

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505

CONFIRMACIONES EXTERNAS

(En vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1-6
Relación de procedimientos de confirmación externa con la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa	7-11
Aseveraciones a que se refieren las confirmaciones externas	12-16
Diseño de la solicitud de confirmación externa	17-19
Uso de confirmaciones positivas y negativas	20-24
Peticiones de la administración.....	25-27
Características de los consultados	28-29
El proceso de confirmación externa.....	30-35
Evaluación de resultados del proceso de confirmación	36
Confirmaciones externas antes del final del año	37
Fecha de vigencia.....	38

Introducción

1. El propósito de esta NIA es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso por parte del auditor de las confirmaciones externas como un medio para obtener evidencia de auditoría.

2. El auditor deberá determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel aseveración. Al hacer esta determinación, el auditor deberá considerar el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración

y como reducirá. a un nivel aceptablemente bajo, la evidencia de auditoría de otros procedimientos planeados el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración.

3. La NIA 500, "*Evidencia de auditoría*" declara que la confiabilidad de la evidencia de auditoría es influida por su fuente y por su naturaleza, y depende de las circunstancias particulares bajo las que se obtiene. Indica que, aunque reconoce que pueden existir excepciones, puede ser útil la siguiente generalización sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La evidencia de auditoría es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la evidencia de auditoría que se obtiene indirectamente o por inferencia.
- La evidencia de auditoría es más confiable cuando existe en forma documentada.
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia de auditoría que dan las fotocopias o facsímiles.

En consecuencia, la evidencia de auditoría en forma de respuestas originales por escrito a solicitudes de confirmación que recibe el auditor directamente de terceros que no están relacionados con la entidad que se audita, cuando se considera en lo individual o acumulativamente con evidencia de auditoría de otros procedimientos de auditoría, puede ayudar a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de representación errónea de importancia relativa para las aseveraciones relacionadas.

4. La confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de una comunicación directa de una tercera parte, en respuesta a una solicitud de información sobre una partida particular que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros. Al decidir a qué grado usar las confirmaciones externas, el auditor considera las características del entorno en que opera la entidad que está siendo auditada y la práctica de los potenciales participantes en el manejo de peticiones de confirmación directa.

5. Con frecuencia se usan las confirmaciones externas en relación con los saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede pedir confirmación externa de los términos de convenios o transacciones que tenga una entidad con terceras partes. La solicitud de confirmación se diseña para averiguar si se han hecho modificaciones al convenio, y si es así, cuáles son los detalles relevantes. Las

confirmaciones externas pueden también usarse para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, la ausencia de un "convenio lateral" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Otros ejemplos de situaciones donde pueden usarse las confirmaciones externas incluyen las siguientes:

- Saldos bancarios y otra información de banqueros.
- Saldos de cuentas por cobrar.
- Existencias poseídas por terceras partes en almacenes de depósito para procesamiento o en consignación.
- Títulos de propiedad en posesión de abogados o financieros para su salvaguarda o como valores.
- Inversiones compradas a corredores pero no entregadas a la fecha del balance.
- Préstamos de prestadores.
- Saldos de cuentas por pagar,

6. La confianza en la evidencia obtenida por confirmaciones externas depende, entre otros factores, de que el auditor aplique los procedimientos apropiados al diseñar la solicitud de confirmación externa, de que lleve a cabo los procedimientos de confirmación externa y de que evalúe los resultados de los procedimientos de confirmación externa. Los factores que afectan la confianza en las confirmaciones incluyen el control que el auditor ejerce sobre las solicitudes y respuestas de confirmación, las características de los consultados y cualesquiera restricciones incluidas en la respuesta o impuestas por la administración.

Relación de los procedimientos de confirmación externa con la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa

7. La NIA 315, *"Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa"* discute la responsabilidad del auditor de obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno y de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Plantea los procedimientos de auditoría aplicados para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros suficiente para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

8. La NIA 330, *“Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados”* discute la responsabilidad del auditor de determinar las respuestas generales y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel estado financiero y de aseveración. En particular, la NIA 330 indica que el auditor determina la naturaleza y alcance de la evidencia de auditoría que se debe obtener de la aplicación de procedimientos sustantivos en respuesta a la evaluación relacionada del riesgo de representación errónea de importancia relativa, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada clase importante de transacciones, saldos de cuenta, y revelación. Estos procedimientos sustantivos pueden incluir el uso de confirmaciones externas para ciertas aseveraciones.

9. El párrafo 11 de la NIA 330 indica que mientras más alta la evaluación del riesgo por el auditor, más confiable y relevante es la evidencia de auditoría que busca el auditor con los procedimientos sustantivos. En consecuencia, al aumentar el riesgo evaluado de representación errónea, el auditor diseña procedimientos sustantivos para obtener evidencia de auditoría más confiable y relevante, o más persuasiva, a nivel aseveración. En estas circunstancias, el uso de procedimientos de confirmación puede ser efectivo para proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

10. Mientras más bajo sea el nivel evaluado de riesgo de representación errónea de importancia relativa, menos seguridad necesita el auditor de los procedimientos sustantivos para formarse una conclusión sobre una aseveración. Por ejemplo, una entidad puede tener un préstamo que está devolviendo de acuerdo a un calendario convenido, cuyos términos ha confirmado el auditor en años anteriores. Si el otro trabajo desempeñado por el auditor (incluyendo las pruebas de control que fueran necesarias) indica que los términos del préstamo no han cambiado y han conducido a evaluar como bajo el riesgo de representación errónea de importancia relativa sobre el saldo vigente del préstamo, el auditor podría limitar los procedimientos sustantivos a la prueba de detalles de los pagos hechos, en vez de confirmar de nuevo el saldo directamente con el prestador.

11. Cuando el auditor ha identificado un riesgo como importante (ver párrafo 108 de la NIA 315), el auditor puede considerar de manera particular si las confirmaciones de ciertos asuntos pueden ser una forma apropiada de reducir el riesgo de representación errónea. Por ejemplo, las transacciones inusuales o complejas pueden asociarse más que las transacciones sencillas con un riesgo evaluado como más alto. Si la entidad ha participado en una transacción inusual o compleja que dé como resultado un riesgo de representación errónea de importancia relativa evaluado como más alto, el auditor considera confirmar los términos de la transacción con las otras partes además de examinar la documentación en poder de la entidad.

Aseveraciones a que se refieren las confirmaciones externas

12. La NIA 500 requiere el uso de aseveraciones al evaluar los riesgos y diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados. La NIA 500 categoriza las aseveraciones en las relativas a clases de transacciones, saldos de cuenta. y revelaciones. Si bien las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría respecto a estas aseveraciones, la capacidad de una confirmación externa para proporcionar evidencia relevante sobre una aseveración particular varía.

13. La confirmación externa de una cuenta por cobrar proporciona fuerte evidencia respecto a la existencia de la cuenta en una cierta fecha. La confirmación también proporciona evidencia respecto a la operación de procedimientos de corte. Sin embargo, dicha confirmación ordinariamente no proporciona toda la evidencia de auditoría necesaria respecto a la aseveración de valuación, ya que no es factible pedir al deudor que confirme información detallada relativa a su capacidad de pagar la cuenta.

14. De modo similar, en el caso de bienes retenidos en consignación, es probable que la confirmación externa proporcione fuerte evidencia para soportar las aseveraciones de existencia, de derechos y de obligaciones. pero no podría proporcionar evidencia que soporte la aseveración de valuación.

15. La relevancia de las confirmaciones externas para la auditoría de una aseveración particular de los estados financieros también es afectada por el objetivo del auditor al seleccionar la información para confirmación. Por ejemplo, cuando se audita la aseveración de integridad de las cuentas por pagar, el auditor necesita obtener evidencia de que no hay pasivos de importancia relativa sin registrar. En consecuencia, el enviar solicitudes de confirmación a los principales proveedores de una entidad pidiéndoles proporcionar copias de sus estados de cuenta directamente al auditor, aun si los registros no muestran ninguna cantidad que se le adeude actualmente, será generalmente más efectivo para detectar pasivos no registrados que seleccionar cuentas para confirmación con base en los montos más grandes registrados en el auxiliar de cuentas por pagar.

16. Al obtener evidencia rara aseveraciones a las que no se refieren en forma adecuada las confirmaciones, el auditor considera otros procedimientos de auditoría para complementar los procedimientos de confirmación o para usarse en vez de los procedimientos de confirmación.

Diseño de la solicitud de confirmación externa

17. El auditor deberá ajustar con exactitud las solicitudes de confirmación externa al objetivo de auditoría específico. Al diseñar la solicitud, el auditor considera las aseveraciones de que se trata y los factores que es probable

afecten la confiabilidad de las confirmaciones. Factores tales como la forma de la solicitud de confirmación externa, experiencia previa en la auditoría o trabajos similares, la naturaleza de la información que se confirma y el presunto consultado afectan el diseño de las solicitudes, porque estos factores tienen un efecto directo sobre la confiabilidad de la evidencia obtenida mediante procedimientos de confirmación externa.

18. También al diseñar la solicitud, el auditor considera el tipo de información que los consultados fácilmente. ya que esto puede afectar la tasa de respuestas y la naturaleza de la evidencia obtenida. Por ejemplo, los sistemas contables de ciertos participantes pueden facilitar la confirmación externa de transacciones separadas y no de saldos de toda la cuenta. Además, los participantes quizá no puedan siempre confirmar ciertos tipos de información tal como el saldo global de cuentas por cobrar, pero tal vez puedan confirmar los montos de facturas individuales dentro del saldo total.

19. Las solicitudes de confirmación ordinariamente incluyen autorización de la administración al consultado para que revele la información al auditor. Los participantes pueden estar más dispuestos a responder a una solicitud de confirmación que contenga autorización de la administración y, en algunos casos, quizá no puedan responder a menos que la solicitud contenga la autorización de la administración.

Uso de confirmaciones positivas y negativas

20. El auditor puede usar solicitudes de confirmación externa positiva o negativa o una combinación de ambas.

21. Una solicitud de confirmación externa positiva pide al consultado que conteste en todos los casos al auditor, ya sea indicando el acuerdo del participante con la información dada, o pidiendo al consultado que llene la información. Por lo común, se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría confiable. Sin embargo, hay riesgo de que un consultado pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información sea correcta. Con frecuencia, el auditor no puede detectar si esto ha ocurrido. Sin embargo, el auditor puede reducir este riesgo, usando solicitudes de confirmación positivas que no declaren el monto (u otra información) en la solicitud de confirmación, sino que le pide al consultado que llene la cantidad o dé otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación “en blanco” puede dar como resultado tasas de respuesta más bajas porque se requiere un esfuerzo adicional de parte de los consultados.

22. Una solicitud de confirmación externa negativa pide al consultado que conteste sólo en caso de desacuerdo con la información proporcionada en la solicitud. Sin embargo, cuando no se ha recibido respuesta a la solicitud de confirmación negativa, el auditor queda consciente de que no habrá una evidencia explícita de que las terceras partes hayan recibido las solicitudes de confirmación y que verificaron que la información allí contenida es correcta. En consecuencia, el uso de solicitudes de confirmación negativa ordinariamente proporciona evidencia menos confiable que el uso de solicitudes de confirmación positiva, y el auditor considera la realización de otros procedimientos sustantivos para suplementar el uso de confirmaciones negativas.

23. Las solicitudes de confirmación negativa pueden usarse para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a un nivel aceptable cuando:

(a) El riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa es más bajo.

(b) Está implicado un gran número de saldos pequeños.

(c) No se espera un número sustancial de errores.

(d) El auditor no tiene razón para creer que los consultados no harán caso a estas solicitudes.

24. Puede usarse una combinación de confirmaciones externas positivas y negativas. Por ejemplo, cuando el saldo total de cuentas por cobrar comprende un pequeño número de saldos grandes y un gran número de saldos pequeños, el auditor puede decidir que es apropiado confirmar todos o una muestra de los saldos grandes con solicitudes de confirmación positiva y una muestra de los saldos pequeños, usando solicitudes de confirmación negativa.

Peticiones de la administración

25. Cuando el auditor busca confirmar ciertos saldos u otra información y la administración pide al auditor que no lo haga, el auditor deberá considerar si hay fundamentos válidos para esta petición y deberá obtener evidencia para soportar la validez de las solicitudes de la administración. Si el auditor está de acuerdo con la petición de la administración de no buscar una confirmación externa respecto a un asunto en particular, el auditor deberá aplicar procedimientos alternativos para obtener suficiente evidencia apropiada respecto a dicho asunto.

26. Si el auditor no acepta la validez de la petición de la administración y se le impide llevar a cabo las confirmaciones, ha habido una limitación en el alcance del trabajo del auditor y el auditor deberá considerar el posible impacto en el dictamen.

27. Al considerar las razones proporcionadas por la administración, el auditor aplica una actitud de escepticismo profesional y considera si la petición tiene alguna implicación respecto a la integridad de la administración. El auditor considera si la petición de la administración puede indicar la posible existencia de fraude o error. Si el auditor cree que existe fraude o error, el auditor aplica los lineamientos de la NIA 240, *la NIA 240, "Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros."* El auditor también considera si los procedimientos alternativos proporcionarán suficiente evidencia apropiada respecto a ese asunto.

Características de los consultados

28. La confiabilidad en la evidencia proporcionada por una confirmación se afecta por la competencia, independencia, autoridad para responder, conocimiento del asunto que se quiere confirmar y objetividad del consultado. Por esta razón el auditor trata de asegurarse, cuando sea factible, que la solicitud de confirmación se dirige a un individuo apropiado. Por ejemplo, cuando se confirma que se ha desistido de un pacto relacionado con la deuda a largo plazo de una entidad, el auditor dirige la solicitud a un funcionario del acreedor que tenga conocimiento del desistimiento y la autoridad para proporcionar la información.

29. El auditor también evalúa si ciertas partes no pueden proporcionar una respuesta objetiva o imparcial a una solicitud de confirmación. Puede surgir a la atención del auditor información sobre la competencia, conocimiento, motivación, capacidad o voluntad de responder del consultado. El auditor considera el efecto de dicha información al diseñar la solicitud de confirmación y al evaluar los resultados, incluyendo el determinar si son necesarios procedimientos adicionales. El auditor también considera si hay suficiente base para concluir que la solicitud de confirmación se envía a un consultado de quien el auditor puede esperar una respuesta que proporcione suficiente evidencia apropiada. Por ejemplo, el auditor puede encontrar importantes transacciones inusuales de fin de año, las cuales tengan un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros, siendo estas transacciones una tercera parte que depende económicamente de la entidad. En tales circunstancias, el auditor considera si la tercera parte puede estar motivada a proporcionar una respuesta inexacta.

El proceso de confirmación externa

30. Cuando realice procedimientos de confirmación, el auditor deberá mantener control sobre el proceso de seleccionar a quienes se les enviará una solicitud, la preparación, el envío de las solicitudes de confirmación y las respuestas a dichas solicitudes. Se mantiene control sobre las comunicaciones entre los presuntos receptores y el auditor para minimizar la posibilidad de que los resultados del proceso de confirmación sean parciales a causa de la interceptación y alteración de las solicitudes de confirmación o las respuestas. El

auditor se asegura de que sea él mismo quien envíe las solicitudes de confirmación, de que las solicitudes estén dirigidas en forma apropiada y de que se pida que todas las respuestas se manden directamente al auditor. El auditor considera si las respuestas han llegado de los presuntos remitentes.

Solicitud de confirmación positiva sin respuesta

31. El auditor deberá realizar procedimientos alternativos cuando no se reciba ninguna respuesta a una solicitud de confirmación externa positiva. Los procedimientos alternativos de auditoría deberán ser tales que proporcionen la evidencia sobre las aseveraciones que se tenía la intención que proporcionara la solicitud de confirmación.

32. Cuando no se recibe respuesta, el auditor ordinariamente establece contacto con el receptor de la solicitud para propiciar una respuesta. Cuando el auditor no puede obtener una respuesta, el auditor usa procedimientos alternativos de auditoría. La naturaleza de los procedimientos alternativos varía de acuerdo a la cuenta y a la aseveración en cuestión. En el examen de cuentas por cobrar, los procedimientos alternativos pueden incluir examen de los recibos de efectivo posteriores, examen de documentos de embarque u otra documentación del cliente para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y pruebas de corte de ventas para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad. En el examen de cuentas por pagar, los procedimientos alternativos pueden incluir examen de desembolsos de efectivo posteriores o correspondencia de terceras partes para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y examen de otros registros, tales como notas de recibo de mercancías, para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad.

Confiabilidad de las respuestas recibidas

33. El auditor considera si hay alguna indicación de que las confirmaciones externas recibidas puedan no ser confiables. El auditor considera la autenticidad de la respuesta y realiza procedimientos para despejar cualquier preocupación. El auditor puede escoger la verificación de la fuente y contenidos de una respuesta con una llamada telefónica al presunto remitente. Además, el auditor solicita al presunto remitente que envíe la confirmación original directamente al auditor. Con el uso creciente de la tecnología, el auditor considera validar la fuente de las respuestas recibidas en formato electrónico por ejemplo, fax o correo electrónico). Las confirmaciones orales se documentan en los papeles de trabajo. Si la información e las confirmaciones orales es importante, el auditor pide a las partes implicadas que sometan confirmación por escrito de la información específica directamente al auditor.

Causas y frecuencia de excepciones

34. Cuando el auditor se forma una conclusión de que el proceso de confirma-

ción y los procedimientos alternativos no han proporcionado suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a una aseveración, el auditor deberá llevar a cabo procedimientos adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Para formarse la conclusión, el auditor considera:

- (a) la confiabilidad de las confirmaciones y procedimientos alternativos;
- (b) la naturaleza de cualesquiera excepciones, incluyendo las implicaciones, tanto cuantitativas como cualitativas de dichas excepciones; y
- (c) la evidencia proporcionada por otros procedimientos.

Con base en esta evaluación, el auditor determina si se necesitan procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

35. El auditor también considera las causas y frecuencia de las excepciones reportadas por los consultados. Una excepción puede indicar una representación errónea en los registros de la entidad, en cuyo caso, el auditor determina las razones para la representación errónea y evalúa si tiene un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. Si una excepción indica una representación errónea, el auditor reconsidera la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para proporcionar la evidencia requerida.

Evaluación de los resultados del proceso de confirmación

36. El auditor deberá evaluar si los resultados del proceso de confirmación externa junto con los resultados de cualesquier otros procedimientos realizados, proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a la aseveración de los estados financieros que se auditan. Al conducir esta evaluación el auditor considera los lineamientos proporcionados por la NIA 330 y NIA 530, *Muestreo de auditoría y otros medios de prueba*.

Confirmaciones externas antes del final del año

37. Cuando el auditor usa la confirmación en una fecha anterior al balance general para obtener evidencia para soportar una aseveración de los estados financieros, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las transacciones relevantes a la aseveración en el periodo intermedio no han sido representadas erróneamente en una forma de importancia relativa. Por razones prácticas cuando el nivel de riesgo inherente y de control se evalúa a un nivel menor que alto, el auditor puede decidir confirmar los saldos a una fecha distinta al final del periodo, por ejemplo, cuando la auditoría debe completarse

dentro de un corto tiempo después de la fecha del balance. Como con todos los tipos de trabajo antes del final del año el auditor considera la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional relativa al remanente del periodo. La NIA 330 proporciona lineamientos adicionales cuando los procedimientos de auditoría se aplican en una fecha provisional.

Fecha de Vigencia

38. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.