

# NORMA DE AUDITORÍA 240

## NA 240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros

### CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1 - 3
Características del fraude	4 - 12
Responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo y de la administración	13 - 16
Limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude	17 - 20
Responsabilidades del auditor de detectar representación errónea de importancia relativa debida a fraude	21 - 22
Escepticismo profesional	23 - 26
Discusión entre el equipo del trabajo	27 - 32
Procedimientos de evaluación de riesgos	33 - 56
Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude	57 - 60
Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude	61 - 82
Evaluación de la evidencia de auditoría	83 - 89
Representaciones de la administración	90 - 92
Comunicaciones con la administración y los encargados del gobierno corporativo	93 - 101
Comunicaciones a autoridades reguladoras y ejecutoras	102
Incapacidad del auditor de continuar el trabajo	103 - 106
Documentación	107 - 111
Fecha de vigencia	112
Apéndice 1 Ejemplos de factores de riesgo de fraude	
Apéndice 2 Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para manejar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude	
Apéndice 3 Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude	

La Norma de Auditoría (NA) 240, *Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*, deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

DERECHOS RESERVADOS CAUB

# NA 240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros

## Introducción

1. El propósito de esta Norma de Auditoría (NA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros<sup>1</sup> y abundar en cómo deben aplicarse las normas y los lineamientos de la NA 315, *Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa*, y de la NA 330, *Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados* en relación con los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Las normas y lineamientos de esta NA son con la intención de integrarse en el proceso global de auditoría.
2. Esta norma:
  - Distingue entre fraude y error y describe los dos tipos de fraude que son relevantes para el auditor, es decir, representaciones erróneas que resultan de malversación de activos<sup>2</sup> y representaciones erróneas que resultan de información financiera fraudulenta<sup>3</sup>; describe las responsabilidades respectivas de los encargados del gobierno corporativo<sup>4</sup> y de la administración de la entidad sobre la prevención y detección de fraude, describe las limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude, y fija las responsabilidades del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude.
  - Requiere que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.
  - Requiere que los miembros del equipo del trabajo discutan la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a una representación errónea de importancia relativa debida a fraude y requiere que el socio del trabajo considere qué asuntos deben comunicarse a los miembros del equipo del trabajo no involucrados en la discusión.
  - Requiere que el auditor:
    - Lleve a cabo procedimientos para obtener información que sea útil al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
    - Identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración; y para los riesgos evaluados que pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, evaluar el diseño de los controles de la entidad relacionados, incluyendo las actividades relevantes de control y determinar si se han

---

<sup>1</sup> La responsabilidad del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros se establece en la NA 250, "*Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros*".

<sup>2</sup> Véase anexo: *Factores justificativos de convergencia*

<sup>3</sup> Véase anexo: *Factores justificativos de convergencia*

<sup>4</sup> Véase anexo: *Factores justificativos de convergencia*

implementado.

- Determinar las respuestas generales para manejar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y considerar la asignación y supervisión de personal; considerar las políticas contables que utiliza la entidad e incorporar un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se van a desempeñar.
  - Diseñar y realizar procedimientos de auditoría para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles.
  - Determinar respuestas para manejar los riesgos evaluados de representación errónea debida a fraude.
  - Considerar si una representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude.
  - Obtener representaciones<sup>5</sup> escritas de la administración relativas al fraude.
  - Comunicarse con la administración y con los encargados del gobierno corporativo.
- Proporciona lineamientos sobre comunicaciones con autoridades reguladoras y ejecutoras.
  - Proporciona lineamientos si, como resultado de una representación errónea que resulte de fraude o sospecha de fraude, el auditor encuentra circunstancias excepcionales que cuestionen su capacidad para seguir desempeñando la auditoría.
  - Establece requisitos de documentación.
3. Al planear y desempeñar la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá considerar los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros debidas a fraude.

## Características del fraude

4. Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden surgir de fraude o error. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción subyacente que da como resultado la representación errónea de los estados financieros es intencional o no.
5. El término "error" se refiere a una representación errónea no intencional en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una revelación, como las siguientes:
- Una equivocación en la compilación o procesamiento de datos con los que se preparan los estados financieros.
  - Una estimación contable incorrecta que se origina al pasar por alto o mal interpretar los hechos.

---

<sup>5</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

- Una equivocación en la aplicación de principios de contabilidad<sup>6</sup> relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.
6. El término "fraude" se refiere a un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. Aunque el fraude es un concepto legal amplio, para fines de esta NA, al auditor le atañe el fraude que causa una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros. Los auditores no toman determinaciones legales de si ha ocurrido realmente fraude. El fraude que involucra a uno o más miembros de la administración o de los encargados del gobierno corporativo se conoce como "fraude administrativo"; el fraude que involucra sólo a empleados de la entidad se conoce como "fraude de empleados." En cualquiera de los dos casos, puede haber colusión dentro de la entidad o con terceros fuera de ella.
7. Dos tipos de representaciones erróneas intencionales son relevantes para el auditor: representaciones erróneas que resulten de información financiera fraudulenta<sup>7</sup> y representaciones erróneas que resulten de malversación de activos<sup>8</sup>.
8. La información financiera fraudulenta<sup>9</sup> implica representaciones erróneas intencionales que incluyen omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los mismos. La información financiera fraudulenta puede lograrse de la siguiente manera:
- Manipulación, adulteración (incluyendo falsificación), o alteración de registros contables o documentación de soporte con los que se preparan los estados financieros.
  - Representación errónea u omisión intencional en los estados financieros de hechos, transacciones u otra información importante.
  - Mala aplicación intencional de principios de contabilidad<sup>10</sup> relativos a cantidades, clasificación, manera de presentación o revelación.
9. La información financiera fraudulenta, con frecuencia, implica que la administración sobrepase los controles que, de otro modo, pueden aparecer como funcionando de manera efectiva. El fraude puede cometerse cuando la administración sobrepasa los controles, usando técnicas como:
- Registrar asientos ficticios en el libro diario, particularmente cerca del final de un ejercicio contable, para manipular los resultados de operación o lograr otros objetivos.
  - Ajustar de manera inapropiada los supuestos y cambiar los juicios usados para estimar los saldos de cuentas.
  - Omitir, adelantando o retrasando su reconocimiento en los estados financieros, hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo que se reporta.
  - Ocultar, o no revelar, hechos que pudieran afectar las cantidades registradas en los estados financieros.

<sup>6</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>7</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>8</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>9</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>10</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

- Participar en transacciones complejas que se estructuran para representar erróneamente la posición financiera o el desempeño financiero de la entidad.
- Alterar registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.

10. Se puede causar información financiera fraudulenta por los esfuerzos de la administración de manejar las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros al influir en su percepción del desempeño y la rentabilidad de la entidad. Este manejo de las utilidades puede empezar con pequeñas acciones o el ajuste inapropiado de supuestos y cambios en juicios por parte de la administración. Las presiones e incentivos pueden producir que aumenten estas acciones, al grado que den como resultado información financiera fraudulenta<sup>11</sup>. Esta situación podría ocurrir cuando, debido a presiones para cumplir con las expectativas del mercado o a un deseo de maximizar la compensación por desempeño, la administración intencionalmente asume posiciones que conducen a información financiera fraudulenta al representar erróneamente, en una forma de importancia relativa, los estados financieros. En algunas otras entidades, la administración puede verse motivada a reducir utilidades en un monto de importancia relativa para minimizar impuestos o para inflar utilidades<sup>12</sup> y asegurar el financiamiento de los bancos.

11. La malversación de activos<sup>13</sup> implica el robo de activos de una entidad y, a menudo, se perpetra por empleados en cantidades relativamente pequeñas y de poca importancia. Sin embargo, puede también involucrar a la administración, donde generalmente hay más posibilidad de simular u ocultar las malversaciones en formas difíciles de detectar. Las malversaciones de activos pueden lograrse en una variedad de formas, incluyendo:

- Falsificar recibos (por ejemplo, malversando cobros de cuentas por cobrar o desviando recibos por cuentas canceladas a cuentas bancarias personales).
- Robar activos físicos o propiedad intelectual (por ejemplo, robar inventario para uso personal o para venta, robar chatarra para reventa, coludirse con un competidor al revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).
- Hacer que una entidad pague por bienes y servicios no recibidos (por ejemplo, pagos a vendedores ficticios, pagos especiales de vendedores a los agentes de compra de la entidad a cambio de inflar los precios<sup>14</sup>, o pagos a empleados ficticios).
- Usar los activos de una entidad para uso personal (por ejemplo, usar los activos de la entidad como colateral para un préstamo personal o un préstamo a una parte relacionada).

La malversación de activos a menudo es acompañada por registros o documentos falsos o engañosos para ocultar el hecho de que faltan los activos o de que se han comprometido sin la autorización apropiada.

12. El fraude implica un incentivo o presión para cometerlo, una oportunidad percibida para hacerlo y alguna racionalización del acto. Una persona puede tener un incentivo para malversar activos, por ejemplo, porque la persona está viviendo más allá de sus medios. La información financiera fraudulenta puede cometerse porque la administración está bajo presión de fuentes fuera o dentro de la entidad, para lograr una meta de utilidades esperada (y quizá no realista)

<sup>11</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>12</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>13</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>14</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

particularmente, ya que las consecuencias para la administración por no cumplir con los objetivos financieros pueden ser importantes. Puede existir una oportunidad percibida para información financiera fraudulenta o malversación de activos<sup>15</sup> cuando una persona cree que puede sobrepasar el control interno, por ejemplo, porque la persona está en un puesto de confianza o tiene conocimiento de debilidades específicas en el control interno. Tal vez las personas puedan racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que les permiten, a sabiendas e intencionalmente, cometer un acto deshonesto. Sin embargo, aun las personas que, de otro modo, son honradas pueden cometer un fraude en un entorno que imponga suficiente presión sobre ellos.

## Responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo<sup>16</sup> y de la administración

13. La responsabilidad primaria por la prevención y detección de fraude descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo<sup>17</sup> de la entidad como en la administración. Las responsabilidades respectivas de los encargados del gobierno y de la administración pueden variar por cada entidad y de país a país. En algunas entidades, es posible que la estructura del gobierno corporativo sea más informal, ya que los encargados del gobierno corporativo pueden ser las mismas personas que las de la administración de la entidad.
14. Es importante que la administración, con la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, ponga un fuerte énfasis en la prevención de fraude, lo cual puede reducir las oportunidades de que éste ocurra, así como en la disuasión del fraude, que podría persuadir a las personas a no cometerlo debido a la probabilidad de detección y castigo. Esto implica una cultura de honradez y comportamiento ético. Esta cultura, que se basa en un fuerte conjunto de valores esenciales, se comunica y demuestra por parte de la administración y por los encargados del gobierno corporativo<sup>18</sup> y da los fundamentos a los empleados sobre cómo conduce la entidad su negocio. Crear una cultura de honradez y comportamiento ético incluye marcar el tono apropiado; crear un ambiente positivo en el lugar del trabajo; contratar, entrenar y promover a los empleados apropiados; requerir una confirmación periódica de los empleados sobre sus responsabilidades, y emprender la acción apropiada en respuesta al fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude.
15. Es responsabilidad de los encargados del gobierno corporativo<sup>19</sup> de la entidad el asegurar, mediante vigilancia de la administración, que la entidad establezca y mantenga el control interno para dar una seguridad razonable respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, y al cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. La vigilancia activa de los encargados del gobierno corporativo puede ayudar a reforzar el compromiso de la administración de crear una cultura de honradez y comportamiento ético. Al ejercer la responsabilidad de vigilancia, los encargados del gobierno corporativo consideran la probabilidad de que la administración sobrepase los controles u otra influencia inapropiada sobre el proceso de información financiera, como los esfuerzos de la administración de manejar las utilidades para influir en la percepción de los analistas en cuanto al desempeño y rentabilidad de la entidad.
16. Es responsabilidad de la administración, con vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, establecer un ambiente de control y mantener políticas y

---

<sup>15</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>16</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>17</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>18</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>19</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye el establecer y mantener controles pertinentes al objetivo de la entidad de preparar estados financieros que den un punto de vista razonable y verdadero (o que se presenten de manera razonable respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, así como administrar los riesgos que puedan dar lugar a representaciones erróneas de importancia relativa en dichos estados financieros. Estos controles reducen, pero no eliminan, los riesgos de representación errónea. Al determinar qué controles implementar para prevenir y detectar fraude, la administración considera los riesgos de que los estados financieros puedan representarse erróneamente en una forma de importancia relativa como resultado de fraude. Como parte de esta consideración, la administración puede concluir que no es rentable implementar<sup>20</sup> y mantener un control particular en relación con que se logre la reducción de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

## Limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude

17. Como se describe en la NA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor el expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no se detecten algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, aun cuando se planee la auditoría de manera apropiada y se desempeñe de acuerdo con las NA.
18. El riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa resultante de error, porque el fraude puede implicar trampas sofisticadas y cuidadosamente organizadas para ocultarlo, como falsificación, dejar de registrar transacciones deliberadamente o representaciones erróneas intencionales que se hagan al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede causar que el auditor crea que la evidencia de auditoría es persuasiva<sup>21</sup> cuando es, de hecho, falsa. La capacidad del auditor de detectar un fraude depende de factores como: la habilidad del perpetrador; la frecuencia y extensión de la manipulación; el grado de colusión implicado; el tamaño relativo de las cantidades particulares manipuladas, y la antigüedad de las personas involucradas. Si bien, el auditor tal vez pueda identificar oportunidades potenciales para perpetrar el fraude, es difícil que determine si las representaciones erróneas en áreas de juicio (como estimaciones contables) son causadas por fraude o error.
19. Más aún, el riesgo de que el auditor no detecte una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude de la administración es mayor que para el fraude de empleados, porque la administración frecuentemente está en una posición de manipular directa o indirectamente los registros contables y de presentar información financiera fraudulenta. Ciertos niveles de la administración pueden estar en posición de sobrepasar los procedimientos de control diseñados para prevenir fraudes similares por otros empleados; por ejemplo, dando instrucciones a los subordinados de registrar incorrectamente las transacciones o para ocultarlas. Dada su posición de autoridad dentro de una entidad, la administración tiene la capacidad de ordenar a los empleados hacer algo o de solicitar su ayuda para llevar a cabo un fraude, con o sin conocimiento

<sup>20</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>21</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

de ellos.

20. El posterior descubrimiento de una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros debida a fraude no indica, en o por sí mismo, una falta de cumplimiento con las NA. Éste es particularmente el caso para ciertas clases de representaciones erróneas intencionales, ya que los procedimientos de auditoría pueden no ser efectivos para detectar una representación errónea intencional que se oculta por colusión entre una o más personas de la administración, de los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, o que implique documentación falsificada. Se determina, si es que el auditor ha desempeñado una auditoría de acuerdo con las NA, por los procedimientos de auditoría desempeñados en las circunstancias, la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de los mismos y lo adecuado del dictamen del auditor con base en una evaluación de dicha evidencia.

## **Responsabilidades del auditor de detectar representación errónea de importancia relativa debida a fraude**

21. Un auditor que conduce una auditoría de acuerdo con las NA obtiene seguridad razonable de que los estados financieros considerados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea causada por fraude o por error. Un auditor no puede obtener seguridad absoluta de que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros se detectarán debido a factores como el uso de juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes del control interno y el hecho de que mucha de la evidencia de auditoría disponible al auditor es persuasiva<sup>22</sup>, más que conclusiva<sup>23</sup>, por naturaleza.
22. En la obtención de seguridad razonable, un auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría, considera la probabilidad de que la administración sobrepase los controles y reconoce el hecho de que los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar error pueden no ser apropiados en el contexto de un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. El resto de esta NA brinda lineamientos adicionales para considerar los riesgos de fraude en una auditoría y diseñar los procedimientos para detectar representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude.

## **Escepticismo profesional**

23. Según requiere la NA 200, el auditor planea y desempeña una auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa. Debido a las características del fraude, la actitud de escepticismo profesional del auditor es particularmente importante cuando se consideran los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. El escepticismo profesional es una actitud que incluye un estado mental inquisitivo y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría. El escepticismo profesional requiere un cuestionamiento continuo sobre si la información y la evidencia de auditoría obtenida sugieren que pueda existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
24. El auditor deberá mantener una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada

---

<sup>22</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>23</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.

25. Según se discute en la NA 315, la experiencia previa del auditor con la entidad contribuye a un entendimiento de la misma. Sin embargo, aunque no puede esperarse que el auditor haga por completo a un lado la experiencia pasada con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo, el mantener una actitud de escepticismo profesional es importante porque pudo haber cambios en las circunstancias. Cuando hace averiguaciones<sup>24</sup> y desempeña otros procedimientos de auditoría, el auditor ejerce el escepticismo profesional y no queda satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva por la creencia de que la administración y los encargados del gobierno corporativo<sup>25</sup> sean honrados y tengan integridad. Respecto a los encargados del gobierno corporativo, el mantener una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor considera cuidadosamente lo razonable de las respuestas a las averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo, y otra información obtenida de ellos, a la luz de otra evidencia obtenida durante la auditoría.
26. Una auditoría desempeñada de acuerdo con las NA rara vez implica la autenticación<sup>26</sup> de documentos; ni está el auditor entrenado como experto ni se espera que lo sea en dicha autenticación. Más aún, un auditor puede no descubrir la existencia de una modificación de los términos contenidos en un documento, por ejemplo, mediante un acuerdo lateral que la administración o un tercero no ha revelado al auditor. Durante la auditoría, el auditor considera la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría, incluyendo la consideración de los controles sobre su preparación y mantenimiento, cuando sea relevante. A menos que el auditor tenga alguna razón para creer lo contrario, ordinariamente acepta los registros y documentos como genuinos. Sin embargo, si las condiciones identificadas durante la auditoría hacen que el auditor crea que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento han sido modificados, hace investigación adicional, por ejemplo, confirmando directamente con el tercero o considerando usar el trabajo de un experto para evaluar la autenticidad del documento.

## Discusión entre el equipo del trabajo

27. Los miembros del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
28. La NA 315 requiere que los miembros del equipo del trabajo discutan la susceptibilidad de la entidad a representación errónea de importancia relativa de los estados financieros. Esta discusión pone un especial énfasis en la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión incluye al socio del trabajo, quien usa su juicio profesional, experiencia previa con la entidad y conocimiento de los desarrollos actuales para determinar qué otros miembros del equipo del trabajo se incluyen en la discusión. Ordinariamente, la discusión implica a los miembros clave del equipo del trabajo. La discusión brinda una oportunidad de que los miembros del equipo del trabajo con más experiencia compartan su claridad de percepción sobre cómo y dónde pueden ser susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
29. El socio del trabajo deberá considerar cuáles asuntos se han de comunicar a los miembros del equipo del trabajo que están involucrados en la discusión. No todos

---

<sup>24</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>25</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>26</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

los miembros del equipo del trabajo necesariamente tienen que ser informados de todas las decisiones que se alcancen en la discusión. Por ejemplo, un miembro del equipo del trabajo involucrado en la auditoría de un componente de la entidad puede no necesitar conocer las decisiones que se alcancen respecto de otro componente de la entidad.

30. La discusión se da con una actitud mental inquisitiva, que hace a un lado cualesquier creencias que puedan tener los miembros del equipo del trabajo de que la administración y los encargados del gobierno corporativo<sup>27</sup> sean honrados y tengan integridad. La discusión ordinariamente incluye:

- Intercambio de ideas entre los miembros del equipo del trabajo sobre cómo y dónde creen que los estados financieros de la entidad puedan ser susceptibles a representación errónea de importancia relativa debida a fraude, de cómo podría perpetrar la administración información financiera fraudulenta y ocultarla, y sobre cómo podrían malversarse los activos de la entidad.
- Consideración de circunstancias que podrían ser indicativas de manejo de las utilidades y las prácticas que podría seguir la administración para manejar las utilidades que pudieran conducir a información financiera fraudulenta.
- Consideración de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad, los cuales puedan crear un incentivo o presión para que la administración u otros cometan fraude, dar la oportunidad para que éste se perpetre, y que indiquen una cultura o entorno que facilite a la administración o a otros racionalizar la comisión de fraude.
- Consideración del involucramiento de la administración en la vigilancia de los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles a malversación.
- Consideración de cualesquier cambios inusuales o no explicados en comportamiento o estilo de vida de la administración o empleados, que haya llegado a la atención del equipo del trabajo.
- Énfasis en la importancia de mantener un estado mental apropiado en toda la auditoría, respecto del potencial de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
- Consideración de los tipos de circunstancias que, si se encontraran, podrían indicar la posibilidad de fraude.
- Consideración de cómo se incorporará un elemento de impredecibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría por desempeñar.
- Consideración de los procedimientos de auditoría que podrían seleccionarse para responder a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude, y si ciertos tipos de procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- Consideración de cualesquier alegatos de fraude que hayan llegado a la atención del auditor.
- Consideración del riesgo de que la administración sobrepase los controles.

31. Discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude es una parte

---

<sup>27</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

importante de la auditoría. Hace posible al auditor considerar una respuesta apropiada a este problema y determinar qué miembros del equipo del trabajo conducirán ciertos procedimientos de auditoría. También permite al auditor determinar cómo se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre el equipo del trabajo y cómo manejar cualquier alegato de fraude que pueda llegar a la atención del auditor.

Muchas auditorías pequeñas las lleva a cabo, totalmente, el socio del trabajo (quien puede ser un profesional independiente). En esas situaciones, el socio del trabajo, habiendo conducido personalmente la planeación de la auditoría, considera la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

32. Es importante que después de la discusión inicial, mientras se planea la auditoría y también durante los intervalos de todo el proceso, los miembros del equipo del trabajo sigan comunicando y compartiendo la información obtenida que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o los procedimientos de auditoría desempeñados para tratar estos riesgos. Por ejemplo, para algunas entidades puede ser apropiado actualizar la discusión al revisar la información financiera provisional de la entidad.

## Procedimientos de evaluación de riesgos

33. Según lo requiere la NA 315, para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor desempeña procedimientos de evaluación del riesgo. Como parte de este trabajo, el auditor desempeña los siguientes procedimientos con el fin de obtener información que se usa para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude:

- a) Hace averiguaciones<sup>28</sup> con la administración, con los encargados del gobierno corporativo<sup>29</sup> y con otros dentro de la entidad, según sea apropiado, y obtiene un entendimiento de cómo los encargados del gobierno corporativo ejercen vigilancia sobre los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude así como sobre el control interno que ha establecido la administración para mitigar estos riesgos.
- b) Considera si están presentes uno o más factores de riesgo de fraude.
- c) Considera cualesquier relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al realizar los procedimientos analíticos.
- d) Considera otra información que pueda ser útil para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

## Averiguaciones y obtención de entendimiento de la vigilancia ejercida por los encargados del gobierno corporativo

34. En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá hacer averiguaciones con la administración respecto de:
- a) Evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados erróneamente en una forma de importancia relativa debida a fraude.

---

<sup>28</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>29</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

- b) El proceso de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualesquier riesgos específicos de fraude que la administración haya identificado o saldos de cuentas, clases de transacciones o revelaciones para las cuales es probable que exista un riesgo de fraude.
- c) La comunicación de la administración, si la hay, a los encargados del gobierno corporativo<sup>30</sup> respecto de sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad.
- d) La comunicación de la administración, si la hay, a los empleados respecto de sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y el comportamiento ético.
35. Como la administración es responsable del control interno de la entidad y de la preparación de los estados financieros, es apropiado que el auditor haga averiguaciones con la administración respecto de la propia evaluación de la administración del riesgo de fraude y de los controles establecidos para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión y frecuencia de la evaluación por la administración del riesgo y los controles varían de entidad a entidad. En algunas entidades, la administración puede hacer evaluaciones detalladas anualmente o como parte del monitoreo continuo. En otras, la evaluación de la administración puede ser menos formal y menos frecuente. En algunas entidades, particularmente en las más pequeñas, el foco de la evaluación pueden ser los riesgos de fraude de empleados o malversación de activos<sup>31</sup>. La naturaleza, extensión y frecuencia de la evaluación de la administración son relevantes para el entendimiento del auditor del ambiente del control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la administración no haya hecho una evaluación del riesgo de fraude puede, en algunas circunstancias, ser indicativo de la falta de importancia que la administración le da al control interno.
36. En una entidad pequeña administrada por el dueño, el dueño-gerente tal vez pueda ejercer vigilancia más efectiva que en una entidad mayor, compensando, por lo tanto, las generalmente más limitadas oportunidades de segregación de deberes. Por otra parte, el dueño-gerente quizás tenga más capacidad de sobrepasar los controles debido al sistema informal de control interno. El auditor toma en cuenta esto cuando identifica los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
37. Cuando hace averiguaciones como parte de lograr un entendimiento del proceso de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, el auditor averigua sobre el proceso para responder a alegatos de fraude internos o externos que la afectan. Para las entidades con múltiples localidades, el auditor averigua sobre la naturaleza y extensión del monitoreo de las localidades operativas o de los segmentos de negocios, y si hay localidades operativas o segmentos del negocio en particular para los que sea más probable que exista un riesgo de fraude.
38. El auditor deberá hacer averiguaciones con la administración, con auditoría interna, y con otros dentro de la entidad según sea apropiado, para determinar si tienen conocimiento de cualquier fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude que afecte a la entidad.
39. Aunque las averiguaciones del auditor con la administración pueden dar información útil concerniente a los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude de empleados, es poco probable que estas averiguaciones den información adecuada respecto de los riesgos de representación errónea de importancia relativa en los

---

<sup>30</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>31</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

estados financieros resultante de fraude de la administración. Hacer averiguaciones con otros dentro de la entidad, además de la administración, puede ser útil para brindar al auditor una perspectiva diferente a la de la administración y de los responsables del proceso de información financiera. Estas averiguaciones pueden dar a las personas una oportunidad de transmitir información al auditor que de otro modo pudiera no comunicarse. El auditor usa el juicio profesional para determinar a quiénes otros dentro de la entidad se dirigen las averiguaciones y la extensión de las mismas. Al hacer esta determinación, el auditor considera si otros dentro de la entidad puedan proporcionar información que sea útil para el auditor al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

40. El auditor hace averiguaciones con el personal de auditoría interna, para las entidades que tengan una función de auditoría interna. Las averiguaciones se refieren a los puntos de vista de los auditores internos respecto de los riesgos de fraude, ya sea si durante el año han desempeñado algunos procedimientos para detectar fraude, si la administración ha respondido de manera satisfactoria a cualesquier resultados producto de estos procedimientos, y si los auditores internos tienen conocimiento de algún fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude.
41. Los siguientes son ejemplos de otras personas dentro de la entidad a quienes el auditor puede dirigir sus averiguaciones sobre la existencia o sospecha de fraude:
- Personal operativo no involucrado directamente en el proceso de información financiera.
  - Empleados con diferentes niveles de autoridad.
  - Empleados involucrados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y quienes supervisan o monitorean a dichos empleados.
  - Consultoría legal interna<sup>32</sup>.
  - Funcionario en jefe de ética o persona equivalente.
  - La persona o personas encargadas de atender los alegatos de fraude.
42. Al evaluar las respuestas de la administración a las averiguaciones, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la administración a menudo está en la mejor posición de perpetrar fraude. Por lo tanto, el auditor usa el juicio profesional al decidir cuándo es necesario corroborar las respuestas a las averiguaciones con otra información. Cuando las respuestas a las averiguaciones sean inconsistentes, el auditor busca resolver las inconsistencias.
43. El auditor deberá lograr un entendimiento de cómo los encargados del gobierno corporativo<sup>33</sup> vigilan los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad y del control interno que la administración ha establecido para mitigar estos riesgos.
44. Los encargados del gobierno corporativo de una entidad tienen una responsabilidad de vigilancia de los sistemas para monitoreo del riesgo, control financiero y cumplimiento con la ley. En muchos países, las prácticas del gobierno corporativo están bien desarrolladas y los encargados del gobierno corporativo juegan un

---

<sup>32</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>33</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

papel importante en la vigilancia de la evaluación de los riesgos de fraude por la entidad y del control interno que ésta ha establecido para aliviar riesgos específicos de fraude que se hayan identificado. Como las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo y de la administración pueden variar por entidad y por país, es importante que el auditor entienda sus respectivas responsabilidades para lograr un entendimiento de la vigilancia ejercida por las personas apropiadas.<sup>34</sup> Los encargados del gobierno corporativo incluyen a la administración cuando ésta desempeña esas funciones, como puede ser el caso de las entidades más pequeñas.

45. Lograr un entendimiento de cómo ejercen los encargados del gobierno corporativo la vigilancia de los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, y del control interno que ha establecido la administración para mitigar estos riesgos, puede proporcionar una visión clara sobre la susceptibilidad de la entidad a fraude de la administración, lo adecuado de los controles internos y la competencia e integridad de la administración. El auditor puede lograr este entendimiento realizando procedimientos como asistir a juntas donde tengan lugar estas discusiones, leyendo las minutas de dichas juntas o haciendo averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo.
46. **El auditor deberá hacer averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo para determinar si tienen conocimiento de algún fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude que afecte a la entidad.**
47. El auditor hace averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo, en parte, para corroborar las respuestas de la administración a las averiguaciones. Cuando las respuestas a estas averiguaciones son inconsistentes, el auditor obtiene evidencia adicional de auditoría para resolver las inconsistencias. Las averiguaciones con los encargados del gobierno corporativo pueden también ayudar al auditor al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

#### Consideración de factores de riesgo de fraude

48. **En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá considerar si la información obtenida indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude.**
49. El hecho de que el fraude generalmente se oculta, puede hacer muy difícil su detección. Sin embargo, en la obtención de un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su control interno, el auditor puede identificar eventos o condiciones que indiquen un incentivo o presión para cometer fraude o que presenten una oportunidad para cometerlo. Estos eventos o condiciones son conocidos como "factores de riesgo de fraude." Por ejemplo:
  - La necesidad de cumplir las expectativas de terceros para obtener financiamiento adicional de capital, puede crear una presión para cometer fraude.
  - La concesión de bonos importantes, si se cumplen metas poco realistas de utilidades, puede crear un incentivo para cometer fraude.
  - Un ambiente de control poco efectivo puede crear una oportunidad para cometer fraude.

Mientras que los factores de riesgo de fraude pueden no necesariamente indicar

---

<sup>34</sup> La NA 260, *Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo*, párrafo 8, discute con quién se comunica el auditor cuando la estructura del gobierno corporativo de la entidad no está bien definida.

la existencia de fraude, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que éste se ha cometido. La presencia de factores de riesgo de fraude puede afectar la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

50. Los factores de riesgo de fraude no pueden clasificarse fácilmente en orden de importancia. La importancia de los factores de riesgo de fraude varía ampliamente. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades donde las condiciones específicas no presentan riesgos de representación errónea de importancia relativa. En consecuencia, el auditor ejerce el juicio profesional al determinar si están presentes factores de riesgo de fraude y si han de considerarse al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros debida a fraude.
51. Los ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con información financiera fraudulenta y malversación de activos<sup>35</sup> se presentan en el apéndice 1 de esta NA. Los factores de riesgo que se ilustran se clasifican con base en las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: un incentivo o presión para cometerlo; una oportunidad percibida para cometerlo, y la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta. Los factores de riesgo que reflejan una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles a la observación del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer la existencia de dicha información. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el apéndice 1 cubren una amplia gama de situaciones que pueden enfrentar los auditores, sólo son ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo. El auditor tiene también que estar alerta a factores de riesgo específicos de la entidad que no se incluyan en el apéndice 1. No todos los ejemplos del apéndice 1 son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de distinto tamaño, con diferentes características de la propiedad, en diferentes industrias, o debido a características o circunstancias diferentes.
52. El tamaño, la complejidad y las características de la propiedad de la entidad tienen una importante influencia en la consideración de los factores relevantes de riesgo de fraude. Por ejemplo, en el caso de una entidad grande, el auditor ordinariamente considera factores que restringen el comportamiento impropio de la administración, como la efectividad de los encargados del gobierno corporativo<sup>36</sup> y de la función de auditoría interna, así como la existencia y exigibilidad de un código formal de conducta. Más aún, los factores de riesgo de fraude considerados en el ámbito operativo de un segmento del negocio pueden proporcionar una claridad diferente a su consideración en el ámbito de toda la entidad. En el caso de una entidad pequeña, algunas o todas estas consideraciones pueden ser no aplicables o menos importantes. Por ejemplo, una entidad más pequeña puede no tener un código de conducta por escrito y, en lugar de ello, puede haber desarrollado una cultura que enfatiza la importancia de la integridad y el comportamiento ético a través de la comunicación oral y con el ejemplo de la administración. El dominio de la administración por una sola persona en una entidad pequeña generalmente no indica, en sí o por sí, una falla de la administración en el despliegue y la comunicación de una actitud apropiada respecto del control interno y del proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización de la administración puede compensar los, por otra parte, controles débiles y reducir el riesgo de fraude de empleados. Sin embargo, el dominio de la administración por una sola persona puede ser una debilidad potencial, ya que existe la oportunidad de que la administración sobrepase los controles.

## Consideración de relaciones inusuales o no esperadas

53. Al desempeñar procedimientos analíticos para lograr el entendimiento de la

<sup>35</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>36</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá considerar las relaciones inusuales o no esperadas que puedan indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

54. Los procedimientos analíticos pueden ser útiles al identificar la existencia de transacciones o eventos inusuales, así como montos, índices, y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los estados financieros y la auditoría. Al desempeñar procedimientos analíticos, el auditor desarrolla expectativas sobre las relaciones plausibles que razonablemente se espera existan con base en el entendimiento que tiene el auditor de la entidad y del entorno, incluyendo su control interno. Cuando la comparación de esas expectativas con los montos registrados, o con los índices desarrollados a partir de los montos registrados, produce relaciones inusuales o no esperadas, el auditor considera dichos resultados al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Los procedimientos analíticos incluyen procedimientos relacionados con cuentas de ingresos, con el objetivo de identificar relaciones inusuales o inesperadas que puedan indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a información financiera fraudulenta, como, por ejemplo, ventas ficticias o devoluciones importantes de clientes, que podrían indicar convenios marginales no revelados.

#### Consideración de otra información

55. En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá considerar si otra información obtenida indica riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

56. Además de la información obtenida al aplicar procedimientos analíticos, el auditor considera otra información obtenida sobre la entidad y su entorno, la cual pudiera ser útil para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión entre los miembros del equipo descritas en los párrafos 27-32 puede proporcionar información que sea útil para identificar dichos riesgos. Además, la información obtenida de los procesos de aceptación y retención del cliente por el auditor, y la experiencia lograda en otros trabajos desempeñados por la entidad (por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional), pueden ser relevantes en la identificación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

#### Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

57. Al identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estados financieros, y a nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones, el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Los riesgos evaluados que pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa debida a fraude son riesgos importantes y, en consecuencia, en el grado en que no se haya hecho así, el auditor deberá evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades relevantes de control, y determinar si se han implementado.

58. Para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, el auditor usa el juicio profesional y:

a) Identifica los riesgos de fraude considerando la información obtenida mediante procedimientos de evaluación del riesgo y considerando las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones en los estados financieros.

b) Relaciona los riesgos de fraude identificados con lo que pueda estar mal a

nivel de aseveración.

- c) Considera la probable magnitud de la representación errónea potencial, incluyendo la posibilidad de que el riesgo pudiera dar origen a múltiples representaciones erróneas y la probabilidad de que ocurra el riesgo.

59. Es importante que el auditor logre un entendimiento de los controles que la administración ha diseñado e implementado para prevenir y detectar fraude, pues al diseñar e implementar esos controles, la administración puede hacer juicios informados sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar, y la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir. El auditor puede enterarse, por ejemplo, de que la administración ha escogido, conscientemente, aceptar los riesgos asociados con una falta de segregación de deberes. A menudo, éste puede ser el caso en pequeñas entidades donde el dueño hace supervisión de las operaciones día con día. La información que se obtiene al lograr ese entendimiento, puede también ser útil al identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar la evaluación del auditor de los riesgos de que los estados financieros puedan contener representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

### Riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos

60. Las representaciones erróneas de importancia relativa debida a información financiera fraudulenta a menudo son resultado de una declaración exagerada de los ingresos (por ejemplo, mediante reconocimiento prematuro de ingresos o registro de ingresos ficticios) o una declaración por debajo de los ingresos (por ejemplo, mediante el cambio inapropiado de ingresos a un periodo posterior). Por lo tanto, el auditor ordinariamente supone que hay riesgos en el reconocimiento de ingresos y considera qué tipos de ingresos, transacciones o aseveraciones de ingresos pueden dar lugar a dichos riesgos. Los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos, son riesgos importantes que se deben tratar de acuerdo con los párrafos 57 y 61. El apéndice 2 incluye ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a información financiera fraudulenta, resultante del reconocimiento de ingresos. Si el auditor no ha identificado, en una circunstancia particular, el reconocimiento de ingresos como un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, el auditor documenta las razones que soportan la conclusión del auditor, según lo requiere el párrafo 110.

### Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

61. El auditor deberá determinar las respuestas globales para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y deberá diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría adicionales, cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados a nivel aseveración.

62. La NA 330 requiere que el auditor desempeñe procedimientos sustantivos que respondan específicamente a los riesgos que se valoran como importantes.

63. El auditor responde a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude de las siguientes maneras:

- a) Una respuesta que tenga un efecto global sobre cómo se conduce la auditoría, es decir, mayor escepticismo profesional y una respuesta que implica consideraciones más generales, aparte de los procedimientos específicos de otro modo planeados.

- b) Una respuesta a los riesgos identificados a nivel aseveración, que implica la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría por desempeñar.
  - c) Una respuesta a los riesgos identificados, que involucra el desempeño de ciertos procedimientos de auditoría para tratar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, lo cual implica que la administración sobrepasó los controles, dadas las maneras impredecibles en que puede ocurrir esta falta de observancia.
64. La respuesta para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude puede afectar el escepticismo profesional del auditor de las siguientes maneras:
- a) Mayor susceptibilidad en la selección de la naturaleza y extensión de la documentación por examinar, en soporte de las transacciones de importancia relativa.
  - b) Mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las representaciones de la administración que conciernen a asuntos de importancia relativa.
65. El auditor puede concluir que no sería factible diseñar procedimientos de auditoría que traten de manera suficiente los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. En esas circunstancias, el auditor considera las implicaciones para la auditoría (ver párrafos 89 y 103).

#### Respuestas generales

66. Al determinar las respuestas generales para tratar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero, el auditor deberá:
- a) Considerar la asignación y supervisión de personal.
  - b) Considerar las políticas de contabilidad usadas por la entidad.
  - c) Incorporar un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.
67. El conocimiento, la habilidad y la capacidad de las personas a quienes se asignan responsabilidades importantes del trabajo, se encuentran en proporción a la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude para el trabajo. Por ejemplo, el auditor puede responder a riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, asignando a personas adicionales con habilidades y conocimientos especializados, como expertos forenses y en TI, o asignando personas con más experiencia al trabajo. Además, la extensión de la supervisión refleja la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y las competencias de los miembros del equipo que desempeñan el trabajo.
68. El auditor considera la selección y aplicación de importantes políticas de contabilidad por la administración, particularmente las relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas. El auditor considera si la selección y aplicación de políticas de contabilidad puede indicar información financiera fraudulenta, resultante del esfuerzo de la administración por manejar las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción del desempeño y la rentabilidad de la entidad.

69. Las personas dentro de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoría que normalmente se desempeñan en los trabajos pueden tener más capacidad para ocultar la información financiera fraudulenta. Por lo tanto, el auditor incorpora un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría por desempeñar. Esto puede lograrse con, por ejemplo, el desempeño de procedimientos sustantivos sobre saldos de cuenta y aseveraciones seleccionados a los que no se ha aplicado pruebas de algún otro modo debido a su importancia relativa o riesgo, ajustando la oportunidad de los procedimientos de auditoría respecto de la que se esperaría, usando diferentes métodos de muestreo, y desempeñando procedimientos de auditoría en diferentes localidades sin aviso previo.

### **Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración**

70. Las respuestas del auditor para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración pueden incluir cambiar la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría en las siguientes maneras:

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría por desempeñar puede necesitar cambiarse para obtener evidencia de auditoría que sea más confiable y relevante o para obtener información confirmatoria adicional. Esto puede afectar tanto el tipo de procedimientos de auditoría por desempeñar como su combinación. La observación física o inspección de ciertos activos puede volverse más importante o el auditor puede escoger usar técnicas de auditoría con ayuda de la computadora, para compilar más evidencia sobre los datos contenidos en cuentas importantes o en archivos electrónicos de transacciones. Además, el auditor puede diseñar procedimientos para obtener información confirmatoria adicional. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión para cumplir con expectativas de utilidades, puede haber un riesgo relacionado de que la administración esté inflando las ventas, participando en convenios de venta que incluyen términos que impiden el reconocimiento de ingresos o facturando ventas antes de la entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar confirmaciones externas no sólo para corroborar las cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los convenios de venta, incluyendo fecha, cualquier derecho a devolución y términos de entrega. Además, el auditor podría encontrar efectivo el completar estas confirmaciones externas con averiguaciones con el personal que no sea de finanzas en la entidad, respecto de cualesquier cambios en los convenios de ventas y términos de entrega.
- Puede ser necesario modificar la oportunidad de los procedimientos sustantivos. El auditor puede concluir que llevar a cabo pruebas sustantivas en, o cerca del, final del periodo es mejor tratamiento para un riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. El auditor puede concluir que, dados los riesgos de representación errónea intencional o manipulación, no serían efectivos los procedimientos de auditoría para prorrogar las conclusiones de auditoría de una fecha intermedia al final del periodo. En contraste, porque una representación errónea intencional puede haberse iniciado en un periodo intermedio, por ejemplo, una representación errónea implicando un reconocimiento impropio de ingresos, el auditor puede aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que ocurran más al principio de, o a lo largo del, periodo que se informa.
- La extensión de los procedimientos que se aplican refleja la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Por ejemplo, puede ser apropiado incrementar los tamaños de la muestra o desempeñar procedimientos analíticos a un nivel más detallado.

También, las técnicas de auditoría con ayuda de computadora pueden facilitar pruebas más extensas de las transacciones electrónicas y archivos de cuentas. Estas técnicas pueden usarse para seleccionar transacciones de muestra de los archivos electrónicos clave, escoger transacciones con características específicas, o para pruebas a toda una población en vez de a una muestra.

71. Si el auditor identifica un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que afecte a las cantidades del inventario, examinar los registros de inventario de la entidad puede ayudar a identificar localidades o partidas que requieran atención específica durante o después del conteo del inventario físico. Esta revisión puede llevar a una decisión de observar conteos de inventario en ciertas localidades sin aviso previo o a conducir conteos de inventario en todas las localidades en la misma fecha.
72. El auditor puede identificar un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que afecte a un número de cuentas y aseveraciones, incluyendo valuación de activos, estimaciones relativas a transacciones específicas (como adquisiciones, reestructuraciones o disposiciones de un segmento del negocio), y otros pasivos importantes acumulados (como pensiones y otras obligaciones de beneficios post-empleo u obligaciones por medidas correctivas ambientales). El riesgo puede también relacionarse con cambios importantes en supuestos relativos a estimaciones recurrentes. La información compilada en la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a evaluar lo razonable de estas estimaciones de la administración y a distinguir los juicios y supuestos. Una revisión retrospectiva de juicios y supuestos similares de la administración aplicados en periodos anteriores, puede también dar claridad sobre lo razonable de los juicios y supuestos que soportan las estimaciones de la administración.
73. Los ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude se presentan en el apéndice 2 de esta NA. El apéndice incluye ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa que resultan de información financiera fraudulenta y de malversación de activos<sup>37</sup>.

### **Procedimientos de auditoría que responden a cuando la administración sobrepasa los controles**

74. Según se anota en el párrafo 19, la administración está en una posición única para perpetrar fraude debido a su capacidad de manipular, directa o indirectamente, los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos sobrepasando los controles que, de otra manera, aparecen operando de manera efectiva. Si bien el nivel del riesgo de que la administración sobrepase los controles variará de entidad a entidad, el riesgo está, sin embargo, presente en todas las entidades y es un riesgo importante de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. En consecuencia, además de las respuestas generales para tratar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y de las respuestas para tratar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración, el auditor desempeña procedimientos de auditoría para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles.
75. Los párrafos 76-82 exponen los procedimientos de auditoría que se requieren para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles. Sin embargo, el auditor también considera si hay riesgos de que la administración sobrepase los controles para los que el auditor necesite desempeñar procedimientos que no sean los mencionados específicamente en estos párrafos.

---

<sup>37</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

76. Para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles, el auditor deberá diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría para:

- a) Poner a prueba la propiedad de los asientos del diario registrados en el libro mayor y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros.
- b) Revisar estimaciones contables por sesgos que pudieran dar como resultado representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
- c) Obtener un entendimiento de la lógica del negocio para transacciones importantes de las que el auditor se da cuenta que están fuera del curso normal de los negocios para la entidad o que, de otro modo, aparecen como inusuales dado el entendimiento que tiene el auditor sobre la entidad y su entorno.

### Asientos en el diario y otros ajustes

77. Las representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros debidas a fraude, a menudo implican la manipulación del proceso de información financiera al registrar asientos inapropiados o no autorizados en el diario a lo largo del año o al final del periodo, o al hacer ajustes a los montos reportados en los estados financieros que no se reflejan en las entradas formales del diario, como la consolidación de ajustes y reclasificaciones. Al diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría para pruebas de la propiedad de los asientos del diario registrados en el libro mayor y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros, el auditor:

- a) Obtiene un entendimiento del proceso de información financiera de la entidad y de los controles sobre los asientos del diario y otros ajustes.
- b) Evalúa el diseño de los controles sobre los asientos del diario y otros ajustes, y determina si se han implementado.
- c) Hace averiguaciones con las personas involucradas en el proceso de información financiera sobre alguna actividad inapropiada o inusual relativa al procesamiento de asientos del diario y otros ajustes.
- d) Determina la oportunidad de las pruebas.
- e) Identifica y selecciona asientos del diario y otros ajustes para pruebas.

78. Con el propósito de identificar y seleccionar asientos del diario y otros ajustes para pruebas, y de identificar el método apropiado de examinar el soporte fundamental de las partidas seleccionadas, el auditor considera lo siguiente:

- *La evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.* La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, pueden ayudar al auditor a identificar clases específicas de asientos del diario y otros ajustes, para pruebas.
- *Controles que se han implementado sobre los asientos del diario y otros ajustes.* Los controles efectivos sobre la preparación y anotación de los asientos del diario y otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre que el auditor haya hecho pruebas de la efectividad operativa de los controles.

- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que puede obtenerse.* Para muchas entidades, el procesamiento de rutina de las transacciones implica una combinación de pasos y procedimientos manuales y automatizados. De modo similar, el procesamiento de asientos del diario y otros ajustes puede significar procedimientos y controles tanto manuales como automatizados. Cuando se usa tecnología de la información en el proceso de información financiera, los asientos del diario y otros ajustes pueden existir sólo en forma electrónica.
- *Las características de asientos del diario u otros ajustes fraudulentos.* Los asientos inapropiados del diario u otros ajustes, a menudo tienen características de identificación únicas. Estas características pueden incluir asientos: a) en cuentas no relacionadas, inusuales o que rara vez se usan; b) hechos por personas que típicamente no hacen asientos en el diario; c) que se registran al final del periodo o como asientos posteriores al cierre, los cuales tienen poca o ninguna explicación o descripción; d) que se hacen antes o durante la preparación de los estados financieros y no tienen números de cuenta, o e) que contienen números redondeados o números finales consistentes.
- *La naturaleza y complejidad de las cuentas.* Los asientos del diario o ajustes inapropiados pueden aplicarse a cuentas que: a) contienen transacciones que son complejas o inusuales en naturaleza; b) contienen estimaciones importantes y ajustes de final de periodo; c) han sido propensas a representaciones erróneas en el pasado; d) no se han conciliado de manera oportuna o contienen diferencias sin conciliar; e) contienen transacciones intercompañía<sup>38</sup>, o f) se asocian, de algún otro modo, con un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias localidades o componentes, se considera la necesidad de seleccionar los asientos del diario de múltiples localidades.
- *Asientos del diario u otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios.* Los asientos no estándares del diario pueden no estar sujetos al mismo nivel de control interno que los asientos del diario que se usan en forma recurrente para registrar transacciones como las ventas, compras y desembolsos de efectivo mensuales.

79. El auditor usa el juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas a asientos del diario y otros ajustes. Debido a que los asientos fraudulentos del diario y otros ajustes a menudo se hacen al final del periodo que se informa, el auditor ordinariamente selecciona los asientos del diario y otros ajustes que se realizan en ese tiempo. Sin embargo, puesto que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros debidas a fraude pueden ocurrir a lo largo del periodo y pueden implicar extensos esfuerzos por ocultar cómo se logró el fraude, el auditor considera si hay también necesidad de someter a prueba los asientos y otros ajustes del diario a lo largo del periodo.

### Estimaciones contables

80. Al preparar los estados financieros, la administración es responsable de hacer un número de juicios o supuestos que afectan las estimaciones contables importantes y de monitorear lo razonable de esas estimaciones de manera permanente. La información financiera fraudulenta, a menudo, se logra mediante una representación errónea intencional de las estimaciones contables. Al revisar las estimaciones contables por sesgos que pudieran dar como resultado representación errónea de importancia relativa debida a fraude, el auditor:

<sup>38</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

- a) Considera si las diferencias entre las estimaciones mejor soportadas por la evidencia de auditoría y las estimaciones incluidas en los estados financieros, aún si son razonables en lo individual, indican un posible sesgo por parte de la administración de la entidad, en cuyo caso el auditor reconsidera las estimaciones como un todo.
- b) Desempeña una revisión retrospectiva de juicios y supuestos de la administración relacionados con estimaciones contables importantes que se reflejan en los estados financieros del año anterior. Los objetivos de esta revisión son determinar si hay una indicación de un posible sesgo por parte de la administración, y no se propone cuestionar los juicios profesionales del auditor hechos el año anterior, los cuales se basaron en información disponible en ese tiempo.
81. Si el auditor identifica un posible sesgo por parte de la administración cuando hace las estimaciones contables, el auditor evalúa si las circunstancias que producen ese sesgo representan un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. El auditor considera si, al hacer las estimaciones contables, las acciones de la administración aparecen como si subestimaran o exageraran todas las provisiones o reservas en la misma forma como si estuvieran planeadas, ya sea para disimular las utilidades en dos o más periodos contables, o para lograr un nivel designado de utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción del desempeño y rentabilidad de la entidad.

### Lógica del negocio para transacciones importantes

82. El auditor obtiene un entendimiento de la lógica del negocio para transacciones importantes que están fuera del curso normal de los negocios para la entidad o que, de otro modo, aparecen como inusuales dado el entendimiento que de la entidad y su entorno tiene el auditor y otra información obtenida durante la auditoría. El propósito de obtener este entendimiento es considerar si la lógica (o falta de la misma) sugiere que se pueda haber participado en las transacciones para lograr la información financiera fraudulenta o para ocultar la malversación de activos<sup>39</sup>. En la obtención de este entendimiento, el auditor considera lo siguiente:

- Si la forma de estas transacciones parece demasiado compleja (por ejemplo, la transacción implica a múltiples entidades dentro de un grupo consolidado o a múltiples terceros no relacionados).
- Si la administración ha discutido la naturaleza y la contabilización de dichas transacciones con los encargados del gobierno corporativo<sup>40</sup> de la entidad, y si hay documentación adecuada.
- Si la administración le pone más énfasis a la necesidad de un tratamiento contable particular que al aspecto económico subyacente de la transacción.
- Si las transacciones que implican partes relacionadas no consolidadas, incluyendo entidades de propósito especial, se han revisado y aprobado de manera apropiada por los encargados del gobierno corporativo de la entidad.
- Si las transacciones implican a partes relacionadas no identificadas previamente, o partes que no tienen la sustancia ni la fuerza financiera de soportar la transacción sin ayuda de la entidad bajo auditoría.

### Evaluación de la evidencia de auditoría

<sup>39</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>40</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

83. Según requiere la NA 330, el auditor, con base en los procedimientos de auditoría desempeñados y la evidencia de auditoría obtenida, evalúa si las valoraciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración siguen siendo apropiadas. Esta evaluación es primordialmente un asunto cualitativo que se basa en el juicio del auditor. Esta evaluación puede dar claridad adicional sobre los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y si hay necesidad de desempeñar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. Como parte de esta evaluación, el auditor considera si ha habido comunicación apropiada con otros miembros del equipo del trabajo a lo largo de la auditoría, respecto de información o condiciones indicativas de riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
84. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. Al desempeñar el auditor los procedimientos de auditoría planeados, puede llegar a su atención información que difiera de manera importante de aquella en la cual se basó la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de discrepancias en registros contables o de evidencia conflictiva o faltante. También, la relación entre el auditor y la administración puede volverse problemática o inusual. El apéndice 3 de la NA contiene ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.
85. El auditor deberá considerar si los procedimientos analíticos que se desempeñan en, o cerca del, final de la auditoría cuando se forma una conclusión general sobre si los estados financieros como un todo son consistentes con el conocimiento que tiene el auditor del negocio, indican un riesgo no reconocido previamente de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Determinar qué tendencias y relaciones particulares pueden indicar un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude requiere de juicio profesional. Las relaciones inusuales que implican entradas e ingresos de fin de año son particularmente relevantes. Éstas podrían incluir, por ejemplo, reportar cantidades excepcionalmente grandes de ingreso en las últimas semanas del ejercicio que se informa o transacciones inusuales, o un ingreso que es inconsistente con las tendencias de flujo de efectivo por las operaciones.
86. Cuando el auditor identifica una representación errónea, deberá considerar si ésta puede ser indicativa de fraude y, si hay esa indicación, el auditor deberá considerar las implicaciones de la representación errónea en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de las representaciones de la administración.
87. El auditor no puede asumir que una instancia de fraude es un suceso aislado. El auditor también considera si las representaciones erróneas identificadas pueden ser indicativas de un riesgo más alto de representación errónea de importancia relativa debida a fraude en una localidad específica. Por ejemplo, numerosas representaciones erróneas en una localidad específica, aún cuando el efecto acumulativo no sea de importancia relativa, pueden ser indicativas de un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
88. Si el auditor cree que una representación errónea es o puede ser resultado de fraude, pero el efecto de la misma no es de importancia relativa para los estados financieros, debe evaluar las implicaciones, especialmente las que tienen que ver con la posición de la(s) persona(s) implicada(s) en la organización. Por ejemplo, el fraude que implica una malversación de efectivo de un fondo de caja chica normalmente sería de poca importancia para el auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, porque tanto la manera de operar el fondo como su tamaño tenderían a establecer un límite sobre la cantidad de pérdida potencial, y la custodia de estos fondos normalmente se confía a un empleado que no es de la administración. A la inversa, si el asunto implica a la administración de más alto nivel, aún cuando el monto mismo no sea de importancia relativa para los estados financieros, puede ser indicativo de un

problema más dominante, por ejemplo, implicaciones sobre la integridad de la administración. En tales circunstancias, el auditor vuelve a hacer la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y el impacto que resulta sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados. El auditor también reconsidera la confiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber dudas sobre la integridad y veracidad de las representaciones hechas y sobre lo genuino de los registros y documentación contables. El auditor también considera la posibilidad de colusión que involucre a empleados, administración o terceros al reconsiderar la confiabilidad de la evidencia.

89. Cuando el auditor confirma que los estados financieros están representados de una manera errónea de importancia relativa como resultado de fraude, o no puede concluir si lo están, deberá considerar las implicaciones para la auditoría. La NA 320, *Importancia relativa de la auditoría* y la NA 700, *El dictamen del auditor sobre los estados financieros*<sup>41</sup> dan lineamientos sobre la evaluación y disposición de las representaciones erróneas y su efecto en el dictamen del auditor.

## Representaciones de la administración

90. El auditor deberá obtener representaciones<sup>42</sup> por escrito de la administración en las que:

- a) Reconoce su responsabilidad por el diseño e implementación del control interno para prevenir y detectar el fraude.
- b) Ha revelado al auditor los resultados de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude.
- c) Ha revelado al auditor su conocimiento del fraude o de sospecha de fraude que afecta a la entidad y que implica a:
  - i) La administración.
  - ii) Empleados que tienen funciones importantes en el control interno.
  - iii) Otros cuando el fraude podría tener un efecto de importancia relativa en los estados financieros.
- d) Ha revelado al auditor su conocimiento de cualesquier alegatos de fraude o sospecha de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicados por los empleados, ex empleados, analistas, reguladores u otros.

91. La NA 580, *Representaciones de la administración* proporciona lineamientos para obtener las representaciones apropiadas de la administración en la auditoría. Además de reconocer su responsabilidad sobre los estados financieros, es importante que, sin importar el tamaño de la entidad, la administración reconozca su responsabilidad por el control interno diseñado e implementado para prevenir y detectar fraude.

92. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los

---

<sup>41</sup> La NA 700, *El dictamen del auditor sobre los estados financieros* se deroga cuando la NA 700, *El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* y la NA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor independiente*. La NA 700 y la NA 701 entran en vigencia a partir del xx de xxxx de xxxx.

<sup>42</sup> Véase anexo: *Factores justificativos de convergencia*

auditores para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude, es importante que el auditor obtenga una representación por escrito de la administración confirmando que ha revelado al auditor los resultados de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de manera errónea de importancia relativa como resultado de fraude y su conocimiento de fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude que afecta a la entidad.

## Comunicaciones con la administración y los encargados del gobierno corporativo

93. Si el auditor ha identificado un fraude o ha obtenido información que indica que puede existir un fraude, el auditor deberá comunicar estos asuntos tan pronto sea factible al nivel apropiado de la administración.
94. Cuando el auditor ha obtenido evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que el asunto se someta a la atención del nivel apropiado de la administración tan pronto sea factible. Esto ocurre así aún si el asunto se considerara como sin consecuencias (por ejemplo, un desfalco menor por un empleado de bajo nivel en la organización de la entidad). La determinación de cuál nivel de la administración es el apropiado es cuestión de juicio profesional; en consecuencia, dicha decisión se ve afectada por factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y magnitud de la sospecha de fraude. Ordinariamente, el nivel apropiado de administración es, al menos, un nivel por arriba de las personas que parecen estar involucradas en la sospecha de fraude.
95. Si el auditor ha identificado un fraude que involucra a:
- a) La administración,
  - b) Empleados que tienen funciones importantes en el control interno,
  - c) Otros, cuando el fraude da como resultado una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros, el auditor deberá comunicar estos asuntos a los encargados del gobierno corporativo<sup>43</sup> tan pronto como sea factible.
96. La comunicación del auditor con los encargados del gobierno corporativo puede hacerse en modo oral o por escrito. La NA 260, *Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo* identifica factores que el auditor considera al determinar si ha de comunicar de manera oral o por escrito. Debido a la naturaleza y sensibilidad del fraude que implique a la administración senior, o fraude que dé como resultado una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros, el auditor informa estos asuntos tan pronto sea factible y considera si es necesario también reportar estos asuntos por escrito. Si el auditor sospecha fraude que implique a la administración, el auditor comunica estas sospechas a los encargados del gobierno corporativo y también discute con ellos la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.
97. Si la integridad u honestidad de la administración o de los encargados del gobierno corporativo<sup>44</sup> está en duda, el auditor debe considerar el buscar asesoría legal para ayudarle a determinar el curso de acción apropiado.
98. En una etapa inicial de la auditoría, el auditor debe llegar a un entendimiento con los encargados del gobierno corporativo sobre la naturaleza y extensión de las comunicaciones del auditor respecto a fraude del que se dé cuenta, que

<sup>43</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>44</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

implique a empleados distintos de la administración, que no dé como resultado una representación errónea de importancia relativa.

99. El auditor deberá dar a conocer a los encargados del gobierno corporativo y a la administración, tan pronto sea factible, y al nivel apropiado de responsabilidad, las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno para prevenir y detectar fraude que puedan haber llegado a la atención del auditor.
100. Si el auditor identifica un riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros debida a fraude, que la administración no ha controlado, o para el que es inadecuado el control relevante, o si el juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la administración, el auditor incluye estas deficiencias del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría de interés para el gobierno corporativo (ver NA 260).
101. El auditor deberá considerar si hay algunos otros asuntos relacionados con fraude que se deban discutir con los encargados del gobierno corporativo<sup>45</sup> de la entidad.<sup>46</sup> Estos asuntos pueden incluir, por ejemplo:
- Preocupación sobre la naturaleza, extensión y frecuencia de las evaluaciones de la administración de los controles instalados para prevenir y detectar fraude, y del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de manera errónea.
  - Que la administración no se ocupe de manera apropiada de las debilidades de importancia relativa identificadas en el control interno.
  - Que la administración no responda de manera apropiada a un fraude identificado.
  - La evaluación del auditor del ambiente del control de la entidad, incluyendo las cuestiones respecto a competencia e integridad de la administración.
  - Acciones de la administración que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por la administración de políticas contables que puedan indicar el esfuerzo de la administración por manejar las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros, influyendo en su percepción del desempeño y rentabilidad de la entidad.
  - Preocupación sobre si es adecuada y completa la autorización de las transacciones que parecen estar fuera del curso normal de los negocios.

## Comunicaciones a autoridades reguladoras y ejecutoras

102. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede excluir el reporte del fraude a una parte externa a la entidad del cliente. El auditor considera si ha de obtener consejo legal para determinar el curso de acción apropiado en estas circunstancias. Las responsabilidades legales del auditor varían por país y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede sobrepasarse por estatuto, por ley o por un juzgado. Por ejemplo, en algunos países, el auditor de una institución financiera tiene un deber estatutario de reportar cuando ocurra un

<sup>45</sup> Véase anexo: *Factores justificativos de convergencia*

<sup>46</sup> Para discusión de estos asuntos, ver la NA 260, *Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo*, párrafos 11-12.

fraude, a las autoridades supervisoras. También, en algunas naciones, el auditor tiene un deber de reportar las representaciones erróneas a las autoridades, en los casos cuando la administración y los encargados del gobierno corporativo<sup>47</sup> no emprendan la acción correctiva.

## Incapacidad del auditor de continuar el trabajo

103. Si, como resultado de una representación errónea resultante de fraude o de sospecha de fraude, el auditor encuentra circunstancias excepcionales que traen a cuestionamiento su capacidad para seguir desempeñando la auditoría, el auditor deberá:

- a) Considerar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que el auditor reporte a la persona o personas que hicieron el nombramiento de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras.
- b) Considerar la posibilidad de retirarse del trabajo.
- c) Si el auditor se retira:
  - i) Discutir con el nivel apropiado de la administración y los encargados del gobierno corporativo el retiro del auditor del trabajo, así como y las razones para su retirada.
  - ii) Considerar si hay un requisito profesional o legal de reportar a la persona o personas que hicieron el nombramiento de la auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras, la retirada del auditor del trabajo y sus razones.

104. Estas circunstancias excepcionales pueden surgir cuando, por ejemplo:

- a) La entidad no emprende la acción apropiada respecto del fraude que el auditor considera necesaria en las circunstancias, aún cuando el fraude no sea de importancia relativa para los estados financieros.
- b) La consideración del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría indican un riesgo importante de fraude dominante, de importancia relativa.
- c) El auditor tiene una preocupación importante sobre la competencia e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.

105. Debido a la variedad de las circunstancias que pueden surgir, no es posible describir de manera definitiva cuándo es apropiado retirarse de un trabajo. Los factores que afectan la conclusión del auditor incluyen las implicaciones del involucramiento de un miembro de la administración o de los encargados del gobierno corporativo (que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración) y los efectos en el auditor de una asociación continuada con la entidad.

106. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en estas circunstancias y dichas responsabilidades pueden variar por país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede tener derecho a, o se le puede requerir hacer, una declaración o reportar a la persona o personas que hicieron el

---

<sup>47</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

nombramiento de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. Dada la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de considerar los requisitos legales, el auditor considera si busca consejo legal al decidir si se retira de un trabajo y al determinar un curso de acción apropiado, incluyendo la posibilidad de informar a los accionistas, reguladores o a otros.<sup>48</sup>

## Documentación

107. La documentación del entendimiento que tiene el auditor de la entidad y su entorno y la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa que se requieren en el párrafo 122 de la NA 315, deberá incluir:
- a) Las decisiones importantes alcanzadas durante la discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude.
  - b) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estados financieros y a nivel de aseveración.
108. La documentación de las respuestas del auditor a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa que requiere el párrafo 73 de la NA 330, deberá incluir:
- a) Las respuestas generales a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel de estado financiero y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, así como la vinculación de esos procedimientos con los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude a nivel aseveración.
  - b) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo los diseñados para tratar el riesgo de que la administración sobrepase los controles.
109. El auditor deberá documentar las comunicaciones sobre fraude hechas a la administración, a los encargados del gobierno corporativo, reguladores y otros.
110. Cuando el auditor ha concluido que la presunción de que haya un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos no es aplicable en las circunstancias del trabajo, deberá documentar las razones para dicha conclusión.
111. La extensión en que se documentan estos asuntos la determina el auditor usando el juicio profesional.

## Fecha de vigencia

112. 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.

## Perspectiva del sector público

---

<sup>48</sup> El *Código de Ética para Contadores Profesionales* de IFAC da lineamientos sobre comunicaciones con un auditor sucesor propuesto.

1. *La NA 240 es aplicable respecto de todo lo importante a auditorías de entidades del sector público.*
2. *En el sector público, el alcance y la naturaleza de la auditoría relativa a la prevención y detección de fraude puede afectarse por las directivas de legislación, regulación, ordenanzas o ministeriales. Los términos del mandato pueden ser un factor que el auditor necesita tomar en cuenta cuando ejerce su juicio.*
3. *Los requisitos para reportar el fraude, ya sea que se descubra o no mediante el proceso de auditoría, a menudo pueden estar sujetos a disposiciones específicas del mandato de auditoría, o a legislación o regulación relacionada en línea con el párrafo 102 de la NA.*
4. *En muchos casos, en el sector público, la opción de retirarse del trabajo según sugiere el párrafo 103 de la NA puede no estar disponible al auditor, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones del interés público.*

DERECHOS RESERVADOS CAJUB

## APÉNDICE 1

### Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude identificados en este apéndice son ejemplos de los factores a los que pueden enfrentarse los auditores en una amplia gama de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relativos a los dos tipos de fraude relevantes para la consideración del auditor, es decir, información financiera fraudulenta y malversación de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican, además, con base en las tres condiciones generalmente presentes cuando ocurren representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude: a) incentivos/presiones; b) oportunidades, y c) actitudes/racionalizaciones. Aunque los factores de riesgo cubren una amplia gama de situaciones, son sólo ejemplos y, en consecuencia, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferente tamaño o con distintas características o circunstancias de la propiedad. También, el orden de los ejemplos de factores de riesgo que se dan, no propone reflejar su relativa importancia o frecuencia de ocurrencia.

### Factores de riesgo relativos a representaciones erróneas que se originan en información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relativos a representaciones erróneas que se originan en información financiera fraudulenta:

#### *Incentivos/presiones*

1. La estabilidad o rentabilidad financiera está amenazada por las condiciones económicas de la industria, u operativas de la entidad, como (o según indican) las siguientes:
  - Alto grado de competencia o saturación del mercado, junto con márgenes a la baja.
  - Alta vulnerabilidad a cambios rápidos, como cambios en tecnología, obsolescencia del producto, o tasas de interés.
  - Bajas importantes en demanda de clientes y cada vez más fracasos de negocios, ya sea en la industria o en la economía global.
  - Pérdidas operativas que hacen inminente la amenaza de quiebra, cierre o toma de poder hostil.
  - Flujos negativos de efectivo por operaciones en forma recurrente o incapacidad de generar flujos de efectivo de operaciones, a la vez que se reportan utilidades y crecimiento de éstas.
  - Rápido crecimiento o rentabilidad inusual, especialmente comparada con la de otras compañías en la misma industria.
  - Nuevos requisitos contables estatutarios o reguladores.
2. Existe una presión excesiva para que la administración cumpla los requisitos o expectativas de terceros debido a lo siguiente:
  - Expectativas de rentabilidad o de nivel de tendencia de analistas de

inversiones, inversores institucionales, acreedores importantes, u otras partes externas (particularmente expectativas que son indebidamente agresivas o no realistas), incluyendo expectativas creadas por la administración en, por ejemplo, comunicados de prensa exageradamente optimistas o mensajes de informes anuales.

- Necesidad de obtener financiamiento adicional de deuda o de capital para permanecer competitivos, incluyendo financiamiento de investigación y desarrollos prioritarios o desembolsos de capital.
  - Capacidad marginal para cumplir los requisitos de cotización en bolsa o reembolso de deuda u otros requisitos de pactos de deuda.
  - Efectos adversos percibidos o reales por reportar malos resultados financieros en transacciones importantes pendientes, como combinaciones de negocios u otorgamiento de contratos.
3. La información disponible indica que la situación financiera personal de la administración o de los encargados del gobierno corporativo está amenazada por el desempeño financiero de la entidad, que se origina en lo siguiente:
- Intereses financieros importantes en la entidad.
  - Que porciones importantes de su compensación (por ejemplo, bonos, opciones a acciones y arreglos de pagos extra) sean contingentes al logro de metas agresivas de precio de acciones, resultados de operaciones, posición financiera, o flujo de efectivo.<sup>49</sup>
  - Garantía personal de deudas de la entidad.
4. Hay excesiva presión sobre la administración o el personal de operaciones para cumplir con las metas financieras establecidas por los encargados del gobierno corporativo, incluyendo objetivos de incentivos de ventas o rentabilidad.

#### *Oportunidades*

1. La naturaleza de la industria o de las operaciones de la entidad da oportunidades para participar en información financiera fraudulenta, que puede originarse en lo siguiente:
- Transacciones importantes de partes relacionadas que no sean del curso ordinario de los negocios o con entidades relacionadas no auditadas o auditadas por otra firma.
  - Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominar cierto sector de la industria que permite a la entidad dictar los términos o condiciones a los proveedores o clientes, lo que puede dar como resultado transacciones inapropiadas o no de libre competencia.
  - Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones importantes, que implican juicios subjetivos o faltas de seguridad que son difíciles de corroborar.
  - Transacciones importantes, inusuales o altamente complejas, especialmente las

---

<sup>49</sup> Los planes de incentivos a la administración pueden ser contingentes al logro de metas relativas a sólo ciertas cuentas o actividades selectas de la entidad, aún cuando las cuentas o actividades relacionadas puedan no ser de importancia relativa para la entidad como un todo.

cercanas al final del periodo, que presentan cuestiones difíciles de "sustancia sobre forma".

- Operaciones importantes localizadas o conducidas en el extranjero en jurisdicciones donde existen entornos y culturas de negocios diferentes.
  - Uso de intermediarios de negocios, para lo cual no parece haber una clara justificación de negocios.
  - Importantes cuentas bancarias u operaciones de subsidiarias o sucursales en jurisdicciones de paraísos fiscales para las que no parece haber una clara justificación de negocios.
2. Hay un monitoreo poco efectivo de la administración como resultado de lo siguiente:
- Dominio de la administración por parte de una sola persona o grupo pequeño (en un negocio que no administra el dueño), sin controles de compensación.
  - Vigilancia poco efectiva por los encargados del gobierno corporativo sobre el proceso de información financiera y control interno.
3. Hay una estructura organizacional compleja o inestable, según lo evidencian:
- Dificultad para determinar la organización o personas que tienen interés de control en la entidad.
  - Estructura organizacional exageradamente compleja, que implica entidades legales inusuales o líneas gerenciales de autoridad.
  - Alta rotación de administración *senior*, asesoría legal o de los encargados del gobierno corporativo.
4. Los componentes del control interno son deficientes como resultado de lo siguiente:
- Monitoreo inadecuado de controles, incluyendo controles automatizados y controles sobre información financiera provisional (donde se requiera información externa).
  - Altas tasas de rotación o empleo de personal no efectivo de contabilidad, auditoría interna o tecnología de la información.
  - Sistemas no efectivos de contabilidad y de información, incluyendo situaciones que implican debilidades de importancia relativa en el control interno.

#### *Actitudes/racionalizaciones*

- Comunicación, implementación, soporte o exigibilidad no efectivos de valores o normas éticas de la entidad de parte de la administración o comunicación de valores o normas éticas inapropiados.
- Excesiva participación no financiera de la administración en, o preocupación por, la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones importantes.
- Historia conocida de violaciones de leyes de valores u otras leyes y

regulaciones, o reclamos contra la entidad, su administración *senior* o los encargados del gobierno corporativo alegando fraude o violaciones de leyes y regulaciones.

- Interés excesivo de la administración en mantener o aumentar el precio de las acciones de la entidad o la tendencia de utilidades.
- Práctica, por parte de la administración, de compromisos con analistas, acreedores y otros terceros para lograr pronósticos agresivos o poco realistas.
- La administración falla en corregir oportunamente debilidades conocidas de importancia relativa en el control interno.
- Interés por parte de la administración en emplear medios inapropiados para minimizar las utilidades reportadas por razones de impuestos.
- Baja moral entre la administración *senior*.
- El dueño-gerente no hace distinción entre transacciones personales y de negocios.
- Pleitos entre accionistas en una entidad de control cerrado.
- Intentos recurrentes de la administración de justificar contabilidad marginal o inapropiada con base en la importancia relativa.
- La relación entre la administración y el auditor actual o el precursor es tirante, según lo demuestra lo siguiente:
  - Frecuentes pleitos con el auditor actual o el precursor sobre asuntos de contabilidad, de auditoría o de información.
  - Demandas irrazonables sobre el auditor, como restricciones poco sensatas de tiempo, respecto de la terminación de la auditoría o la emisión del dictamen del auditor.
  - Restricciones formales o informales sobre el auditor que, de modo inapropiado, limitan su acceso a personas o información o la capacidad de comunicarse de manera efectiva con los encargados del gobierno corporativo.
  - Conducta dominante de la administración al tratar con el auditor, especialmente implicando intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuación del personal asignado a, o con quien se consulta en, el trabajo de auditoría.

### **Factores de riesgo que surgen de representaciones erróneas que se originan en la malversación de activos**

Los factores de riesgo que se relacionan con representaciones erróneas que se originan en malversación de activos se clasifican también de acuerdo con las tres condiciones generalmente presentes cuando existe fraude: a) incentivos/presiones; b) oportunidades, y c) actitudes/racionalizaciones. Algunos de los factores de riesgo relacionados con representaciones erróneas que se originan en información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando ocurren representaciones erróneas que se originan en malversación de activos. Por ejemplo, el monitoreo no efectivo de la administración y las debilidades en el control interno pueden estar presentes cuando existen representaciones erróneas debidas, ya

sea a información financiera fraudulenta o a malversación de activos. Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con representaciones erróneas que se originan en la malversación de activos:

#### *Incentivos/presiones*

1. Las obligaciones financieras personales pueden crear presión sobre la administración o empleados que tienen acceso al efectivo u otros activos susceptibles a robo, para malversar dichos activos.
2. Las relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles a robo pueden motivar a dichos empleados a malversar los activos. Por ejemplo, las relaciones adversas pueden crearse por lo siguiente:
  - Futuros despidos de empleados, que se saben o se presienten.
  - Cambios recientes o presentidos en la compensación o planes de beneficios a empleados.
  - Promociones, compensación u otras recompensas inconsistentes con las expectativas.

#### *Oportunidades*

1. Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad de los activos a la malversación. Por ejemplo, las oportunidades para malversar activos aumentan cuando hay lo siguiente:
  - Cuando hay a la mano, o se procesa, gran cantidad de efectivo.
  - Artículos de inventario que son de tamaño pequeño, de alto valor, o de gran demanda.
  - Activos fácilmente convertibles, como bonos al portador, diamantes o chips de computadora.
  - Activos fijos que son de tamaño pequeño, comercializables o que carecen de una identificación observable de propiedad.
2. El control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar la susceptibilidad de malversación de dichos activos. Por ejemplo, puede haber malversación de activos cuando existe lo siguiente:
  - Segregación inadecuada de deberes o verificaciones independientes.
  - Vigilancia inadecuada de gastos de la administración *senior*, como los de viajes y otros reembolsos.
  - Vigilancia inadecuada de la administración de los empleados responsables de activos, por ejemplo, supervisión o monitoreo inadecuados de localidades lejanas.
  - Selección inadecuada de aspirantes a puestos con acceso a activos.
  - Mantenimiento inadecuado de registros respecto a activos.
  - Sistema inadecuado de autorización y aprobación de transacciones (por

ejemplo, en compras).

- Salvaguardas físicas inadecuadas sobre efectivo, inversiones, inventario o activos fijos.
- Falta de conciliaciones de activos, completas y oportunas.
- Falta de documentación de transacciones oportuna y apropiada, por ejemplo, créditos por devoluciones de mercancías.
- Falta de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones de control claves.
- La administración tiene un entendimiento inadecuado de la tecnología de la información, lo que facilita a los empleados de este departamento a perpetrar una malversación.
- Controles de acceso inadecuados sobre los registros automatizados, incluyendo controles sobre y revisión de sistemas de registro de eventos por computadora.

#### *Actitudes/racionalizaciones*

- Indiferencia a la necesidad de monitorear o reducir los riesgos relacionados con la malversación de activos.
- Indiferencia al control interno sobre malversación de activos, al sobrepasar los controles existentes o al dejar de corregir las conocidas deficiencias de control interno.
- Comportamiento que indica descontento o insatisfacción con la entidad o su trato al empleado.
- Cambios en el comportamiento o estilo de vida que pueden indicar que ha habido malversación de activos.
- Tolerancia de pequeños robos.

## APÉNDICE 2

### Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para manejar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para manejar los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que son resultado de información financiera fraudulenta y de malversación de activos. Aunque estos procedimientos cubren una amplia gama de situaciones, son sólo ejemplos y, en consecuencia, pueden no ser los más apropiados ni necesarios en cada circunstancia. Igualmente, el orden de los procedimientos que se da no pretende reflejar su relativa importancia.

#### Consideración a nivel aseveración

Las respuestas específicas a la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude variarán dependiendo de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o condiciones identificados, y los saldos de cuentas, clases de transacciones y aseveraciones a las que pueden afectar.

Los siguientes son ejemplos específicos de respuestas:

- Visitar localidades o desempeñar ciertas pruebas de manera sorpresiva y sin aviso previo. Por ejemplo, observar inventario en localidades donde la visita del auditor no se ha anunciado previamente o hacer un conteo de efectivo en una fecha particular de manera sorpresiva.
- Solicitar que se cuenten los inventarios al final del periodo que se reporta o en una fecha más cercana al final del periodo, para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo entre la fecha de terminación del conteo y el final del periodo que se reporta.
- Alterar el enfoque de auditoría en el año actual. Por ejemplo, hacer contacto con los principales clientes y proveedores de manera oral además de mandar confirmaciones por escrito, mandando solicitudes de confirmación a una parte específica dentro de una organización, o en busca de más o diferente información.
- Llevar a cabo una revisión detallada de los asientos de ajuste de fin de trimestre o final de año e investigar cualquiera que parezca inusual en cuanto a su naturaleza o monto.
- Para las transacciones importantes e inusuales, particularmente las que ocurren en o cerca del final del año, investigar la posibilidad de que las partes relacionadas y las fuentes de los recursos financieros soporten las transacciones.
- Llevar a cabo procedimientos analíticos sustantivos usando datos sueltos. Por ejemplo, comparar ventas y costo de ventas por localidad, por línea de negocio o por mes, con las expectativas desarrolladas por el auditor.
- Conducir entrevistas del personal involucrado en áreas donde se ha identificado un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, para obtener su percepción clara sobre el riesgo y si los controles manejan el riesgo y cómo lo hacen.

- Cuando otros auditores independientes están auditando los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo necesario por desempeñar para manejar el riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude que resulte de transacciones y actividades entre esos componentes.
- Si el trabajo de un experto se vuelve particularmente importante con respecto a una partida de los estados financieros para la que es alto el riesgo de representación errónea debida a fraude, llevar a cabo procedimientos adicionales relativos a algunos o todos los supuestos, métodos o hallazgos del experto para determinar que los hallazgos no son irrazonables, o contratar a otro experto con ese fin.
- Llevar a cabo procedimientos de auditoría con el propósito de analizar cuentas seleccionadas del balance de apertura de estados financieros previamente auditados, para evaluar cómo se resolvieron con el beneficio de la visión retrospectiva ciertos asuntos que implican estimaciones contables y juicios, por ejemplo, una estimación para devoluciones de ventas.
- Llevar a cabo procedimientos en conciliaciones de cuentas o de otro tipo preparadas por la entidad, incluyendo el considerar conciliaciones llevadas a cabo en periodos intermedios.
- Desempeñar técnicas con la ayuda de la computadora, como extracción de datos para pruebas de anomalías en una población.
- Pruebas de integridad de registros y transacciones producidas por computadora.
- Buscar evidencia adicional de auditoría de fuentes externas a la entidad que se está auditando.

### **Respuestas específicas - Representación errónea resultante de información financiera fraudulenta**

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la evaluación del riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa debidas a información financiera fraudulenta:

#### *Reconocimiento de ingresos*

- Desempeñar procedimientos analíticos sustantivos relativos a ingresos usando datos sueltos, por ejemplo, comparar el ingreso reportado por mes y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual que se reporta con periodos anteriores comparables. Las técnicas de auditoría con ayuda de computadora pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones con ingresos inusuales o inesperados.
- Confirmar con clientes ciertos términos relevantes del contrato y la ausencia de acuerdos marginales, porque la contabilización apropiada a menudo está influida por esos términos o acuerdos y la base para rebajas, o el periodo al que se relacionan a menudo están mal documentados. Por ejemplo, criterios de aceptación, términos de entrega y pago, ausencia de obligaciones futuras o continuas de los vendedores, el derecho a devolución del producto, cantidades garantizadas de reventa y cancelación o disposiciones de reembolsos, a menudo son relevantes en estas circunstancias.
- Averiguar con el personal de ventas y mercadotecnia o con la asesoría legal interna, respecto de ventas o embarques cercanos al final del periodo y su conocimiento de cualesquier términos o condiciones inusuales asociados con

estas transacciones.

- Estar físicamente presente en una o más localidades al final del periodo para observar que se embarquen las mercancías o que se alisten para embarque (o las devoluciones en espera de procesamiento) y desempeñar otros procedimientos de corte de ventas e inventario.
- Para aquellas situaciones en las que las transacciones de ingresos se inician, procesan y registran de forma electrónica, hacer pruebas a los controles con el propósito de determinar si dan seguridad de que las transacciones de ingresos registradas ocurrieron y se registraron apropiadamente.

#### *Cantidades de inventario*

- Examinar los registros de inventario de la entidad para identificar localidades o partidas que requieran atención específica durante o después del conteo de inventario físico.
- Observar conteos de inventario en ciertas localidades sin previo aviso o conducir conteos de inventario en todas las localidades en la misma fecha.
- Conducir conteos de inventario en o cerca del final del periodo que se reporta para minimizar el riesgo de manipulación inapropiada durante el periodo entre el conteo y el final del periodo que se reporta.
- Desempeñar procedimientos adicionales durante la observación del conteo, por ejemplo, examinando de manera más rigurosa los contenidos de los artículos empacados, la manera en que se acomodan (por ejemplo, en espacios huecos cuadrados) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grados o concentración) de sustancias líquidas, como perfumes o químicos especializados. A este respecto, puede ser útil el trabajo de un experto.
- Comparar las cantidades para el periodo actual con los periodos anteriores por clase o categoría de inventario, localidad u otros criterios, o comparación de las cantidades contadas con los registros perpetuos.
- Usar técnicas de auditoría con ayuda de computadora para pruebas adicionales de la compilación de los conteos de inventario físico, por ejemplo, seleccionando por número de etiqueta para prueba de los controles de etiquetas o por número de serie de artículo para prueba de la posibilidad de omisión o duplicación de artículos.

#### *Estimaciones de la administración*

- Emplear a un experto con el fin de desarrollar una estimación independiente para comparación con la estimación de la administración.
- Hacer extensivas las averiguaciones a personas fuera de la administración y del departamento de contabilidad para corroborar la capacidad e intención de la administración de llevar a cabo los planes que son relevantes para desarrollar la estimación.

### **Respuestas específicas - Representaciones erróneas debidas a malversación de activos**

Las circunstancias que difieren, necesariamente dictarán respuestas distintas. Ordinariamente, la respuesta de auditoría a un riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude relativo a malversación de activos, se dirigirá

hacia ciertos saldos de cuentas y clases de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría que se anotan en las dos categorías anteriores pueden aplicar en estas circunstancias, el alcance del trabajo ha de vincularse con la información específica sobre el riesgo de malversación que se ha identificado.

Los siguientes son ejemplos de repuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa debidas a malversación de activos:

- Conteo de efectivo o de valores en o cerca del fin de año.
- Confirmar directamente con clientes la actividad de las cuentas (incluyendo memorandos de crédito y actividad de ingresos de ventas, así como las fechas en las que se hicieron los pagos) por el periodo que se audita.
- Analizar la recuperación de cuentas incobrables.
- Analizar escasez de inventario por localidad o tipo de producto.
- Comparar índices clave de inventario con patrones de la industria.
- Revisar documentación de soporte para reducciones en los registros de inventario perpetuo.
- Desempeñar un cotejo computarizado de la lista de vendedores con una lista de empleados para identificar correlación de direcciones o números telefónicos.
- Desempeñar una búsqueda computarizada de registros de nómina para identificar duplicación de direcciones, identificación de empleados o números de registro para impuestos o cuentas bancarias.
- Revisar archivos personales en busca de los que tengan poca o ninguna evidencia de actividad, por ejemplo, falta de evaluaciones de desempeño.
- Analizar descuentos e ingresos de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar términos específicos de contratos con terceros.
- Obtener evidencia de que los contratos se cumplen de acuerdo con sus términos.
- Revisar la propiedad de los gastos grandes e inusuales.
- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a la administración *senior* y a partes relacionadas.
- Revisar el nivel y propiedad de los reportes de gastos sometidos por la administración *senior*.

## APÉNDICE 3

### Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude:

Discrepancias en los registros contables, incluyendo las siguientes:

- Transacciones que no se registran de una manera completa y oportuna o que se registran de manera impropia en cuanto a monto, período contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones no soportadas o sin autorizar.
- Ajustes de última hora que afectan los resultados financieros de manera importante.
- Evidencia de acceso de empleados a sistemas y registros que no corresponde al necesario para desempeñar sus deberes autorizados.
- Advertencias o quejas al auditor sobre presunto fraude.

Evidencia conflictiva o faltante, incluyendo lo siguiente:

- Documentos faltantes.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Falta de disponibilidad de documentos que no sean fotocopiados o transmitidos de manera electrónica, cuando se espera que existan los documentos en su forma original.
- Partidas importantes sin explicar en las conciliaciones.
- Cambios inusuales en el balance general, o cambios en tendencias o índices o relaciones importantes de los estados financieros, por ejemplo, cuentas por cobrar que crecen más rápido que los ingresos.
- Respuestas inconsistentes, vagas o no plausibles de la administración o empleados que se originan de averiguaciones o procedimientos analíticos.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Grandes números de asientos de crédito y otros ajustes hechos a registros de cuentas por cobrar.
- Diferencias no explicadas o mal explicadas entre el auxiliar de cuentas por cobrar y la cuenta de control, o entre los estados del cliente y el auxiliar de las cuentas por cobrar.
- Cheques cancelados faltantes o inexistentes, en circunstancias donde los cheques cancelados ordinariamente se devuelven a la entidad con el estado del banco.

- Inventario o activos físicos faltantes de magnitud importante.
- Evidencia electrónica no disponible o faltante, inconsistente con las prácticas o políticas de retención de registros de la entidad.
- Menos respuestas a las confirmaciones que las previstas, o mayor número de respuestas que las previstas.
- Falta de capacidad para producir evidencia de desarrollo de sistemas clave y pruebas a cambios de programa y actividades de implementación para cambios y despliegues de sistemas en el año actual.

Relaciones problemáticas o inusuales entre el auditor y la administración, incluyendo lo siguiente:

- Negativa al auditor de acceso a registros, a instalaciones, a ciertos empleados, a clientes, a vendedores u otros con quienes podría buscarse evidencia de auditoría.
- Presiones de tiempo indebidas impuestas por la administración para resolver asuntos complejos o contenciosos.
- Quejas de la administración sobre la conducción de la auditoría o intimidación de la administración a miembros del equipo del trabajo, particularmente, en conexión con la evaluación crítica del auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de potenciales desacuerdos con la administración.
- Demoras inusuales de la entidad para proporcionar la información solicitada.
- Falta de disposición a facilitar al auditor el acceso a archivos electrónicos clave para pruebas con uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.
- Negativa de acceso a personal e instalaciones clave de operaciones de TI, incluyendo personal de seguridad, operaciones y de desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición a añadir o revisar revelaciones en los estados financieros para hacerlos más completos y entendibles.
- Falta de disposición para tratar debilidades identificadas en el control interno de manera oportuna.

Otros incluyen lo siguiente:

- Falta de disposición de la administración a permitir que el auditor se reúna en privado con los encargados del gobierno corporativo.
- Políticas contables que parecen tener variaciones respecto de los patrones de la industria.
- Cambios frecuentes en estimaciones contables que no parecen ser resultado de circunstancias de cambios.
- Tolerancia de violaciones al código de conducta de la entidad.

**ANEXO**  
**FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA**

<b>Referencia/ Párrafo Norma</b>	<b>Terminología utilizada en la NA 240</b>	<b>Sinónimos y aclaraciones de la terminología utilizada</b>
<b>2, 5 y 42</b> 2 y 90	Obtener representaciones escritas de la administración relativas al fraude.	Ver NA 580.- En el modelo de carta de representación, agregada como índice, se podrá incorporar representaciones relativas a fraude.
<b>3, 8, 13, 31, 35, 37 y 39</b> 2, 7, 12, 35, 51, 73 y 82	Malversación de activos.	Uso indebido de activos.
<b>4, 7, 9, 11 y 15</b> 2, 7, 8, 10 y 12	Información financiera fraudulenta	Manipulación de estados financieros.
<b>6 y 10</b> 5 y 8	Principios de contabilidad	Que, luego de la convergencia paulatina a las normas internacionales de contabilidad, están integrados por todas las normas de contabilidad bolivianas.
<b>12</b> 10	Inflar utilidades	Sobrevalorar utilidades.
<b>14</b> 11	Inflar los precios	Sobrevalorar precios.
<b>16, 17, 18, 19, 25, 27, 29, 30, 33, 36, 40, 43, 44, 45 y 47</b> 13, 14, 15, 16, 20, 24, 25, 30, 33a, 34c, 43, 46, 52, 82, 95, 97, 101 y 102.	Gobierno corporativo	El Gobierno Corporativo es el conjunto de métodos y procedimientos que adoptan las empresas para asegurar que sus acciones y la de sus directores se dirijan a cumplir los fines de los accionistas. 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.
<b>20</b> 16	Que no es rentable implementar	Que no es de costo-beneficio implementar.
<b>21, 22 y 24</b> 18, 21 y 25	Evidencia de auditoría persuasiva	Es aquella que permite al auditor eliminar toda duda importante, a pesar de que no es suficiente para ser convincentemente absolutamente.
<b>23</b> 21	Evidencia de auditoría conclusiva	A diferencia de la evidencia persuasiva, la conclusiva es evidencia o prueba que se hará valer en un proceso judicial, por lo tanto debe valerse cumpliendo con la legalidad exigida. También es llamada evidencia legal.
<b>26</b> 26	Autenticación de documentos	Legalizar un documento.- Dar fe de la verdad de un hecho o documento con autoridad legal. Es una presunción de "certeza" en cuanto a la autoría del documento y en cuanto a la "veracidad" de las declaraciones en el contenidas, salvo prueba en contrario.
<b>28</b> 33 y 77c	Averiguaciones	Indagaciones, investigaciones
<b>32</b> 41	Consultoría legal interna	Asesoría legal
<b>38</b> 78	Transacciones intercompañía	Son transacciones entre empresas del mismo grupo de empresas, algunas de ellas subsidiarias.

DERECHOS RESERVADOS CAUB