

NORMA DE AUDITORIA 315

NA 315 Identificación y Evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa Mediante el Entendimiento de la Entidad y su Entorno

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NA	1
Vigencia	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requisitos	
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas	5 - 10
El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad	11 - 23
Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa	24 - 30
Debilidad sustancial en el control interno	31 - 321
Documentación	33
Material de aplicación y otro material explicativo	
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas	A1 - A14
El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno incluyendo el control interno de la entidad	A15 - A97
Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa	A98 - A123
Debilidad sustancial en el control interno	A124 - A126
Documentación	A127 - A130
Apéndice 1: Componentes del control interno.	
Apéndice 2: Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa.	

Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas de Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos para Atestiguar, y Servicios Relacionados," que expone la autoridad de las NIA¹.

¹ Véase Anexo Factores Justificativos de Convergencia.

NA 315 Identificación y Evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa Mediante el Entendimiento de la Entidad y su Entorno

Introducción

Alcance de esta NA Esta Norma Internacional de Auditoría NA trata de la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.

Fecha de Vigencia

2. Esta norma de auditoría entra en vigencia a partir del 01 de enero de 2011. 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.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, ya sea debida a fraude o a error, a nivel de estados financieros y de aseveración, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, proporcionando, por lo tanto, una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa.

Definiciones

4. Para fines de las NA, los siguientes términos tienen los significados que se les atribuyen a continuación:
 - (a) Aseveraciones² - Representaciones de la administración, explícitas o de otra forma, que se incorporan en los estados financieros, y que usa el auditor para considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que pueden ocurrir.
 - (b) Riesgo de negocio - Un riesgo que es resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones importantes que pudieran afectar de una manera adversa la capacidad de una entidad para lograr su objetivo y ejecutar sus estrategias, o que es resultado de fijar objetivos y estrategias inapropiados.
 - (c) Control interno - El proceso diseñado, implantado y mantenido por los encargados del mando corporativo³, la administración u otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de una entidad respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. El término "controles" se refiere a cualesquier aspectos de uno o más de los componentes del control interno.

² Véase anexo: Factores Justificativos de Convergencia.

³ Véase anexo: Factores Justificativos de Convergencia.

- (d) Procedimientos de evaluación del riesgo - Los procedimientos de auditoría que se realizan para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, debida ya sea a fraude o a error, a nivel de estados financieros y de aseveración.
- (e) Riesgo importante - Un riesgo identificado y evaluado de representación errónea de importancia relativa que, a juicio del auditor, requiere de consideración especial de auditoría.

Requisitos

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

5. El auditor deberá realizar procedimientos de evaluación del riesgo para proporcionar una base para la identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estados financieros y de aseveración. Los procedimientos de evaluación del riesgo en sí mismos, sin embargo, no brindan suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual sustentar la opinión de auditoría. (Ref: párrafos A1 - A15)
6. Los procedimientos de evaluación del riesgo deberán incluir los siguientes:
 - (a) Investigaciones⁴ con la administración y con otros dentro de la entidad, quienes, a juicio del auditor, puedan tener información que sea una ayuda probable para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error. (Ref: párrafo A6)
 - (b) Procedimientos analíticos. (Ref: párrafos A7-A8)
 - (c) Observación e inspección. (Ref: párrafo A9)
7. El auditor deberá considerar si la información obtenida del proceso de aceptación o continuación del cliente por el auditor es relevante para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa.
8. Cuando el socio del trabajo⁵ ha desempeñado otros trabajos para la entidad, el socio del trabajo deberá considerar si la información obtenida es relevante para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa.
9. Cuando el auditor se propone usar información obtenida de su experiencia previa con la entidad y de los procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios desde la auditoría previa que puedan afectar su relevancia para la auditoría actual. (Ref: párrafos A10-A11)
10. El socio del trabajo y otros miembros clave del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa, y la aplicación del marco de referencia de información financiera⁶ aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del trabajo deberá determinar qué asuntos deben

⁴ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

⁵ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

⁶ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

comunicarse a los miembros del equipo del trabajo no involucrados en la discusión. (Ref: párrafos A12-A14)

El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad

La entidad y su entorno

11. El auditor deberá obtener un entendimiento de lo siguiente:

- (a) Factores relevantes de la industria, de regulación, y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable. (Ref: párrafos A15-A20)
- (b) La naturaleza de la entidad, incluyendo:
 - (i) sus operaciones;
 - (ii) sus estructuras de propiedad y de gobierno corporativo⁷;
 - (iii) los tipos de inversiones que la entidad está haciendo y planea hacer; y
 - (iv) la forma en que la entidad está estructurada y cómo se financia;para facultar al auditor a entender las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones que puede esperar en los estados financieros. (Ref: párrafos A21-A23)
- (c) La selección y aplicación de políticas contables de la entidad, incluyendo las razones para los cambios correspondientes. El auditor deberá evaluar si las políticas contables de la entidad son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y políticas contables usadas en la industria relevante. (Ref: párrafo A24)
- (d) Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado riesgos de representación errónea de importancia relativa. (Ref: párrafos A25-A31)
- (e) La medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. (Ref: párrafos A32-A37)

Control interno de la entidad

12. El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría. Aunque es probable que la mayor parte de los controles relevantes a la auditoría se relacionen con la información financiera, no todos los controles que se relacionan con la información financiera son relevantes a la auditoría. Es una cuestión de juicio profesional del auditor si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante a la auditoría. (Ref: párrafos A38-A61)

Naturaleza y extensión del entendimiento de los controles relevantes

⁷ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

13. Cuando busca obtener un entendimiento de los controles que sean relevantes a la auditoría, el auditor deberá evaluar el diseño de dichos controles y determinar si se han implantado, con la realización de procedimientos además de investigaciones con el personal de la entidad. (Ref: párrafos A62-A64)

Componentes del control interno

Ambiente de control

14. El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control. Como parte de lograr este entendimiento, el auditor deberá evaluar si:
- (a) La administración, con la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo⁸, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética; y
 - (b) Las fuerzas de los elementos del ambiente de control en forma colectiva proporcionan un fundamento (base) apropiado para los otros componentes del control interno, y si esos otros componentes no son minados por debilidades del ambiente de control. (Ref: párrafos A65-A74)

El proceso de evaluación del riesgo de la entidad

15. El auditor deberá obtener un entendimiento de si la entidad tiene un proceso para:
- (a) Identificar riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera;
 - (b) Estimar la importancia de los riesgos;
 - (c) Evaluar la probabilidad de su ocurrencia; y
 - (d) Decidir sobre acciones para tratar dichos riesgos. (Ref: párrafo A75)
16. Si la entidad ha establecido este proceso (que citaremos en adelante como "el proceso de evaluación del riesgo de la entidad"), el auditor deberá obtener un entendimiento del mismo, y los resultados correspondientes. Cuando el auditor identifique riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración dejó de identificar, el auditor deberá evaluar si hubo un riesgo subyacente del tipo que, según el auditor, se hubiera identificado con el proceso de evaluación del riesgo de la entidad. Si hay este riesgo, el auditor deberá obtener un entendimiento de por qué dicho proceso dejó de identificarlo, y evaluar si el proceso es apropiado a sus circunstancias o si hay una debilidad sustancial en el proceso de evaluación del riesgo de la entidad.
17. Si la entidad no ha establecido este proceso o tiene un proceso *ad hoc*, el auditor deberá discutir con la administración si se han identificado los riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera y cómo se han tratado. El auditor deberá evaluar si la ausencia de un proceso documentado de evaluación del riesgo es apropiada en las circunstancias, o representa una debilidad sustancial en el control interno de la entidad. (Ref: párrafo A76)

El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevantes a la información financiera, y la comunicación

⁸ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

18. El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevantes a la información financiera, incluyendo las siguientes áreas:
- (a) Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros;
 - (b) Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnología de la información (TI) como manuales, por medio de los cuales dichas transacciones se inician, registran, procesan, corrigen, según sea necesario, se transfieren al libro mayor y se reportan en los estados financieros;
 - (c) Los registros contables, información de soporte y cuentas específicas de los estados financieros que se usan para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones; esto incluye la corrección de información y cómo se transfiere la información al libro mayor. Los registros pueden ser en forma manual o electrónica;
 - (d) Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones, que no sean transacciones, que son importantes para los estados financieros;
 - (e) El proceso de información financiera que se usa para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes;
 - (f) Controles alrededor de las entradas del diario, incluyendo entradas no estándar del diario que se usan para registrar transacciones o ajustes inusuales, no recurrentes. (Ref: párrafos A77-A81)
19. El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo comunica la entidad las funciones y responsabilidades de la información financiera y los asuntos importantes relativos a la información financiera, incluyendo:
- (a) Comunicaciones entre la administración y los encargados del gobierno corporativo⁹; y
 - (b) Comunicaciones externas, como las que se tienen con autoridades reguladoras. (Ref: párrafos A82-A83)

Actividades de control relevantes a la auditoría

20. El auditor deberá obtener un entendimiento de las actividades de control relevantes a la auditoría, que serán las que el auditor juzgue que es necesario entender para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración y diseñar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación importantes de los estados financieros o cada aseveración que sea relevante a ellos. (Ref: párrafos A84-A90)
21. Al entender las actividades de control de la entidad, el auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que se originan en TI. (Ref: párrafos A91-A93)

Monitoreo de los controles

⁹ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

22. El auditor deberá obtener un entendimiento de las actividades principales que usa la entidad para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo las relacionadas con las actividades de control relevantes a la auditoría, y de cómo inicia la entidad las acciones correctivas a sus controles. (Ref: párrafos A94-A96)
23. El auditor deberá obtener un entendimiento de las fuentes de la información que se usa en las actividades de monitoreo de la entidad, y de la base sobre la que considera la administración que la información es suficientemente confiable para el propósito. (Ref: párrafo A97)

Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

24. El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa:

- (a) a nivel de estados financieros; y (Ref: párrafos A98-A101)
- (b) a nivel aseveración¹⁰ para clases de transacciones, saldos de cuenta, y revelaciones; (Ref: párrafos A102-A106)

para proporcionar una base para diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales.

25. Para este fin, el auditor deberá
- (a) Identificar los riesgos a través del proceso de obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo controles relevantes que se relacionen con los riesgos, y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuenta, y revelaciones en los estados financieros; (Ref: párrafos A107-A108)
 - (b) Evaluar los riesgos identificados, y evaluar si se relacionan de manera más intensa con los estados financieros en conjunto y si afectan potencialmente a muchas aseveraciones;
 - (c) Relacionar los riesgos identificados con lo que pueda salir mal a nivel aseveración, tomando en cuenta los controles relevantes que el auditor se propone someter a prueba; y (Ref.: párrafos A109-A111,) o que pueda fallar (riesgo potencial), que consiste en relacionar los riesgos con los controles.
 - (d) Considerar la probabilidad de representación errónea, incluyendo la posibilidad de múltiples representaciones erróneas, y si la potencial representación errónea es de una magnitud tal que pueda dar como resultado una representación errónea de importancia relativa.

Riesgos que requieren una especial consideración de auditoría

26. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 24, el auditor deberá determinar si cualesquiera de los riesgos identificados son, a su juicio, un riesgo importante¹¹. Al ejercer este juicio, el auditor deberá excluirlos efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo.

¹⁰ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

¹¹ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

27. Al ejercer su juicio en cuanto a qué riesgos son importantes, el auditor deberá considerar, cuando menos, lo siguiente:
- (a) Si el riesgo es un riesgo de fraude;
 - (b) Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos importantes económicos, contables o de otro tipo y, por lo tanto, requiere atención específica;
 - (c) La complejidad de las transacciones;
 - (d) Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas;
 - (e) El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente las mediciones que implican una amplia gama de incertidumbre en la medición; y
 - (f) Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal de los negocios para la entidad, o que, por otra parte, parezcan ser inusuales. (Ref: párrafos A112-A116)
28. Cuando el auditor ha determinado que existe un riesgo importante, el auditor deberá obtener un entendimiento de los controles de la entidad, incluyendo las actividades de control, relevantes al riesgo. (Ref: párrafos A117-A119)

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría

29. Respecto de algunos riesgos, el auditor puede juzgar que no es posible o factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sólo con los procedimientos sustantivos. Estos riesgos pueden referirse al registro inexacto o incompleto de importantes clases de transacciones o saldos de cuentas de rutina¹², cuyas características a menudo permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. Es tales casos, los controles de la entidad sobre estos riesgos son relevantes a la auditoría y el auditor deberá obtener un entendimiento de ellos. (Ref: párrafos A120-A122)

Revisión de la evaluación del riesgo

30. La evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración puede cambiar durante el curso de la auditoría al obtenerse evidencia de auditoría adicional. En circunstancias cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría al realizar procedimientos de auditoría adicionales, o si se obtiene información nueva, y cualquiera de éstas es inconsistente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor originalmente basó la evaluación, éste deberá revisar la evaluación y modificar, consecuentemente, los procedimientos de auditoría adicionales planeados. (Ref: párrafo A123)

Debilidad sustancial¹³ en el control interno

31. El auditor deberá evaluar si, con base en el trabajo de auditoría desempeñado, el auditor ha identificado una debilidad sustancial en el diseño, implementación o mantenimiento del control interno. (Ref: párrafos A124-A125)

¹² Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

¹³ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

32. El auditor deberá comunicar oportunamente las debilidades sustanciales del control interno identificadas durante la auditoría a la administración a un nivel apropiado de responsabilidad, y a los encargados del gobierno corporativo (a menos que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en el manejo de la entidad), según se requiere en la NA 260 revisada, *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*.¹⁴

Documentación

33. El auditor deberá documentar:
- (a) La discusión entre el equipo del trabajo cuando lo requiera el párrafo 10, y las decisiones importantes que se tomen;
 - (b) Los elementos clave del entendimiento logrado respecto de cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, especificados en el párrafo 11, y de cada uno de los componentes del control interno especificados en los párrafos 14-23; las fuentes de información de donde se obtuvo el entendimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo realizados;
 - (c) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa a nivel de estados financieros y a nivel de aseveración, según requiere el párrafo 24; y
 - (d) Los riesgos identificados y controles relacionados sobre los que el auditor ha obtenido un entendimiento, como resultado de los requisitos de los párrafos 26-29. (Ref: párrafos A127-A130)

Material de aplicación y otro material explicativo

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas (Ref: párrafo 5)

- A1. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad (al que nos referiremos en adelante como un "entendimiento de la entidad"), es un proceso dinámico continuo de compilación, actualización, análisis de información durante toda la auditoría. El entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce su juicio profesional a lo largo de ésta, por ejemplo, cuando:
- Evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros;
 - Establece la importancia relativa (materialidad)¹⁵ y evalúa si el juicio sobre importancia relativa sigue siendo apropiado mientras avanza la auditoría;
 - Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables, y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;
 - Identifica áreas donde pueda ser necesaria una consideración especial de auditoría, por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, lo

¹⁴ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

¹⁵ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha, o cuando considera el propósito de negocio de las transacciones;

- Desarrolla expectativas para uso cuando realice procedimientos analíticos;
- Responde a los riesgos¹⁶ evaluados de representación errónea de importancia relativa, incluyendo diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría; y
- Evalúa la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría obtenida, como lo apropiado de los supuestos y de las representaciones orales y por escrito de la administración.

A2. El auditor puede usar la información obtenida al desarrollar procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas como evidencia de auditoría para soportar las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Además, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre las clases de transacciones, saldos de cuenta, o revelaciones y aseveraciones relacionadas y sobre la efectividad operativa de los controles, aunque dichos procedimientos no fueran planeados específicamente como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor puede también escoger realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles conjuntamente con procedimientos de evaluación del riesgo porque es eficiente hacerlo así.

A3. El auditor usa su juicio profesional para determinar la extensión del entendimiento que se requiere. La consideración primaria del auditor es si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para cumplir el objetivo declarado en esta NA. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor es menor que la que tiene la administración para el manejo de la entidad.

A4. Los riesgos por evaluar incluyen tanto los debidos a error como los debidos a fraude, y esta NA cubre ambos. Sin embargo, la importancia del fraude es tal que se incluyen requisitos y lineamientos adicionales en la NA 240, *Responsabilidades del auditor relativas a fraude en una auditoría de estados financieros*, en relación con los procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se usa para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

A5. Aunque se requiere que el auditor lleve a cabo todos los procedimientos de evaluación del riesgo descritos en el párrafo 6, cuando obtiene el entendimiento de la entidad (ver párrafos 11-23), no se requiere que el auditor los realice todos ellos para cada aspecto de este entendimiento. Otros procedimientos pueden realizarse cuando la información que se va a obtener con ellos pueda ser útil para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Los ejemplos de estos procedimientos incluyen:

- Revisar información obtenida de fuentes externas, como publicaciones sobre comercio o economía; reportes de analistas, bancos o agencias calificadoras; o publicaciones financieras.
- Hacer investigaciones con el asesor legal externo de la entidad o con expertos valuadores que la entidad haya empleado.

¹⁶ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

Investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad

[Ref: párrafo 6(a)]

- A6. Mucha de la información obtenida con las investigaciones del auditor se obtiene de la administración y de los responsables de la información financiera. Sin embargo, el auditor puede también obtener información, o una distinta perspectiva para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, mediante investigaciones con otros dentro de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:
- Las investigaciones dirigidas a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a entender el entorno en el que se preparan los estados financieros.
 - Las investigaciones dirigidas a personal de auditoría interna pueden proporcionar información sobre procedimientos de auditoría interna realizados durante el año relativos al diseño y efectividad del control interno de la entidad y sobre si la administración ha respondido de manera satisfactoria a los resultados de dichos procedimientos.
 - Las investigaciones con empleados involucrados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
 - Las investigaciones dirigidas al asesor legal interno pueden proporcionar información sobre asuntos como litigios, cumplimiento de leyes y regulaciones, conocimiento o sospecha de fraude que afecte a la entidad, garantías, obligaciones posventa, convenios (como negocios conjuntos) con socios de negocios y el significado de términos contractuales.
 - Las investigaciones dirigidas a personal de mercadeo o ventas pueden proporcionar información sobre cambios en estrategias de mercadeo de la entidad, tendencias de ventas, o convenios contractuales con sus clientes.

Procedimientos analíticos [Ref: párrafo 6(b)]

- A7. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, y cantidades, razones y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones de auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, especialmente aquellos debidos a fraude.
- A8. Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos usan datos acumulados a un alto nivel (que puede ser el caso de los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de evaluación del riesgo), los resultados de estos procedimientos analíticos sólo brindan una indicación inicial general de si puede existir una representación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, en estos casos, la consideración de otra información que se haya reunido al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa junto con los resultados de los procedimientos analíticos puede ayudar al auditor en el entendimiento y evaluación de los resultados de los procedimientos analíticos. La NA 520, *Procedimientos analíticos*, establece requisitos y da lineamientos sobre el uso de procedimientos analíticos.

Observación e inspección [Ref: párrafo 6(c)]

A9. La observación e inspección pueden dar soporte a las investigaciones con la administración y otros, y pueden también brindar información sobre la entidad y su entorno. Los ejemplos de estos procedimientos de auditoría incluyen observación e inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos (como planes y estrategias del negocio), registros, y manuales de control interno.
- Reportes preparados por la administración (como reportes trimestrales de la administración y estados financieros provisionales) y por los encargados del gobierno corporativo (como minutas de las juntas del consejo de directores).
- Las instalaciones de la entidad y servicios e instalaciones de la planta.

Información obtenida en periodos anteriores [Ref: párrafo 9]

A10. La experiencia previa del auditor con la entidad y procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas pueden dar al auditor información sobre asuntos como:

- Representaciones erróneas del pasado y si fueron corregidas oportunamente.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el control interno de la entidad.
- Cambios importantes que hayan sufrido la entidad o sus operaciones desde el ejercicio fiscal anterior, los cuales pueden ayudar al auditor a lograr un entendimiento suficiente de la entidad para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

A11. Se requiere que el auditor determine si la información obtenida en periodos anteriores sigue siendo relevante si el auditor se propone utilizar esa información para fines de la auditoría actual. Esto es porque los cambios en el ambiente de control, por ejemplo, pueden afectar la relevancia de la información obtenida el año anterior. Para determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de esta información, el auditor puede hacer investigaciones y realizar otros procedimientos de auditoría apropiados, como repases de los sistemas relevantes.

Discusión entre el equipo del trabajo [Ref: párrafo 10]

A12. La discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo del trabajo con mayor experiencia, incluyendo al socio del trabajo, compartan su claridad de ideas soportada por su conocimiento de la entidad.
- Permite a los miembros del equipo del trabajo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que la entidad está sujeta, y sobre cómo y dónde pudieran ser susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error.

- Ayuda a los miembros del equipo del trabajo a lograr un mejor entendimiento del potencial de representación errónea de los estados financieros en las áreas específicas que se les asignan, y a entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar otros aspectos de la auditoría, incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales.
- Proporciona una base sobre la cual los miembros del equipo del trabajo se comunican y comparten información nueva obtenida a través de la auditoría que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa o los procedimientos de auditoría realizados para tratar estos riesgos.

La NA 240 da requisitos y lineamientos adicionales en relación con la discusión entre el equipo del trabajo sobre los riesgos de fraude.

A13. No siempre es necesario o factible para la discusión incluir a todos los miembros del equipo de trabajo en una sola discusión (como, por ejemplo, en una auditoría de muchas localidades), ni es necesario que se informe a todos los miembros del equipo del trabajo de las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del trabajo puede discutir los asuntos con los miembros clave del equipo del trabajo incluyendo, si se considera apropiado, a especialistas y a los responsables de las auditorías de componentes, mientras se delega la discusión con otros, tomando en cuenta la extensión de la comunicación que se considere necesaria en todo el equipo del trabajo. Puede ser útil un plan de comunicación acordado por el socio del trabajo.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A14. Muchas auditorías pequeñas las realiza totalmente el socio del trabajo (quien puede ser un profesional independiente). En tales situaciones, es el socio del trabajo quien, habiendo conducido personalmente la planeación de la auditoría, sería responsable de considerar la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error.

El entendimiento que se requiere de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad

La entidad y su entorno

Factores de la industria, de regulación y otros factores externos
[Ref: párrafo 11(a)]

Factores de la industria

A15. Los factores relevantes de la industria incluyen condiciones de la industria, como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes, y los desarrollos tecnológicos. Ejemplos de asuntos que puede considerar el auditor:

- El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad, y competencia de precios.
- Actividad cíclica o por temporada.
- Tecnología del producto relativa a productos de la entidad.

- Suministro y costo de energía.

A16. La industria en que opera la entidad puede dar lugar a riesgos específicos de representación errónea de importancia relativa que surgen de la naturaleza del negocio o del grado de regulación. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones importantes de ingresos y gastos que dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa. En tales casos, es importante que el equipo del trabajo incluya a miembros con suficiente conocimiento y experiencia, según requiere la NA 220, *Control de calidad para auditorías de información financiera histórica*.

Factores de regulación

A17. Los factores de regulación relevantes incluyen el entorno de regulación. El entorno de regulación abarca, entre otros asuntos, el marco de referencia de información financiera aplicable y el entorno legal y político. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar:

- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria.
- Marco de referencia regulador para una industria regulada.
- Legislación y regulación que afectan de una manera importante las operaciones de la entidad, incluyendo actividades supervisoras directas.
- Impuestos (corporativos y otros).
- Políticas gubernamentales que afectan actualmente la conducción del negocio de la entidad, como controles monetarios, incluyendo el de moneda extranjera, incentivos fiscales, financieros (por ejemplo, programas de ayuda gubernamental), y políticas de tarifas o de restricciones comerciales.
- Requisitos ambientales que afectan a la industria y al negocio de la entidad.

A18. La NA 250, *Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros*, incluye algunos requisitos específicos relacionados con el marco de referencia legal y regulador aplicable a la entidad y la industria.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

A19. Para las auditorías de entidades del sector público, además de la legislación o regulaciones, puede haber directivas ministeriales, requisitos de política gubernamental y resoluciones de la legislatura que afecten las operaciones de la entidad. Es esencial considerar estos elementos al obtener un entendimiento de la entidad y su entorno.

Otros factores externos

A20. Los ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad, que el auditor puede considerar, incluyen las condiciones económicas generales, las tasas de interés y la disponibilidad de financiamiento, y la inflación o la revaluación (reexpresión) de la moneda.

Naturaleza de la entidad [Ref: párrafo 11 (b)]

A21. El entendimiento de la naturaleza de una entidad faculta al auditor a entender asuntos como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja, por ejemplo con subsidiarias u otros componentes en múltiples localidades. Las estructuras complejas a menudo implican asuntos que pueden dar origen a representaciones erróneas de importancia relativa. Estos asuntos pueden incluir considerar si se contabilizan de manera apropiada el crédito mercantil, los negocios conjuntos, las inversiones o las entidades con propósito especial.
- La propiedad, y las relaciones entre los dueños y otras personas o entidades. Este entendimiento ayuda a determinar si se han identificado y contabilizado de manera apropiada las transacciones de partes relacionadas. La NA 550, *Partes relacionadas*, establece requisitos y proporciona lineamientos sobre las consideraciones del auditor relevantes a las partes relacionadas.

A22. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al obtener el entendimiento de la naturaleza de la entidad:

- Operaciones del negocio, como:
 - Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluyendo la participación en el comercio electrónico, como ventas y actividades de mercadeo por internet.
 - Conducción de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos ambientales).
 - Alianzas, negocios conjuntos y actividades de subcontratación.
 - Dispersión geográfica y segmentación de la industria.
 - Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, y ubicación y cantidades de los inventarios.
 - Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, convenios de empleo (incluyendo la existencia de contratos sindicales, pensiones y otros beneficios posemplo, arreglos de opciones de acciones o bonos de incentivos, y regulación gubernamental relacionada con asuntos de empleo).
 - Actividades y gastos de investigación y desarrollo.
 - Transacciones con partes relacionadas.
- Inversiones y actividades de inversión, como:
 - Adquisiciones o desinversiones planeadas o ejecutadas recientemente.
 - Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
 - Actividades de inversiones de capital.
 - Inversiones en entidades no consolidadas, incluyendo sociedades, negocios conjuntos y entidades de propósito especial.
- Financiamiento y actividades de financiamiento, como:

- Principales subsidiarias y entidades asociadas, incluyendo estructuras consolidadas y no consolidadas.
- Estructura de deuda y términos relacionados, incluyendo arreglos de financiamiento y arreglos de arrendamiento fuera del balance.
- Dueños usufructuarios (locales, extranjeros, reputación de negocios y experiencia) y partes relacionadas.
- Uso de instrumentos financieros derivados.
- Información financiera, como:
 - Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria, incluyendo categorías importantes específicas por industria (por ejemplo, préstamos e inversiones, para bancos, o investigación y desarrollo, para farmacéuticas).
 - Prácticas de reconocimiento de ingresos.
 - Contabilización del valor razonable.
 - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
 - Contabilización de transacciones inusuales o complejas, incluyendo las de áreas controversiales o emergentes (por ejemplo, contabilización de la compensación con base en acciones).

A23. Cambios importantes en la entidad en periodos anteriores pueden dar origen a, o cambiar, los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

La selección y aplicación de la entidad de políticas contables [Ref: Párrafo 11 (c)]

- A24. El entendimiento de la selección y aplicación de la entidad de políticas contables puede abarcar asuntos como:
- Los métodos que usa la entidad para contabilizar las transacciones importantes e inusuales.
 - El efecto de políticas contables importantes en áreas controversiales o emergentes para las que hay una falta de guías o consenso autorizado.
 - Cambios en las políticas contables de la entidad.
 - Normas de información financiera y leyes y regulaciones que son nuevas para la entidad, y cuándo y cómo adoptará ésta dichos requisitos.

Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados [Ref: párrafo 11 (d)]

A25. La entidad conduce su negocio en el contexto de factores de la industria, de regulación y otros factores internos y externos. Para responder a estos factores, la administración de la entidad y los encargados del gobierno corporativo definen objetivos, que son los planes generales para la entidad. Las estrategias son los enfoques por medio de los cuales la entidad se propone lograr sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la entidad pueden cambiar después de un tiempo.

- A26. El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, aunque incluye a este último. El riesgo de negocio puede surgir del cambio o la complejidad. Una falta de reconocimiento de la necesidad de cambio puede dar también origen al riesgo de negocio. El riesgo de negocio puede originarse, por ejemplo, en:
- El desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden fracasar;
 - Un mercado que, aunque se haya desarrollado con éxito, sea inadecuado para soportar un producto o servicio; o
 - Fallas en un producto o servicio, que puedan dar como resultado responsabilidades y riesgo de reputación.
- A27. El entendimiento de los riesgos de negocio a que se enfrenta la entidad aumenta la probabilidad de identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa, ya que la mayor parte de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, el auditor no tiene la responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocio, porque no todos los riesgos de negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- A28. Ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al obtener el entendimiento de los objetivos, estrategias y riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado un riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros:
- Desarrollos de la industria (un potencial riesgo de negocio podría ser, por ejemplo, que la entidad no tenga el personal o la pericia para manejar los cambios en la industria).
 - Nuevos productos y servicios (un potencial riesgo de negocio podría ser, por ejemplo, que haya un aumento de responsabilidad civil del producto).
 - Expansión del negocio (un potencial riesgo de negocio podría ser, por ejemplo, que no se haya calculado la demanda de manera exacta).
 - Nuevos requisitos de contabilidad (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o impropia, o mayores costos).
 - Requisitos reguladores (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya una mayor exposición legal).
 - Requisitos de financiamiento actuales y prospectivos (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad para cumplir los requisitos).
 - Uso de TI (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles).
 - Los efectos de implementar una estrategia, particularmente cualesquier efectos que conduzcan a nuevos requisitos contables (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada).

- A29. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de representación errónea de importancia relativa para clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones, a nivel aseveración o a nivel estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio que se origina en una base de clientes en contracción puede incrementar el riesgo de representación errónea de importancia relativa asociada con la valuación de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una economía en contracción, puede también tener una consecuencia a plazo más largo, lo cual considera el auditor cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. El que un riesgo de negocio pueda dar como resultado un riesgo de representación errónea de importancia relativa se considera, por tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad. En el Apéndice 2 se indican ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- A30. Generalmente, la administración identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para tratarlos. Este proceso de evaluación del riesgo es parte del control interno y se discute en el párrafo 15 y en los párrafos A75-A76.

Consideraciones específicas a entidades del sector público¹⁷

- A31. Para las auditorías de entidades del sector público, "los objetivos de la administración" pueden ser influidos por el interés respecto de la rendición de cuentas al público, y pueden incluir objetivos que tengan su fuente en la legislación, regulaciones, decretos del gobierno y directivas ministeriales.

Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad [Ref: párrafo 11(e)]

- A32. La administración y otros medirán y revisarán lo que consideren importante. Las medidas de desempeño, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad. Estas presiones, a su vez, pueden motivar a la administración a emprender la acción para mejorar el desempeño del negocio o para representar erróneamente los estados financieros. Consecuentemente, el entendimiento de las medidas del desempeño de la entidad ayuda al auditor al considerar si las presiones por lograr las metas de desempeño pueden dar como resultado acciones de la administración que incrementen los riesgos de representación errónea de importancia relativa, incluyendo las debidas a fraude. Ver NA 240 para requisitos y lineamientos en relación con los riesgos de fraude.
- A33. La medición y revisión del desempeño financiero no es lo mismo que el monitoreo de los controles (que se discute como un componente del control interno en los párrafos A94-A97), aunque sus propósitos pueden traslaparse:
- La medición y revisión del desempeño se encarga de si el desempeño del negocio cumple con los objetivos fijados por la administración (o terceros).
 - El monitoreo de los controles concierne específicamente a la operación efectiva del control interno.

En algunos casos, sin embargo, los indicadores del desempeño también brindan información que faculta a la administración a identificar deficiencias en el control interno.

¹⁷ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

- A34. Ejemplos de información generada internamente que usa la administración para medir y revisar el desempeño financiero, y la cual puede considerar el auditor:
- Indicadores clave del desempeño (financiero y no financiero) y razones, tendencias y estadísticas operativas claves.
 - Análisis de desempeño financiero periodo sobre periodo.
 - Presupuestos, pronósticos, análisis de variaciones, información por segmento y reportes de desempeño divisional, departamental o de otro nivel.
 - Medidas de desempeño de empleados y políticas de compensación por incentivos.
 - Comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores.
- A35. También partes externas pueden medir y revisar el desempeño financiero de la entidad. Por ejemplo, información externa, como reportes de analistas y reportes de agencias de calificación de crédito, puede representar información útil para el auditor. Estos reportes pueden, a menudo, obtenerse de la entidad que se audita.
- A36. Las medidas internas pueden destacar resultados o tendencias inesperados que hacen que se requiera que la administración determine su causa y tome acción correctiva (incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección de representaciones erróneas oportunamente). Las medidas del desempeño pueden también indicar al auditor que si existen riesgos de representación errónea de la información de los estados financieros relacionados. Por ejemplo, las medidas del desempeño pueden indicar que la entidad tiene un crecimiento o rentabilidad inusualmente rápidos cuando se les compara con los de otras entidades en la misma industria. Esta información, particularmente si está combinada con otros factores como el bono por desempeño o la remuneración por incentivos, puede indicar el riesgo potencial de un sesgo de la administración en la preparación de los estados financieros.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A37. Las entidades pequeñas a menudo no tienen procesos para medir y revisar el desempeño financiero. La investigación con la administración puede revelar que depende de ciertos indicadores clave para evaluar el desempeño financiero y tomar la acción apropiada. Si esta investigación indica una ausencia de medición o revisión del desempeño financiero, puede haber un mayor riesgo de que las representaciones erróneas no se detecten y corrijan.

El control interno de la entidad

- A38. El entendimiento del control interno ayuda al auditor a identificar tipos de potenciales representaciones erróneas y factores que afectan los riesgos de representación errónea de importancia relativa; y a diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.
- A39. El siguiente material de aplicación sobre el control interno se presenta en cuatro secciones, como sigue:
- Naturaleza general y características del control interno.

- Controles relevantes a la auditoría.
- Naturaleza y extensión del entendimiento de los controles relevantes.
- Componentes del control interno.

Naturaleza general y características del control interno [Ref: párrafo 12]

Propósito del control interno

A40. El control interno se diseña, implementa y mantiene para tratar los riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualesquiera de los objetivos de la entidad que conciernen a:

- La confiabilidad de la información financiera de la entidad;
- La efectividad y eficiencia de sus operaciones; y
- Su cumplimiento con leyes y regulaciones aplicables.

La forma en que se diseña, implementa y mantiene el control interno varía según el tamaño y complejidad de una entidad.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A41. Las entidades pequeñas pueden usar medios menos estructurados, y procesos y procedimientos más simples para lograr sus objetivos.

Limitaciones del control interno

A42. El control interno, no importa cuán efectivo, puede dar a una entidad sólo una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de su logro se afecta por las limitaciones inherentes al control interno. Éstas incluyen las realidades de que el juicio humano puede fallar en la toma de decisiones y de que pueden ocurrir fallas en el control interno debido a error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño de o en el cambio hacia un control. Igualmente, la operación de un control puede no ser efectiva, como cuando la información que se produce para fines del control interno (por ejemplo, un reporte de excepción) no se usa efectivamente porque la persona responsable de revisar la información no entiende su propósito o deja de emprender la acción apropiada.

A43. Adicionalmente, se pueden burlar los controles con la colusión de dos o más personas o porque la administración pasa por encima del control interno. Por ejemplo, la administración puede participar en convenios marginales con clientes que alteran los términos y condiciones de los contratos estándar de ventas de la entidad, lo que puede dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos. También, las verificaciones de edición en un programa de software que se diseñan para identificar y reportar transacciones que excedan de límites especificados de crédito pueden ser pasadas por alto o inhabilitadas.

A44. Además, al diseñar e implementar los controles, la administración puede hacer juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que escoge implementar, y la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A45. Las entidades pequeñas a menudo tienen pocos empleados lo que puede limitar la extensión en que sea factible la segregación de deberes. Sin embargo, en una entidad pequeña administrada por el dueño, el gerente-dueño¹⁸ tal vez pueda ejercer una vigilancia más efectiva que en una entidad mayor. Esta vigilancia puede compensar las oportunidades generalmente más limitadas de segregación de deberes.
- A46. Por otra parte, el gerente-dueño tal vez pueda pasar por alto los controles porque el sistema de control interno está menos estructurado. El auditor toma esto en cuenta cuando identifica los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

División del control interno en componentes

- A47. La división del control interno en los siguientes cinco componentes, para fines de las NA, brinda un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno de una entidad:
- (a) El ambiente de control;
 - (b) El proceso de evaluación del riesgo de la entidad;
 - (c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación;
 - (d) Actividades de control; y
 - (e) Monitoreo de los controles.

Esta división no refleja necesariamente cómo diseña, implementa y mantiene la entidad el control interno, o cómo puede clasificar cualquier componente en particular. Los auditores pueden usar diferente terminología o diferentes marcos de referencia para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, respecto de los que usa esta NA, siempre que se atienda a todos los componentes descritos en esta NA.

- A48. El material de aplicación relativo a los cinco componentes del control interno en cuanto a su relación con una auditoría de estados financieros se expone en los párrafos A65-A97, más adelante. El apéndice 1 proporciona una explicación adicional de estos componentes del control interno.

Características de elementos manuales y automatizados del control interno relevantes a la evaluación del riesgo por el auditor

- A49. El sistema de control interno de una entidad contiene elementos manuales y a menudo contiene elementos automatizados. Las características de los elementos manuales y automatizados son relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor y los procedimientos de auditoría que se basan en ellos.
- A50. El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que se inician, registran, procesan y reportan las transacciones:

¹⁸ Véase Anexo Factores Justificativos de Convergencia.

- Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de transacciones, y conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación. De modo alternativo, una entidad puede usar procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar, y reportar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen a los documentos en papel.
- Los controles en sistemas de TI consisten en una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles incorporados en programas de computación) y controles manuales. Además, los controles manuales pueden ser independientes de TI, pueden usar información producida por TI, o pueden limitarse al monitoreo del funcionamiento efectivo de TI y de los controles automatizados, y a manejar excepciones. Cuando se usa TI para iniciar, registrar, procesar o reportar transacciones, u otros datos financieros para su inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relativos a las aseveraciones correspondientes para cuentas sustanciales o pueden ser críticos para un funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependen de TI.

La mezcla de una entidad de elementos manuales y automatizados en el control interno varía con la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad.

A51. Generalmente, TI es un beneficio para el control interno de una entidad al facilitar a la entidad:

- Aplicar de manera consistente reglas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos para procesar grandes volúmenes de transacciones o datos;
- Enriquecer la puntualidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- Facilitar el análisis adicional de la información;
- Enriquecer la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos;
- Reducir el riesgo de que se eviten los controles; y
- Enriquecer la capacidad de lograr una efectiva segregación de deberes al implementar controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación.

A52. TI plantea riesgos específicos al control interno de una entidad, incluyendo, por ejemplo:

- Dependencia de sistemas o programas que están procesando datos de una manera inexacta, procesando datos inexactos o ambos.
- Acceso no autorizado a datos que puede dar como resultado la destrucción de datos o cambios impropios a datos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o el registro inexacto de transacciones. Pueden surgir riesgos particulares cuando múltiples usuarios acceden a una base de datos común.
- La posibilidad de que personal de TI obtenga privilegios de acceso más allá de los necesarios para desempeñar sus deberes asignados, rompiendo así la segregación de deberes.

- Cambios no autorizados a datos en los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a sistemas o programas.
- Dejar de hacer cambios necesarios a sistemas o programas.
- Intervención manual inapropiada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a datos según se requiere.

A53. Pueden ser más adecuados los elementos manuales en el control interno cuando se requiere juicio y discreción, como en las siguientes circunstancias:

- Transacciones grandes, inusuales o no recurrentes.
- Circunstancias donde los errores son difíciles de definir, anticipar o predecir.
- En circunstancias cambiantes que requieren una respuesta de control fuera del alcance de un control automatizado existente.
- Para monitorear la efectividad de controles automatizados.

A54. Los elementos manuales en el control interno pueden ser menos confiables que los elementos automatizados porque pueden omitirse, ignorarse o pasarse por alto más fácilmente, y son también más propensos a errores y equivocaciones sencillas. No puede, por tanto, suponerse la consistencia de la aplicación de un elemento de control manual. Los elementos de control manuales pueden ser menos adecuados para las siguientes circunstancias:

- Transacciones de gran volumen o recurrentes, o en situaciones donde los errores que pueden anticiparse o predecirse pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, con parámetros de control automatizados.
- Las actividades de control donde las formas específicas de desempeñar el control pueden diseñarse y automatizarse de manera adecuada.

A55. La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían dependiendo de la naturaleza y características del sistema de información de la entidad. La entidad responde a los riesgos que se originan del uso de TI o del uso de elementos manuales en el control interno, estableciendo controles efectivos a la luz de las características del sistema de información de la entidad.

Controles relevantes a la auditoría

A56. Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de éstos. Los objetivos de la entidad y, por tanto, los controles, se relacionan con la información financiera, operaciones y cumplimiento; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor.

A57. Los factores relevantes al juicio del auditor sobre si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante a la auditoría pueden incluir asuntos como éstos:

- Importancia relativa (materialidad).
- La importancia del riesgo relacionado.
- Tamaño de la entidad.
- Naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de propiedad.
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Requisitos legales y reguladores aplicables.
- Las circunstancias y el componente aplicable del control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte del control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.
- Si, y cómo, un control específico, en lo individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige, la representación errónea de importancia relativa.

A58. Los controles sobre la integridad¹⁹ y exactitud de la información producida por la entidad pueden ser relevantes a la auditoría si el auditor se propone hacer uso de la información para diseñar y realizar procedimientos adicionales. Los controles relativos a operaciones y objetivos de cumplimiento pueden ser también relevantes a una auditoría si se relacionan con datos que el auditor evalúa o usa para aplicar los procedimientos de auditoría.

A59. El control interno sobre la salvaguarda de activos contra adquisición, uso o disposición no autorizados, puede incluir controles relativos, tanto a información financiera como a objetivos de operaciones. La consideración del auditor de estos controles generalmente se limita a los relevantes a la confiabilidad de la información financiera.

A60. Una entidad generalmente tiene controles relativos a objetivos que no son relevantes a una auditoría y, por tanto, no necesitan considerarse. Por ejemplo, una entidad puede depender de un sofisticado sistema de controles automatizados que proporcione operaciones eficientes y efectivas (como el sistema de controles automatizados de una línea aérea para mantener los programas de vuelos), pero estos controles ordinariamente no serían relevantes a la auditoría. Aún más, aunque el control interno aplica a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades de operación o procesos de negocios, puede no ser relevante a la auditoría un entendimiento del control interno relativo a cada una de las unidades de operación y procesos del negocio.

Consideraciones específicas a entidades del sector público²⁰

A61. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales respecto del control interno, por ejemplo, reportar sobre el cumplimiento con un Código de Prácticas establecido. Los auditores del sector público pueden también tener responsabilidades de reportar sobre el cumplimiento con las autoridades legislativas. Como resultado, su revisión del control interno puede ser más amplia y más detallada.

¹⁹ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

²⁰ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

Naturaleza y extensión del entendimiento de los controles relevantes
(Ref: párrafo 13)

- A62. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, en lo individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir, o detectar y corregir efectivamente las representaciones erróneas de importancia relativa. La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando. No tiene mucho caso evaluar la implementación de un control que no es efectivo, así que se considera primero el diseño de un control. Un control mal diseñado puede representar una debilidad sustancial²¹ en el control interno de la entidad.
- A63. Los procedimientos de evaluación del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de los controles relevantes pueden incluir:
- Investigar (indagar) con el personal de la entidad.
 - Observar la aplicación de controles específicos.
 - Inspeccionar documentos y reportes.
 - Rastrear las transacciones a través del sistema de información relevantes a la información financiera.

La investigación sola, sin embargo, no es suficiente para estos fines.

- A64. Obtener un entendimiento de los controles de una entidad no es suficiente para probar su efectividad operativa, a menos que haya alguna automatización que disponga la operación consistente de los controles. Por ejemplo, obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un cierto momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control en otros momentos durante el periodo bajo auditoría. Sin embargo, debido a la consistencia inherente del procesamiento de TI (ver párrafo A51), realizar procedimientos de auditoría para determinar si se ha implementado un control automatizado puede servir como prueba de la efectividad operativa de dicho control, dependiendo de la evaluación del auditor y de pruebas de controles como las aplicadas a cambios del programa. La NA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*, describe más ampliamente las pruebas de efectividad operativa de los controles.

Componentes del control interno-ambiente de control (Ref: párrafo 14)

- A65. El ambiente de control incluye las funciones de gobierno y administración, y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración concernientes al control interno de la entidad y su importancia en la entidad. El ambiente de control fija el tono de una organización, incluyendo la conciencia de control de su gente.
- A66. Los elementos del ambiente de control que pueden ser relevantes cuando se obtiene un entendimiento del ambiente de control incluyen los siguientes:
- (a) *Comunicación y exigibilidad de integridad y valores éticos* - Son elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.

²¹ Véase anexo: *Factores justificativos de convergencia*

- (b) *Compromiso hacia la competencia* - Asuntos como la consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en requisitos de habilidades y conocimiento.
- (c) *Participación de los encargados del gobierno corporativo* - Atributos de los encargados del gobierno corporativo, como:
- Su independencia de la administración.
 - Su experiencia y estatura.
 - La extensión de su involucramiento y la información que reciben, y el escrutinio de actividades.
 - Lo apropiado de sus acciones, incluyendo el grado en que se plantean y siguen con la administración las cuestiones difíciles, y su interacción con los auditores internos y externos.
- (d) *Filosofía y estilo de operación de la administración* -Características de la administración, como:
- Enfoque para asumir y manejar los riesgos de negocio.
 - Actitudes y acciones hacia la información financiera.
 - Actitudes hacia las funciones de procesamiento de la información y contabilidad y hacia personal.
- (e) *Estructura organizacional* - El marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para lograr sus objetivos.
- (f) *Asignación de autoridad y responsabilidad* - Asuntos sobre cómo se asignan la autoridad y responsabilidad por las actividades de operación y cómo se establecen las relaciones para reportar y las jerarquías de autorización.
- (g) *Políticas y prácticas de recursos humanos* - Políticas y prácticas que se relacionan con, por ejemplo, reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones para remediar.

Evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control

A67 Puede obtenerse evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo, como corroborar las investigaciones a través de la observación e inspección de documentos. Por ejemplo, por medio de las investigaciones con la administración y empleados, el auditor puede obtener un entendimiento de cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y conducta ética. El auditor puede entonces determinar si se han implementado controles relevantes, al considerar, por ejemplo, si la administración ha escrito un código de conducta y si actúa de una manera que soporta el código.

Efecto del ambiente de control en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

A68. Algunos elementos del ambiente de control de una entidad tienen un efecto intenso (predominante o generalizado) en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, la conciencia de control de una entidad se influye de manera muy importante por los encargados del gobierno corporativo porque uno de sus roles es contrapesar las presiones sobre la administración en relación con la información financiera que pueda originarse en las demandas del mercado o en los esquemas de remuneración. La efectividad del diseño del ambiente de control en relación con la participación de los encargados del gobierno corporativo es influida, por lo tanto, por asuntos como:

- Su independencia de la administración y su capacidad para evaluar las acciones de la administración.
- Si entienden o no las transacciones de negocios de la entidad.
- La extensión en que evalúan si los estados financieros se preparan de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

A69. Un consejo de directores activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo operativo de la administración senior. Sin embargo, otros elementos pueden ser más limitados en su efecto. Por ejemplo, aunque las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad, y TI puede reducir el riesgo de errores en el procesamiento de la información financiera, tal vez no alivien un fuerte sesgo de la alta administración hacia la exageración de las utilidades.

A70. La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, aunque puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un ambiente de control satisfactorio no es un impedimento absoluto al fraude. Por otro lado, las debilidades en el ambiente de control pueden minar la efectividad de los controles, en particular en relación con el fraude. Por ejemplo, si la administración deja de comprometer suficientes recursos para tratar los riesgos de seguridad de TI se puede afectar de manera adversa el control interno al permitir que se hagan cambios inapropiados a programas de computación o a datos, o a transacciones no autorizadas por procesar. Como se explica en la NA 330 Nueva redacción, el ambiente de control también influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales del auditor.

A71. El ambiente de control en sí mismo no previene, ni detecta y corrige, una representación errónea de importancia relativa. Puede, sin embargo, influir en la evaluación del auditor de la efectividad de otros controles (por ejemplo, el monitoreo de controles y la operación de actividades específicas del control) y por tanto, la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A72. El ambiente de control dentro de las entidades pequeñas es probable que difiera de las entidades grandes. Por ejemplo, los encargados del gobierno corporativo en las entidades pequeñas pueden no incluir un miembro independiente o de fuera, y el papel del gobierno corporativo puede ser asumido directamente por el gerente-dueño cuando no haya otros dueños. La naturaleza del ambiente de control puede también influir en la importancia de otros controles, o en la ausencia de ellos. Por ejemplo, el involucramiento activo de un gerente-dueño puede mitigar ciertos riesgos que se originan de la falta de una segregación de deberes en un negocio pequeño; puede, sin embargo, incrementar otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de que se pasen por alto los controles.

A73. Además, la evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control en las pequeñas entidades puede no estar disponible en forma de documentos, en particular donde la comunicación entre la administración y otro personal pueda ser informal, pero efectiva. Por ejemplo, las entidades pequeñas pueden no tener un código escrito de conducta pero, en su lugar, desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y la conducta ética mediante la comunicación oral y con el ejemplo de la administración.

A74. En consecuencia, las actitudes, conciencia y acciones de la administración o del gerente-dueño son de particular importancia para el entendimiento del auditor del ambiente de control de una entidad pequeña.

Componentes del control interno - El proceso de evaluación del riesgo por la entidad (Ref: párrafo 15)

A75. El proceso de evaluación del riesgo por la entidad forma la base de cómo determina la administración los riesgos que se van a manejar. Si ese proceso es apropiado a las circunstancias, incluyendo la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad, ayuda al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Si el proceso de la entidad de evaluación del riesgo es apropiado o no a las circunstancias es una cuestión de juicio.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas (Ref: párrafo 17)

A76. Es poco probable que haya un proceso de evaluación del riesgo establecido en una entidad pequeña. En tales casos, es probable que la administración identifique los riesgos a través del involucramiento personal directo en el negocio. Sin tomar en cuenta las circunstancias, sin embargo, sigue siendo necesario investigar sobre los riesgos identificados y cómo los trata la administración.

Componentes del control interno - El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a información financiera, y la comunicación

El sistema de información, incluyendo procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera (Ref: párrafo 18)

A77. El sistema de información relevante a los objetivos de información financiera, que incluye al sistema de contabilidad, consiste de los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- Iniciar, registrar, procesar, y reportar transacciones de la entidad (así como hechos y condiciones) y para mantener la contabilidad de los activos, pasivos y capital relacionados;
- Resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, archivos de orden automatizados y procedimientos seguidos para aclarar oportunamente partidas de orden;
- Procesar y responder por el hecho de pasar por encima de los controles y las desviaciones de los mismos;
- Traspasar información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor;
- Capturar información relevante a la información financiera por hechos y condiciones distintos a las transacciones, como la depreciación y

amortización de activos y los cambios en la recuperabilidad de las cuentas por cobrar; y

- Asegurar que la información que se requiere revelar según el marco de referencia de información financiera aplicable²² se acumula, registra, procesa, resume y reporta de manera apropiada en los estados financieros.

Asientos del diario

A78. El sistema de información de una entidad típicamente incluye el uso de asientos estándar del diario que se requieren de modo recurrente para registrar las transacciones. Los ejemplos podrían ser asientos del diario para registrar en el libro mayor ventas, compras, y desembolsos de efectivo, o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración, como cambios en la estimación de cuentas por cobrar incobrables.

A79. El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asientos del diario no estándares para registrar transacciones o ajustes inusuales no recurrentes. Los ejemplos de estos asientos incluyen ajustes y asientos de consolidación para una combinación de negocios o la disposición o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En sistemas manuales de libro mayor, los asientos no estándares del diario pueden identificarse mediante inspección del libro mayor, diarios, y documentación de soporte. Cuando se usan procesos automatizados para mantener el libro mayor y preparar estados financieros, estos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y, por tanto, puede ser más fácil identificarlos mediante el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

Procesos del negocio relacionados

A80. Los procesos de negocios de una entidad son las actividades planeadas para:

- Desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad;
- Asegurar el cumplimiento con leyes y regulaciones; y
- Registrar información, incluyendo información de reportes contables y financieros.

Los procesos de negocios dan como resultado transacciones que se registran, procesan e informan por el sistema de información. Obtener un entendimiento de los procesos de negocios de la entidad, que incluye cómo se originan las transacciones, ayuda al auditor a obtener un entendimiento del sistema de información de la entidad relevante a la información financiera en una manera apropiada a las circunstancias de la entidad.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A81. Es probable que los sistemas de información y procesos relacionados de negocios relevantes a la información financiera en entidades pequeñas sean menos sofisticados que en las entidades más grandes, pero su papel es igual de importante. Las entidades pequeñas con involucramiento activo de la administración pueden no necesitar descripciones extensas de los

²² Véase *anexo: Factores justificativos de convergencia*

procedimientos de contabilidad, registros contables sofisticados, o políticas escritas. Entender los sistemas y procesos de la entidad puede ser, por tanto, más fácil en una auditoría de entidades pequeñas, y puede depender más de investigaciones que de revisión de documentación. La necesidad de obtener un entendimiento, sin embargo, sigue siendo importante.

Comunicación (Ref: párrafo 19)

A82. La comunicación por parte de la entidad de los roles y responsabilidades de la información financiera y de los asuntos importantes relativos a la información financiera implica proporcionar un entendimiento de los roles y responsabilidades individuales correspondientes al control interno sobre la información financiera. Incluye asuntos como el grado de entendimiento del personal sobre cómo se relacionan sus actividades en el sistema de información financiera con el trabajo de otros y los medios de reportar las excepciones a un nivel superior apropiado dentro de la entidad. La comunicación puede adoptar formas como manuales de política y manuales de información financiera. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que las excepciones se reporten y se actúe sobre ellas.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A83. La comunicación puede ser menos estructurada y más fácil de lograr en una entidad pequeña que en una entidad mayor (mediana o grande) debido a menos niveles de responsabilidad y a una mayor visibilidad y disponibilidad de la administración.

Componentes del control interno - Actividades de control (Ref: párrafo 20)

A84. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas de la administración se llevan a cabo. Las actividades de control, ya sean de TI o en sistemas manuales, tienen diversos objetivos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales. Los ejemplos de actividades específicas de control incluyen las que se refieren a:

- Autorización.
- Revisiones de desempeño.
- Procesamiento de información.
- Controles físicos.
- Segregación de deberes (segregación de funciones).

A85. Las actividades de control que son relevantes a la auditoría son:

- Las que se requiere tratar como tales, y son actividades de control que se refieren a riesgos importantes y las que se refieren a riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría, según requieren los párrafos 28 y 29, respectivamente, situación que requiere aplicar pruebas de controles; o
- Las que se consideran relevantes a juicio del auditor.

A86. El juicio del auditor sobre si una actividad de control es relevante a la auditoría es influido por el riesgo que ha identificado el auditor de que

puede dar origen a una representación errónea de importancia relativa y por la opinión del auditor de que es probable que sea apropiado probar la efectividad operativa del control para determinar la extensión de las pruebas sustantivas.

A87. El énfasis del auditor puede ser en la identificación y obtención de un entendimiento de las actividades de control que se refieren a las áreas donde el auditor considera que es probable que sean más altos los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Cuando múltiples actividades de control logran cada una el mismo objetivo, es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relativas a dicho objetivo.

A88. El conocimiento del auditor de la presencia o ausencia de actividades de control obtenido del entendimiento de los otros componentes del control interno ayuda al auditor a determinar si es necesario dedicar una atención adicional a obtener un entendimiento de las actividades de control.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

A89. Es probable que los conceptos subyacentes a las actividades de control en entidades pequeñas sean similares a los de las entidades mayores (medianas y grandes), pero la formalidad con que operan puede variar. Más aún, las entidades pequeñas pueden encontrar que ciertos tipos de actividades de control no son relevantes debido a controles aplicados por la administración. Por ejemplo, la sola autoridad de la administración para otorgar crédito a los clientes y para aprobar compras importantes puede proporcionar un fuerte control sobre saldos de cuenta y transacciones importantes, aminorando o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.

A90. Es probable que las actividades de control relevantes a la auditoría de una entidad pequeña se relacionen con los ciclos de las transacciones principales como ingresos, compras y gastos en empleados.

Riesgos que se originan en TI (Ref: párrafo 21)

A91. El uso de TI afecta la manera en que las actividades de control se implementan. Desde la perspectiva del auditor, los controles sobre los sistemas de TI son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan estos sistemas, e incluyen controles de TI generales y controles de aplicación efectivos.

A92. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación. Se aplican a entornos de computadora central, minicomputadoras, y de usuarios terminales. Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos comúnmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Operaciones de centro de datos y redes
- Adquisición, cambios y mantenimiento de software del sistema
- Cambio de programas.
- Seguridad de acceso.
- Adquisición, desarrollo, y mantenimiento del sistema de aplicación.

Generalmente, se implementan para manejar los riesgos a que se refiere el párrafo A52 anterior.

- A93. Los controles de aplicación son procedimientos manuales o automatizados que típicamente operan a un nivel de procesos de negocio y se aplican al procesamiento de aplicaciones individuales. Los controles de aplicación pueden ser preventivos o de detección en naturaleza y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Consecuentemente, los controles de aplicación se relacionan con procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones u otros datos financieros. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, se autorizaron y se registraron y procesaron de manera completa y exacta. Los ejemplos incluyen verificaciones de edición de alimentación de datos y verificaciones de secuencia numérica con seguimiento manual de reportes de excepción o corrección en el punto de entrada de datos.

Componentes del control interno - Monitoreo de los controles (Ref: párrafo 22)

- A94. El monitoreo de los controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno después de un tiempo. Implica evaluar la efectividad de los controles oportunamente y emprender las acciones correctivas necesarias. La administración logra el monitoreo de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones por separado, o una combinación de las dos. Las actividades de monitoreo continuo a menudo se incorporan en las actividades recurrentes normales de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión.
- A95. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad. La NA 610, "Consideración del trabajo de auditoría interna", establece requisitos y proporciona lineamientos sobre la consideración del trabajo de auditoría interna por el auditor. Las actividades de monitoreo de la administración pueden, también, incluir usar información de las comunicaciones de partes externas, como quejas de clientes y comentarios de los reguladores que puedan indicar problemas o resaltan áreas que necesitan mejorarse.

Consideraciones específicas a entidades pequeñas

- A96. El monitoreo del control por la administración a menudo se logra por el estrecho involucramiento de la administración o del gerente-dueño en las operaciones. Este involucramiento a menudo identificará importantes variaciones respecto de las expectativas e inexactitudes en los datos financieros que llevan a la acción correctiva sobre el control.

Fuentes de información (Ref: párrafo 23)

- A97. Mucha de la información que se usa en el monitoreo puede producirla el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos que usan para monitorear son exactos sin tener una base para dicho supuesto, los errores que puedan existir en la información podrían, potencialmente, conducir a la administración a conclusiones incorrectas a partir de sus actividades de monitoreo. En consecuencia, se requiere un entendimiento de:

- Las fuentes de la información relacionada con las actividades de monitoreo de la entidad; y

- La base sobre la que la administración considera que la información es suficientemente confiable para el propósito; como parte del entendimiento del auditor de las actividades de monitoreo de la entidad como un componente del control interno.

Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estados financieros (Ref: Párrafo 24(a))

- A98. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estados financieros se refieren a riesgos que se relacionan de manera intensa (predominante) con los estados financieros en conjunto y que, potencialmente, afectan a muchas aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza no son, necesariamente, riesgos identificables con aseveraciones específicas a nivel de clase de transacciones, saldos de cuenta, revelaciones. Más bien, representan circunstancias que pueden incrementar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración, por ejemplo, porque la administración pase por encima del control interno. Los riesgos a nivel estados financieros pueden ser, especialmente, relevantes para la consideración del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa que se originan de fraude.
- A99. Los riesgos a nivel estados financieros pueden derivar en particular de un ambiente de control débil (aunque estos riesgos pueden también relacionarse con otros factores, como condiciones económicas en declive). Por ejemplo, las debilidades, como la falta de competencia de la administración, pueden tener un efecto más penetrante en los estados financieros y pueden requerir una respuesta global del auditor.
- A100. El entendimiento del control interno por el auditor puede despertar dudas sobre la auditabilidad de los estados financieros de una entidad. Por ejemplo:
- La preocupación sobre la integridad de la administración de la entidad puede ser tan seria como para hacer que el auditor concluya que el riesgo de una mala representación de la administración en los estados financieros sea tal que no pueda conducirse una auditoría.
 - La preocupación sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad puede causar que el auditor concluya que es poco probable que esté disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión limpia sobre los estados financieros.
- A101. La NA 705, "Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente", establece requisitos y da lineamientos para determinar si hay necesidad de que el auditor considere una calificación o una abstención de opinión o, como puede requerirse en algunos casos, se retire del trabajo cuando esto sea legalmente posible.

Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración [Ref: párrafo 24(b)]

- A102. Es necesario considerar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones porque esta consideración ayuda en forma directa a determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales a nivel aseveración que son

necesarios para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría. Al identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración, el auditor puede concluir que los riesgos identificados se relacionan de un modo más intenso (predominante) con los estados financieros en conjunto y, potencialmente, afectan muchas aseveraciones.

El uso de aseveraciones

A103. Al representar que los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, la administración, de manera implícita o explícita, hace aseveraciones respecto del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diversos elementos de los estados financieros y las revelaciones relacionadas.

A104. Las aseveraciones²³ que usa el auditor para considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que pueden ocurrir caen dentro de las siguientes tres categorías y pueden adoptar las formas siguientes:

(a) Aseveraciones sobre clases de transacciones y hechos por el periodo bajo auditoría:

(i) Ocurrencia - las transacciones y hechos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad - todas las transacciones y hechos que debieran haberse registrado se han registrado.

(iii) Exactitud - los montos y otros datos relativos a las transacciones y hechos registrados se han registrado de manera apropiada.

(iv) Corte (Cierre) - las transacciones y hechos se han registrado en el periodo contable correcto.

(v) Clasificación - las transacciones y hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

(b) Aseveraciones sobre saldos de cuenta al final del periodo:

(i) Existencia - existen los activos, pasivos, e intereses de capital.

(ii) Derechos y obligaciones - la entidad posee o controla los derechos a activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad - todos los activos, pasivos, e intereses de capital que debieran haberse registrado se han registrado.

(iv) Valuación y asignación - los activos, pasivos, e intereses de capital se incluyen en los estados financieros a montos apropiados y cualesquier ajustes de valuación o asignación que resulten se registran de manera apropiada.

(c) Aseveraciones sobre presentación y revelación:

²³ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

- (i) Ocurrencia y derechos y obligaciones - los hechos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
- (ii) Integridad - todas las revelaciones que debieran haberse incluido en los estados financieros han sido incluidas.
- (iii) Clasificación y comprensibilidad - la información financiera se presenta y describe de manera apropiada, y las revelaciones se expresan con claridad.
- (iv) Exactitud y valuación - la información financiera y de otro tipo se revela de manera razonable y en los montos apropiados.

A105. El auditor puede usar las aseveraciones, según se describe antes o puede expresarlas de manera diferente, siempre que se hayan cubierto todos los aspectos que se describen arriba. Por ejemplo, el auditor puede decidir combinar las aseveraciones sobre transacciones y hechos con las aseveraciones sobre saldos de cuentas.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

A106. Cuando hace aseveraciones sobre los estados financieros de entidades del sector público, además de las aseveraciones expuestas en el párrafo A104, la administración puede, a menudo, afirmar que las transacciones y hechos se han llevado a cabo de acuerdo con la legislación o autoridad apropiada. Dichas aseveraciones caen dentro del alcance de la auditoría de los estados financieros.

El proceso de identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa [Ref. párrafo 25(a)]

A107. La información reunida al realizar procedimientos de evaluación del riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, se usa como evidencia de auditoría para soportar la evaluación del riesgo. La evaluación del riesgo determina la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales por realizar.

A108. El Apéndice 2 proporciona ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Controles relativos a las aseveraciones (Ref: párrafo 25(c))

A109. Al hacer las evaluaciones del riesgo, el auditor puede identificar los controles que es probable que prevengan, o detecten y corrijan, la representación errónea en aseveraciones específicas. Generalmente, es útil obtener un entendimiento de los controles y relacionarlos con las aseveraciones en el contexto de procesos y sistemas en los que existen porque las actividades individuales de control a menudo no tratan en sí mismas un riesgo. A menudo, sólo las actividades múltiples de control, junto con otros componentes del control interno, serán suficientes para tratar un riesgo.

A110. A la inversa, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico en una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o saldo de cuenta. Por ejemplo, las actividades de control que estableció una entidad para asegurar que su

personal está contando y registrando de manera apropiada el inventario físico anual se relacionan, directamente, con las aseveraciones de existencia e integridad para el saldo de la cuenta de inventario.

- A111. Los controles pueden estar relacionados directa o indirectamente a una aseveración. Mientras más indirecta la relación, menos efectivo puede ser el control para prevenir, o detectar y corregir, las representaciones erróneas en dicha aseveración. Por ejemplo, la revisión del gerente de ventas de un resumen de la actividad de ventas por tiendas específicas por región ordinariamente se relaciona sólo indirectamente con la aseveración de integridad para el ingreso por ventas. En consecuencia, puede ser menos efectiva para reducir el riesgo por esa aseveración que los controles relacionados de manera más directa con esa aseveración, como cotejar documentos de embarque con documentos de facturación.

Riesgos importantes

Identificación de riesgos importantes (significativos) (Ref: párrafo 27)

- A112. Los riesgos importantes a menudo se relacionan con transacciones no rutinarias importantes o asuntos de juicio. Las transacciones no rutinarias son transacciones que son inusuales, debido ya sea a naturaleza o tamaño, y que, por tanto, ocurren con poca frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones contables para las que hay una importante incertidumbre de medición. Es menos probable que las transacciones no complejas, de rutina, que están sujetas a un procesamiento sistemático den origen a riesgos importantes.

- A113. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para las transacciones no rutinarias importantes y se origina en asuntos como los siguientes:

- Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para la colección y procesamiento de datos.
- Cálculos o principios de contabilidad complejos.
- La naturaleza de transacciones no rutinarias, que pueden hacer difícil para la entidad implementar los controles efectivos sobre los riesgos.

- A114. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para asuntos de juicio importantes que requieren el desarrollo de estimaciones contables, que se originan de asuntos como los siguientes:

- Los principios de contabilidad para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a interpretaciones que difieren.
- El juicio que se requiere puede ser subjetivo o complejo, o puede requerir supuestos sobre los efectos de hechos futuros, por ejemplo, un juicio sobre el valor razonable.

- A115. La NA 330 describe las consecuencias de identificar un riesgo como importante para los procedimientos adicionales de auditoría.

Riesgos importantes relativos a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

A116. La NA 240 proporciona requisitos y lineamientos adicionales en relación con la identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

Entendimiento de los controles relacionados con riesgos importantes (Ref: párrafo 28)

A117. Aunque a menudo es menos probable que los riesgos relativos a asuntos no rutinarios o de juicio estén sujetos a controles de rutina, la administración puede tener otras respuestas que se propongan manejar estos riesgos. En consecuencia, el entendimiento del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos importantes que se originen de asuntos no rutinarios o de juicio incluye sí y cómo responde la administración a los riesgos. Estas respuestas podrían incluir:

- Actividades de control como revisiones de supuestos por la administración senior o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones.
- Aprobación por los encargados del gobierno corporativo.

A118. Por ejemplo, cuando hay hechos excepcionales como la notificación de un juicio importante, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir asuntos como si se ha referido a los expertos apropiados (como asesores legales internos o externos), si se ha hecho una evaluación del efecto potencial y cómo se propone que se van a revelar las circunstancias en los estados financieros.

A119. En algunos casos, la administración puede no haber respondido de manera apropiada a los riesgos importantes de representación errónea de importancia relativa al implementar los controles sobre estos riesgos importantes. Esto puede indicar una debilidad sustancial en el control interno de la entidad.

Riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoria (Ref: párrafo 29)

A120. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden relacionarse de manera directa con el registro de clases rutinarias de transacciones o saldos de cuenta y la preparación de estados financieros confiables. Estos riesgos pueden incluir riesgos de procesamiento inexacto o incompleto para clases rutinarias importantes de transacciones como ingresos, compras y recibos de efectivo o pagos de efectivo de una entidad.

A121. Cuando estas transacciones de negocios de rutina están sujetas a un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual, puede no ser posible desempeñar sólo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, el auditor puede considerar que éste sea el caso en circunstancias cuando una cantidad importante de información de una entidad se inicia, registra, procesa, o reporta sólo en forma electrónica, como en un sistema integrado. En tales casos:

- La evidencia de auditoria puede estar disponible sólo en forma electrónica, y su suficiencia y propiedad, generalmente, dependen de la efectividad de los controles sobre su exactitud.

- El potencial de que ocurra y no sea detectada una iniciación inapropiada o alteración de la información puede ser mayor si no están operando efectivamente los controles apropiados.

A122. Las consecuencias de identificar estos riesgos para los procedimientos adicionales de auditoría se describen en la NA 330.

Revisión de la evaluación del riesgo (Ref: párrafo 30)

A123. Durante la auditoría, 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 evaluación del riesgo puede basarse en una expectativa de que ciertos controles estén operando de manera efectiva. Al desempeñar pruebas de estos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no estaban operando de manera efectiva en momentos relevantes durante la auditoría. Igualmente, al realizar los procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar representaciones erróneas en cantidades o frecuencia mayores de lo que sería consistente con las evaluaciones del riesgo por el auditor. En estas circunstancias, la evaluación del riesgo puede no reflejar, de manera apropiada, las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos adicionales de auditoría planeados pueden no ser efectivos para detectar las representaciones erróneas de importancia relativa. Ver NA 330 para lineamientos adicionales.

Debilidad sustancial²⁴ en el control interno (Ref: párrafo 31)

A124. Los tipos de debilidad sustancial en el control interno que el auditor puede identificar, cuando obtiene un entendimiento de la entidad y sus controles internos, pueden incluir:

- Riesgos de representación errónea de importancia relativa que el auditor identifica y que no ha controlado la entidad, o para los cuales el control relevante es inadecuado.
- Una debilidad en el proceso de evaluación del riesgo de la entidad que el auditor identifica como sustancial, o la ausencia de un proceso de evaluación del riesgo en los casos donde sería apropiado que se hubiera establecido uno.

A125. Las debilidades sustanciales pueden también identificarse en los controles que previenen, o detectan y corrigen, error, o los que previenen y detectan fraude.

Consideraciones específicas a entidades del sector público (Ref: párrafo 32)

A126. En la auditoría de entidades del sector público, puede haber requisitos adicionales de comunicación o información para los auditores del sector público. Por ejemplo, las debilidades del control interno pueden tener que reportarse a la legislatura u otro órgano de gobierno.

Documentación (papeles de trabajo) (Ref: párrafo 33)

A127. La manera en que se documentan los requisitos del párrafo 33 los determinará el auditor con el uso del juicio profesional. Por ejemplo, en auditorías de entidades pequeñas, la documentación puede incorporarse en la documentación del auditor de la estrategia general y plan de auditoría que requiere la NA 300, "Planeación de una auditoría de estados

²⁴ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

financieros". De modo similar, por ejemplo, los resultados de la evaluación del riesgo pueden documentarse por separado, o pueden documentarse como parte de la documentación del auditor de los procedimientos adicionales (ver NA 330). La forma y extensión de la documentación 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 usadas en el curso de la auditoría.

- A128. Para entidades que tienen negocios poco complicados y procesos relevantes a la información financiera, la documentación puede ser sencilla en la forma y relativamente breve. No es necesario documentar la totalidad del entendimiento de la entidad por el auditor y los asuntos relacionados con este entendimiento. Los elementos clave del entendimiento documentados por el auditor incluyen los que usó el auditor como base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- A129. La extensión de la documentación puede también reflejar la experiencia y capacidades de los miembros del equipo del trabajo de auditoría. Con tal que siempre se cumplan los requisitos de la NA 230, *Documentación de la auditoría*, una auditoría que lleva a cabo un equipo del trabajo que tiene a personas con poca experiencia puede requerir documentación más detallada para ayudarles a obtener un entendimiento apropiado de la entidad que la que realiza un equipo que incluya a personas con experiencia.
- A130. Para auditorías recurrentes, puede acarreararse cierta documentación, actualizada, según sea necesario, para reflejar los cambios en el negocio o procesos de la entidad.

Apéndice 1

(Ref:párrafos 4(c), 14-23 y A65-A97)

Componentes del control interno

1. Este apéndice explica con más detalle los componentes del control interno, según se exponen en los párrafos 4(c), 14-23 y A65-A97, en su relación con una auditoría de estados financieros.

Ambiente de control

2. El ambiente de control abarca los siguientes elementos:

- (a) *Comunicación y exigibilidad de integridad y valores éticos.* La efectividad de los controles no puede elevarse por encima de la integridad y valores éticos de las personas que los crean, administran, y monitorean. La integridad y la conducta ética son producto de las normas éticas y de conducta de la entidad, de cómo se comunican, y cómo se hacen exigibles en la práctica. La exigibilidad de la integridad y los valores éticos incluye, por ejemplo, acciones de la administración para eliminar o mitigar incentivos o tentaciones que podrían alentar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales, o poco éticos. La comunicación de las políticas de la entidad sobre integridad y valores éticos puede incluir la comunicación de normas de conducta al personal a través de declaraciones de política y códigos de conducta y del ejemplo.
- (b) *Compromiso hacia la competencia.* Competencia es el conocimiento y habilidades necesarios para lograr tareas que definen el puesto de la persona.
- (c) *Participación de los encargados del gobierno corporativo.* La conciencia de control de una entidad se influye de manera importante por los encargados del gobierno corporativo. La importancia de las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo se reconoce en códigos de práctica y otras leyes y regulaciones o lineamientos que se producen para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Otras responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo incluyen vigilancia del diseño y operación efectiva de procedimientos para informantes y el proceso para revisar la efectividad del control interno de la entidad.
- (d) *Filosofía y estilo operativo de la administración.* La filosofía y estilo operativo de la administración abarca una amplia gama de características. Por ejemplo, las actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera pueden manifestarse a través de una selección conservadora o agresiva de los principios de contabilidad alternativos disponibles, o la conciencia y conservadurismo con que se desarrollan las estimaciones contables.
- (e) *Estructura organizacional.* Establecer una estructura organizacional relevante incluye considerar áreas clave de autoridad y responsabilidad y las líneas apropiadas para reportar. Lo apropiado de la estructura organizacional de una entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de sus actividades.
- (f) *Políticas y prácticas de recursos humanos.* Las políticas y prácticas de recursos humanos a menudo demuestran asuntos importantes en relación con la conciencia de control de una entidad. Por ejemplo, las normas para reclutar a las personas más calificadas - con énfasis en los antecedentes

de estudios, experiencia previa de trabajo, logros en el pasado, y evidencia de integridad y conducta ética. Demuestran el compromiso de la entidad hacia personas competentes y confiables. Las políticas de entrenamiento que comunican roles y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas como escuelas de entrenamiento y seminarios ilustran los niveles esperados de desempeño y conducta. Las promociones impulsadas por evaluaciones de desempeño periódicas demuestran el compromiso de la entidad con el avance del personal calificado a niveles superiores de responsabilidad.

El proceso de evaluación del riesgo de la entidad

3. Para fines de información financiera, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad incluye cómo identifica la administración los riesgos de negocio relevantes a la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad, de cómo estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia, y decide sobre acciones para responder a ellos y manejarlos y los resultados correspondientes. Por ejemplo, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad puede dirigirse a cómo considera la entidad la posibilidad de transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones importantes registradas en los estados financieros.
4. Los riesgos relevantes a información financiera confiable incluyen hechos externos o internos, transacciones o circunstancias que pueden ocurrir y afectar de manera adversa la capacidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar, y reportar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. La administración puede iniciar planes, programas, o acciones para tratar riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo debido a costos u otras consideraciones. Los riesgos pueden originarse o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:
 - *Cambios en el entorno operativo.* Los cambios en el entorno de regulación u operativo pueden dar como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos de importante diferencia.
 - *Nuevo personal.* El personal nuevo puede tener un foco diferente sobre o en el entendimiento del control interno.
 - *Sistemas de información nuevos o renovados.* Los cambios importantes y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.
 - *Rápido crecimiento.* La expansión importante y rápida de las operaciones puede poner tensión en los controles e incrementar el riesgo de una falla de los mismos.
 - *Nueva tecnología.* Incorporar nuevas tecnologías en los procesos de producción o sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado al control interno.
 - *Nuevos modelos de negocio, productos, o actividades.* Participar en áreas o transacciones de negocios con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al control interno.
 - *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden ir acompañadas de reducciones de personal y cambios en supervisión y segregación de deberes que pueden cambiar el riesgo asociado al control interno.

- *Operaciones extranjeras en expansión.* La expansión o adquisición de operaciones acarrea riesgos nuevos y a menudo únicos que pueden afectar al control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o que cambian por las transacciones en moneda extranjera.
- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos principios de contabilidad o principios de contabilidad que cambian, puede afectar los riesgos al preparar los estados financieros.

El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados de negocios, relevante a la información financiera, y la comunicación

5. Un sistema de información consiste de infraestructura (componentes físicos y hardware), software, personas, procedimientos y datos. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de la Tecnología de la Información (TI).
6. El sistema de información relevante a los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema de información financiera, abarca métodos y registros que:
 - Identifican y registran todas las transacciones válidas.
 - Describen con oportunidad las transacciones con suficiente detalle para permitir la apropiada clasificación de las transacciones para información financiera.
 - Miden el valor de las transacciones en una manera que permite registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.
 - Determinan el periodo en que ocurrieron las transacciones para permitir el registro de las transacciones el periodo contable apropiado.
 - Presentan, de manera apropiada en los estados financieros, las transacciones y revelaciones relacionadas.
7. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas en el manejo y control de las actividades de la entidad y para preparar información financiera confiable.
8. La comunicación, que implica proporcionar un entendimiento de los roles y responsabilidades individuales pertinentes al control interno sobre la información financiera, puede adoptar formas tales como manuales de políticas, manuales de contabilidad y de información financiera, y memorándums. La comunicación puede hacerse también de forma electrónica, oralmente, y a través de las acciones de la administración.

Actividades de control

9. Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes a una auditoría pueden categorizarse como políticas y procedimientos que corresponden a los siguientes:
 - *Revisiones del desempeño.* Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis del desempeño real versus presupuestos, pronósticos y desempeño del periodo anterior; relacionar diferentes grupos de datos - de operación o financieros - entre sí, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y corrección; comparar datos internos con fuentes externas de información, y revisión del desempeño funcional o por actividad.

- *Procesamiento de información.* Los dos grandes agrupamientos de actividades de control de sistemas de información son controles de aplicación, que aplican al procesamiento de aplicaciones individuales y controles generales de TI, que son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación al ayudar a asegurar la operación apropiada continua de los sistemas de información. Ejemplos de controles de aplicación incluyen la verificación de la exactitud aritmética de registros, mantenimiento y revisión de cuentas y balanzas de prueba, controles automatizados como verificaciones de edición de alimentación de datos y verificaciones de secuencia numérica, y seguimiento manual de reportes de excepción. Ejemplos de controles generales de TI son controles de cambio de programas, controles que restringen acceso a programas o datos, controles sobre la implementación de nuevos paquetes de aplicaciones de software, y controles sobre software del sistema que restringe el acceso a o monitorea el uso de utilería del sistema que podría cambiar los datos o registros financieros sin dejar un rastro de auditoría.

- *Controles físicos.* Controles que abarcan:

- La seguridad física de los activos, incluyendo salvaguardas adecuadas como instalaciones resguardadas para el acceso a activos y registros.
- La autorización para acceso a programas de computadora y archivos de datos.
- El conteo periódico y comparación con las cantidades que se muestran en los registros del control (por ejemplo, comparar los resultados de conteos de efectivo, valores de inventario con los registros de contabilidad).

El grado en que los controles físicos programados para prevenir el robo de activos son relevantes a la confiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por tanto, la auditoría depende de circunstancias como cuando los activos son altamente susceptibles a malversación.

- *Segregación de deberes (funciones).* Asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrar transacciones y mantener la custodia de los activos. La segregación de deberes tiene la intención de reducir las oportunidades de permitir a cualquier persona estar en posición, ya sea de perpetrar o de ocultar errores o fraude en el curso normal de los deberes de la persona.

10. Ciertas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas apropiadas de más alto nivel establecidas por la administración o por los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse bajo lineamientos establecidos, como criterios de inversión fijados por los encargados del gobierno corporativo; alternativamente, las transacciones no de rutina como las adquisiciones o desinversiones importantes pueden requerir aprobación específica de alto nivel, incluyendo en algunos casos la de los accionistas.

Monitoreo de los controles

11. Una importante responsabilidad de la administración es establecer y mantener el control interno de una manera continua. El monitoreo de los controles por la administración incluye considerar si están operando como se planeó y que se modifiquen según lo apropiado por cambios en las condiciones. El monitoreo de los controles puede incluir actividades como revisión de la administración de si las conciliaciones bancarias se preparan de manera oportuna, la evaluación de los auditores internos del cumplimiento del personal de ventas con las

políticas de la entidad sobre términos de los contratos de ventas, y la vigilancia del departamento legal del cumplimiento con las políticas éticas o de prácticas de negocio de la entidad. El monitoreo se hace para asegurar que los controles siguen operando de manera efectiva después de un tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y exactitud de las conciliaciones bancarias no se monitorean, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los auditores internos o personal que desempeña funciones similares pueden contribuir al monitoreo de los controles de una entidad mediante evaluaciones por separado. Ordinariamente, proporcionan en forma regular información sobre el funcionamiento del control interno, centrando considerable atención en la evaluación de la efectividad del control interno, y en comunicar la información sobre fuerzas y debilidades y recomendaciones para mejorar el control interno.
13. Monitorear las actividades puede incluir usar información de comunicaciones de partes externas que puedan indicar problemas o que resalten áreas que necesitan mejorar. Los clientes de manera implícita corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al quejarse sobre los cargos. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad respecto de asuntos que afecten el funcionamiento del control interno, por ejemplo, comunicaciones concernientes a exámenes por las agencias reguladores de los bancos. También, la administración puede considerar comunicaciones relativas al control interno de auditores externos al realizar actividades de monitoreo.

DERECHOS RESERVADOS © CLUB

Apéndice 2

(Ref: párrafos A29 y A108)

Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa

Los siguientes son ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de representación errónea de importancia relativa. Los ejemplos que se dan cubren una amplia gama de condiciones y hechos; sin embargo, no todas las condiciones y hechos son relevantes a todos los trabajos de auditoría y la lista de ejemplos no es, necesariamente, completa.

- Operaciones en regiones que son inestables económicamente, por ejemplo, países con importante devaluación de la moneda o economías altamente inflacionarias.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles, por ejemplo, negociación de futuros.
- Operaciones que están sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- Asuntos de negocio en marcha y liquidez, incluso pérdida de clientes importantes.
- Restricciones a la disponibilidad de capital y crédito.
- Cambios en la industria en que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministro.
- Desarrollar u ofrecer nuevos productos o servicios, o cambiarse a líneas nuevas de negocios.
- Ampliación a nuevas localidades.
- Cambios en la entidad, como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Entidades o segmentos de negocios que es probable que se vendan.
- La existencia de alianzas y negocios conjuntos complejos.
- Uso de finanzas fuera del balance, entidades de propósito especial, y otros arreglos complejos de financiamiento.
- Transacciones importantes con partes relacionadas.
- Falta de personal con habilidades apropiadas en contabilidad e información financiera.
- Cambios en personal clave incluyendo la salida de ejecutivos clave.
- Debilidades en el control interno, especialmente las que no ha tratado la administración.

- Inconsistencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocios.
- Cambios en el entorno de TI.
- Instalación de nuevos sistemas importantes de TI relacionados con la información financiera.
- Investigaciones en las operaciones o resultados financieros de la entidad por parte de los órganos reguladores o gubernamentales.
- Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una cantidad importante de ajustes al final del periodo.
- Cantidad importante de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluyendo transacciones intercompañía y grandes transacciones de ingresos al final del periodo.
- Transacciones que se registran con base en la intención de la administración, por ejemplo, refinanciamiento de deuda, activos por vender y clasificación de valores negociables.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones de contabilidad que implican procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican importante incertidumbre en la medición, incluyendo estimaciones contables.
- Litigios pendientes y obligaciones contingentes, por ejemplo, garantías de ventas, garantías financieras y remedios ambientales.

DERECHOS RESERVADOS CAUB

ANEXO
FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA

Referencia/ Párrafo Norma	Terminología utilizada en la NA 315	Sinónimos, modismos bolivianos, aclaraciones y otros
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 una asunto determinado.....”
2, 10 y 23 4a, 24b y A104	Aseveración.	Afirmación, declaración, aseveración. Cualquier declaración, o conjunto de declaraciones relacionadas tomadas en conjunto, expresada por un ente responsable en la información financiera.
3, 7, 8, 9, 14 4c, 11b, 14 ^a , 19 ^a , 32, A9, A65, A66, A68, A72 y A117	Gobierno corporativo	O Mando 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. 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.
4 6a, A5, A6, A9, A63 y A63	Investigaciones	Indagaciones.
11 4e, 26, 27, A112	Riesgo importante	Riesgo significativo
5 10	Socio del trabajo	Socio a cargo del servicio. Este socio es el firmante del informe técnico. Algunas veces es el que ejecuta todo el trabajo de auditoría y puede ser un profesional independiente
6 y 22 10, 11b y A17	Marco de referencias de información financiera aplicable	Normas contables y disposiciones legales establecidas la entidad para la preparación de estados financieros
12 29	Clases de transacciones rutinarias	Son las transacciones de las actividades comunes o básicas y diarias de la entidad, tales como sus ventas, compras, pagos en efectivo e ingresos de efectivo. Las transacciones rutinarias generalmente: - son numerosas; - son recurrentes; - pueden medirse objetivamente y requieren muy poco o ningún juicio para determinar el monto que se ha de registrar; - se procesan en forma sistemática y de manera similar cada vez que ocurren
13, 21 Y 24 30 y A62	Debilidad substantial	Deficiencia significativa de control interno.- Control que no reduce a un nivel bajo el riesgo de representación errónea de importancia relativa.

15 A1 y A57	Importancia relativa	Materialidad
16 A1	Riesgos evaluados	<i>La respuesta del auditor es a través de pruebas de auditoría, según el riesgo</i>
17, 20 A31, A61 y A126	Sector público	Gobierno nacional; regional; municipal, así como entidades gubernamentales relacionadas. En Bolivia, las Normas de Auditoría Gubernamental están dispuestas por legislación nacional.
18 A45	Gerente - Dueño	Se refiere al propietario de una entidad que se involucra en el manejo de la entidad día a día.
19 A58, A104, A110, A111 y A121	Integridad	Compleitud

DERECHOS RESERVADOS CAUB