

NORMA DE AUDITORÍA 330
Convergencia basada en la Norma Internacional de Auditoría 330
(NUEVA REDACCIÓN)
RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS EVALUADOS

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA (NA para propósitos de convergencia en Bolivia)	1
Vigencia	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requisitos	
Respuestas globales	5
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración	6 - 24
Lo adecuado de la presentación y revelación	25
Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría	26 - 28
Documentación	29 - 31
Material de aplicación y otro material explicativo	
Respuestas globales	A1 – A3
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración	A4 – A54
Lo adecuado de la presentación y revelación	A55
Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría	A56 – A58
Documentación	A59

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330 (Nueva redacción), *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados* deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la autoridad de las NIA¹.

¹ La Resolución 2/94: Aplicación de las Normas Internacionales de la Profesión de Auditoría y Contabilidad en la República de Bolivia establece "... Adoptar los pronunciamientos técnicos emitidos por la Federación Internacional de Contabilidad IFAC únicamente en ausencia de pronunciamientos técnicos específicos del país o reglamentaciones locales sobre un asunto determinado...."

BORRADOR

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa identificados y evaluados por el auditor en una auditoría de estados financieros, de acuerdo con la NIA 315, Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.

Las respuestas a los riesgos evaluados se efectúan por el auditor a través de pruebas de auditoría.

Vigencia

2. Esta NIA (NA para propósitos de convergencia en Bolivia) entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2008.

En la convergencia, para Bolivia, esta norma entra en vigencia a partir del 1 de enero de 2010 como Norma de Auditoría Boliviana NA.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa, mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas a dichos riesgos.

Definiciones

4. Para fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados atribuidos aquí:
 - (a) Procedimientos sustantivos - Un procedimiento de auditoría diseñado para detectar representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración². Los procedimientos sustantivos comprenden:
 - (i) Pruebas de detalles (de clases de transacciones, saldos de cuenta, y revelaciones), y
 - (ii) Procedimientos sustantivos analíticos
 - (b) Pruebas de controles - Un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la efectividad operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración.

Requisitos

Respuestas globales

5. El auditor deberá diseñar e implementar respuestas globales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero. (Ref: párrafos A1-A3)

² Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

Los procedimientos globales se efectúan a nivel de estado financiero, posteriormente corresponderán pruebas a nivel de aseveraciones específicas según el enfoque de auditoría.

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración

6. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión se basen en o respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración³. (Ref: Párrafos A4-A8)
7. Al diseñar los procedimientos adicionales de auditoría que se van a realizar, el auditor deberá:
 - (a) Considerar las razones para la evaluación que se dio al riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación, incluyendo:
 - (i) La probabilidad de representación errónea de importancia relativa debida a las características particulares de la clase relevante de transacciones, saldo de cuenta o revelación (es decir, el riesgo inherente); y
 - (ii) Si es que la evaluación del riesgo toma en cuenta los controles relevantes (es decir, el riesgo de control), requiriendo, por tanto, que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles están operando de manera efectiva (es decir, el auditor se propone depender de la efectividad operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos); y (Ref: párrafos A9-A18)
 - (b) Obtener evidencia de auditoría más persuasiva⁴ mientras más alta sea la evaluación del auditor del riesgo. (Ref: párrafo A19)

Pruebas de controles

8. El auditor deberá diseñar y realizar pruebas de los controles para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a la efectividad operativa de los controles relevantes cuando:
 - (a) La evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración incluye una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva (es decir, el auditor se propone depender de la efectividad operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos); o
 - (b) Los procedimientos sustantivos solos no pueden proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría al nivel de aseveración. (Ref: párrafo A24)
9. Al diseñar y realizar las pruebas de controles, el auditor deberá obtener evidencia apropiada de auditoría más persuasiva mientras mayor sea la dependencia que él deposita en la efectividad de un control. (Ref: párrafo A25)

³ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

⁴ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Al diseñar y realizar las pruebas de controles, el auditor deberá:
 - (a) Realizar otros procedimientos de auditoría en combinación con investigación (indagación) para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, incluyendo:
 - (i) Cómo se aplicaron los controles en momentos relevantes durante el periodo bajo auditoría.
 - (ii) La consistencia con que se aplicaron.
 - (iii) Quién los aplicó y por qué medios. (Ref: Párrafos A26-A29)
 - (b) Determinar si los controles que se van a someter a prueba dependen de otros controles (controles indirectos) y, de ser así, si es necesario obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de dichos controles indirectos. (Ref: párrafos A30-A31)

Oportunidad de las pruebas de controles

11. El auditor deberá someter a prueba los controles en el momento particular, o a lo largo del periodo, por el que se propone depender de dichos controles, sujeto a los párrafos 12 y 15 siguientes, para dar una base apropiada para la dependencia que se propone el auditor. (Ref: párrafo A32)

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles durante un periodo intermedio, deberá:
 - (a) Obtener evidencia de auditoría sobre los cambios importantes a dichos controles posteriores al periodo intermedio; y
 - (b) Determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener por el periodo remanente. (Ref: párrafos A33-A34)

Uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas

13. Al determinar si es apropiado usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías previas, y, si es así, cuánto tiempo puede pasar antes de volver a someter a prueba un control, el auditor deberá considerar lo siguiente:
 - (a) La efectividad de otros elementos de control interno, incluyendo ambiente del control, los controles de monitoreo de la entidad, y el proceso de evaluación del riesgo de la entidad;
 - (b) La efectividad de los controles generales de TI;
 - (c) La efectividad del control y su aplicación por la entidad, incluyendo la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control anotadas en auditorías previas, y si ha habido cambios de personal que afecten de manera importante la aplicación del control;
 - (d) Si la falta de un cambio en un control particular plantea un riesgo debido a circunstancias cambiantes; y
 - (e) Los riesgos de representación errónea de importancia relativa y el grado de dependencia del control. (Ref: párrafo A35)

14. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría de una auditoría previa sobre la efectividad operativa de controles específicos, deberá establecer la relevancia continua de dicha evidencia obteniendo evidencia de auditoría sobre si han ocurrido cambios importantes en dichos controles después de la auditoría previa. El auditor deberá obtener esta evidencia por medio de una investigación combinada con observación o inspección, para confirmar el entendimiento de dichos controles específicos, y:
- (a) Si ha habido cambios que afecten la relevancia continua de la evidencia de auditoría de la auditoría previa, el auditor deberá poner a prueba los controles en la auditoría actual. (Ref: párrafo A36)
 - (b) Si no ha habido tales cambios, el auditor deberá someter a prueba los controles, cuando menos, una vez cada tres auditorías, y deberá probar algunos controles cada auditoría para evitar la posibilidad de probar todos los controles de los que se propone depender en un solo periodo de auditoría sin pruebas de controles en los siguientes dos periodos de auditoría. (Ref: párrafo A37-A39)

Controles sobre los riesgos importantes

15. Cuando el auditor planea depender de los controles sobre un riesgo que ha determinado que es un riesgo importante, deberá probar dichos controles en el periodo actual.

Evaluación de la efectividad operativa de los controles

16. Cuando evalúa la efectividad operativa de los controles relevantes, el auditor deberá evaluar si las representaciones erróneas que se han detectado con los procedimientos sustantivos indican que los controles no están operando de manera efectiva. La ausencia de representaciones erróneas detectadas con los procedimientos sustantivos, sin embargo, no proporciona evidencia de auditoría de que son efectivos los controles relacionados con la aseveración que se prueba. (Ref: párrafo A40)
17. Cuando se detectan desviaciones de los controles de los que se propone depender el auditor, éste deberá hacer investigaciones específicas para entender estos asuntos y sus potenciales consecuencias, y deberá determinar si:
- (a) Las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base apropiada para depender de los controles;
 - (b) Son necesarias pruebas adicionales de los controles; o
 - (c) Los riesgos potenciales de representación errónea necesitan tratarse usando procedimientos sustantivos. (Ref: Párrafo A41)
18. El auditor deberá evaluar si, con base en el trabajo de auditoría realizado, el auditor ha identificado una debilidad sustancial en la efectividad operativa de los controles.
19. El auditor deberá comunicar con oportunidad las debilidades sustanciales del control interno identificadas durante la auditoría a la administración a un nivel apropiado de responsabilidad y, según requiere la NIÁ 260 (Revisada), *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*², a los encargados del gobierno corporativo (a menos que éstos estén involucrados en el manejo de la entidad).

Procedimientos sustantivos

² Véase anexo: Factores justificativos de convergencia en Bolivia

20. Sin considerar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa, el auditor deberá diseñar y realizar procedimientos sustantivos para cada clase importante de transacciones, saldo de cuenta, y revelación. (Ref: Párrafo A42-A47)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

21. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:
- (a) Hacer concordar o conciliar los estados financieros con los registros contables subyacentes; y
 - (b) Examinar los asientos de diario de importancia relativa y otros ajustes hechos durante el curso de preparación de los estados financieros. (Ref: párrafo A48)

Procedimientos sustantivos que responden a los riesgos importantes (significativos)

22. Cuando el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración es un riesgo importante, deberá realizar procedimientos sustantivos que respondan de manera específica a dicho riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo importante consiste sólo de procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deberán incluir pruebas de detalles. (Ref: párrafo A-49)

Oportunidad de los procedimientos sustantivos

23. Cuando los procedimientos sustantivos se realizan en una fecha provisional⁵, el auditor deberá cubrir el periodo restante con la realización de:
- (a) Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles por el periodo intermedio; o
 - (b) Si el auditor determina que son suficientes, solamente con procedimientos sustantivos adicionales;
- que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de auditoría de la fecha provisional al final del periodo. (Ref: párrafo A51-A53)
24. Si en una fecha provisional se detectan representaciones erróneas que el auditor no esperaba cuando evaluaba los riesgos de representación errónea de importancia relativa, el auditor deberá evaluar si necesita modificarse la evaluación correspondiente del riesgo y la naturaleza, oportunidad o extensión planeados de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante. (Ref: párrafo A54)

Lo adecuado de la presentación y revelación

25. El auditor deberá realizar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, está de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable⁶. (Ref: párrafo A55)

Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría

26. Con base en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá evaluar, antes de la conclusión de la auditoría si las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración siguen siendo apropiadas. (Ref: párrafos A56-A57)

⁵ Habitualmente, en Bolivia se conoce como "auditoría preliminar".

⁶ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia en Bolivia

27. El auditor deberá concluir si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría. Al formarse una opinión, el auditor deberá considerar toda la evidencia de auditoría relevante, sin que importe si parece que confirma o contradice las aseveraciones en los estados financieros. (Ref: párrafo A58)
28. Si el auditor no ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a una aseveración de importancia relativa de los estados financieros, deberá intentar obtener evidencia de auditoría adicional. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.

La calificación o salvedad es por la limitación en el alcance.

Documentación

29. El auditor deberá documentar:
 - (a) Las respuestas globales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero, y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría realizados;
 - (b) La conexión de dichos procedimientos con los riesgos evaluados a nivel de aseveración; y
 - (c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo las conclusiones donde éstas no sean claras de otro modo. (Ref: párrafo A59)
30. Si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en auditorías previas, deberá documentar las conclusiones alcanzadas sobre la dependencia de dichos controles que se pusieron a prueba en una auditoría previa.
31. La documentación de los auditores deberá demostrar que los estados financieros concuerdan o se concilian con los registros contables subyacentes.

Material de aplicación y otro material explicativo

Respuestas globales (Ref: párrafo 5)

- A1. Las respuestas globales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero pueden incluir:
- Enfatizar al equipo de la auditoría la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
 - Asignar personal con más experiencia, o con habilidades especiales o usar expertos.
 - Impartir mayor supervisión.
 - Incorporar elementos adicionales de impredecibilidad en la selección de los procedimientos adicionales de auditoría por desempeñar.
 - Hacer cambios generales a la naturaleza, oportunidad, o extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo: realizar procedimientos sustantivos al final del periodo en vez de una fecha provisional⁷; o modificar la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más persuasiva.
- A2. La evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero, y por tanto las respuestas globales del auditor, se afecta por el entendimiento del auditor del ambiente del control. Un ambiente del control efectivo puede permitir al auditor apoyarse en el control interno y depender de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad y así, por ejemplo, permitir al auditor conducir algunos procedimientos de auditoría en una fecha provisional en vez de al final del periodo. Las debilidades en el ambiente del control, sin embargo, tienen el efecto opuesto; por ejemplo, el auditor puede responder a un ambiente del control poco efectivo con:
- Conducir más procedimientos de auditoría al final del periodo en vez de una fecha provisional.
 - Obtener evidencia de auditoría más extensa de los procedimientos sustantivos.
 - Aumentar el número de localidades que se deben incluir en el alcance de la auditoría.
- A3. Estas consideraciones, por lo tanto, tienen un peso importante en el enfoque general del auditor, por ejemplo, un énfasis en los procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo), un enfoque que use pruebas de controles, igual que procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración

La naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales (Ref: párrafo 6)

- A4. La evaluación del auditor de los riesgos identificados a nivel de aseveración da una base para considerar el enfoque apropiado de auditoría para diseñar y realizar procedimientos adicionales de auditoría. Por ejemplo, (según sea apropiado y no obstante los requisitos de esta NÍA),⁸ el auditor puede determinar que:

⁷ Habitualmente, en Bolivia se conoce como "auditoría preliminar".

⁸ Por ejemplo, según requiere el párrafo 20, sin importar el enfoque seleccionado. El auditor diseña y realiza procedimientos sustantivos para cada clase importante de transacciones, saldos de cuenta, y revelación.

- (a) Sólo con el desempeño de pruebas de controles puede el auditor lograr una respuesta efectiva al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para una aseveración particular;

Probablemente, luego de las pruebas de controles, será necesario completar la auditoría con algunas pruebas sustantivas.

- (b) Realizar sólo procedimientos sustantivos es apropiado para aseveraciones particulares y, por tanto, el auditor excluye el efecto de los controles de la evaluación del riesgo relevante. Esto puede ser porque los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor no han identificado ningunos controles efectivos relevantes a la aseveración, o porque someter a prueba los controles sería ineficiente y, por tanto, el auditor no se propone depender de la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos; o
- (c) Un enfoque combinado que use, tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos, es un enfoque efectivo.

- A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su propósito (es decir, prueba de controles o procedimientos sustantivos) y su tipo (es decir, inspección, observación, investigación, confirmación, nuevo cálculo, nueva realización, o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es de la mayor importancia para responder a los riesgos evaluados.
- A6. La oportunidad de un procedimiento de auditoría se refiere a cuándo se realiza, o al periodo o fecha a que aplica la evidencia de auditoría.
- A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere a la cantidad que se va a realizar, por ejemplo, un tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.
- A8. Diseñar y realizar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad, y extensión se basan en, y responden a, los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración proporciona un vínculo claro entre los procedimientos adicionales de auditoría del auditor y la evaluación del riesgo.

Respuesta a los riesgos evaluados al nivel de aseveración [Ref: párrafo 7(a)]

Naturaleza

- A9. Los riesgos evaluados del auditor pueden afectar tanto los tipos de procedimientos de auditoría por desempeñar como su combinación. Por ejemplo, cuando un riesgo evaluado es alto, el auditor puede confirmar la completud (integridad) de los términos de un contrato con la contraparte, además de inspeccionar el documento. Además, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados para algunas aseveraciones que otros. Por ejemplo, en relación con ingresos, las pruebas de controles pueden ser la mejor respuesta al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de completud (integridad), mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo evaluado de representación errónea de la aseveración de ocurrencia.
- A10. Las razones para la evaluación atribuida a un riesgo son relevantes al determinar la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo evaluado es menor debido a las características particulares de una clase de transacciones sin consideración de los controles relacionados, entonces el auditor puede determinar que los procedimientos sustantivos analíticos solos dan suficiente evidencia apropiada de auditoría. Por otra parte, si el riesgo evaluado es menor debido a los controles internos, y el auditor intenta basar los procedimientos sustantivos en esta baja evaluación, entonces realiza pruebas de dichos controles, según requiere el párrafo 8(a). Éste puede ser el caso,

por ejemplo, para una clase de transacciones de características no complejas, razonablemente uniformes que se procesan y controlan por rutina por el sistema de información de la entidad.

Oportunidad

- A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha provisional o al final del periodo. Mientras más alto sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa, más probable es que el auditor pueda decidir que es más efectivo realizar procedimientos sustantivos cerca de, o al final del periodo en vez de una fecha más pronta, o realizar procedimientos de auditoría sin anunciar o en momentos impredecibles (por ejemplo, realizar procedimientos de auditoría sin previo aviso en localidades seleccionadas). Esto es particularmente relevante cuando se considera la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado los riesgos de representación errónea intencional o de manipulación, no serían efectivos los procedimientos de auditoría para ampliar las conclusiones de auditoría de la fecha provisional al final del periodo.
- A12. Por otra parte, realizar procedimientos de auditoría antes del final del periodo puede ayudar al auditor a identificar asuntos importantes en una etapa inicial de la auditoría y, en consecuencia, a resolverlos con la ayuda de la administración o a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo para tratar dichos asuntos.
- A13. Además, ciertos procedimientos de auditoría pueden realizarse sólo en, o después de, el final del periodo, por ejemplo:
- Hacer concordar los estados financieros con los ejercicios contables;
 - Examinar los ajustes hechos durante la preparación de los estados financieros; y
 - Procedimientos para responder a un riesgo de que, al final del periodo, la entidad pueda haber participado en contratos de venta no apropiados, o que no se hayan cerrado las transacciones.
- A14. Otros factores relevantes que influyen en la consideración del auditor de cuándo realizar procedimientos de auditoría:
- El ambiente del control;
 - Cuándo hay disponible información relevante (por ejemplo, los archivos electrónicos pueden ser sobrescritos posteriormente, o los procedimientos que deben observarse pueden ocurrir sólo en ciertos momentos);
 - La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si hay un riesgo de ingresos inflados para cumplir con las expectativas de utilidades con la creación posterior de convenios de venta falsos, el auditor puede desear examinar los contratos disponibles en la fecha de final del periodo); y
 - El periodo o fecha con que se relaciona la evidencia de auditoría.

Extensión

- A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se juzgue necesario se determina después de considerar la importancia relativa, el riesgo evaluado, y el grado de seguridad que planea obtener el auditor. Cuando una combinación de procedimientos cumple con un solo propósito, la extensión de cada procedimiento se considera por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se incrementa al incrementarse el riesgo de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, en respuesta al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, puede ser apropiado incrementar los tamaños de las muestras o realizar

procedimientos sustantivos analíticos a un nivel más detallado. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría es efectivo sólo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante al riesgo específico.

- A16. El uso de Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAAC) puede facilitar pruebas más extensas de las transacciones y archivos de cuenta electrónicos, que pueden ser útiles cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, al responder a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Estas técnicas pueden usarse para seleccionar transacciones muestra de los archivos electrónicos clave, para escoger transacciones con características específicas, o poner a prueba toda una población en vez de una muestra.

Consideraciones específicas a entidades del sector público⁹

- A17. Para las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos de auditoría especiales pueden afectar la consideración del auditor sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede no haber muchas actividades de control que pudiera identificar el auditor, o puede ser limitada la extensión en que la entidad ha documentado su existencia u operación. En tales casos, puede ser más eficiente que el auditor realice procedimientos adicionales de auditoría que sean primordialmente procedimientos sustantivos. En algunos casos raros, sin embargo, la ausencia de actividades de control o de otros componentes de control puede hacer imposible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Evaluaciones de riesgo alto (Ref: párrafo 7(b))

- A19. Cuando obtiene evidencia de auditoría más persuasiva¹⁰ debido a una evaluación más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de la evidencia, u obtener evidencia que sea más relevante o confiable, por ejemplo, poniendo más énfasis en obtener evidencia de terceros u obteniendo evidencia de confirmación de un número de fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y realización de pruebas de controles (Ref: párrafo 8)

- A20. Las pruebas de controles se realizan sólo en los controles que el auditor ha determinado que tienen un diseño adecuado para prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en una aseveración. Si se usaran controles sustancialmente diferentes en diferentes momentos durante el periodo bajo auditoría, cada uno se considera por separado.
- A21. Probar la efectividad operativa de los controles es diferente a obtener un entendimiento de, y evaluar el diseño e implementación de, los controles. Sin embargo, se usan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. El auditor puede, por lo tanto, decidir que es eficiente poner a prueba la efectividad operativa de los controles, al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina que se han implementado.
- A22. Además, aunque algunos procedimientos de evaluación del riesgo pueden no haber sido diseñados de manera específica como pruebas de controles, pueden no obstante proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles y, en consecuencia, servir como pruebas de

⁹ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

¹⁰ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

controles. Por ejemplo, los procedimientos de evaluación del riesgo del auditor pueden haber incluido:

- Investigar el uso de presupuestos por la administración.
- Observar la comparación de la administración de los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspeccionar informes relativos a la investigación de variaciones entre cantidades presupuestadas y reales.

Estos procedimientos de auditoría brindan conocimiento sobre el diseño de las políticas de presupuestos de la entidad y si se han implementado, pero pueden también proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de las políticas de presupuestos para prevenir o detectar representaciones erróneas de importancia relativa en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se debe realizar de manera concurrente con una prueba de detalles sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles es diferente del propósito de una prueba de detalles, ambas pueden lograrse de manera concurrente al desempeñar las dos pruebas en la misma transacción, también conocidas como una prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba para examinar una factura para determinar si se ha aprobado y dar evidencia sustantiva de auditoría de una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba por separado.

A24. En algunos casos, según se comenta en NÍA 315 (Nueva redacción), el auditor puede encontrar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel de aseveración. Esto puede ocurrir cuando una entidad conduce su negocio con el uso de TI y no se produce ni mantiene ninguna documentación de las transacciones, que no sea mediante el sistema de TI. En estos casos, el párrafo 8(b) requiere que el auditor realice pruebas de los controles relevantes.

Evidencia de auditoría y presunta dependencia (Ref: párrafo 9)

A25. Puede buscarse un nivel más alto de seguridad sobre la efectividad operativa de los controles cuando el enfoque adoptado consiste primariamente de pruebas de controles, en particular cuando no es posible o factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sólo de los procedimientos sustantivos.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría en combinación con investigación (indagación)

En general, esta prueba se documenta en un memorando.

(Ref: párrafo 10(a))

A26. La sola investigación (indagación) no es suficiente para prueba de la efectividad operativa de los controles. En consecuencia, otros procedimientos de auditoría se realizan en combinación con la investigación. A este respecto, la investigación combinada con inspección o con una nueva realización puede proporcionar más seguridad que la investigación y observación, ya que una observación es pertinente sólo en el preciso momento en que se hace.

A27. La naturaleza del control particular influye en el tipo de procedimiento que se requiere para obtener evidencia de auditoría sobre si el control estaba operando de manera efectiva. Por ejemplo, si se

evidencia la efectividad operativa con documentación, el auditor puede decidir inspeccionarlo para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa. Para otros controles, sin embargo, puede no haber documentación disponible o relevante. Por ejemplo, puede no existir documentación de la operación por algunos factores en el ambiente del control, como la asignación de autoridad y responsabilidad, o por algunos tipos de actividades de control, como las actividades de control realizadas por una computadora. En tales circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa puede obtenerse mediante investigación, en combinación con otros procedimientos de auditoría, como la observación o el uso de TAAC.

Extensión de las pruebas de controles

A28. Cuando se necesita evidencia de auditoría más persuasiva¹¹ respecto de la efectividad de un control, puede ser apropiado incrementar la extensión de las pruebas del control. Igual que el grado de dependencia de los controles, los siguientes son temas que el auditor puede considerar al determinar la extensión de las pruebas de controles:

- La frecuencia con que realiza el control la entidad durante el periodo.
- La cantidad de tiempo durante el periodo de auditoría que el auditor está dependiendo de la efectividad operativa del control.
- La tasa de desviación esperada de un control.
- La relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría que se va a obtener respecto de la efectividad operativa del control al nivel de aseveración.
- La extensión en que se obtiene evidencia de auditoría de las pruebas de otros controles relacionados con la aseveración.

La NÍA 530, *Muestreo de auditoría y otros medios de prueba* contiene lineamientos adicionales sobre la extensión de las pruebas.

A29. Debido a la consistencia inherente del procesamiento por TI, puede no ser necesario incrementar la extensión de las pruebas de un control automatizado. Puede esperarse que un control automatizado funcione de manera consistente, a menos que se cambie el programa (incluyendo las tablas, archivos u otros datos permanentes usados por el programa). Una vez que el auditor determina que un control automatizado funciona según lo planeado (lo que podría hacerse en el momento en que se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha posterior), el auditor puede considerar realizar pruebas para determinar que el control sigue funcionando de manera efectiva. Estas pruebas podrían incluir determinar que:

- No se hacen cambios al programa sin estar sujetos a los controles apropiados de cambios de programa;
- La versión autorizada del programa se usa para procesar transacciones; y
- Que son efectivos otros controles generales relevantes.

Estas pruebas podrían también incluir el determinar que no se han hecho cambios a los programas, como puede ser el caso cuando la entidad usa aplicaciones de paquetes de software sin modificarlos ni mantenerlos. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de la administración de seguridad de TI para obtener evidencia de auditoría de que no ha ocurrido acceso sin autorizar durante el periodo.

¹¹ Véase anexo: *Factores justificativos de convergencia*

Pruebas a los controles indirectos [Ref: párrafo 10(b)]

- A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de los controles indirectos. Por ejemplo, cuando el auditor decide poner a prueba la efectividad de una revisión de usuario de reportes de excepción (de errores o irregularidades) que detallan ventas en exceso de los límites de crédito autorizados, la revisión de usuario y el correspondiente seguimiento es el control de relevancia directa para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los reportes (por ejemplo, los controles generales de TI) se describen como controles "indirectos."
- A31. Debido a la inherente consistencia del procesamiento por TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera en combinación con evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles generales de la entidad (en particular, controles de cambios), puede también proporcionar evidencia sustancial de auditoría sobre su efectividad operativa.

Oportunidad de las pruebas de controles

Presunto periodo de dependencia (Ref: párrafo I I)

- A32. La evidencia de auditoría correspondiente sólo a un momento específico puede ser suficiente para fines del auditor, por ejemplo, cuando se prueban los controles de la entidad sobre el conteo físico de inventario al final del periodo. Si, por otra parte, el auditor planea depender del control durante un periodo, son apropiadas las pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control operaba de manera efectiva en momentos relevantes durante dicho periodo. Estas pruebas pueden incluir pruebas del monitoreo de controles por la entidad.

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio¹²

(Ref: Párrafo 12)

- A33. Factores relevantes para determinar qué evidencia de auditoría se debe obtener sobre los controles que estaban operando durante el periodo restante después de un periodo intermedio:
- La importancia de los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración.
 - Los controles específicos que se pusieron a prueba durante el periodo intermedio, y los cambios importantes a los mismos desde que se sometieron a prueba, incluyendo cambios en el sistema de información, procesos, y personal.
 - El grado al que se obtuvo evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de dichos controles.
 - La duración del periodo remanente.
 - La extensión en que el auditor planea reducir los procedimientos adicionales sustantivos con base en la dependencia de los controles.
 - El ambiente del control.
- A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, extendiendo las pruebas de controles durante el periodo remanente o con pruebas al monitoreo de los controles por la entidad.

¹² Habitualmente, en Bolivia se conoce como "auditorías preliminares".

Uso de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas (Ref: párrafo 13)

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas puede proporcionar evidencia de auditoría cuando el auditor realiza procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia. Por ejemplo, al realizar una auditoría previa, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según se planeó. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han hecho cambios al control automatizado que afecten su funcionamiento efectivo continuado, mediante, por ejemplo, investigaciones con la administración y la inspección de registros para indicar qué controles se han cambiado. La consideración de evidencia de auditoría sobre estos cambios puede ser un soporte, ya sea para incrementar o para disminuir la evidencia de auditoría esperada que se debe obtener en el periodo actual sobre la efectividad operativa de los controles.

Controles que han cambiado desde las auditorías previas [Ref: Párrafo 14(a)]

A36. Los cambios pueden afectar la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas de manera que pueda ya no haber una base para una dependencia continuada. Por ejemplo, los cambios en un sistema que habiliten a una entidad a recibir un nuevo reporte del sistema probablemente no afecten la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría previa; sin embargo, un cambio que hace que los datos se acumulen o calculen de un modo diferente sí la afecta.

Controles que no han cambiado desde las auditorías previas [Ref: Párrafo 14(b)]

A37. La decisión del auditor sobre si depender de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas para controles que:

- (a) no han cambiado desde que se probaron la última vez; y
- (b) no son controles que alivien un riesgo importante;

es un caso de juicio profesional. Además, la cantidad de tiempo entre volverá hacer pruebas de dichos controles es también cuestión de juicio profesional, pero el párrafo 14(b) requiere que sea, cuando menos, una vez cada tres años.

A38. En general, mientras más alto sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa, o mayor la dependencia de los controles, es probable que el lapso de tiempo transcurrido, si lo hay, sea menor. Los siguientes son factores que pueden disminuir el periodo para volver a hacer pruebas de un control, o que dan como resultado la no dependencia en absoluto de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas:

- Un ambiente del control débil.
- Débil monitoreo de los controles.
- Un elemento manual importante en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afectan de manera importante la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que indican la necesidad de cambios en el control.
- Controles generales de TI débiles.

A39. Cuando hay un número de controles para los cuales el auditor piensa depender de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, someter a prueba algunos de esos controles en cada

auditoría proporciona información confirmatoria sobre la efectividad continua del ambiente del control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es apropiado depender de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas.

Evaluación de la efectividad operativa de los controles (Ref: párrafos 16-19)

- A40. Una representación errónea de importancia relativa detectada con los procedimientos del auditor puede indicar la existencia de una debilidad sustancial en el control interno.
- A41. El concepto de efectividad de la operación de controles reconoce que pueden ocurrir algunas desviaciones en la manera en que se aplican los controles por la entidad. Las desviaciones de los controles prescritos pueden ser causa de factores como cambios en personal clave, fluctuaciones importantes de temporada en volumen de transacciones y error humano. La tasa detectada de desviación, en particular en comparación con la tasa esperada, puede indicar que no puede dependerse del control para reducir el riesgo al nivel de aseveración al del evaluado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref: párrafo 20)

- A42. El párrafo 20 requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos sustantivos por cada clase de importancia relativa de transacciones, saldo de cuenta y revelación, sin importar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa. Este requisito refleja los hechos de que: (i) la evaluación del auditor del riesgo se basa en un juicio y puede no identificar todos los riesgos de representación errónea de importancia relativa; y (ii) hay limitaciones inherentes al control interno, incluyendo que la administración pase por encima de él.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

- A43. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:
- Realizar sólo procedimientos sustantivos analíticos será suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, cuando la evaluación del riesgo del auditor es soportada por evidencia de auditoría de pruebas de controles.
 - Sólo son apropiadas las pruebas de detalles.
 - Una combinación de procedimientos sustantivos analíticos y pruebas de detalles responden de la mejor manera a los riesgos evaluados.
- A44. Los procedimientos sustantivos analíticos generalmente son más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo. La NÍA 520, *Procedimientos analíticos* establece requisitos y da lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.
- A45. La naturaleza del riesgo y de la aseveración es relevante para el diseño de pruebas de detalles. Por ejemplo, las pruebas de detalles relativas a la aseveración de existencia o a la de ocurrencia pueden implicar seleccionar de entre partidas contenidas en un monto de los estados financieros y obtener la evidencia de auditoría relevante. Por otra parte, las pruebas de detalles relacionadas con la aseveración de completud pueden implicar seleccionar de entre partidas que se espera se incluyan en el monto relevante de los estados financieros e investigar si se incluyen.
- A46. Porque la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa toma en cuenta el control interno, puede necesitarse incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos cuando los resultados de pruebas de controles sean insatisfactorios. Sin embargo, incrementar la extensión de

un procedimiento de auditoría es apropiado sólo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante al riesgo específico.

- A47. Al diseñar pruebas de detalles, la extensión de las pruebas está ordinariamente pensada en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, otros asuntos son también relevantes, incluyendo si es más efectivo usar otros medios selectivos de pruebas. Para lineamientos adicionales, ver la NIA 530 (NA 530 para propósitos de convergencia en Bolivia).

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros [Ref: Párrafo 21 (b)]

- A48. La naturaleza y también la extensión del examen del auditor, de los asientos del diario y otros ajustes, depende de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos relacionados de representación errónea de importancia relativa.

Procedimientos sustantivos que responden a los riesgos importantes

(Ref: párrafo 22)

- A49. El párrafo 22 de esta NIA (NA para propósitos de convergencia en Bolivia) requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de manera específica a los riesgos que el auditor ha determinado que son importantes. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión de cumplir con expectativas de utilidades, puede haber un riesgo de que la administración esté inflando las ventas al reconocer, de manera impropia, ingresos relacionados con convenios de ventas con términos que excluyen el reconocimiento de ingresos, o al facturar ventas antes de su embarque. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, planear confirmaciones externas no sólo para verificar los montos vigentes, sino también para confirmar los detalles de los convenios de ventas, incluyendo la fecha, cualesquier derechos de devolución y términos de entrega. Además, el auditor puede considerar efectivo complementar estas confirmaciones externas con investigaciones con personal de la entidad que no sea de finanzas, respecto de cambios en convenios de venta y términos de entrega. Los procedimientos sustantivos relacionados con los riesgos importantes, la mayoría de las veces, se planean para obtener evidencia de auditoría con alta confiabilidad.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos (Ref: párrafos 23-24)

- A50. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría de los procedimientos de auditoría de una auditoría previa proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Hay, sin embargo, excepciones, por ejemplo, una opinión legal obtenida en una auditoría previa relacionada con la estructura de una bursatilización en la que no han ocurrido cambios, puede ser relevante en el periodo actual. En tales casos, puede ser apropiado usar evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos de una auditoría previa si esa evidencia y la materia relacionada no han cambiado de manera fundamental, y se han realizado procedimientos de auditoría durante el periodo actual para establecer su relevancia continua.

Uso de evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

(Ref: párrafo 23)

- A51. En algunas circunstancias, el auditor puede determinar que es efectivo realizar procedimientos sustantivos en una fecha provisional, y comparar y conciliar información concerniente al balance del final del periodo con la información comparable en la fecha provisional para:
- (a) Identificar cantidades que parezcan inusuales;
 - (b) Investigar dichas cantidades; y

- (c) Realizar procedimientos sustantivos analíticos o pruebas de detalles para someter a prueba el periodo intermedio.

A52. Realizar procedimientos sustantivos en una fecha provisional sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior incrementa el riesgo de que el auditor no detecte las representaciones erróneas que puedan existir al final del periodo. Este riesgo se incrementa mientras más se alargue el periodo remanente. Factores como los siguientes pueden influir para realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha provisional:

- El ambiente del control y otros controles relevantes.
- La disponibilidad en una fecha posterior de información necesaria para los procedimientos del auditor.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo de representación errónea de importancia relativa evaluado.
- La naturaleza de la clase de transacciones o saldos de cuenta y aseveraciones relacionadas.
- La capacidad del auditor de realizar procedimientos sustantivos apropiados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de control para cubrir el periodo remanente, para reducir el riesgo de que no se detecten las representaciones erróneas que puedan existir al final del periodo.

A53. Factores como los siguientes pueden influir para realizar o no procedimientos sustantivos analíticos respecto del periodo entre la fecha provisional y el final del periodo:

- Si los saldos de final de periodo de las clases particulares de transacciones o saldos de cuenta son o no razonablemente predecibles respecto del monto, importancia relativa y composición.
- Si son apropiados o no los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar estas clases de transacciones o saldos de cuenta en fechas intermedias y para establecer los cierres de contabilidad apropiados.
- Si el sistema de información relevante a la información financiera proporcionará o no información concerniente a los saldos al final del periodo y a las transacciones del periodo remanente que sea suficiente para permitir la investigación de:
 - (a) Transacciones o asientos importantes (incluyendo los de, o cerca de, el final de periodo);
 - (b) Otras causas de fluctuaciones importantes o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron; y
 - (c) Cambios en la composición de las clases de transacciones o saldos de cuenta.

Representaciones erróneas detectadas en una fecha provisional (Ref: párrafo 24)

A54. Cuando el auditor concluye que la naturaleza, oportunidad y extensión planeados de los procedimientos sustantivos que cubre el periodo remanente necesitan modificarse como resultado de representaciones erróneas no esperadas detectadas en una fecha provisional, esta modificación puede incluir ampliar o repetir al final del periodo los procedimientos realizados en la fecha provisional.

Lo adecuado de la presentación y revelación (Ref: párrafo 25)

- A55. Evaluar la presentación global de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, se refiere a si los estados financieros individuales se presentan de una manera que refleje la clasificación y descripción apropiada de la información financiera, y la forma, arreglo y contenido de los estados financieros y sus notas anexas. Esto incluye, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalle que se da, la clasificación de partidas en los estados, y las bases de las cantidades expresadas.

Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría

(Ref: párrafos 26-28)

- A56. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e interactivo (repetitivo, continuo). Al desempeñar el auditor los procedimientos de auditoría planeados, la evidencia de auditoría obtenida puede hacer que el auditor modifique la naturaleza, oportunidad y extensión de otros procedimientos de auditoría planeados. Puede llegar a atención del auditor información que difiera de manera importante de la información sobre la que se basó la evaluación del riesgo. Por ejemplo:

- La extensión de las representaciones erróneas que el auditor detecta al realizar los procedimientos sustantivos puede alterar el juicio del auditor sobre las evaluaciones del riesgo y puede indicar una debilidad sustancial en el control interno.
- El auditor puede darse cuenta de discrepancias en los registros contables, o de evidencia conflictiva o faltante.
- Los procedimientos analíticos realizados en la etapa de revisión general de la auditoría pueden indicar un riesgo de representación errónea de importancia relativa no reconocido previamente.

En tales circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas de las clases de transacciones, saldos de cuenta, o revelaciones y aseveraciones relacionadas. La NIA 315 - Nueva redacción (NA 315 para propósitos de convergencia en Bolivia) contiene lineamientos adicionales sobre la revisión de la evaluación del riesgo del auditor.

- A57. El auditor no puede suponer que un caso de fraude o error es una ocurrencia aislada. Por lo tanto, es importante la consideración de cómo afecta la detección de una representación errónea los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa para determinar si la evaluación sigue siendo apropiada.

- A58. El juicio del auditor en cuanto a que constituye suficiente evidencia apropiada de auditoría se influye por factores como los siguientes:

- Importancia de la potencial representación errónea en la aseveración y la probabilidad de que tenga un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros, sola o en agregado con otras representaciones erróneas potenciales.
- Efectividad de las respuestas y controles de la administración para tratar los riesgos.
- Experiencia lograda durante las auditorías previas respecto de similares representaciones erróneas potenciales.
- Resultados de procedimientos de auditoría realizados, incluyendo si esos procedimientos de auditoría identificaron casos específicos de fraude o error.

- Fuente y confiabilidad de la información disponible.
- Persuasividad¹³ de la evidencia de auditoría.
- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.

Documentación (papeles de trabajo) (Ref: párrafo 29)

A59. La forma y extensión de la documentación de la auditoría es cuestión de juicio profesional, y se influye por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, disponibilidad de información de la entidad y la metodología y tecnología de auditoría que se usan en ésta.

¹³ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

BORRADOR

ANEXO
FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA
DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA)
A LAS NORMAS BOLIVIANAS DE AUDITORIA (NA)

INFORME DEL ANÁLISIS TÉCNICO Y FUNDAMENTACIONES DE LA APLICABILIDAD EN BOLIVIA

Se ha considerado el párrafo quinto del Prólogo a la traducción de las NIA que, en su inciso d) establece: “Ayuda a los países de habla hispana que han decidido adoptar las NIA de IFAC como sus propias normas de auditoría de información financiera”. En este contexto se ha analizado la Norma Internacional de Auditoría 330 en su integridad, para considerar su aplicabilidad en la práctica profesional en Bolivia y, en general, se **adecua** a la práctica profesional boliviana.

Esta Norma de Auditoría NA 330 no ha sido modificada en ninguno de sus párrafos con relación a la Norma Internacional de Auditoría 330 emitido por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAASB) de la IFAC. Algún error en la traducción o transcripción ha sido corregido; algún párrafo a merecido aclaración para mejor comprensión, en esos casos la aclaración está remarcada y con letra itálica.

El proceso de revisión ha consistido en:

- Se ha compilado la NIA 330 (nueva redacción) al 31 de diciembre de 2007 y confrontado con la traducción oficial autorizada del Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- Se ha procedido a dar la lectura de comprensión, concordante con el marco de referencias internacional para trabajos para atestiguar.
- Se ha revisado el contexto de la norma y que esta sea concordante con las prácticas habituales desarrolladas en Bolivia para estados financieros de propósito general y esté correlacionada con las otras normas en convergencia.
- Se ha verificado la redacción de la norma de forma tal que sea comprensible a la usanza boliviana y, en casos de duda, revisado la correcta traducción del idioma inglés. Con este propósito se han identificado la terminología utilizada para generar y relacionar, en algunos casos, los glosarios, sinónimos y aclaraciones necesarias para una adecuada interpretación de los profesionales bolivianos. En los casos en que se requieren una aclaración inmediata al párrafo, se ha introducido un párrafo aclaratorio, sin modificar la numeración de la propia norma internacional; estos párrafos aclaratorios están remarcados alrededor y en letra itálica para su fácil identificación.
- *La práctica de identificar y dar respuestas a los riesgos evaluados, descritos en la NIA 315 a través de pruebas de controles y pruebas sustantivas según sean suficientes y apropiadas es concordante con la práctica desarrollada en Bolivia lo cual fundamenta la convergencia a la norma internacional.*

GLOSARIO DE TERMINOS, SINONIMOS DE MODISMOS BOLIVIANOS, ACLARACIONES Y OTROS

REF. Párrafo Norma	Terminología utilizada en la NA 330	Sinónimos, modismos bolivianos, aclaraciones y otros
7b	Evidencia de auditoría persuasiva	Es aquella que permite al auditor eliminar toda duda importante, a pesar de que no es suficiente para ser convincentemente absolutamente.

19	Gobierno corporativo	<p>El Gobierno Corporativo es el conjunto de métodos y procedimientos que adoptan las empresas para asegurar que sus acciones y la de sus directores se dirijan a cumplir los fines de los accionistas.</p> <p>En Bolivia se desarrolló el Proyecto de Ley: "Gobierno de las Sociedades por Acciones", ley que hasta la emisión de esta norma no ha sido promulgada, consiguientemente los conceptos en esta materia no son aplicados en su plenitud. Una vez que la ley sea promulgada, estos métodos y procedimientos serán íntegramente aplicados en la norma.</p>
25	Marco de referencias de información financiera aplicable	Normas contables y disposiciones legales establecidas la entidad para la preparación de estados financieros
	Sector público	Gobierno nacional; regional; municipal, así como entidades gubernamentales relacionadas. En Bolivia, las Normas de Auditoría Gubernamental están dispuestas por legislación nacional.

BORRRAAL

SOLUCION DE INTERPRETACIONES DIVERSAS

Esta convergencia fue efectuada considerando la versión traducida y editada en el año 2007 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En caso de discrepancia en la traducción o modismos locales, debe acudirse a la versión en inglés que es el idioma oficial del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB).

ESTRUCTURA DE PARRAFOS DE LA NORMA

Las Normas del IAASB contienen principios básicos y procedimientos esenciales (identificados en negritas) juntos con lineamientos relacionados en forma de material explicativo o de otro tipo, incluyendo apéndices. Los principios básicos y procedimientos esenciales deben entenderse y aplicarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que da guías para su aplicación. Por lo tanto, es necesario, considerar el texto integral de una Norma para entender y aplicar los principios básicos y procedimientos esenciales.

En los casos en que se requieren una aclaración inmediata al párrafo, como interpretación boliviana se ha introducido un párrafo aclaratorio, sin modificar la numeración de la propia norma internacional; estos párrafos aclaratorios están remarcados alrededor y en letra itálica para su fácil identificación.

De ser necesario los párrafos en suspenso (aquellos que aun no son aplicables en Bolivia) son identificados como remarcados y con una referencia de "nota al pie" identificada como "En suspenso para la práctica boliviana".

FECHA DE VIGENCIA EN BOLIVIA

La Norma de Auditoría NA 330 boliviana (convergencia basada en la Norma Internacional de Auditoría 330) entra en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en el 1° de enero de 2010. Se aconseja su aplicación anticipada para lo cual el auditor debe tomar las previsiones que implican aplicar las NAs en los compromisos asumidos y el alcance de su trabajo.