embargo, esto puede ser una debilidad potencial ya que hay oportunidad de que la administración sobrepase los controles. La actitud del propietario-administrador hacia cuestiones de control en general y hacia el ejercicio personal de controles de supervisión puede tener una influencia importante en el enfoque del auditor. La evaluación del auditor del efecto de dichos asuntos está condicionada por su conocimiento de dicha entidad particular y la integridad de su propietario-administrador. Los asuntos que los auditores toman en cuenta en esta evaluación incluyen los siguientes:
 - ? Si el propietario-administrador tiene un motivo específico identificable (por ejemplo, dependencia del propietario-administrador del éxito de la entidad) para distorsionar los estados financieros, combinado con la oportunidad de hacerlo.
 - ? Si el propietario-administrador no hace distinción entre transacciones personales y de negocios.
 - ? Si el estilo de vida del propietario-administrador es sustancialmente inconsistente con el nivel de su remuneración (ésta incluye otras fuentes de ingreso de las cuales puede estar enterado el auditor al llenar la declaración de impuestos del propietario-administrador, por ejemplo).



- ? Cambios frecuentes de asesores profesionales.
- ? Si la fecha de inicio de la auditoría ha sido retrasada repetidamente o hay demandas no explicadas para completar la auditoría en un periodo irrazonablemente corto de tiempo.
- ? Transacciones inusuales para fines de año que tengan un efecto de importancia relativa sobre la utilidad.
- ? Transacciones inusuales con partes relacionadas.
- ? Pagos de honorarios o comisiones a agentes y consultores que parezcan excesivos.
- ? Pleitos con autoridades fiscales.

NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

34. La NIA 250 requiere que el auditor obtenga una comprensión general del marco conceptual legal y regulador al que está sujeta la entidad. Aparte de las leyes y reglamentos que se relacionan directamente a la preparación de los estados financieros, puede haber también leyes y reglamentos que proporcionen un marco conceptual legal para la conducción de la entidad y que sean centrales a la capacidad de la entidad para conducir sus negocios. Como la mayoría de las entidades pequeñas tienen actividades poco complicadas, el entorno legal y regulatorio al que están sujetas es menos complicado que el entorno en que operan las entidades mayores más diversificadas.
35. Una vez que el auditor de una entidad pequeña ha identificado cualesquiera leyes y reglamentos específicos a la industria que sean relevantes, esta información se registra como información permanente como parte del conocimiento de la entidad y, se revisa y actualiza, según sea necesario en años posteriores.

NIA 300: Planeación

36. Las auditorías de las entidades pequeñas son conducidas por equipos de auditoría muy pequeños; muchas implican al socio a cargo de la auditoría (o único practicante) que trabaja con un asistente de auditoría (o sin asistentes de auditoría). Con un equipo más pequeño, la coordinación y comunicación entre los miembros del equipo es más fácil. Planear la auditoría de una entidad pequeña no necesita ser un ejercicio complejo o que requiera gran tiempo, varía de acuerdo al tamaño de la entidad y la complejidad de la auditoría. Por ejemplo, en algunas auditorías pequeñas, la planeación puede llevarse a cabo en una junta con el propietario-administrador de la entidad o cuando los registros de la



entidad estén disponibles al auditor para auditoría. La planeación de la auditoría puede comenzar, sin embargo, a la terminación de la auditoría del ejercicio anterior ya que el auditor estará en una buena situación para planear el siguiente ejercicio. Una breve nota de archivo preparada en este momento, con base en una revisión de los papeles de trabajo y haciendo resaltar los asuntos identificados en la auditoría que se acaba de completar puede ser particularmente útil. Esta nota de archivo, corregida con los cambios que surjan durante el periodo posterior, podría entonces ser la base inicial para planear la siguiente auditoría. El análisis con el propietario-administrador es una parte muy importante de la planeación, especialmente en una auditoría de primer año. Tal análisis no necesita una junta especial, puede tener lugar como parte de otras reuniones, conversaciones o correspondencia.

37. En principio, la planeación comprende desarrollar una estrategia general (reflejada en un plan global de auditoría) y un enfoque detallado para implementar la estrategia en términos de la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo de auditoría (reflejados en un programa de auditoría). Sin embargo, un enfoque práctico a la auditoría de una entidad pequeña no necesita implicar excesiva documentación. En el caso de una entidad pequeña donde a causa del tamaño o naturaleza de la entidad, pueden documentarse adecuadamente los detalles del plan global en el programa de auditoría, o viceversa, puede no ser necesaria documentación separada de cada uno de ellos. Cuando se usan programas de auditoría estándar, éstos se modifican y se ajustan en forma apropiada a las circunstancias particulares del cliente.

NIA 310: Conocimiento del negocio

38. El Apéndice a la NIA 310 da una lista de asuntos que el auditor puede considerar con relación al conocimiento del negocio. Esta lista es ilustrativa solamente, no es exhaustiva ni todos los asuntos listados son relevantes a todas las auditorías. En particular, el auditor de una entidad pequeña a menudo encontrará que muchos de los puntos de esta lista simplemente no son relevantes. Por lo tanto, sería inapropiado considerar este Apéndice como una forma de lista de verificación para aplicar rutinariamente en todas las auditorías. Sin embargo, puede ser suficiente que el auditor use una lista de verificación que haya sido ajustada en forma apropiada a la particular entidad pequeña; dicha lista de verificación puede revisarse y actualizarse en años posteriores.
39. El auditor de una entidad pequeña a menudo está en posición de tener un conocimiento amplio y actualizado del negocio en virtud del hecho de que puede haber un contacto cercano regular con el propietario-administrador. Esta relación a menudo brinda información sobre asuntos como los siguientes:
 - ? Las actividades de la entidad pequeña, sus productos y servicios principales, y la industria en que opera.



- ? El estilo gerencial, metas y actitudes del propietario-administrador.
 - ? Cualesquiera planes para cambios a la naturaleza, administración o propiedad de la entidad.
 - ? Tendencias en rentabilidad o liquidez y lo adecuado del capital de trabajo.
 - ? Asuntos legales o regulatorios a los que se enfrenta la entidad, incluyendo su relación con las autoridades fiscales.
 - ? Los registros contables.
 - ? El ambiente de control.
40. Documentar el conocimiento del negocio por parte del auditor es igualmente importante en todas las auditorías, sin importar el tamaño de la entidad. Sin embargo, la extensión de la documentación depende de la complejidad de la entidad y del número de personas que estarán encargadas de la auditoría. Las entidades pequeñas ordinariamente no son complejas y su auditoría rara vez implica grandes equipos de asistentes. En muchos casos la auditoría puede ser desempeñada por el socio y quizá un solo asistente. Por lo tanto, si bien el auditor de una entidad pequeña preparará documentación a un nivel suficiente para:
- (a) Facilitar la planeación apropiada de la auditoría.
 - (b) Prever cualquier cambio de responsabilidad dentro de la firma de auditoría, como cambios del socio a cargo de la auditoría, o la salida, enfermedad o incapacidad de asistentes.

Dicha documentación ordinariamente no será sofisticada en su formato y será tan breve como permitan las circunstancias.

NIA 320: Importancia relativa de la auditoría

41. Importancia relativa es definida en el *Marco de conceptos para la preparación y presentación de estados financieros* del Comité Internacional de Normas de Contabilidad como sigue: “La información es de importancia relativa si su omisión o su presentación errónea puede influenciar las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre la base de los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o del error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o su presentación errónea. Así, la importancia relativa provee un umbral o punto de separación, más que ser una característica cualitativa primaria que la información debe tener para ser útil”.



Etapa de planeación

42. Para fines de planeación de la auditoría, generalmente es necesario evaluar la importancia relativa desde una perspectiva cualitativa y cuantitativa. Un propósito de este juicio preliminar sobre la importancia relativa es centrar la atención del auditor sobre las partidas más importantes de los estados financieros al determinar la estrategia de auditoría. Como no hay pronunciamientos autorizados sobre cómo se evalúa la importancia relativa en términos cuantitativos, el auditor en cada caso aplica juicio profesional a la luz de las circunstancias. Un enfoque a la evaluación de la importancia relativa cuantitativa es usar un porcentaje de una cifra clave en los estados financieros, tal como alguna de las siguientes:
- ? Utilidad o pérdida antes de impuestos (ajustada, si es propio, para efectos de cualesquiera niveles anormales de partidas de gastos, tales como la remuneración del propietario-administrador).
 - ? Ingresos.
 - ? Total del balance.
43. A menudo, en el caso de entidades pequeñas, no hay disponibles al auditor borradores de los estados financieros al comienzo de la auditoría. Cuando este es el caso, el auditor usa la mejor información disponible en ese momento. Puede ser utilizado, si está disponible, el balance de comprobación del año actual. A menudo, puede obtenerse más fácilmente una estimación de ingresos para el ejercicio actual que una de utilidades (o pérdidas) o de un total del balance. Un enfoque común en el juicio preliminar de la importancia relativa es calcular ésta sobre los estados financieros auditados del año anterior, según sean corregidos por circunstancias conocidas con relación al año sujeto a auditoría.
44. Evaluar la importancia relativa como un porcentaje de resultados antes de impuestos puede ser inapropiado cuando la entidad está en o cerca del punto de equilibrio, ya que puede dar un nivel inapropiadamente bajo de importancia relativa, llevando a procedimientos de auditoría innecesariamente extensos. En tales casos, el auditor puede aplicar el método de porcentaje, por ejemplo, a totales de ingresos o del balance. Alternativamente, la importancia relativa puede evaluarse teniendo consideración de niveles evaluados de importancia relativa en años anteriores y el nivel normal de resultados. Además de considerar la importancia relativa al nivel global del estado financiero, el auditor considera ésta con relación a los saldos de cuentas individuales, clases de transacciones y revelaciones.

Evaluación de la importancia relativa cuando se evalúan los resultados de procedimientos de auditoría



45. Sin importar cuál base pueda usarse para evaluar la importancia relativa para fines de planear la auditoría, el auditor reevalúa la importancia relativa cuando evalúa los resultados de los procedimientos de auditoría. Esta reevaluación toma en cuenta la versión final del borrador de los estados financieros, incorporando todos los ajustes convenidos e información obtenida durante el curso de la auditoría.
46. Aunque la importancia relativa en la etapa de dictaminar se considera en términos cuantitativos, no hay un valor de umbral claro sino más bien una gama de valores dentro de los cuales el auditor ejerce su juicio. Puede suponerse que los montos por encima del límite superior de la gama sean de importancia relativa y los montos por debajo del límite inferior pueden suponerse como no de importancia relativa, aunque cualquiera de estos dos supuestos puede ser refutado al aplicar consideraciones cualitativas.
47. Además, aunque la planeación puede haberse basado en una evaluación cuantitativa de la importancia relativa, la opinión del auditor tomará en cuenta no sólo el monto sino también la naturaleza cualitativa de la información errónea no ajustada dentro de los estados financieros.

NIA 400: Evaluaciones del riesgo y control interno

Riesgo inherente

48. En la auditoría de una entidad pequeña, el riesgo del control a menudo se supone o se evalúa como alto, al menos para ciertas aseveraciones de los estados financieros. La evaluación del riesgo inherente para dichas aseveraciones adquiere un significado particular, ya que tiene un impacto directo sobre la extensión de los procedimientos sustantivos. Hay dificultades en la evaluación del riesgo inherente de una entidad pequeña; por ejemplo, puede haber un riesgo incrementado como resultado de la concentración de propiedad y control. Sin embargo, la evaluación que realiza el auditor el sobre riesgo inherente en una entidad pequeña depende de sus características particulares. Una evaluación cuidadosa del riesgo inherente para las aseveraciones de importancia relativa de los estados financieros, más que una suposición de que es alto, puede hacer posible al auditor conducir una auditoría más eficiente y efectiva.

Riesgo de control

49. Una comprensión del ambiente de control es esencial para entender el riesgo de control. El auditor considera la influencia global del propietario-administrador y de otro personal clave. Por ejemplo, el auditor considera si el propietario-administrador demuestra una conciencia positiva del control y considera el grado al cual el propietario-administrador y otro personal clave están activamente implicados en las operaciones diarias.



50. Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor hace una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, por cada saldo de cuenta o clase de transacciones de importancia relativa. Los procedimientos sustantivos pueden reducirse si se justifica la confianza en estos controles después de su investigación y comprobación. Sin embargo, muchos controles internos relevantes a las entidades grandes no son prácticos en la entidad pequeña, y como resultado puede no ser posible confiar en el control interno para detectar fraude o errores. Por ejemplo, la segregación de deberes puede ser limitada gravemente en las entidades pequeñas porque los procedimientos contables pueden desempeñarse por pocas personas que pueden tener responsabilidades tanto de operación como de custodia. De modo similar, cuando hay pocos empleados, puede no ser posible establecer un sistema de verificación independiente de su trabajo.
51. La segregación inadecuada de deberes y el riesgo de error, pueden, en algunos casos, ser compensados por otros procedimientos de control, tales como el ejercicio de fuertes controles de supervisión por el propietario-administrador, los medios de conocimiento personal directo de la entidad e implicación en las transacciones. Sin embargo, esto, en si mismo, puede introducir otros riesgos tales como el potencial de que la administración sobrepase los controles o cometa fraude. Las dificultades particulares incluyen la posible subestimación de ingresos por la falta de registro o el registro erróneo de las ventas. En circunstancias donde la segregación de deberes es limitada y falta evidencia de controles de supervisión, la evidencia de auditoría necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados financieros puede obtenerse totalmente a través del desempeño de procedimientos sustantivos.
52. Con base en la comprensión del sistema de contabilidad y del ambiente de control, el auditor de una entidad pequeña puede decidir suponer que el riesgo de control es alto sin planear o desempeñar ningún procedimiento detallado (tal como pruebas de controles) para soportar esta evaluación. Aun cuando parezca haber controles efectivos, puede ser más eficiente para el auditor limitar los procedimientos de auditoría a los de naturaleza sustantiva.
53. El auditor pone en conocimiento de la administración las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad o de control interno que han ocupado la atención del auditor. En esta comunicación, pueden hacerse también recomendaciones para mejoras. Dichas recomendaciones son particularmente valiosas para el desarrollo de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad pequeña.

Riesgo de no detección

54. El auditor usa las evaluaciones del riesgo inherente y de control para determinar los procedimientos sustantivos que proporcionarán la evidencia de auditoría para reducir el riesgo de no detección y, por tanto, el riesgo de auditoría, a un nivel



aceptable. En algunas entidades pequeñas, como aquéllas en las que la mayoría de las transacciones son por efectivo y no hay un patrón regular de costos y márgenes, la evidencia disponible puede ser inadecuada para soportar una opinión sin salvedad sobre los estados financieros.

NIA 401: Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora

55. La creciente disponibilidad de sistemas de contabilidad con base en computadora que son capaces de satisfacer las circunstancias tanto funcionales como económicas aun de las entidades más pequeñas hace impacto en las auditorías de dichas entidades. Los sistemas de contabilidad de las entidades pequeñas a menudo hacen uso de computadoras personales. La Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría 1001, *Ambiente de CIS-Microcomputadoras independientes* proporciona lineamientos adicionales respecto a las consideraciones especiales de un ambiente tal.
56. Es probable que las entidades pequeñas usen equipo de hardware y paquetes de *software* menos sofisticados que las entidades grandes (a menudo *en paquete* más que desarrollados *en casa*). Sin embargo, el auditor tiene conocimiento suficiente del sistema de información por computadora para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desempeñado. El auditor puede considerar si se necesitan habilidades especializadas en una auditoría.
57. A causa de la limitada segregación de deberes, el uso de instalaciones de computación por una entidad pequeña puede tener el efecto de incrementar el riesgo de control. Por ejemplo, es común que los usuarios puedan desempeñar dos o más de las siguientes funciones en el sistema de contabilidad:
- ? Iniciar y autorizar documentos fuente.
 - ? Alimentar datos al sistema.
 - ? Operar la computadora.
 - ? Cambiar programas y archivos de datos.
 - ? Usar o distribuir datos de salida.
 - ? Modificar los sistemas operativos.
58. El uso de sistemas de información por computadora de entidades pequeñas puede ayudar al auditor a obtener seguridad en cuanto a la exactitud y lo apropiado de los registros contables al reducir el riesgo de control. Los sistemas de información por computadora pueden estar mejor organizados, ser menos dependientes de las habilidades de las personas que los usan, y menos susceptibles a manipulación que los sistemas no computarizados. La capacidad



del auditor para obtener informes relevantes y otra información puede también enriquecerse. Los buenos sistemas computarizados facilitan la partida doble precisa y la conciliación de libros auxiliares con las cuentas de control. La generación de informes y la producción de conciliaciones bancarias pueden ser más disciplinadas y efectivas, y a menudo se mejora la disponibilidad de informes y otra información para el auditor. La seguridad que proporcionan estas características, siempre que sean propiamente evaluadas y puestas a prueba, puede permitir al auditor limitar el volumen de pruebas sustantivas de las transacciones y saldos.

59. Los principios generales esbozados en la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría 1009, *Técnicas de auditoría con ayuda de computadora*, son también aplicables en ambientes computarizados de entidades pequeñas y dan lineamientos adicionales respecto a las consideraciones especiales en ese ambiente. Sin embargo, en muchos casos donde se procesan volúmenes más pequeños de datos, los métodos manuales pueden ser más efectivos en cuanto a costo.

NIA 500: Evidencia de auditoría

60. La NIA 500 reconoce que, aunque puede obtenerse la evidencia de auditoría en un número de formas, incluyendo con una apropiada mezcla de pruebas de control y procedimientos sustantivos, en algunas circunstancias la evidencia puede obtenerse totalmente por procedimientos sustantivos. Un ejemplo típico de tales circunstancias sería cuando la segregación de deberes es limitada y hay falta de evidencia de control de supervisión, como en el caso de muchas entidades pequeñas.
61. En la auditoría de entidades pequeñas, hay problemas particulares para obtener evidencia de auditoría para soportar la aseveración de integridad. Hay dos razones principales para esto:
 - (a) El propietario-administrador ocupa una posición dominante y puede tener capacidad de asegurar que algunas transacciones no sean registradas.
 - (b) La entidad puede no tener procedimientos de control interno que proporcionen evidencia documental de que todas las transacciones están registradas.
62. El auditor planea y conduce la auditoría con una actitud de escepticismo profesional. En ausencia de evidencia en contrario, el auditor está facultado para aceptar las representaciones como verdaderas y los registros como genuinos.
63. El auditor de una entidad pequeña no necesita suponer que habrá controles internos limitados sobre la integridad de poblaciones importantes, tales como ingresos. Muchas entidades pequeñas tienen alguna forma de sistema con base



numérica para controlar el despacho de mercancías o la prestación de servicios. Cuando hay tal sistema para asegurar la integridad, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de su operación, por medio de pruebas de control, que ayude a determinar si puede evaluarse el riesgo de control como menos que alto para justificar una reducción en la extensión de las pruebas sustantivas.

64. Cuando no hay controles internos relevantes a la aseveración, el auditor quizá pueda obtener suficiente evidencia de los procedimientos sustantivos solos. Estos procedimientos pueden incluir los puntos siguientes:

- ? Comparar montos registrados con montos calculados basados en datos registrados por separado; por ejemplo, puede esperarse que las salidas de mercancías anotadas en los registros de existencias físicas generen ingresos por ventas y que las hojas de trabajo o los reportes de tiempo generen cargos a los clientes.
- ? Conciliar cantidades totales de bienes comprados y vendidos.
- ? Procedimientos analíticos.
- ? Confirmación externa.
- ? Una revisión de transacciones después de la fecha del balance.

NIA 520: Procedimientos analíticos

Procedimientos analíticos al planear la auditoría

65. El auditor aplica procedimientos analíticos en la etapa de planeación de la auditoría. La naturaleza y extensión de los procedimientos analíticos en la etapa de planeación de la auditoría de una entidad pequeña pueden ser limitadas por la oportunidad del procesamiento de las transacciones por la entidad pequeña y la falta de información financiera confiable en ese momento. Las entidades pequeñas pueden no tener información financiera mensual o intermedia que pueda usarse en procedimientos analíticos en la etapa de planeación. El auditor puede, como alternativa, conducir una revisión breve del libro mayor o de otros registros contables que puedan estar fácilmente disponibles. En muchos casos, podría no haber información documentada que pueda usarse para este fin, y el auditor puede obtener la información requerida mediante comentarios con el propietario-administrador.

Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

66. Los procedimientos analíticos a menudo pueden ser un medio efectivo en cuanto a costo para obtener la evidencia requerida por el auditor. El auditor evalúa los controles sobre la preparación de información usada al aplicar los



procedimientos analíticos. Cuando dichos controles son efectivos, el auditor tendrá mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos.

67. Un modelo predictivo no sofisticado puede a veces ser efectivo. Por ejemplo, cuando una entidad pequeña ha empleado un número conocido de personal a tasas fijas de remuneración en todo el ejercicio, ordinariamente será posible para el auditor usar estos datos para estimar los costos totales de nómina por el ejercicio con un alto grado de precisión, proporcionando así evidencia de auditoría para una partida importante en los estados financieros y reduciendo la necesidad de desempeñar pruebas de detalle sobre la nómina. El uso de índices comerciales ampliamente reconocidos (tales como márgenes de utilidad para diferentes tipos de entidades al menudeo) a menudo puede ser efectivo en los procedimientos analíticos para proporcionar evidencia para soportar la razonabilidad de las partidas registradas. La extensión de los procedimientos analíticos en la auditoría de una entidad pequeña puede ser limitada a causa de la no disponibilidad de información sobre la cual se basen los procedimientos analíticos.
68. Los procedimientos analíticos predictivos pueden ser a menudo un medio efectivo de poner a prueba la integridad, siempre que los resultados puedan ser pronosticados con un grado razonable de precisión y confianza. Las variaciones de los resultados esperados pueden indicar posibles omisiones que no han sido detectadas por otras pruebas sustantivas.
69. Sin embargo, diferentes tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Los procedimientos analíticos que implican, por ejemplo, el pronóstico de ingreso total por rentas sobre un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración las tasas de rentas, el número de apartamentos y las tasas de desocupación, pueden ser una fuente muy persuasiva de evidencia y eliminar la necesidad de mayor verificación por medio de pruebas de detalles. En contraste, el cálculo y comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos pueden ser una fuente menos persuasiva de evidencia y proporcionar confirmación útil si se usan en combinación con otros procedimientos de auditoría.

Procedimientos analíticos como parte de la revisión global

70. Los procedimientos analíticos ordinariamente desempeñados en esta etapa de la auditoría son muy similares a los que se usarían en la etapa de planeación de la auditoría. Estos incluyen los puntos siguientes:
 - ? Comparar los estados financieros por el año actual con los de años anteriores.
 - ? Comparar los estados financieros con cualesquiera presupuestos,



pronósticos, o expectativas de la administración.

- ? Revisar tendencias en cualesquiera índices importantes de los estados financieros.
- ? Considerar si los estados financieros reflejan en forma adecuada cualesquiera cambios en la entidad de los cuales tenga noticia el auditor.
- ? Averiguar sobre características no explicadas o inesperadas de los estados financieros.

NIA 530: Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas

71. Hay una variedad de métodos para seleccionar partidas para la aplicación de pruebas selectivas. La selección de un método apropiado, por parte del auditor, será guiada por consideraciones de efectividad y eficiencia. Los medios que tiene disponibles son:
 - (a) Seleccionar todas las partidas (examen del 100%).
 - (b) Seleccionar partidas específicas.
 - (c) Muestreo en la auditoría.
72. Las pequeñas poblaciones que ordinariamente se encuentran en las entidades pequeñas pueden hacer factible seleccionar:
 - (a) 100% de la población.
 - (b) 100% de alguna parte de la población, por ejemplo, todas las partidas por encima de un monto dado, aplicando procedimientos analíticos al saldo de la población, si es de importancia relativa.
73. Cuando no se adopten los métodos anteriores de obtener evidencia de auditoría, el auditor considera el uso de procedimientos que impliquen muestreo en la auditoría. Cuando el auditor decide usar muestreo en la auditoría, los mismos principios fundamentales se aplican tanto en las entidades grandes como en las pequeñas. El auditor selecciona partidas muestra de tal manera que se pueda esperar que la muestra sea representativa de la población.

NIA 550: Partes relacionadas

74. A menudo se llevan a cabo transacciones importantes entre la pequeña entidad y el propietario-administrador, o entre la pequeña entidad y entidades relacionadas al propietario-administrador. Las entidades pequeñas rara vez tienen políticas y códigos de conducta sofisticados sobre las transacciones con partes relacionadas. En verdad, las transacciones con partes relacionadas son una característica



regular de muchas entidades que son propiedad de, y administradas por un individuo o por una familia. Más aún, el propietario-administrador puede no entender plenamente la definición de una parte relacionada, especialmente cuando normas relevantes de contabilidad consideran ciertas relaciones como relacionadas y otras no. La provisión de representaciones de la administración respecto a la integridad de la revelación puede requerir alguna explicación por parte del auditor sobre la definición técnica de una parte relacionada.

75. El auditor de una entidad pequeña ordinariamente desempeña procedimientos sustantivos sobre la identificación de partes relacionadas y de transacciones con partes relacionadas. Sin embargo, si el auditor evalúa como bajo el riesgo de transacciones no reveladas con partes relacionadas, estos procedimientos sustantivos no necesitan ser extensos. El auditor a menudo actúa como auditor de otras entidades relacionadas a la entidad pequeña, lo que puede ayudar a identificar las partes relacionadas.
76. El conocimiento profundo del auditor en la entidad pequeña puede ser de ayuda en la identificación de partes relacionadas, las cuales en muchos casos serán entidades controladas por el propietario-administrador. Este conocimiento puede también ayudar al auditor a evaluar si las transacciones con partes relacionadas podrían haberse dado sin reconocimiento en los registros contables de la entidad.

NIA 560: Hechos posteriores

Hechos posteriores entre el final del ejercicio y la fecha del dictamen del auditor

77. No es común que se requiera a las entidades pequeñas que informen poco después del final de su ejercicio. A menudo se da el caso de que pase más tiempo entre el final del ejercicio y la aprobación o firma de los estados financieros por el propietario-administrador en el caso de las entidades pequeñas, que en el caso de las entidades grandes. El periodo a cubrir por los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores es, por lo tanto, a menudo más largo en la auditoría de una entidad pequeña, permitiendo más oportunidad a que ocurran hechos posteriores que pueden afectar los estados financieros. La NIA 560 requiere que el auditor desempeñe procedimientos para cubrir todo el periodo desde el final del ejercicio hasta la fecha del dictamen de auditoría.
78. Los procedimientos sobre hechos posteriores que el auditor de una entidad pequeña desempeña dependerán de la información que esté disponible y, en particular, del grado al cual los registros contables han sido actualizados desde el final del ejercicio. Cuando los registros contables no están actualizados y no se han preparado minutas de las reuniones del consejo directivo, los procedimientos relevantes pueden tomar la forma de una averiguación con el propietario-administrador, documentándose las respuestas del propietario-administrador, y la inspección de los estados bancarios. El párrafo 5 de la NIA



560 da ejemplos de algunos de los asuntos que puede ser apropiado que el auditor considere en el curso de estas averiguaciones.

79. El auditor puede, dependiendo de las circunstancias, considerar que la carta de representación debiera cubrir hechos posteriores. La carta de representación ordinariamente está fechada el mismo día que el dictamen de auditoría, cubriendo así todo el periodo desde el final del ejercicio.
80. La sección de esta DIPA sobre la NIA 700, *El dictamen del auditor sobre los estados financieros* proporciona lineamientos sobre los procedimientos del auditor con relación a hechos posteriores (si los hay) en el periodo entre la aprobación de los estados financieros y la fecha del dictamen del auditor.

Hechos posteriores entre la fecha del dictamen del auditor y la emisión de los estados financieros

81. Cuando, como en muchas entidades pequeñas, la reunión en que los estados financieros son aprobados o firmados es seguida de inmediato por la asamblea general anual, el intervalo entre las dos no requiere ninguna consideración por separado por parte del auditor ya que es demasiado corto.
82. Si el auditor adquiere conocimiento de un hecho que afecte materialmente los estados financieros, el auditor considera si los estados financieros requieren corregirse, discute el asunto con la administración y toma una acción apropiada a las circunstancias.

NIA 570: Negocio en marcha

83. El tamaño de una entidad afecta su capacidad de resistir condiciones adversas. Las entidades pequeñas pueden responder rápidamente para explotar las oportunidades, pero su falta de reservas limita su capacidad para sostener las operaciones.
84. La NIA 570 requiere que los auditores consideren el riesgo de que el supuesto de negocio en marcha pueda no ser apropiado. Los factores de riesgo de particular importancia para las entidades pequeñas incluyen, el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de apoyar a la entidad, el riesgo de la pérdida de un cliente principal o empleado clave y el riesgo de la pérdida del derecho a operar bajo licencia, franquicia u otro convenio legal.
85. La NIA 570 da lineamientos sobre la evidencia por obtener cuando surge un cuestionamiento respecto a lo adecuado de la base de negocio en marcha. Esta evidencia puede incluir una revisión de la documentación, tal como presupuestos y pronósticos de flujo de efectivo y de utilidades. En la auditoría de una entidad pequeña, el auditor no espera ordinariamente encontrar presupuestos y pronósticos detallados relevantes a la consideración de negocio en marcha. Sin



embargo, el auditor discute con el propietario-administrador el status de negocio en marcha de la entidad y en particular, el financiamiento de la entidad en el mediano y el largo plazo. El auditor considera estas discusiones a la luz de documentación confirmatoria y del conocimiento del auditor del negocio. El auditor considera la necesidad de obtener representaciones de la administración por escrito.

86. Cuando la entidad pequeña está financiada en gran parte por un préstamo del propietario-administrador, puede ser importante que estos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad pequeña en dificultades financieras puede depender de que el propietario-administrador subordine su préstamo a la entidad en favor de bancos u otras instituciones financieras. En tales circunstancias, el auditor inspecciona evidencia documental apropiada de la subordinación del préstamo del propietario-administrador. Cuando una entidad depende del apoyo adicional del propietario-administrador, el auditor considera la capacidad del propietario-administrador para cumplir con la obligación bajo el convenio de apoyo. Además, el auditor puede pedir una representación por escrito, confirmando la intención del propietario-administrador o de cualquier arreglo que exista con él.

NIA 580: Representaciones de la administración

87. El párrafo 6 de la NIA 580 declara que, cuando las representaciones se refieren a asuntos que son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor:
- (a) Busca evidencia de auditoría confirmatoria de fuentes dentro o fuera de la entidad.
 - (b) Evalúa si las representaciones hechas por la administración parecen razonables y son consistentes con otra evidencia de auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones.
 - (c) Considera si puede esperarse que los individuos que hacen las representaciones estén bien informados sobre los asuntos específicos.
88. El párrafo 7 de la NIA 580 declara que las representaciones de la administración no pueden ser un sustituto para otra evidencia de auditoría que el auditor espere esté disponible. Si tal evidencia de auditoría no puede obtenerse, esto puede constituir una limitación al alcance de la auditoría y el auditor considera las implicaciones para el dictamen de auditoría. Sin embargo, en ciertos casos, una representación por la administración puede ser la única evidencia de auditoría que el auditor puede razonablemente esperar que esté disponible.
89. En vista de las características particulares de las entidades pequeñas, el auditor puede juzgar apropiado obtener representaciones escritas del propietario-administrador en cuanto a la integridad y exactitud de los registros contables y



de los estados financieros (por ejemplo, que todos los ingresos han sido registrados). Tales representaciones, por sí mismas, no proporcionan suficiente evidencia de auditoría. El auditor evalúa las representaciones conjuntamente con los resultados de otros procedimientos relevantes de auditoría, el conocimiento del auditor del negocio y de su propietario-administrador, y considera si en las circunstancias particulares, sería razonable esperar que esté disponible otra evidencia de auditoría. La posibilidad de malentendidos entre el auditor y el propietario-administrador se reduce cuando las representaciones orales se confirman por el propietario-administrador por escrito.

NIA 700: El dictamen del auditor sobre los estados financieros

90. El objetivo de cualquier auditoría es que el auditor obtenga suficiente evidencia de auditoría para expresar una opinión sobre los estados financieros. En muchos casos el auditor podrá expresar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros de las entidades pequeñas. Sin embargo, puede haber circunstancias que necesiten una modificación del dictamen del auditor.

Limitaciones en el alcance

91. Cuando el auditor no puede diseñar o llevar a cabo procedimientos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a la integridad de los registros contables, esto puede constituir una limitación al alcance del trabajo del auditor. La limitación llevaría a una salvedad en la opinión o, en circunstancias en que los posibles efectos de la limitación sean tan importantes que el auditor no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros, a una abstención de opinión.
92. Los siguientes párrafos ilustrativos pueden usarse para este propósito.

Ejemplo de párrafos para un dictamen del auditor con salvedad cuando no se comprueba la integridad de los registros contables—limitación al alcance, la cual no impide que el auditor exprese una opinión:

Las ventas registradas de la compañía incluyen \$X respecto a ventas al contado. No hubo sistema de control sobre dichas ventas en el cual pudimos confiar para el propósito de nuestra auditoría y no hubo procedimientos de auditoría satisfactorios que pudiéramos desempeñar para obtener una razonable seguridad de que las ventas al contado fueron debidamente registradas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes, si los hubiere, que podrían haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido satisfacerlos en cuanto a la integridad y exactitud de los registros contables con respecto a las ventas, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o 'presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes), la situación financiera de la compañía al... y los resultados de sus operaciones y



sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo a... (y cumplen con...).

Ejemplo de párrafos de un dictamen de auditor con abstención de opinión cuando no se comprueba la integridad de los registros contables—limitación al alcance, lo cual es tan importante que el auditor no puede expresar una opinión.

Las ventas de la compañía fueron hechas enteramente al contado. No hubo sistema de control sobre dichas ventas en el cual pudimos apoyarnos para el propósito de nuestra auditoría y no hubo procedimientos de auditoría satisfactorios que pudiéramos desempeñar para obtener razonable seguridad de que todas las ventas de contado fueron registradas en forma apropiada.

Debido a la importancia del asunto comentado en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Fecha y firma del dictamen del auditor

93. El auditor fecha el dictamen al momento de terminación de la auditoría. Esta fecha no deberá ser anterior a la fecha en que el propietario-administrador apruebe o firme los estados financieros. La aprobación puede ser en forma de una carta de representación de la administración. En la auditoría de entidades pequeñas, por razones prácticas, el auditor puede realmente firmar el dictamen en una fecha posterior a aquella en que el propietario-administrador apruebe o firme los estados financieros. La planeación previa por parte del auditor y el análisis con la administración de sus procedimientos para finalizar los estados financieros, a menudo evitará que se presente esta situación. Cuando no pueda evitarse, hay una posibilidad de que algún hecho durante el periodo intermedio pudiera afectar los estados financieros en forma importante. Por lo tanto, el auditor toma los pasos que sean apropiados para:
- (a) Obtener seguridad de que, en esa fecha posterior, el propietario-administrador habrá reconocido la responsabilidad por los estados financieros o las partidas que aparecen en ellos.
 - (b) Asegurar que sus procedimientos para revisar hechos posteriores cubran el periodo hasta dicha fecha.

NIA 720: Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

94. El auditor lee la otra información para identificar inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Ejemplos de *otra información* a menudo incluida en los estados financieros de una entidad pequeña son el estado detallado de ingresos y gastos, el cual a menudo se anexa a los estados



financieros para fines de impuestos y el informe de la administración.

La provisión de servicios contables a la entidad pequeña que se audita

95. Esta sección es relevante para jurisdicciones en las que se permite a los auditores legales y profesionalmente proporcionar servicios contables a sus clientes de auditoría.
96. En algunas jurisdicciones, se permite a los auditores proporcionar servicios contables y de otro tipo a los clientes de auditoría. El propietario-administrador de una entidad pequeña a menudo necesita ayuda en la preparación de los estados financieros, y otros servicios contables, y puede buscar dicha ayuda con el auditor.
- 97. Ejemplos de servicios contables** que el auditor puede comprometerse a desempeñar incluyen los siguientes:
- ? Ayudar a llevar registros contables.
 - ? Asesorar en la selección y aplicación de políticas contables.
 - ? Ayudar en la preparación de los estados financieros.
98. Al desempeñar servicios contables, el auditor puede obtener información útil sobre la entidad, los objetivos, el estilo gerencial y la ética de su propietario-administrador. El auditor también adquiere un conocimiento profundo de la entidad, lo que ayuda en la planeación y conducción de la auditoría. El auditor, sin embargo, recuerda que la ayuda prestada a la entidad no releva al auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Consideraciones éticas

99. El auditor guarda en mente el requisito ético absoluto de independencia y objetividad cuando se forma y expresa una opinión sobre los estados financieros y ejerce su cuidado de que la relación con la entidad no perjudique la capacidad de formar una opinión objetiva.
100. El párrafo 8.5 del Código de Ética Profesional para Contadores Públicos, de IFAC, permite la prestación de otros servicios, pero declara:
- “Cuando un contador profesional en la práctica pública, además de llevar a cabo una auditoría u otra función de dictaminación, proporciona otros servicios a un cliente, deberá tenerse cuidado de no desempeñar funciones de administración o tomar decisiones administrativas, responsabilidad que descansa en el consejo de directores y en la administración”.



101. El comentario sobre el párrafo 8.5 declara que la provisión de otros servicios no significa que el contador profesional ha dejado de ser independiente. Sin embargo, con respecto a la preparación de registros contables, el comentario brinda asesoría adicional como sigue:

“La preparación de registros contables es un servicio que frecuentemente se pide a un contador profesional en la práctica pública, particularmente por los clientes más pequeños, cuyos negocios no son suficientemente grandes para emplear un adecuado personal interno de contabilidad... En todos los casos en que se requiera independencia y en que un contador profesional en la práctica pública tenga que ver con la preparación de registros contables para un cliente, deberán observarse los siguientes requisitos:

- (a) El contador profesional en la práctica pública no deberá tener ninguna relación o combinación de relaciones con el cliente o ningún conflicto de interés que pudiera perjudicar la integridad o la independencia.
- (b) El cliente deberá aceptar responsabilidad por los estados financieros.
- (e) El contador profesional en la práctica pública no deberá asumir el papel de empleado o de la administración que conduce las operaciones de una entidad.
- (d) El personal asignado a la preparación de los registros contables idealmente no deberá participar en el examen de dichos registros. El hecho de que el contador profesional en la práctica pública haya procesado o llevado ciertos registros no elimina la necesidad de hacer suficientes pruebas de auditoría”.

Comentario sobre la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría cuando el auditor también presta servicios contables a la entidad pequeña

Cuando el auditor proporciona servicios contables a la entidad pequeña, los siguientes asuntos adicionales pueden ser relevantes en la aplicación de las NIAs por el auditor:

NIA 210: Términos de los trabajos de auditoría

102. Cuando el auditor ha ayudado en la preparación de los estados financieros, los propietarios-administradores de las entidades pequeñas pueden no tener plena conciencia de sus propias responsabilidades legales o de las del auditor. Los propietarios-administradores pueden no apreciar que los estados financieros son su responsabilidad, o que la auditoría de los estados financieros es legalmente distinta de cualquier servicio contable que el auditor proporcione. Uno de los propósitos de una carta compromiso es evitar cualquiera de estos malentendidos.



103. El párrafo 3 de la NIA 210 declara que el auditor puede convenir los términos del compromiso para otros servicios por medio de cartas compromiso por separado. Sin embargo, no hay un requisito de cartas por separado y, en el caso de una entidad pequeña, puede haber razones prácticas por las que sea más apropiada una sola carta combinada.

NIA 230: Documentación

104. Cuando el auditor proporciona servicios contables a una entidad pequeña, dichos servicios no son trabajo de auditoría, así que los requisitos de la NIA 230 no se aplican ordinariamente, por ejemplo, a la documentación del trabajo hecho al ayudar en la preparación de los estados financieros.
105. Cuando se establece una política de retención para los papeles de trabajo de una entidad pequeña, una consideración es que los propietarios-administradores a menudo requieren copia de los papeles de trabajo que contienen información contable para ayudarles en la administración de su entidad. El párrafo 14 de la NIA 230 declara que los papeles de trabajo son propiedad del auditor. Aunque partes o extractos de los papeles de trabajo pueden hacerse disponibles a la entidad a discreción del auditor, no son un sustituto para los registros contables de la entidad. Puede ser útil que la carta compromiso establezca estos requisitos respecto a los registros contables.

NIA 240: Fraude y error

106. El auditor puede haber obtenido conocimiento de la situación financiera personal y estilo de vida del propietario-administrador a través de la prestación de otros servicios a la entidad o al propietario-administrador. Este conocimiento puede enriquecer la calidad de la evaluación del auditor del riesgo inherente de fraude. Las demandas no explicadas de preparar los estados financieros y completar la auditoría en un periodo irrazonablemente corto de tiempo pueden indicar que hay un riesgo incrementado de que ocurra fraude o error.

NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

107. La mayoría de las entidades están sujetas a requisitos que se relacionan directamente con la preparación de los estados financieros, incluyendo la legislación relevante sobre compañías. La pericia contable del auditor en cuanto a la legislación que se refiere a la preparación de los estados financieros ayuda al propietario-administrador a asegurarse que se ha cumplido con las obligaciones estatutarias relevantes.

NIA 300: Planeación

108. Cuando el auditor ayuda en la preparación de los estados financieros, se requiere



suficiente flexibilidad en el plan global de auditoría para tomar en cuenta cualesquiera áreas de riesgo de auditoría identificadas y la evidencia obtenida al desempeñar estos servicios. El auditor de una entidad pequeña, por lo tanto, planea tomar en consideración el conocimiento obtenido de los servicios contables de modo que el enfoque para obtener evidencia esté debidamente coordinado y que pueda lograrse eficiencia en el trabajo y en el costo.

NIA 400: Evaluación de riesgos y control interno

109. Al proporcionar servicios de contabilidad, el auditor puede obtener un conocimiento del sistema de contabilidad y de control interno. Este puede indicar que hay algunos controles internos que el auditor quizá quiera evaluar y poner a prueba, lo que puede a su vez afectar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos requeridos para la auditoría.

NIA 500: Evidencia de auditoría

110. Cuando el auditor de una entidad pequeña proporciona servicios contables, aplica el juicio profesional al considerar si los otros servicios prestados dan como resultado una reducción en el trabajo de auditoría necesario para soportar la opinión del auditor. Los servicios contables rara vez proporcionarán toda, y quizá no den ninguna, la evidencia de auditoría requerida por el auditor. En particular, los servicios contables por lo común no harán más que proporcionar alguna evidencia necesaria respecto a la integridad de una población, o al valor al que las partidas están presentadas en los estados financieros. Sin embargo, a menudo puede obtenerse evidencia de auditoría al mismo tiempo que se hace el trabajo contable. Por ejemplo, con frecuencia se requerirá un trabajo específico de auditoría en la recuperabilidad de deudores, la valuación y propiedad de inventarios, el valor en libros de activos fijos e inversiones, así como en la integridad de los acreedores.

NIA 520: Procedimientos analíticos

111. En pequeñas entidades donde el auditor ha sido contratado para desempeñar servicios contables, los procedimientos analíticos llevados a cabo en la etapa de planeación de la auditoría serán más efectivos si algunos de los servicios contables a desempeñar por el auditor han sido completados antes de que la planeación de la auditoría finalice.

NIA 540: Auditoría de estimaciones contables

112. Aunque el propietario-administrador es responsable de determinar el monto de la estimación que debe incluirse en los estados financieros, a menudo se pide al auditor de una entidad pequeña que ayude con, o asesore en la preparación de cualesquiera estimaciones contables. Al ayudar en el proceso de preparar la estimación contable, el auditor al mismo tiempo gana evidencia relevante para



cumplir con los requisitos de la NIA 540. Sin embargo, ayudar en este proceso no releva al auditor de obtener suficiente, así como apropiada evidencia de auditoría respecto a la razonabilidad y lo apropiado de los supuestos fundamentales usados para llegar a las estimaciones.

NIA 550: Partes relacionadas

113. Cuando evalúa el riesgo de transacciones no reveladas con partes relacionadas, el auditor toma en cuenta cualesquiera asuntos de partes relacionadas que surjan cuando proporciona cualquier ayuda en asuntos como los siguientes:

- ? Llevar los registros contables.
- ? Preparar los estados financieros (en particular cualesquiera revelaciones estatutarias requeridas respecto a préstamos y otras transacciones con directores y personas conectadas).
- ? Asuntos de impuestos personales y corporativos.
- ? Compilar y revisar las cuentas corrientes del propietario-administrador.

114. Esto, tomado junto con información obtenida mediante la discusión con el propietario-administrador, ayuda en la evaluación del riesgo en esta área y puede proporcionar una base razonable para que el riesgo sea evaluado como bajo.

115. Esta ayuda y la cercana relación entre el auditor y el propietario-administrador puede ayudar en la identificación de partes relacionadas, las que, en la mayoría de los casos, serán entidades controladas por el propietario-administrador.

NIA 570: Negocio en marcha

116. En algunas entidades pequeñas, se puede pedir al auditor que ayude al propietario-administrador en la evaluación de negocio en marcha y a veces en la preparación de cualesquiera presupuestos o pronósticos necesarios. En todos los casos, el propietario-administrador sigue siendo responsable de la evaluación de negocio en marcha, de cualquier información preparada (aun si el auditor ayudó en su compilación), y de la razonabilidad de los supuestos en que se basa. En tales circunstancias, el auditor toma los pasos adecuados para obtener el acuerdo del propietario-administrador, y el reconocimiento de su responsabilidad.

NIA 580: Representaciones de la administración

117. En la auditoría de una entidad pequeña, es particularmente importante que el auditor obtenga representaciones de la administración en las que el propietario-administrador reconozca responsabilidad de la presentación razonable de los estados financieros. Esto es particularmente necesario cuando el auditor ha



ayudado en la preparación de los estados financieros, debido al peligro de que el papel del auditor y su responsabilidad con relación a los estados financieros sean malentendidos. Para asegurar que el significado de representaciones sea bien entendido por ambas partes, el auditor considera explicar estos asuntos a la administración antes de que se obtengan las representaciones.

